

De l' « abus fiscal »

ou

*Quand des actes juridiques des contribuables
sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*

—

Essai d'une théorie générale et critique en droit fiscal belge

Dissertation doctorale présentée par Aymeric NOLLET
en vue de l'obtention du grade de Docteur en sciences juridiques à l'Université de Liège
et à l'Université d'Anvers

Jury de thèse : Marc BOURGEOIS (Université de Liège), promoteur,
Bruno PEETERS (Universiteit Antwerpen), co-promoteur,
Isabelle RICHELLE (Université de Liège), membre du comité,
Alois VAN OEVELEN (Universiteit Antwerpen), membre du comité,
Edoardo TRAVERSA (Université catholique de Louvain), membre du jury,
Daniel GUTMANN (Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne), membre du jury

REMERCIEMENTS

On dit parfois que la rédaction d'une thèse de doctorat s'apparente à l'ascension d'une (très haute) montagne ou bien à la traversée d'un (très long) désert... On pourrait aussi très bien parler de la traversée d'un océan en voilier, en solitaire. Du moins, c'est un peu comme cela que, rétrospectivement, je peux me le figurer métaphoriquement.

Mais on ne s'attaque pas à une telle traversée de l'Atlantique sans un bon poste de commandement, un « centre de pilotage » resté à quai pour vous dispenser tous les conseils d'orientation nécessaires quand en haute mer, dans le complet blizzard, on ne verra plus aucun phare... Ce poste d'aiguillage était dans mon cas bicéphale, puisqu'en raison de la procédure de « double doctorat » (« *gezamenlijke doctoraat* ») qui a été convenue dès 2013 entre les Universités de Liège et d'Anvers, la voile de mon embarcation allait être colorée des logos des deux institutions, comme un marin de transat y afficherait fièrement ses sponsors, et j'allais pouvoir bénéficier du précieux « guidage » de deux co-promoteurs, le Professeur Marc Bourgeois de l'Université de Liège, et le Professeur Bruno Peeters de l'Université d'Anvers.

C'est dès lors en tout premier lieu Marc Bourgeois que je voudrais remercier ici. C'est lui qui m'a donné le goût de la recherche et de l'enseignement en droit fiscal, en m'embauchant à l'origine comme assistant au sein de son service à la Faculté de droit de l'Université de Liège. C'est avec lui que je me suis lancé ensuite dans la rédaction de mes premiers articles lorsque mon sujet de thèse a vu le jour en 2012, avec l'introduction de la notion d' « abus fiscal » dans notre législation. S'il fut l'initiateur du projet, il en a aussi été l'aiguilleur permanent tout au long de la traversée, même si la ligne de contact a pu se brouiller à un moment donné, lorsqu'au milieu de l'océan la tempête a durement sévi, m'empêchant quelques fois de lui communiquer bien clairement ma position. Mais dès lors que la communication pouvait se rétablir entre nous en quelques occasions décisives (je pense notamment à quelques moments-clés de confidences et de relances, lors de joggings dans les bois du Sart-Tilman, de Spa, de Cointe ou de la Citadelle, voire de balades tardives sur les bords de Meuse), et que j'étais plus en mesure de partager avec lui certaines difficultés personnelles qui m'ébranlaient, celui-ci m'a témoigné son soutien constant, m'a renouvelé tous ses encouragements, et surtout m'a gardé sa précieuse confiance en tout temps, ce dont je lui serai éternellement reconnaissant.

En second lieu, c'est aussi envers le Professeur Bruno Peeters, co-promoteur de ma thèse, que va toute ma gratitude. Les pieds bien ancrés sur la terre, muni de sa riche expérience de promoteur de nombreuses thèses qui ont abouti, il a été pour moi, depuis son « port... d'Anvers », un phare permanent, pour me faire profiter de ses lumières, de ses conseils avisés, de son écoute attentive et de sa grande disponibilité lors de chacune de nos entrevues. Dans ce centre de pilotage que fut mon comité de thèse, je voudrais aussi exprimer ma reconnaissance aux Professeurs Alois Van Oevelen (de l'Université d'Anvers) et Isabelle Richelle (de l'Université de Liège), qui m'ont également fait part de précieuses remarques suite à leurs lectures minutieuses ces derniers mois, alors que je me rapprochais de la terre ferme et que je pouvais leur soumettre des parties pré-achevées de ma thèse. De même, à l'heure d'entrevoir mon « atterrissage », ou plutôt mon « accostage » imminent, je souhaiterais aussi ici adresser mes remerciements aux Professeurs Edoardo Traversa (de l'Université de Louvain-La-Neuve) et Daniel Gutmann (de l'Université de Paris 1 Panthéon-Sorbonne), qui ont accepté de me faire l'honneur de prendre part à mon jury de défense de thèse en septembre prochain (et aussi, par voie de conséquence, d'alourdir quelque peu leurs valises de vacances cet été...).

Ensuite, il n'y aurait pas eu de traversée possible sans le « compagnonnage » d'un véritable « équipage » de collègues, doctorants ou assistants au sein du service de droit fiscal, qui certes ne pouvaient pas vraiment être présents à mes côtés à bord de mon embarcation, mais qui ont néanmoins été un moteur quotidien fonctionnant sur la base d'une énergie inépuisable, car sans cesse renouvelable: une franche camaraderie qui s'est vite muée en de profondes amitiés, voire fraternités. En particulier, je pense à notre « doyen » Raphaël, qui nous gâte tous les vendredis midis de son sens de la convivialité inextinguible, à mes frères « jumeaux (triplés) » Daniel et Maxime, avec lesquels tout a commencé et qui sont sur le point de boucler leur propre thèse dans les mois prochains, et à mes petits « frère » et « sœur » protecteurs Damien et Sabine, eux aussi partis en thèse et sur le point d'aboutir, et sur lesquels que je vais revenir. J'ajouterai aussi ici notre « petit/grand cousin » économiste, Guillaume (X.), si bienveillant, ainsi que nos deux « fils adoptifs » commercialistes, Antoine et Guillaume (G.), si attachants.

A propos d'amitiés, je voudrais aussi dire ici à mes meilleurs amis de toujours (qui ne liront pourtant jamais ces lignes...) combien ils me sont chers et combien cela m'a été pénible de rester si longtemps à distance d'eux. Ils ont néanmoins été comme une rampe de lancement au début de ce parcours et ils sont toujours là bien présents au bout de celui-ci, comme tous ces voiliers qui accompagnent en basse mer les marins solitaires au départ de leur périple et qui sont les premiers à les accueillir de l'autre côté de la traversée, sur la ligne d'arrivée. Je pense notamment ici à Martin et William qui ont toujours su garder le contact avec moi malgré mon éloignement. Et puis pour tous les autres, c'était un réel bonheur pour moi de les avoir vus se marier ou devenir parents ces dernières années, et ils ont à tout moment constitué pour moi une formidable source de motivation, celle de pouvoir un jour les retrouver (complètement).

Mais au milieu de cette traversée, là où l'eau se fait plus froide, où l'on n'en voit plus le fond, et qu'on est encore loin d'apercevoir le bout, mais qu'on est déjà trop loin que pour revenir en arrière..., c'est un peu comme si d'une certaine manière la voile de mon embarcation s'était déchirée, que son mat s'était brisé, et/ou que sa coque avait été percée en plusieurs endroits... Mon bateau prenait alors l'eau de toutes parts, et le colmatage d'une brèche dans une paroi m'empêchait de m'occuper simultanément de la brèche affectant l'autre côté. Il m'a donc bien fallu sauter à la mer pour ne pas couler, et puis nager pour ne pas me noyer... Et c'est là que, après avoir tout un temps nagé seul en eaux sombres et profondes, j'allais pouvoir compter sur un partenaire providentiel, Damien. A deux, nous allions former un binôme insubmersible et indissoluble, où l'on partagera tantôt nos impressions de stagner, tantôt nos sensations d'avancer, et puis progressivement notre réjouissance de pouvoir revoir un jour la terre ferme, jusqu'à notre ravissement de pouvoir finalement la toucher tous les deux au même moment (puisque, symboliquement, nous soutiendrons nos deux thèses à quelques heures d'intervalle). On ne pouvait certes jamais nager à la place de l'autre, mais le fait de le faire côte à côte, en parallèle, était le meilleur carburant pour avancer et sans cesse se (re-)motiver mutuellement. Que de temps passé tous les deux dans ce local R.31, de week-ends entiers, de sessions nocturnes, dans le froid de l'hiver ou la chaleur de l'été, durant cette dernière année 2017...

A deux..., mais aussi et souvent à trois, puisque Sabine allait nous suivre à la trace dans les dernières centaines de kilomètres de notre traversée, depuis son hélico de sauveteur en mer, prête à nous lancer quand il le fallait des bouées pour nous reposer et des vivres pour nous ravitailler. Rien ne peut alors mieux exprimer ce qu'on est vraiment que ce que dit la chanson: *« on est comme... on est comme des loups ; quand on a faim, on n'est plus nous ; ça nous fait du bien d'être ensemble ; c'est notre... qui nous rassemble ; c'est notre cri qui nous unit... »*. Sait-elle seulement que je ne pourrai jamais lui rendre tout ce qu'elle m'a donné ? Sabine, si douce et lumineuse pour nous autres..., je lui souhaite de l'être un jour aussi avec elle-même, alors que je la crois promise à un très bel avenir professionnel, que ce soit ici ou bien ailleurs.

C'est aussi dans cette période de navigation en eaux troubles, et de nomadisme quelque peu subi, que j'ai pu compter sur l'hospitalité de plusieurs hôtes si bienveillants, comme autant de petits îlots où j'ai pu faire escale, où j'ai pu un temps reprendre pied avant de repartir à la mer. Je pense ici notamment à Vinou et Gilles (ma grande sœur, qui a toujours été mon plus beau repère, et son mari, qui est comme un grand frère), Manon et Olivier (qui ont souvent été comme des parents adoptifs pour moi pendant toutes mes années de vie avec Laure), Henri et Ginette (qui sont depuis longtemps mes grands-parents encore plus que s'ils ne l'étaient par les liens du sang), et, plus récemment, mon père et Véronique (qui m'ont ouvert leur porte alors qu'il me fallait retrouver un point de fixation dans la dernière ligne droite de ce travail). Parmi tous ces soutiens décisifs, je voudrais par ailleurs aussi remercier ici, « pêle-mêle » : Denis, sous la direction duquel j'ai le bonheur d'avoir entamé voici plus de sept mois un stage d'avocat au barreau de Bruxelles, et qui me donne quotidiennement le goût de la pratique du métier d'avocat dans le domaine du droit fiscal ; Madame Bruyère, la maman d'Aurélië, qui m'a si gentiment proposé de revérifier l'orthographe de toute ma thèse et qui l'a fait avec une précision minutieuse ; Catherine, qui, avec son efficacité inégalable, m'a si précieusement aidé pour l'ordonnancement de ma bibliographie, et avec laquelle j'ai déjà pu partager tant de mémorables moments d'amitié (hors université) que je me réjouis de pouvoir bientôt réitérer.

Enfin, s'agissant plus particulièrement de ma famille « nucléaire », je voudrais encore plus précisément avoir un mot ici pour chacun d'eux, car c'est à eux que je tiens plus que tout. Il y a mon père, qui est mon rocher, mon complice, mon confident, l'un de mes meilleurs amis, mon partenaire préféré d'épopées sportives, et à qui je veux dire que je n'ai pas d'autre rêve que d'être un jour un père qui est avec ses enfants comme lui a toujours pu l'être avec nous. Il y a Véronique, son épouse depuis plus de 22 ans, qui a su devenir au fil du temps, et plus particulièrement (pour moi) ces dernières années, cette présence maternelle qui manquait à nos vies. Il y a ma grande sœur Vinou, pour laquelle je me suis longtemps fait du souci dans mes premières années de doctorat, et que j'admire tant d'avoir su rebondir comme elle l'a fait, pour (re-)devenir ce ciment indispensable à notre famille. Il y a mon petit frère Baudouin, qui lui aussi, s'il n'était pas mon frère, serait l'un de mes meilleurs amis, parce que l'on partage tout depuis toujours, et que j'ai eu le bonheur de le constater encore plus ces derniers mois. Il y a mon cousin Bertrand, mon autre 'petit frère', si présent et important pour moi, à la faveur de notre complicité tissée depuis l'enfance autour de nos histoires et nos passions communes.

Ultimement, je voudrais parler de celui et de celles qui ont toujours continué de briller pour moi dans (ou plutôt « *malgré* », et non pas « *par* ») leur absence, comme de petites étoiles qui ont pu éclairer le ciel au-dessus de ma tête et tempérer l'obscurité de la haute mer en pleine nuit. Il y a mon grand-père, qui nous a « éduqués », et nous a transmis le goût de l'école, de l'apprentissage des savoirs et du travail en général. Il ne m'a pas vu partir en mer/en thèse, mais je l'ai parfois senti me pousser tel un courant marin chaud vers le rivage. Il y a ma mère, qui me manque depuis mes 7 ans, mais qui est là quelque part, derrière ce que j'essaie de faire ou d'être. Elle est cette lune qui revient tous les soirs et qui éclaire la mer quand tout est noir... Il y a Laure, qui a ébloui ma vie depuis mes 16 ans et reste ancrée en moi comme un tatouage sur la peau d'un... marin, ...parce que l'on s'est construit ensemble pendant plus de 13 ans. Et par-delà ces absences (qui sont en fait des présences...), il y a désormais Sophie, qui est entrée dans ma vie au moment où je ne m'y attendais pas, et qui s'est révélée être une sublime force d'attraction me donnant l'envie d'accélérer ma nage, pour la rejoindre sur cette plage...

Alors, au final, je ne sais pas si l'aventure était belle..., mais le sens de cette aventure, de cette traversée, était de me faire ressentir au plus profond de moi l'admiration, l'amitié ou l'amour que je voue respectivement à toutes ces personnes que je voulais ici absolument remercier.

NOTICES DE LECTURE & LISTES D'ABREVIATIONS

Remarques générales à propos de certaines conventions retenues pour la rédaction :

➤ Quant au type de caractères d'écriture :

Les caractères **italiques**, dont l'usage est en général réservé aux mots de langues étrangères et aux titres d'ouvrages, sont aussi ponctuellement utilisés dans la thèse afin de mettre en évidence un ou plusieurs mots ou expressions, voire encore afin de souligner le lien existant entre deux ou plusieurs mots ou expressions qui se répondent, s'opposent ou se complètent. Lorsqu'un ou plusieurs mot(s) sont mis en caractères italiques à l'intérieur de la citation du texte d'un autre auteur, il est alors en principe indiqué par une note de bas de page (ou dans la note référant l'auteur cité) le fait que « c'est nous qui soulignons » ce ou ces mot(s).

Une police de plus **petite taille (petits caractères)** est occasionnellement employée dans le texte même de la thèse pour compléter ou ponctuer certains paragraphes, qu'il s'agisse de citer *in extenso* l'extrait d'une contribution d'un autre auteur en lien avec des propos venant d'être tenus, de développer plus « en détails » (et de façon plus « dispensable » à la lecture) un point spécifique venant d'être traité/abordé de façon plus synthétique, ou de proposer des formules concises schématisant des notions ou distinctions théoriques venant d'être exposées.

➤ Quant au mode de citation des textes/mots d'autrui :

Les **citations** de phrases ou de parties de phrases reprises telles quelles en provenance d'autres auteurs sont systématiquement encadrées par des guillemets (« ») suivis du renvoi à une note de bas de page indiquant la référence de l'auteur cité. A l'intérieur de ces citations, l'utilisation de crochets encadrant trois points de suspension ([...]) signale que le texte cité a été amputé d'un ou plusieurs mot(s), tandis que l'utilisation de crochets encadrant un ou plusieurs mot(s) ([xx xxx]) signale que ce ou ces mot(s) a/ont été ajouté(s) au texte de l'auteur cité (pour apporter un complément ou une nuance ou pour mettre la citation en concordance avec le reste de la phrase ou du paragraphe de la thèse dans laquelle/lequel elle apparaît).

➤ Quant au choix du pronom personnel de l'émetteur :

Le **pronom personnel « nous »** est employé à chaque fois qu'il s'agit de souligner sans équivocité le fait que l'auteur s'approprie le propos tenu, qu'il le reprend à son compte. Ce « nous » doit être distingué du pronom impersonnel « on », qui est quant à lui plutôt utilisé pour indiquer que le propos tenu ne doit pas être crédité au seul compte personnel de l'auteur. Nous suivons ainsi les recommandations d'usage concernant l'emploi du style « direct » dans la rédaction (voy. S. DREYFUS, *La thèse et le mémoire de doctorat. Etude méthodologique (Sciences juridiques et politiques)*, 2^e éd., Paris, Editions Cujas, 1983, p. 224). Quant au bannissement du pronom de la première personne du singulier (ne dit-on pas que, dans un travail scientifique, « le moi est haïssable » ?), il ne peut mieux s'expliquer qu'en reprenant les mots de Blaise Pascal (cité par J.-P. FRAGNIERE, *Comment réussir un mémoire ? Comment présenter une thèse ? Comment rédiger un rapport ?*, Paris, Bordas, 1986, p. 107) : « Certains auteurs, parlant de leurs ouvrages, disent : mon livre, mon commentaire, mon histoire... Ils feraient mieux de dire : notre livre, notre commentaire, notre histoire, vu que d'ordinaire il y a plus en cela du bien d'autrui que du leur ».

➤ Quant aux destinataires auxquels la thèse s'adresse :

En amont des questions topiques auxquelles il conviendra de répondre dans l'introduction de l'étude (*quoi/pourquoi/comment ?*: quel sujet/objet, quel intérêt/finalité, quel plan/méthode ?), on devrait peut-être aussi envisager la question « **pour qui ?** », le « *qui ?* » pronominalisant alors non pas les « **dédicataires** » de l'étude – ceux à qui on la « dédie » ou à qui on la doit –, mais bien ses « **destinataires** » – ceux à qui on la « destine ». Si la thèse dans son ensemble s'adressera bien à un juriste « généraliste » (non spécialiste du droit fiscal), certains passages de l'introduction de la thèse chercheront même parfois à se rendre accessibles à un non juriste, « homme de la rue », profane absolu. Cet effort de vulgarisation des termes du sujet de la thèse ne nous paraît ni superflu ni incongru quand on sait qu'on est amené à s'y préparer quasi quotidiennement pendant le doctorat, du moins à chaque fois que l'on est confronté à la question classique (d'ailleurs plus souvent posée par politesse à l'égard du questionné que par véritable intérêt pour la réponse qui s'ensuit) : « *Et alors, elle porte 'sur quoi' cette thèse ?* ». Si la répétition inévitable d'un tel exercice le rend parfois désagréable, elle invite néanmoins à améliorer et parfaire sans cesse les quelques « formules-types » employées, en les éprouvant auprès d'un nouveau public « non initié » à la discipline scientifique étudiée. Le défi consiste alors à tenter de répondre en même temps à deux exigences qui semblent *a priori* difficilement conciliables : ne rien tenir pour acquis, tout en restant un maximum concis (pour la concision, voy. le résumé général de la thèse). Cet exercice, tellement précieux et périlleux à la fois, a d'ailleurs été formalisé dans le cadre d'un concours organisé à l'ULg depuis 2013, concours dont l'intitulé révèle à lui seul la règle du jeu : « *Ma thèse en 180 secondes* ».

Nous nous contentons ici de cibler les destinataires de notre étude dans le sens de ceux à qui elle devrait être **théoriquement accessible**, et non dans le sens de ceux à qui elle pourrait être **concrètement utile**. Cela risquerait en effet d'être prétentieux ou présomptueux d'imaginer qu'en dehors du comité de lecture de la présente thèse, certaines personnes prendront le temps d'en parcourir quelques pages. Or, nous nous doutons bien que dans le domaine du droit, le lecteur pressé ne s'aventure que très rarement dans le corps des thèses de doctorat, leur préférant plus souvent la consultation, *soit* de manuels ou de traités plus généraux (qui se destinent d'ailleurs souvent explicitement à un public très large, comprenant à la fois des étudiants et des praticiens), *soit* d'articles ou de contributions bien spécifiques (dont l'intitulé permet directement au lecteur d'apprécier l'utilité eu égard à ses besoins propres). Cela nous amène d'emblée à prendre conscience qu'une thèse de doctorat, *on* la réalise peut-être davantage pour « *soi-même* », pour ce qu'elle *nous* enseigne sur « *nous-mêmes* » (ce qu'elle nous apprend de nos forces et aptitudes ou nous révèle de nos faiblesses et finitudes) et pour la contrainte qu'elle nous impose, ou plutôt l'invitation qu'elle nous donne, d'essayer de développer des idées originales et de les exposer avec clarté. Un auteur néerlandais ne s'y était d'ailleurs guère trompé lorsqu'il avait entamé sa propre thèse de doctorat par les mots suivants : « *Een proefschrift schrijf je voor jezelf. Het is niet alleen een zoektocht naar het antwoord op de probleemstelling; een zoektocht die je zelf kennelijk erg belangrijk vind. Het is ook een zoektocht naar en een confrontatie met jezelf* » (J.H.M. NIEUWENHUIZEN, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer, Kluwer, 2010, 300 p., voorwoord, p. V).

➤ **Quant à la signification des abréviations et autres acronymes employés:**

Les **abréviations** déclinées ci-dessous sont les seules qui sont susceptibles d'être utilisées comme telles dans la thèse *sans* autres précisions quant à ce qu'elles sont censées évoquer. Cette liste d'abréviations ne signifie toutefois pas que les mots, expressions ou dénominations ainsi abrégées n'apparaissent jamais *in extenso* dans la thèse, de la même manière que cette liste d'abréviations n'empêche pas que d'autres abréviations non recensées puissent être aussi utilisées dans la thèse (notamment dans le cadre de l'étude des droits étrangers), en accompagnant si possible leur premier usage de l'indication de ce à quoi elles se réfèrent.

Pour les textes officiels (ou leurs codifications, commentaires, journaux de publication) :

(NB : si le texte est relatif à un pays étranger, une mention expresse l'indique alors ci-dessous)

- A.R. : Arrêté royal
- A.R./C.I.R. : Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus
- C.Civ. : Code civil
- C.E.D.H. : Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales
- C.Enr. : Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe
- C.G.I. : Code général des impôts (en France)
- C.I.R. : Code des impôts sur les revenus (version coordonnée de 1992)
- C.I.R./64 : Codes des impôts sur les revenus de 1964 (ancienne version coordonnée)
- C.Jud. : Code judiciaire
- Const. : Constitution (belge)
- Convention-Modèle de l'OCDE : Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE, Paris (version mise à jour en 2010, sauf précision en sens contraire)
- *Com. I.R.* : Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus (de 1992)
- *Com. I.R./64* : Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus de 1964
- C.P.D.I. : Convention préventive de la double imposition (entre deux pays à déterminer)
- C.Soc. : Code des sociétés (du 7 mai 1999, entré en vigueur le 6 février 2001)
- C.Succ. : Code des droits de succession et de mutation par décès
- C.T.V.A. : Code de la taxe sur la valeur ajoutée
- Directive fiscale (sur les) « fusions (transnationales) » : Directive (CEE) n° 90/434 du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents
- Directive fiscale « mère-filiale » : Directive (CEE) n° 90/435 du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents
- *J.O.C.E.* : Journal officiel des Communautés européennes (ancienne dénomination)
- *J.O.U.E.* : Journal officiel de l'Union européenne
- L.P.F. : Livre des procédures fiscales (en France)
- L.S.F. : Loi spéciale de financement des Communautés et des Régions
- *M.B.* : Moniteur belge
- Traité CE : (ancien) Traité instituant la Communauté européenne
- T.F.U.E. : Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

Pour les différents types d'impôts :

- IPP : Impôts des personnes physiques
- IPM : Impôts des personnes morales
- INR : Impôt des non-résidents
- I.R. : Impôts sur les revenus (dans ses quatre branches : IPP, I.Soc., IPM et INR)
- I.Soc. : Impôt des sociétés
- TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

Pour les différents types de groupements à personnalité juridique :

- ASBL : association sans but lucratif
- SA : société anonyme
- SICAF : société d'investissement à capital fixe
- SICAFI : SICAF immobilière
- SICAV : société d'investissement à capital variable

- SPRL : société privée à responsabilité limitée

Pour les différentes organisations internationales :

- OCDE : Organisation de coopération et de développement économique
- UE : Union européenne (et CEE : anciennes Communautés économiques européennes)

Pour les revues, périodiques et autres recueils de doctrine ou jurisprudence en Belgique:

- *Act. Fisc.*: Actualités fiscales
- *A.F.T.* : Algemeen fiscaal tijdschrift
- *Ann. Not.*: Annales du notariat et de l'enregistrement
- *Chron. Not.* : Chroniques notariales
- *Courr. Fisc.* : Courrier fiscal
- C.U.P. : Commission Université Palais (recyclage)
- *Fisc. Act.* : Fiscale actualiteiten
- *Fisc.* : Le Fiscologue
- *Fisc. Int.* : Le Fiscologue international
- *F.J.F.* : Fiscale jurisprudentie-Jurisprudence fiscale
- *J.D.F.* : Journal de droit fiscal (depuis 1974)
- *J.P.D.F.(F.)* : Journal pratique de droit fiscal et financier (jusqu'au 1^{er} janvier 2014)
- *J.T.* : Journal des tribunaux
- *Pas.* : Pasicrisie (belge)
- *R.G.E.N.* : Recueil général de l'enregistrement et du notariat
- *Rép. not.* : Répertoire notarial (belge)
- *R.C.J.B.* : Revue critique de jurisprudence belge
- *R.G.F.* : Revue générale de fiscalité
- *R.G.F.C.P.* : Revue générale de fiscalité et de comptabilité pratique
- *R.G.C.F.* : Revue générale du contentieux fiscal
- *R.F.R.L.* : Revue de fiscalité régionale et locale
- *Rev. Nouv.* : Revue Nouvelle
- *R.P.D.B.* : Répertoire pratique du droit belge
- *R.W.* : Rechtskundig Weekblad
- *T.F.R.* : Tijdschrift voor fiscaal recht
- *T.R.V.*: Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap

Pour les revues, périodiques et autres recueils de doctrine ou jurisprudence édités à l'étranger ou au niveau international (liste non exhaustive):

- *B.I.T.* : Bulletin for International Taxation
- *Cahiers de l'IFA* (ou *IFA-Cahiers*): Cahiers de droit fiscal international de l' « International Fiscal Association »
- *Dr. fisc.* : Revue de droit fiscal (en France)
- *Eur. Tax.* : European Taxation (+ Intertax)
- *Rev. dr. comp.* : Revue de droit international et de droit comparé OU Revue internationale de droit comparé

Pour les juridictions (belges ou internationales):

- Anvers/Brux./Gand/Mons/Liège : Cour d'appel d'Anvers/Bruxelles/Gand/Mons/Liège
- CA : Cour d'arbitrage (ancienne dénomination de la Cour constitutionnelle)
- Cass. : Cour de cassation (belge)
- C. Const. : Cour constitutionnelle (belge)
- C.E. : Conseil d'Etat (belge)

- C.J.C.E. : Cour de justice des Communautés européennes (ancienne dénomination)
- C.J.U.E. : Cour de justice de l'Union européenne
- Cr. E.D.H. : Cour européenne des droits de l'homme
- Trib. : Tribunal de première instance

Pour les locutions latines et autres outils de référencement (en notes ou bibliographie), d'illustration ou d'énumération (en texte ou en notes):

- al. : alinéa
- art. : article
- c.-à-d. : c'est-à-dire
- *cf.* : *confer*
- com. : commentaire(s)
- coord. : coordinateur/coordination
- *etc.* : *etcetera*
- e.a. : entre autres
- éd. : éditeur/édition
- e.v. : entré(e) en vigueur
- ex. : (par) exemple(s)
- *id.* : *idem* (pour signaler que la référence citée est « du même auteur » que la précédente)
- *ibid.* : *ibidem* (pour renvoyer à la référence précédente entre deux notes consécutives)
- not. : notamment
- *op. cit.* : *opere citato*, forme ablative de *opus citatum* (pour renvoyer à un ouvrage précité)
- p./pp. : page/pages
- s. ou suiv. : suivant(e)s
- voy. (ou parfois « v. »): voyez/voir

➤ **Quant à la numérotation des notes de bas de page :**

En raison des découpages et sauts de section opérés pour travailler plus commodément dans ce long document, la numérotation des notes de bas de page recommence à « 0 » pour chacune des trois parties constitutives de la thèse.

➤ **Quant à la date de mise à jour de la thèse (et d' « arrêt » de la matière) :**

Compte tenu de l'évolution constante de la matière et de la documentation à analyser, il est convenu d'arrêter le **1^{er} mars 2018** comme date de « mise à jour » de la thèse. Toutes les évolutions qui pourraient parvenir à notre connaissance ultérieurement n'ont donc pas pu être prises en compte dans la présente version de la thèse.

SOMMAIRE – PLAN GENERAL

RESUME GENERAL

INTRODUCTION GENERALE

PREMIERE PARTIE – LE PROBLEME DE L'ABUS (DE DROIT) EN DROIT FISCAL : *contours et alentours typologiques et terminologiques, et détours déontologiques*

Chapitre I – La localisation de l'hypothèse parmi ses *alentours* typologiques et terminologiques

A) La localisation de l'hypothèse au sein de la summa divisio entre la fraude et l'évasion fiscales

a) Les évocations sporadiques des concepts de fraude et d'évasion fiscales dans la loi fiscale

b) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion de fraude fiscale

c) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion d'évasion fiscale

d) La notion technique de choix de la voie la moins imposée (conditions d'existence et d'exercice)

B) La localisation de l'hypothèse parmi des typologies et terminologies alternatives ou complémentives

a) Les (con)fusiones historiques des notions de fraude et d'évasion dans leurs acceptions primitives

b) Les variations terminologiques sur le concept d'évasion et les nouvelles classifications tripartites

c) L'isolation didactique de procédés « extra legem » par opposition à des phénomènes « intra legem »

Chapitre II – La circonscription du problème dans ses *contours* essentiels et conceptuels

A) La formulation du problème par abstraction de ses variantes et composantes principales

B) L'évocation du problème par référence aux concepts de fraude à la loi et/ou d'abus de droit

Chapitre III – La réflexion du problème via le *détour* par la notion morale de devoir fiscal

A) L'évolution des conceptions idéologiques du « devoir fiscal » à travers l'Histoire de l'impôt

B) L'observation du phénomène persistant de résistance à l'impôt et ses causes psycho-sociologiques

C) La discussion des attitudes de fraude et d'évasion sous l'angle déontologique du « devoir fiscal »

DEUXIEME PARTIE – LA QUESTION DE L’OPPOSABILITE AU FISC DES ACTES JURIDIQUES DES CONTRIBUABLES : état des lieux en amont des mesures anti-abus

Chapitre I – L’arborescence des principes en présence sous la prémisse constitutionnelle

A) L’exigence constitutionnelle de « légalité » pour l’édiction et la fixation de tout impôt

- a) *Le champ d’application liminaire du principe à partir de la notion juridique d’ « impôt »*
- b) *La philosophie générale du principe : le « consentement démocratique » de l’impôt*
- c) *L’explication historique du libellé du principe : une « réaction » au régime hollandais ?*
- d) *La portée exacte du principe : l’étendue de la « réserve à la loi » et le tempérament admis*
- e) *L’articulation du principe avec le droit de propriété dans la Constitution et la CEDH*

B) Les corollaires du principe pour l’interprétation et l’application des « lois » fiscales

- a) *Le principe d’interprétation stricte des lois fiscales et l’adage ‘in dubio contra fiscum’*
- b) *L’interdiction d’application des lois fiscales par analogie et la négation de leurs lacunes*

C) L’inférence d’un certain principe de ‘réalité’ pour l’appréhension des ‘faits’ imposables

- a) *Le prétendu réalisme du droit fiscal vs. sa dépendance présumée au droit commun-privé*
- b) *L’opposabilité au fisc des « réalités » (vs. les apparences) juridiques (vs. économiques)*

Chapitre II – La reconnaissance d’un principe d’opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés

A) La question de l’applicabilité au fisc des règles d’(in)opposabilité aux tiers en droit privé

- a) *Les règles d’opposabilité des actes juridiques à l’égard des tiers en droit privé-commun*
 - (i) *Le principe d’opposabilité des contrats aux tiers, à côté de la relativité de leurs effets internes*
 - (ii) *Les fictions d’inopposabilité et exceptions à l’opposabilité de plein droit aux tiers en droit privé*
- b) *La question de l’opposabilité des actes juridiques au fisc comme à un tiers en droit privé*

B) La question de l’applicabilité de la théorie de la *fraus legis* du droit privé au droit fiscal

- a) *L’identification d’une théorie générale de la « fraude à la loi » en droit privé-commun*
 - (i) *La théorie de la fraude à la loi d’après VIDAL et les diverses conceptions en droit privé comparé*
 - (ii) *L’accueil mitigé de la théorie en droit privé interne vs. en droit international privé en Belgique*
- b) *La convocation et la révocation d’une/de théorie(s) de la « fraude à la loi » en droit fiscal*
 - (i) *La convocation de théories de la fraude à la loi en droit fiscal en des termes inadmissibles*
 - (ii) *La révocation de la fraude à la loi en droit fiscal par VIDAL et par la Cour de cassation belge*

C) La circonscription de la théorie de la simulation comme limite « inhérente » au principe

- a) *L’extension exacte de la notion de « simulation » en droit civil comme en droit fiscal*
- b) *L’appréciation plus subjective de la simulation et les montages fiscaux en plusieurs actes*
- c) *L’application pratique de la notion de « simulation » dans/par la jurisprudence fiscale*

D) L’admission d’une limite « ex-croissante » : l’inopposabilité au fisc d’actes non simulés mais entachés d’une illicéité (violation d’une loi d’ordre public) dans le but d’éviter l’impôt

TROISIEME PARTIE – L’EXCEPTION D’INOPPOSABILITE AU FISC D’ACTES JURIDIQUES POUR CAUSE D’ABUS FISCAL : *essai de théorie générale en droit positif belge*

Chapitre I – La généalogie des exceptions d’ « inopposabilité au fisc » dans la loi fiscale : *approche négative et rétrospective*

A) *L’inopposabilité au fisc de certains actes juridiques sur pied de l’article 344, § 2, C.I.R. : une occurrence typique de mesure spécifique anti-abus, préexistant au dispositif anti-abus fiscal*

B) *L’inopposabilité au fisc de qualifications données à des actes dans le seul but d’éviter l’impôt : l’ancienne mesure légale générale anti-abus, « pré-figurative » de l’exception d’abus fiscal*

C) *La non-déductibilité de dépenses de sociétés ne se rattachant pas à leur « objet social » : une ancienne théorie prétorienne « palliative », en l’absence de véritable dispositif anti-abus*

Chapitre II – La méthodologie de l’exception légale d’ « abus fiscal » en droit belge : *approche positive et prospective (à la lumière du droit comparé et à la lisière du droit international)*

A) *La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » et sa lecture systématique*

a) *La définition légale de l’ « abus fiscal », ses deux déclinaisons et leurs sources d’inspiration*

b) *Les éléments constitutifs (objectif et subjectif) de l’ « abus fiscal » à établir par le fisc*

(i) *L’élément objectif de l’abus ou la contrariété avec les objectifs de la disposition « abusée »*

(ii) *L’élément subjectif de l’abus fiscal et l’intention d’éviter l’impôt comme « motif déterminant »*

c) *L’échappatoire réservée au contribuable (pour démontrer l’absence d’abus en l’espèce)*

d) *Le rétablissement de l’imposition permis au fisc en cas d’abus bien établi et non démenti*

(i) *Controverses sur le mode de redressement de l’abus en lien avec le principe de légalité de l’impôt*

(ii) *Effets de l’inopposabilité ‘ratione personae/materiae/temporis’ et éventuelles autres sanctions ?*

B) *La comparabilité du mécanisme avec ses équivalents fonctionnels dans des pays voisins*

a) *Le rapprochement du dispositif belge avec la théorie de la « fraus legis » néerlandaise*

(i) *Les proximités terminologiques (inavouables mais détectables) avec la théorie néerlandaise*

(ii) *La théorie jurisprudentielle de la ‘wetsontduiking’ (‘fraus legis’) en droit fiscal néerlandais*

b) *Les enseignements de règles générales « anti-abus » codifiées dans d’autres pays voisins*

(i) *L’exemple de la procédure codifiée de « répression des abus de droit » en droit fiscal français*

(ii) *Un exemple récent (la GAAR britannique) et quelques observations finales en droit comparé*

C) *La constitutionnalité de la mesure et sa qualification en tant que « mode de preuve »*

a) *La validation de la mesure par la Cour : les griefs formulés et les réponses y apportées*

(i) *La question de la violation des règles répartitrices de compétence pour les impôts « régionaux »*

(ii) *La question de la violation du principe constitutionnel de légalité de l’impôt (art. 170 Const.)*

b) *La qualification contestable de la mesure en tant que ‘règle de preuve’: pièges et enjeux*

(i) *Les « failles » et les « ficelles » du raisonnement de la Cour sur la qualification de la mesure*

(ii) *Les contradictions du législateur et le problème « collatéral » de la compétence du SDA*

D) *L’impact pratique du mécanisme dans les différentes matières fiscales concernées*

- a) *Les applications hypothétiques en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession*
 - (i) *Les circulaires exemplatives en matière de planification patrimoniale ou successorale fiscale*
 - (ii) *Autres exemples « positifs » issus de la doctrine, du SDA ou de la jurisprudence judiciaire*

b) *Quelques illustrations « symptomatiques » dans le domaine des impôts sur les revenus*

E) L'articulation avec le droit international conventionnel (CPDI liant la Belgique)

F) L'articulation avec le droit européen: source d'encadrement, inspiration ou contrainte ?

a) *La compatibilité avec le droit primaire et la jurisprudence de la CJUE sur l'abus de droit*

b) *La conformité aux normes anti-abus minimales prescrites par des directives à l'ère 'post-BEPS'*

CONCLUSIONS GENERALES

BIBLIOGRAPHIE GENERALE

TABLE DES MATIERES

RESUME GENERAL

Contexte et sujet de l'étude :

En Belgique, un impôt ne peut être levé que *dans* les cas et *dans* la mesure où la loi le prévoit. *En dehors* de ces cas et *au-delà* de cette mesure, aucun impôt ne peut être établi par le fisc. L'impôt peut donc être évité de manière licite, sans qu'il soit question de « fraude fiscale ». C'est ce qu'il se passe à chaque fois que le contribuable, sans chercher à fausser la perception que le fisc peut se faire de sa situation réelle, adapte ses comportements de façon à se placer dans un cas où la loi n'a *pas* prévu que l'impôt serait dû, ou a prévu qu'il serait dû dans une mesure *moindre* que si le contribuable avait choisi d'adopter tel autre comportement envisagé.

Lorsque la loi fiscale fixe les conditions d'imposition en fonction de situations juridiques (caractérisées « en droit »), les contribuables sont en principe parfaitement libres de choisir, parmi différents procédés juridiques leur permettant d'atteindre des résultats analogues, celui qui donne lieu dans leur chef à l'imposition la moins élevée. Nulle fraude fiscale ne peut alors leur être reprochée tant qu'ils ont bien accepté « en droit » toutes les conséquences des actes juridiques qu'ils ont accomplis dans le cadre d'un tel « choix de la voie la moins imposée ».

En revanche, si les contribuables ont « simulé » à l'égard du fisc, en lui faisant apparaître (ou « miroiter ») des actes juridiques dont ils ont convenu de détruire ou de modifier les effets *inter partes*, alors le procédé d'évitement de l'impôt est *illicite* (passible de sanctions pénales en tant que « fraude fiscale ») et potentiellement *inefficace* : si le fisc parvient à démontrer l'existence d'une telle simulation, il écartera comme ne lui étant « *pas opposables* » les actes simulés, afin d'établir l'impôt sur la base de ce qui a été réellement contracté entre les parties.

Or, en cas d'« abus fiscal » au sens où l'entend la nouvelle disposition légale générale « anti-évitement » ou « anti-abus » applicable depuis 2012 en Belgique en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession, des actes juridiques accomplis par les contribuables (dans leurs relations de droit privé) en vue d'éviter de tels impôts sont *inopposables* au fisc chargé d'établir ces impôts, et ce, alors même que les actes juridiques en question sont bien réels (non simulés) et qu'aucune « fraude fiscale » n'a donc été commise.

Des procédés d'« évitement de l'impôt » pourtant bien *licites* sont ainsi rendus *inefficaces*. Cette notion inédite d'abus fiscal a donc introduit en droit belge une limite de portée *générale* au principe du « libre choix de la voie la moins imposée », à côté de la limite *inhérente* découlant de la théorie de la simulation et d'autres limites *additionnelles* apportées par le législateur (dispositions *spécifiques* « anti-évitement » ou « anti-abus ») ou encore par la jurisprudence (théories administratives ou prétoriennes consacrées par la Cour de cassation).

Contenu et objet de l'étude :

C'est cette exception de portée générale à l'opposabilité au fisc des actes juridiques des contribuables qui formera au final le véritable objet de notre étude. Mais pour parvenir à ce dénouement, il nous faudra au préalable franchir plusieurs étapes nécessaires à la progression de notre raisonnement, pour ré-éprouver systématiquement les fondements et l'exactitude de certains principes qu'on nous présente généralement comme des axiomes de notre droit fiscal.

Ainsi, dans une première partie (préliminaire), la dissertation cherche tout d'abord à poser les termes du « problème » de l'hypothétique abus dont il pourrait être question en droit fiscal, selon une approche qu'on pourrait qualifier de *terminologique*, *typologique* et *déontologique*.

Dans une deuxième partie (« intermédiaire »), la thèse entreprend ensuite de (re-)découvrir l'existence et la portée du principe auquel il est fait exception en cas d'abus fiscal, à savoir un certain principe d'« opposabilité au fisc » des actes juridiques non simulés des contribuables. Il s'agit ainsi de retracer toute l'arborescence des fondements d'un tel principe (à partir de l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt) avant d'en réexaminer l'exacte portée en amont des dispositifs anti-abus de la loi fiscale, en nous confrontant aux notions ou théories bien connues en droit privé (opposabilité des contrats aux tiers, fraude à la loi, simulation...).

Dans une troisième et dernière partie, après avoir revisité de façon négative et rétrospective d'autres dispositifs d'« inopposabilité au fisc » connus dans l'historique de notre droit fiscal, la thèse tente finalement de proposer, de manière positive et prospective, une 'méthodologie' de fonctionnement de cette exception générale d'« abus fiscal » dans notre droit fiscal positif.

Après avoir essayé de théoriser une grille de lecture systématique de ce dispositif légal anti-abus fiscal, et avoir osé un rapprochement avec certains de ses « équivalents fonctionnels » dans le droit fiscal de pays voisins, il sera aussi question ici d'étudier la question de sa « constitutionnalité » (en particulier celle de sa compatibilité avec notre principe de légalité de l'impôt), et d'en mesurer tant que faire se peut l'impact pratique possible dans les différentes matières fiscales concernées, avant d'aborder encore ultimement son articulation avec le droit européen et le droit international conventionnel en tenant compte de leurs plus récents développements (eu égard aux luttes désormais menées au sein de l'UE et de l'OCDE contre certaines pratiques d'optimisation ou de planification fiscale « abusives » ou « agressives »).

Bien cerné entre son « voisinage » et son « cousinage », son ascendance et ses avatars, voire ses progénitures à venir, cet obscur objet d'étude qu'est l'abus fiscal pourrait s'avérer *in fine* un peu moins insaisissable à l'analyse, de sorte qu'il puisse raisonnablement jouer son rôle de « mécanisme correcteur » des excès commis par les contribuables dans l'exercice de leur droit de « choisir la voie la moins imposée », et que son maniement par le fisc soit alors le plus objectivable possible pour les contribuables, leurs conseils, et les juges en dernière analyse.

INTRODUCTION GENERALE

1. Il y a près d'un quart de siècle, Thierry AFSCHRIFT introduisait la première édition de son essai magistral sur « L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique » avec ces mots : « Parmi les procédés permettant d'éviter l'impôt, certains sont licites, et d'autres, qui relèvent de la fraude, ne le sont pas. Il ne sera question ici que des actes [entendez plutôt : procédés (d'évitement)]¹ licites et de la manière de les distinguer de ceux qui sont frauduleux »².

La présente étude s'intéresse aussi aux procédés permettant d'éviter l'impôt en Belgique, mais elle se propose à son tour de suivre une approche sensiblement différente. Elle ne se focalise pas/plus seulement sur la question classique, et théoriquement bien tranchée, de la *licéité* des « procédés d'évitement de l'impôt » ou encore des conditions d'existence de ce qu'on appelle couramment le « libre choix de la voie la moins imposée » en droit belge. Elle s'articule plus singulièrement autour de la question distincte, et relativement plus ouverte, de l'*opposabilité*, à l'égard du fisc établissant l'impôt, des actes juridiques par l'accomplissement desquels des « procédés (licites) d'évitement de l'impôt » peuvent être mis en place par les contribuables.

La raison de cette reformulation de l'interrogation classiquement traitée en doctrine³ réside dans l'observation suivante : en droit belge, des « procédés d'évitement de l'impôt » pourtant parfaitement *licites* peuvent néanmoins être rendus *inefficaces* dans des cas où le fisc est autorisé – en principe, sur la base d'une disposition légale expresse (dite « anti-évitement » ou « anti-abus ») – à considérer que des actes juridiques réellement passés par les contribuables sont « inopposables » à son égard pour la détermination de l'impôt dû par ces contribuables.

¹ C'est nous qui proposons cette adaptation des propos de l'auteur cité. Nous nous en expliquerons *infra*.

² Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 1994, p. 7 (voy. aussi 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 7).

³ Témoignent ainsi d'une telle approche les intitulés assez similaires des nombreuses contributions suivantes : Th. AFSCHRIFT, « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », www.idefisc.ex ; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, 546 p. ; J. AUTENNE et M. DUPONT, « L'évitement de l'impôt et sa licéité », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, 1238 p., spéc. pp. 41-97 ; Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée – Etude de droit fiscal comparé*, Bruxelles, Bruylant, 1977, 230 p. ; D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 57-106 ; J. KIRKPATRICK (éd.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Bruxelles, Editions du Jeune Barreau, 1988, 269 p. ; Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 4-42 (voy. aussi la version réactualisée de cet article in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, pp. 25-97 ; J. MALHERBE et I. RICHELLE, « Espaces de liberté en droit fiscal », in *Les espaces de liberté en droit des affaires*, Séminaire organisé à l'occasion du 50^e anniversaire de la Commission Droit et Vie des Affaires, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 216-290.

2. Il en est ainsi en cas d' « abus fiscal » au sens où l'entend la disposition légale générale « anti-abus » (ou « anti-évitement ») applicable en Belgique depuis 2012 en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession⁴ : des actes juridiques passés par les contribuables dans le but d'éviter de tels impôts sont « inopposables » à l'égard de l'administration chargée d'établir ces impôts, et ce, alors même que les actes juridiques en cause sont bien réels (non « simulés ») et qu'aucune fraude fiscale n'a dès lors été commise. Ce sont des procédés d' « évitement de l'impôt » pourtant bien *licites* qui sont donc rendus *inefficaces* par le truchement de la sanction d' « inopposabilité » des actes juridiques au fisc.

Cette notion inédite d' « abus fiscal » a introduit en droit belge, en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession, une limite de portée *générale* au principe dit du « libre choix de la voie la moins imposée », à côté de sa limite *inhérente* découlant de la théorie de la « simulation » et d'autres limites *additionnelles* apportées par le législateur (dispositions spécifiques « anti-évitement » ou « anti-abus ») ou bien encore par la jurisprudence (théories administratives ou prétoriennes consacrées par la Cour de cassation).

C'est cette nouvelle limite ou exception générale à l'opposabilité au fisc des actes juridiques des contribuables en droit belge qui constitue alors le sujet central de la présente étude. Pareil objet d'étude conduit ainsi à explorer l'espace du « libre choix de la voie la moins imposée » pour parvenir à cerner, non pas simplement *où il commence* (les conditions d'*existence* de ce choix, et partant les critères de distinction avec la « fraude fiscale »), mais plus singulièrement *où il s'arrête* (les limites à l'*exercice* de ce choix, via la notion nouvelle d' « abus fiscal »).

3. Les propos qui précèdent se sont limités à annoncer l'objet d'étude en mobilisant d'emblée les termes et expressions qui gravitent autour de celui-ci dans le lexique du droit fiscal belge : « fraude fiscale », « évitement (licite) de l'impôt », « simulation (prohibée) à l'égard du fisc », « (libre) choix de la voie la moins imposée », dispositions « anti-évitement » ou « anti-abus » (générales ou spécifiques), « in-/opposabilité au fisc » des actes juridiques des contribuables. Si les quelques concepts et notions ainsi évoqués permettent certainement au juriste spécialisé en la matière de localiser immédiatement le terrain sur lequel la présente étude va se bâtir, ceux-ci risqueraient en revanche d'égarer le lecteur « profane », pour lequel ces éléments-clés de la théorie générale du droit fiscal belge ne constitueraient pas d'éclairants points de repère.

⁴ Voy. les art. 344, § 1^{er}, du C.I.R. et 18, § 2, du C.Enr. (auquel renvoie *mutatis mutandis* l'article 106, al. 2, du C.Succ. pour les droits de succession), tels qu'introduits respectivement par la loi du 22 juillet 1993, *M.B.*, 24 juillet 1993, et la loi du 30 mars 1994, *M.B.*, 31 mars 1994, et puis modifiés respectivement par les art. 167 et 168 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012 (sans parler aussi ici de la notion de « pratique abusive » de l'art. 1^{er}, § 10, du C.T.V.A. introduit par la loi-programme du 20 juillet 2006, *M.B.*, 28 juillet 2006).

Or, conformément à ce qui est d'usage pour la rédaction des travaux « scientifiques » en droit, c'est bien « un juriste accompli, mais non spécialisé du sujet traité »⁵ qu'il s'agit de prendre en considération en tant que lecteur ou destinataire imaginaire de la présente contribution. Aussi convient-il, pour vraiment « introduire » (du latin *intro ducere* : « conduire dedans »)⁶ ce lecteur de référence à l'intérieur⁷ du sujet étudié, de commencer par le familiariser avec les notions de *terminologie* et de *typologie* qui environnent un tel sujet, avant de lui signaler les options de *méthodologie* et de *chronologie* qui conditionnent le traitement que nous en ferons. Ce n'est qu'après avoir situé ce sujet *dans* l'arborescence des concepts en présence, ainsi que *par rapport* à l'état des questions (étudiées) en droit belge, que nous pourrons ensuite plus utilement justifier de l'intérêt de l'étude entreprise, fixer les finalités précises qu'elle poursuit, annoncer les limites exactes qui la caractérisent⁸ et esquisser le plan général qui la structure.

Deux types d'explications vont donc se succéder ci-après dans l'introduction de notre étude, selon qu'elles participent dans un premier temps au *repérage-défrichage* du « terrain » sur lequel l'étude va s'établir, ou qu'elles concourent dans un second temps au *traçage-balisage* du « chemin »⁹ que cette étude va suivre. En procédant de la sorte et dans cet ordre, nous tâcherons de rencontrer l'objectif qui doit être assigné à l'introduction de toute dissertation scientifique écrite (notamment dans le domaine du droit¹⁰), à savoir : permettre au lecteur de comprendre « *de quoi* on parle, et *pourquoi*, et [puis] *comment* on en parle, et *pourquoi* »¹¹.

⁵ A. GOSSELIN, *Méthodes, techniques et conseils de rédaction. Préparation aux travaux dirigés et au travail de fin d'études en droit*, syllabus, Liège, Presses universitaires de Liège, 2013, p. 31.

⁶ En ce sens, « l'introduction sert à conduire à l'intérieur du sujet. Elle est une partie intermédiaire entre le sujet et les développements qu'il appelle » (F. GRUA, *Méthode des études de droit. Conseils sur la dissertation et le commentaire*, Paris, Editions Dalloz, 2006, p. 54, cité par A. GOSSELIN, *op. cit.*, p. 31).

⁷ La redondance des termes employés (« introduire » et « à l'intérieur ») est en l'occurrence pleinement assumée.

⁸ Le fait que des limites soient posées à « l'objet de la recherche », de telle sorte que cet objet soit également reconnaissable par autrui, est ainsi considéré par Umberto Eco comme une condition essentielle de nature à garantir la « scientificité » du mémoire ou de l'étude (U. ECO, *Come si fà una tesi de laurea ?*, Milano, Bompiani, 1977, pp. 39 et s., cité par J.-P. FRAGNIERE, *Comment réussir un mémoire ? Comment présenter une thèse ? Comment rédiger un rapport ?*, Paris, Bordas, 1986, p. 35).

⁹ La métaphore du « chemin » à tracer rejoint d'ailleurs précisément l'étymologie du mot « méthode », lequel provient du grec *methodos*, formé lui-même à partir de *metá* (« après », « au-delà », « qui suit », « avec ») et de *hodós* (« chemin », « voie »), d'où littéralement : « poursuite d'un chemin ». En ce sens, « l'idée de méthode est toujours celle d'une direction définissable et régulièrement suivie dans l'opération de l'esprit » (M. BERNES, in A. LALANDE, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, P.U.F., 15^e éd., 1985, p. 624).

¹⁰ Pour des explications détaillées sur les fonctions usuelles reconnues à l'introduction générale d'une thèse ou d'un mémoire *en droit*, et en particulier sur l'amorce du sujet (ainsi que la démonstration de son intérêt) et sur l'annonce du plan (ainsi que la justification de ses subdivisions), voy. S. DREYFUS, *La thèse et le mémoire de doctorat. Etude méthodologique (Sciences juridiques et politiques)*, 2^e éd., Paris, Ed. Cujas, 1983, pp. 190-191.

¹¹ Cette brillante formule a été empruntée par François Grua (*op. cit.*, pp. 54-55) à GOUBEAUX et BIHR, *Les épreuves écrites en droit civil*, Paris, L.G.D.J., 10^e éd., 2005. Nous la préférons au triptyque classique qui veut que l'introduction se distribue selon les questions « *quoi ?* » (objet de l'étude), « *pourquoi ?* » (intérêt de l'étude) et « *comment ?* » (méthode, limites et plan de l'étude), la démarche de justification devant à notre sens venir soutenir tout choix posé par l'auteur dans la délimitation du « *quoi* » et dans la détermination du « *comment* ».

A) Repérage-défrichage du « terrain » de l'étude (champ des concepts, état et intérêt de la question)

4. Rien que la découverte des premiers termes de l'intitulé de l'étude (« *De l'abus fiscal* ») aurait pu déclencher chez d'aucuns quelques questionnements « socratiques » en cascade : une notion d'abus conceptualisée en matière fiscale ? ; oui, mais l'abus serait commis *par qui*, reproché *à qui* ? ; se pourrait-il qu'il soit question d'un abus de la part de l'autorité habilitée à lever des impôts plutôt que d'un abus de la part du contribuable censé subir ces impôts ? ; et s'il devait être question d'un abus de la part du contribuable, *de quoi*, de quelle prérogative celui-ci ferait-il alors un usage abusif, un usage excessif, un mauvais usage, un mésusage¹² ?

En effet, dans le syntagme « abus fiscal », créé de toutes pièces par le législateur fiscal belge, la simple association du substantif « abus » et de l'adjectif « fiscal » ne suffirait guère à renseigner un interlocuteur non avisé, du moins en dehors de toute mise en contexte préalable, sur la question de savoir qui commettrait l'abus ou à qui cet abus pourrait bien être reproché. Tout au plus l'épithète « fiscal »¹³ permettrait-elle seulement de lui indiquer quelle est la matière juridique dans laquelle ce concept d'abus a vocation à intervenir, à savoir le « droit fiscal », cette branche du droit public qui régit « l'impôt » en tant qu'il s'agit d'une « créance de droit public de l'autorité publique envers les contribuables, par laquelle ceux-ci peuvent être contraints de céder à l'autorité publique une part de leur revenu ou de leur patrimoine »¹⁴.

De la part de notre interlocuteur non averti (quoique « de bon sens »), ce ne serait alors peut-être pas faire preuve d'une ingénuité excessive ou même, à l'opposé, d'une ironie outrancière, que d'imaginer dans l'absolu que l'expression en cause pourrait désigner un abus commis par l'autorité taxatrice, qu'il s'agisse de l'*administration* « fiscale » (dans la manière dont elle établit ou recouvre l'impôt à charge des contribuables) ou du *législateur*¹⁵ « fiscal » (dans la façon dont il prévoit l'impôt ou définit ses conditions d'application et ses éléments de calcul).

¹² Nous nous référons ici simplement à l'étymologie du mot « abus » (du latin *abusus*) ainsi qu'aux premières définitions que les dictionnaires donnent généralement de ce mot dans le langage courant (*Larousse, Littré, etc.*).

¹³ Le mot « fisc » (dont les dérivés sont nombreux – « fiscal », « fiscalité », *etc.* –, sans compter les néologismes greffés sur ce radical : « fiscalisme », « fiscaliser », *etc.*) vient du latin *fiscus* désignant à l'origine un « panier de jonc ou d'osier servant au pressage des raisins, des olives, ou du fromage », et ayant pris ensuite le sens de « panier à serrer l'argent », puis sous l'Empire, « partie du revenu de l'Etat destinée à l'entretien du prince, trésor impérial » (L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, p. 85), jusqu'à viser « le Trésor public, l'autorité publique en tant qu'il est question de ses intérêts financiers » (J. VAN HOUTTE, cité ci-après).

¹⁴ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, p. 25. Nous reviendrons *infra* sur la ou les définition(s) plus précise(s) qu'il convient d'adopter du concept d'impôt en droit belge.

¹⁵ Quoique..., le fait de savoir déjà que la notion d'abus fiscal est une création du législateur devrait logiquement empêcher de penser que cette notion pourrait viser à corriger des « abus » du fait du législateur lui-même. Si conformément au vœu de MONTESQUIEU (*De l'esprit des lois*, 1748), « pour qu'on ne puisse abuser du pouvoir, il faut que, par la disposition des choses, le pouvoir arrête le pouvoir », on imaginerait toutefois difficilement qu'un pouvoir (législatif en l'occurrence) se neutralise de lui-même, sans l'intervention d'un autre.

Sans pour autant verser ici dans la caricature abstraite d'un Etat *spoliateur* des biens privés ou *gaspilleur* des deniers publics, et sans non plus nous référer à la sémantique métaphorique péjorative caractérisant souvent le lexique fiscal hors du discours purement juridique¹⁶, il nous faut bien faire remarquer qu'on peut entendre parler, dans le jargon des *juristes fiscalistes*, de taxations « arbitraires »¹⁷, d'impôts « confiscatoires »^{18,19}, de taxes « discriminatoires »²⁰, etc.

De telles expressions traduisent alors certains excès ou malfaçons qui peuvent être reprochés à l'une ou l'autre branche du pouvoir en matière fiscale. Certes, il s'agit là de griefs juridiques bien spécifiques, soulevant de strictes objections d'« illégalité » ou d'« inconstitutionnalité » à l'encontre de l'action de l'administration ou du législateur fiscal, mais il n'en demeure pas moins que de telles formules pourraient donner à penser à certains que, plus généralement, des « abus » de l'autorité publique pourraient être dénoncés et sanctionnés *en droit* fiscal.

¹⁶ Le phénomène fiscal est en effet, au-delà de sa traduction dans des textes juridiques, « un fait politique et social » (M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, p. 13, citant E. SELIGMANN, *Essais sur l'impôt*, Girard et Brière, 1914), dont on peut gloser en utilisant un lexique imagé qui témoigne très souvent de jugements de valeur négatifs à son encontre. Il en est ainsi lorsqu'on parle de la « pression fiscale » (voire de l'« oppression fiscale ») qui susciterait chez certains une « allergie fiscale » et le besoin de se réfugier dans des « abris fiscaux » (*tax shelters* en anglais) ou des « niches fiscales ». Sans compter toutes les expressions empruntées à la sémantique de la nourriture (« appétit fiscal », « assiette de l'impôt », « tranche d'imposition », etc.), qui peuvent encore suggérer l'image imposante de l'ogre insatiable. Voy. pour un recensement exhaustif à ce sujet, L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, pp. 39-44.

¹⁷ Voy., à propos de la notion d'imposition « arbitraire » théorisée par la jurisprudence en droit fiscal belge et des conséquences qui y sont attachées, Ch. LENOIR et C. ROMMELAERE, « Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences », *R.G.C.F.*, n° 2012/4, pp. 239-261. La Cour de cassation considère ainsi que la base imposable a été déterminée arbitrairement lorsque « l'administration a commis une erreur de droit ou s'est fondée sur des faits inexacts ou encore a déduit de faits exacts des conséquences non susceptibles de justifications » (voy. Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 849 ; Cass. 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 577).

¹⁸ Voy., à propos d'un impôt jugé « confiscatoire » par la Cour constitutionnelle en Belgique (C. Const., 22 juin 2005, n° 107/2005) en matière de droits de succession (en raison d'un taux – marginal – porté à 90% sur la dernière tranche du barème progressif applicable entre « étrangers » en Région wallonne), M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, n° 6205 du 24 décembre 2005, pp. 797-803. Voy. aussi en droit français M. COLLET, « L'impôt confiscatoire : question politique, réponses juridiques », *Rev. trim. Dir. Trib.*, n° 3, 2013, pp. 797-817 ; D. GUTMANN, « L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel [...] », *Option Finance* du 14 janvier 2013. Voy. encore, concernant la jurisprudence de la Cour E.D.H. analysant des taux d'impôt « élevés » sous l'angle du droit fondamental de propriété tel qu'il est consacré à l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel à la C.E.D.H., Ph. BAKER, « Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters », *European Taxation*, 2013, pp. 393-395, spéc. pp. 393-394.

¹⁹ L'expression apparaît comme un pléonasme lorsqu'on rappelle que le mot « confisquer », avant de désigner le fait d'accaparer une chose de manière générale, vient du latin *confiscare* (de *cum* : « avec » ; et *fiscus* : « fisc »), signifiant littéralement « faire entrer dans le trésor impérial », puis « réunir au fisc », et encore « saisir au nom du fisc ». Il s'agit là de mots fiscaux passés au langage courant, comme c'est aussi le cas des mots « imposteur » et « imposture », qui dérivent du latin clérical *impostor* et *impostura*, à relier au vieux français *impost* devenu « impôt » par substitution d'un accent circonflexe à la lettre « s » (voy. encore L. AGRON, *op. cit.*, pp. 147-159).

²⁰ Voy., à propos du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination et de ses applications en matière fiscale, F. DIERCKX, « Fiscaliteit : 'gelijkheid' en 'non discriminatie', twee zijden van een zelfde munt? », in *Gelijke behandeling in de bedrijfswereld*, 20^{ste} Dag van de bedrijfsjurist, 19 novembre 2009 ; V. SEPULCHRE, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 5-55 ; S. VAN CROMBRUGGE, « De gelijkheid in het fiscaal recht », in *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, pp. 11-62.

Les qualificatifs ne manqueraient pas pour énumérer les excès qui pourraient ainsi caractériser l'utilisation par le fisc de ses moyens d'action : « contrôle *partial* ou *abusif* d'une déclaration, d'une comptabilité, de documents probatoires, estimation *exagérée* de la valeur vénale de biens imposés [...], usage *désinvolte* de la présomption, de l'assimilation, du forfait, de la taxation par comparaison, ou par signes et indices [...], recours *arbitraire* à la taxation d'office qui entraîne le renversement du fardeau de la preuve [...], exigence *tatillonne* de preuves empêchant pratiquement le contribuable de rétablir la situation réelle [...] »²¹. Et à côté de ces quelques abus reprochés au fisc, il y aurait tous ceux adressés çà et là aux lois fiscales quant au poids prétendument excessif d'un impôt (« taux/tarif *exorbitant* »)²² ou quant aux relatives « injustices » qui entacheraient sa répartition entre les contribuables (« loi *injuste/inique* »)²³, d'après ceux qui se sentiraient en être les victimes, selon la propre idée qu'ils se feraient de la « justice fiscale »²⁴. Mais s'agissant de ces derniers griefs imputables à la loi fiscale, il faut bien reconnaître qu'il serait alors plus souvent question de choix « politiques » sanctionnables par le biais du vote démocratique que de véritables « abus » critiquables sur le terrain du droit.

5. Quoi qu'il en soit, qu'il soit concevable ou non de reprocher juridiquement quelque « abus » au pouvoir taxateur, nos premiers propos tenus ci-avant²⁵ ne laissent pas de place au doute : quand on parle d' « abus fiscal » dans le cadre de la présente étude, il n'est question que du contribuable qui chercherait à esquiver certains impôts (les impôts sur les revenus et les droits d'enregistrement et de succession), et ce, d'une manière qualifiée d' « abusive » à l'aune de critères définis par le législateur (et appliqués par l'administration, sous le contrôle du juge).

Si l'on songe au concept d' « abus » dans son sens le plus élémentaire en droit, comme visant l' « usage excessif d'une prérogative juridique »²⁶, le fait que l'on parle en l'occurrence d'un « abus » dans le chef du contribuable suppose alors que ce dernier dispose bel et bien *a priori* d'un droit d' « éviter » l'impôt sans le « frauder », d'éviter *l'impôt* sans violer *la loi d'impôt*.

²¹ Ch. CARDYN et J. DELEPIERRE, *Frauder... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Bruxelles, Ecole supérieure des sciences fiscales, 1962, p. 69.

²² Voy., pour la critique des taux d'imposition, les références précitées sur la notion d' « impôt confiscatoire ».

²³ Voy., sur ces « injustices » reprochées aux lois fiscales, Ch. CARDYN et J. DELEPIERRE, *op. cit.*, pp. 68-69.

²⁴ Dont la *philosophie* de l'impôt est parfois « impuissante » à trouver les critères (F. PIETRI, *Justice et injustice fiscale*, Paris, 1933, p.5), à distinguer de ceux du contrôle *juridique* à l'aune du principe constitutionnel d'égalité.

²⁵ Voy. les premiers mots de l'introduction générale annonçant le thème et l'angle d(e) l'étude (sous les n^{os} 1-2).

²⁶ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 6. Nous nous référons ici à la définition la plus élémentaire qui peut être donnée du vocable « abus » en droit, sans déjà confronter à ce stade le concept d' « abus fiscal » à étudier avec celui d' « abus de droit » théorisé par la jurisprudence et la doctrine en droit civil. A noter par ailleurs que tous ces concepts d' « abus de droit » ou d' « abus d'un droit » ne doivent pas être confondus avec le mot latin *abusus* (dont le mot « abus » découle), signifiant littéralement « utilisation jusqu'à épuisement » et désignant en droit romain l'un des attributs du droit de propriété sur une chose (avec l'*usus* et le *fructus*), à savoir « le droit pour le propriétaire d'en disposer par tous actes matériels ou juridiques de transformation, de consommation, de destruction, d'aliénation ou d'abandon » (G. CORNU, *op. cit.*, p. 8).

Plus précisément, le droit dont l'exercice est mis en cause, c'est la liberté pour le contribuable de choisir, parmi différents actes ou procédés juridiques qui lui permettraient d'atteindre un même résultat économique, celui qui donnerait lieu dans son chef à la moindre imposition²⁷.

Poursuivant sa lente progression « maïeutique », notre interlocuteur imaginaire pourrait encore nous demander – cette fois peut-être plus par réelle candeur que par ironie ou malice – de lui expliquer d'abord comment cela se fait-il qu'un contribuable puisse éviter un impôt de manière « licite » (l'impôt n'est-il pas, par définition, un prélèvement *obligatoire* ?), et puis, subséquemment, en quoi les actes juridiques qu'il choisit de passer et/ou la forme voire les modalités qu'il choisit de leur donner peuvent-ils bien lui servir à éviter licitement un impôt (au point d'ailleurs que le fisc veuille que de tels actes soient « inopposables » à son égard).

Répondre à ces interpellations fondamentales implique alors nécessairement de repartir de la distinction primitive qui s'opère entre les notions de « fraude fiscale » et d'« évitement fiscale » (ou d'« évitement licite de l'impôt ») et de l'opposition décisive qui s'ensuit entre celles de « simulation prohibée à l'égard du fisc » et de « choix licite de la voie la moins imposée ». Transiter ainsi de la question de la « licéité » des procédés d'évitement de l'impôt (*i*) vers celle de « l'opposabilité au fisc » des actes juridiques accomplis par les contribuables (*ii*) nous amènera dès lors à rebondir sur la question des « limites » qui peuvent être apportées par le législateur à (l'efficacité de) l'exercice du « libre choix de la voie la moins imposée »²⁸ (*iii*) et, ce faisant, à atterrir un peu plus en douceur sur le terrain (accidenté) de notre sujet d'étude.

Une fois tous ces éléments introduits, le concept légal d'« abus fiscal » pourra bien apparaître *comme* désignant une déclinaison ou variante extrême – et en cela inadmissible – du « genre » qu'est l'évitement fiscal (licite, par opposition à la fraude fiscale prohibée), *comme* fixant une limite générale à l'efficacité du libre choix de la voie la moins imposée, et *comme* posant une exception légale à un certain principe d'opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés. Le moment sera alors venu de dévoiler les premiers contours de cette notion d'« abus fiscal » (sans déjà rentrer dans le détail de ses éléments constitutifs ou de ses variantes techniques), puis d'évoquer enfin les différents problèmes soulevés par l'introduction d'un tel concept en droit fiscal belge, en tant que ceux-ci témoignent en grande partie de l'intérêt de notre étude.

²⁷ Voy. Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, *op. cit.*, p. 26. D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », *op. cit.*, pp. 57 et s. (et autres références *infra*).

²⁸ Un titre préliminaire de notre étude (immédiatement consécutif à cette introduction générale) sera consacré à la *localisation* précise et à la *formulation* exacte du « problème » que serait susceptible de poser dans certains cas l'exercice d'un tel choix par le contribuable, et qui justifierait ainsi que des limites (légales) y soient apportées.

(i) La fraude et l'évasion fiscales ou la question de la licéité des procédés d'évitement de l'impôt

6. En Belgique, comme dans de nombreux autres ordres juridiques nationaux contemporains où un principe de « (la) légalité de l'impôt » a été constitutionnellement proclamé, un impôt ne peut être établi que *dans* les cas et la mesure où la loi le prévoit²⁹. *En dehors* de ces cas et *au-delà* de cette mesure, aucun impôt ne peut être établi ou réclamé à charge du contribuable. On peut donc dire, sans verser dans le pléonasme absurde, que l'impôt, qui est par définition un prélèvement *contraignant* de l'autorité publique sur les ressources (privées) de ses sujets³⁰, n'est vraiment *obligatoire* que dans son champ et ses conditions d'application fixés par la loi.

A partir de cet axiome fondamental de notre droit fiscal, on doit comprendre qu'on peut *éviter* l'impôt de manière *licite* à chaque fois qu'on ne se place pas dans ses conditions d'application (de « débiton », d' « exigibilité ») telles que définies par la loi, à chaque fois qu'on se trouve dans une situation où la loi n'a *pas* prévu que l'impôt serait dû ou qu'on se trouve dans un cas où elle a prévu que l'impôt serait dû dans une mesure *moindre* que dans tel autre cas envisagé. En revanche, lorsqu'on se situe bien dans les conditions d'exigibilité d'un impôt, mais qu'on empêche toutefois le fisc d'établir cet impôt tel qu'il est exigible en lui occultant la réalisation ou l'accomplissement de ces conditions en question (*soit* qu'on cache au fisc des informations qu'on est tenu de lui révéler/déclarer, *soit* qu'on lui fasse miroiter des apparences qui ne sont pas conformes à la réalité), on commet une « fraude fiscale », délit pénalement sanctionné.

Ainsi s'instaure –et s'impose– une *summa divisio*, parmi les divers procédés auxquels les contribuables peuvent (être tentés de) recourir pour (tenter d') échapper à l'impôt, entre ceux qui sont prohibés et (notamment) passibles de sanctions pénales au titre du délit de « fraude fiscale », et les autres qui ne le sont pas et qui sont dès lors bel et bien « licites ». Pour désigner ces derniers procédés, on parle alors souvent, en Belgique comme dans d'autres pays francophones, d'« évasion fiscale », expression qui comporte toutefois l'inconvénient de susciter des confusions de par sa traduction dans des langues étrangères (la notion de fraude fiscale étant traduite par les mots « *tax evasion* » en anglais et « *evasión fiscal* » en espagnol). A l'instar de nombreux auteurs belges francophones³¹, nous lui préférons donc l'expression « évitement licite (de l'impôt) », qui associe sans ambiguïté l'adjectif « licite » au substantif « évitement », recourant par-là à une sorte de néologisme dénué de connotation péjorative.

²⁹ Nous étudierons *infra* la portée précise de ce principe énoncé à l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution belge.

³⁰ Nous donnerons *infra* des définitions plus précises de la notion d'impôt à retenir dans le cadre de ce principe.

³¹ Voy., notamment (à l'intitulé), Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, ou encore, J. AUTENNE et M. DUPONT, « L'évitement de l'impôt et sa licéité », *op. cit.* Voy. également les quelques références données *infra* quant à l'emploi du terme « évitement » par la doctrine fiscaliste en France.

Outre qu'elle exprime mieux cette idée qu'il s'agit pour le contribuable d'*éviter* de rentrer dans les cas le soumettant à l'impôt (plutôt que de s'en *évader* quand il s'y trouverait déjà), cette terminologie offre surtout une nette correspondance avec les équivalents linguistiques du concept en question en droit comparé (« *tax avoidance* » en anglais, « *belastingontwijking* » en néerlandais, « *Steuervermeidung* » en allemand, « *elusión fiscal* » en espagnol)³².

7. Le délit ordinaire de « fraude fiscale », tel qu'il est incriminé dans les divers codes fiscaux, et tel qu'il se définit généralement en doctrine (en Belgique comme ailleurs), se caractérise par la réunion de deux éléments constitutifs : l'un « matériel », tenant au fait que la loi fiscale a été violée ; l'autre « intentionnel », lié au fait que la violation de la loi fiscale a été commise sciemment, dans l'intention d'échapper en tout ou partie à un impôt (voire de nuire à autrui)³³. Autrement dit, pour qu'il y ait « fraude fiscale », le dessein d'échapper à l'impôt, qui n'est pas illicite *per se*, doit s'être « matérialisé » par une contravention ou infraction à la loi fiscale. L'« évitement licite de l'impôt » ne se distingue ainsi pas de la « fraude fiscale » à partir d'un quelconque critère intentionnel (l'intention d'éviter l'impôt étant par hypothèse présente) ; il ne s'en singularise donc que par le fait que la violation de la loi fiscale fait quant à elle défaut, puisqu'il s'agit bien, comme son nom l'indique, d'éviter l'impôt *sans violer la loi* d'impôt³⁴.

Cette « violation » de la loi fiscale, qui caractérise les procédés frauduleux et les singularise des procédés licites, peut alors s'expliquer comme suit. Puisque la loi fiscale n'est impérative qu'en tant qu'elle oblige à payer un impôt dès que l'on se trouve dans les conditions qu'elle a prévues pour l'application de cet impôt (et *non* en tant qu'elle obligerait à poser les actes qui aboutiraient à se placer dans de telles conditions), celle-ci se voit « violée » ou « enfreinte » toutes les fois qu'un contribuable ne paie pas un impôt dont les conditions d'application sont pourtant bien rencontrées et réunies dans son chef. Le fraudeur s'abstient ainsi volontairement d'acquitter un impôt légalement *dû* par lui, une dette fiscale déjà bien *née* à son égard, sans avoir « pris la peine » d'ajuster réellement ses propres actes ou comportements *en amont* afin d'éviter de la faire *naître* dans son chef (cette dette) ou d'avoir à le *devoir* (cet impôt).

³² Voy., pour une « lexicologie » des concepts équivalents en droit fiscal comparé, les *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXVIIIa, Rotterdam, IFA, Kluwer, 1983, sur le thème « Evasion fiscale/fraude fiscale ».

³³ Nous confronterons en détails *infra* les incriminations légales et les définitions doctrinales de la fraude fiscale. Pour les incriminations légales, voy. les art. 449, al. 1^{er}, du C.I.R., 73, al. 1^{er} du C.T.V.A., 206 al. 1^{er} du C.Enr. et 133 du C.Succ. (ou aussi l'art. 1741 du C.G.I. français). Pour une première définition doctrinale, voy. L. MEHL, *Science et technique fiscales*, Tome II, Coll. « Themis », Paris, P.U.F., 1959, p. 733, dont la formule originelle a été reprise et déclinée avec des variantes par d'autres auteurs en France et en Belgique (cités *infra*) : « une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'impôt ou d'en réduire la charge/le montant/les bases ».

³⁴ Cf. la célèbre expression d'un auteur anglais (WHEATCROFT, « The attitude of the legislature and the Courts to tax avoidance », *The modern Law Review*, 1955, p. 209) : « *the art of dodging tax without breaking the law* ».

Pour empêcher le fisc d'établir un impôt dû (s'il ne s'agit pas simplement de ne pas le payer après qu'il a pu lui être réclamé), le contribuable va inévitablement « altérer » la perception ou connaissance que le fisc peut avoir de l'accomplissement des conditions d'application de l'impôt dans son chef³⁵. Une telle fraude implique donc nécessairement que le contribuable commette vis-à-vis du fisc un certain mensonge (positif ou négatif), de manière à ce que la loi fiscale ne puisse être appliquée aux faits tels qu'elle a les visés ou tels qu'ils se sont produits.

Tantôt il « dissimule » au fisc tout ou partie de la matière taxable qu'il est censé lui révéler³⁶, comme, par exemple, lorsque, délibérément, il omet – voire « minore » ou « sous-estime »³⁷ – des éléments de revenus imposables dans sa déclaration annuelle à l'impôt sur les revenus ou des éléments du patrimoine du défunt auquel il succède dans la déclaration successorale³⁸ ; *tantôt* il « falsifie » des documents ou écritures comptables qu'il a l'obligation de tenir et qui sont censés livrer au fisc certains renseignements nécessaires à l'établissement de l'impôt dû ; *tantôt* encore il « simule » certaines conventions juridiques qu'il n'a en réalité pas conclues ou pas conclues telles qu'il les fait/laisse apparaître aux tiers (et, en l'occurrence, au fisc)³⁹, là où, comme nous le verrons ci-après, ces conventions détermineraient l'impôt à établir par le fisc, parce qu'elles en seraient le fait générateur et/ou que la consistance de la base d'imposition voire la hauteur du taux ou tarif d'imposition dépendraient de leur nature ou de leur contenu⁴⁰.

8. A contrario, le contribuable ne « fraude » pas un impôt « dû » si, sans chercher à fausser la perception que le fisc a de sa situation, il adapte réellement ses comportements pour se placer dans un cas où la loi n'a pas prévu que l'impôt est dû, ou a prévu que l'impôt est dû dans une mesure moindre que s'il avait adopté tel autre comportement initialement envisagé par lui. C'est donc bien en ce sens que la sémantique du verbe « éviter » nous semble plus appropriée ici que celle du verbe « s'évader »⁴¹ : à ce stade, « l'oiseau » (le contribuable) ne se trouve pas déjà dans « la cage » (l'impôt) ; il cherche, non pas à *en sortir*, mais bien à *ne pas y rentrer*.

³⁵ Sur cette « altération de la vérité » à l'égard du fisc, voy. not. J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 56, n° 1.29, et nos explications *infra*.

³⁶ Pour le dire en reprenant les mots (un brin ironiques) du Professeur Victor GOTHOT (« La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Coll. Ecole Supérieure de Sciences Fiscales, 1960, p. 88), le contribuable « reste modeste quant à la détermination de la matière taxable ».

³⁷ A côté de la « sous-estimation » (ou « minoration ») d'éléments imposables dans la déclaration fiscale, il peut aussi s'agir de surestimation (ou « majoration ») d'éléments déductibles de la base d'imposition (qu'il s'agisse de frais gonflés – voire faux – à déduire sur les revenus ou d'un passif exagéré à déduire sur l'actif successoral).

³⁸ Ou encore, comme lorsqu'il présente à l'enregistrement un acte apparemment conclu à un prix inférieur à celui réellement convenu, bien que cette hypothèse s'apparente aussi à une forme de simulation (quant au prix).

³⁹ Voy. ainsi la définition que nous donnerons *infra* de la notion juridique de « simulation » (en droit commun).

⁴⁰ Dans ces deux derniers cas (falsification d'écritures comptables ou d'actes juridiques), la sanction pénale est alourdie car la fraude est alors aggravée d'un faux en écriture (en dehors de la déclaration fiscale elle-même).

⁴¹ Voy. ainsi les définitions courantes données de ces verbes par les dictionnaires (que nous renseignerons *infra*).

L' « évitement licite de l'impôt » ne se situe ainsi pas dans les déclarations ou renseignements que le contribuable est éventuellement amené à devoir adresser au fisc (pour certains impôts) afin de lui révéler la naissance ou la consistance de la matière imposable, mais bien *en amont*, à un stade où la matière imposable n'a pas déjà été créée et que le contribuable peut encore, par les comportements (négatifs ou positifs) qu'il choisit effectivement d'adopter, empêcher de faire naître (de) la matière taxable dans son chef, ou y faire naître une matière moins taxée.

Pareil « évitement » peut d'abord être tout simplement *matériel*, soit parce que l'intéressé « s'abstient » de poser l'acte qui le soumettrait à l'impôt – ou à plus d'impôt – (par exemple : il renonce à acheter des cigarettes grevées de droits d'accises ou à prester des heures de travail supplémentaires qui lui apporteraient un surcroît de revenus taxables), soit parce qu'il lui « substitue » un autre acte qui ne lui procure pas la même satisfaction « matérielle » mais le soumet à une moindre charge fiscale (par exemple : il acquiert tel type de boisson alcoolisée plutôt que tel autre qu'il aurait voulu consommer mais qui serait grevé de taxes plus élevées), soit parce qu'il (se) sort « physiquement »⁴² du champ d'application territorial de la loi fiscale (par exemple, en transférant sa résidence dans un pays où ses revenus seront moins taxés)⁴³.

Mais l' « évitement » peut aussi être *juridique*⁴⁴ lorsqu'il tient, *non plus* à des attitudes qui s'apprécient *en fait* et qui impliquent un certain renoncement par rapport à une opération ou à un résultat initialement envisagé (abstention, substitution *matérielle*, déplacement *physique*), *mais* plutôt au choix du contribuable de réaliser cette opération ou de poursuivre ce résultat en recourant à des procédés ou formes *juridiques* tels que cette opération ou ce résultat ne sera pas ou sera moins taxé(e) dans son chef⁴⁵. C'est ainsi précisément pour viser cette technique d' « évitement » la plus habile que la doctrine parle ici de « (libre) choix de la voie la moins imposée »⁴⁶ : le contribuable *choisit* en effet, parmi différentes voies, formes ou institutions juridiques lui permettant d'atteindre un même résultat économique ou, à tout le moins, un résultat analogue, celle donnant lieu dans son chef à l'impôt le moins élevé ou à un impôt nul.

⁴² C'est dans une telle hypothèse que l'emploi du mot « évasion » (re)trouve un sens en lien avec sa sémantique.

⁴³ Voy. *infra* nos explications et illustrations plus détaillées sur ces procédés d'évitement « matériel » de l'impôt.

⁴⁴ La doctrine belge francophone parle aussi ici d'évasion par choix ou usage de formes juridiques (pour cadrer avec la nomenclature de la doctrine néerlandophone (*belastingontwijking door « aanwending van juridische vormen » of door « gebruikmaking van juridische vormgeving »*), tandis que la doctrine française parle plutôt de « substitution juridique » pour bien contraster alors avec la « substitution matérielle » (voy. les références *infra*).

⁴⁵ Nous paraphrasons Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 26.

⁴⁶ La paternité de cette expression reviendrait au Professeur Victor GOTHOT, qui dans son exposé magistral sur « la fraude fiscale » (in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Coll. Ecole Supérieure de Sciences Fiscales, 1960, p. 89), aurait parlé du « choix, pour arriver à un résultat économique, de la voie fiscalement la moins onéreuse ». Voy. également, à leur intitulé respectif, Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, *op. cit.* ; D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », *op. cit.* ; J. KIRKPATRICK (éd.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, *op. cit.*.

(ii) Le choix de la voie la moins imposée et la question de l'opposabilité des actes juridiques au fisc

9. Un tel « choix » suppose alors, comme l'avait si bien relevé le Professeur Victor GOTHOT, que « la loi d'impôt atteigne *non* un résultat économique comme tel, *mais* un acte juridique aboutissant à un résultat économique »⁴⁷, autrement dit, qu'elle frappe non pas tant le résultat économique que le procédé juridique qui a permis au contribuable d'atteindre un tel résultat, ou encore, qu'elle frappe distinctement ce résultat économique selon le procédé juridique qui a été employé ou mis en œuvre par le contribuable pour poursuivre ou atteindre ce résultat. C'est ici qu'il nous faut faire remarquer combien les actes juridiques que les contribuables accomplissent ou les conventions qu'ils concluent entre eux dans le cadre de leurs opérations ou relations économiques (qu'elles soient d'ordre professionnel ou privé) sont susceptibles de déterminer l'impôt à établir par le fisc dans leur chef. En effet, la loi fiscale les prend souvent en compte ou en référence pour prévoir *quand* et *comment* un impôt doit être établi, de telle sorte que de l'existence, de la nature voire du contenu de ces actes ou conventions juridiques dépendraient la naissance de la matière taxable et la manière dont cette matière doit être taxée.

Cela est assez évident, dit-on habituellement⁴⁸, pour ce qui est des « impôts sur la circulation juridique des biens »⁴⁹ tels que les *droits d'enregistrement* et les *droits de succession*. Les premiers frappent en effet des actes juridiques translatifs ou constitutifs de droits sur des biens et ils le font différemment selon le type de droit qu'ils transfèrent ou constituent sur ces biens ou la façon dont ils opèrent ce transfert ou cette constitution de droits (à titre onéreux/gratuit). Quant aux droits de succession, étant donné qu'ils grèvent les biens transmis par le défunt à ses héritiers pour « cause de mort », *mais non* les biens transmis à l'occasion du décès *pour une autre cause* juridique que le décès, ils laissent par conséquent entrevoir des possibilités d'« évitement (de l'impôt successoral) » faisant bien intervenir des actes juridiques accomplis par le *de cuius* (le cas échéant avec ses héritiers) sur son patrimoine de son vivant⁵⁰.

⁴⁷ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Coll. Ecole Supérieure de Sciences Fiscales, 1960, pp. 88-89, cité aussi par Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, p. 26.

⁴⁸ Voy., en ce sens, not. J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 4 mars 2000, n° 5960, p. 193 ; J. de LONGUEVILLE, « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, 1975, n° 21937, p. 265 ; J. VAN HOUTTE, « La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale », in *Mélanges Hauchamps, Annales du notariat et de l'enregistrement*, 1957, p. 48 ; Idem, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 107.

⁴⁹ L'expression provient d'Emile GENIN (*Les impôts sur la circulation juridique des biens*, 1927), qui désignait ainsi, outre les droits d'enregistrement et de succession, les anciens droits de timbre et les taxes assimilées.

⁵⁰ Nous verrons néanmoins *infra* que, pour éviter que le *de cuius* ne puisse « faire (trop) commodément échec » à l'impôt successoral, des dispositions du Code des droits de succession (articles 4 à 14) assimilent « fictivement » à des mutations « à cause de mort » certains actes ou opérations qui, sur le plan du droit civil, ne réalisent certes pas un transfert successoral, mais qui produisent *en fait* des effets analogues.

Mais le constat vaudrait aussi en matière d'*impôts sur les revenus* dans la mesure où, bien que ces impôts frappent plutôt des situations de fait (l'enrichissement périodique du contribuable), la perception d'un revenu taxable est quasiment toujours liée à des actes juridiques conclus en amont entre le bénéficiaire et le débiteur du revenu (contrat de travail, contrat de bail, contrat de prêt ou d'apport à une société, *etc.*)⁵¹. C'est la raison pour laquelle la loi fiscale décrit les différentes catégories de revenus taxables (chez les personnes physiques) et/ou modalise leur régime d'imposition en se référant très souvent à des concepts ou institutions juridiques issus d'autres branches du droit (régulant des rapports privés, comme le droit civil ou commercial)⁵².

Ainsi, même lorsqu'ils ne sont pas liés directement au fait générateur de l'impôt (*soit* qu'ils le constituent en tant que tel – pour les droits d'enregistrement –, *soit* qu'ils tendent plutôt à le neutraliser – pour les droits de succession), les actes et conventions juridiques conclus par les contribuables sont susceptibles de déterminer la consistance de l'assiette d'imposition et/ou la hauteur du taux à y appliquer d'après les prévisions de la loi fiscale. Cette incidence directe ou indirecte des actes juridiques des contribuables sur l'imposition à établir dans leur chef caractérise donc les *trois types d'impôts concernés* par notre objet d'étude (l'« abus fiscal »).

10. Lorsque, pour éviter l'impôt, le contribuable choisit d'accomplir tel(s) acte(s) juridique(s) déterminé(s) (plutôt que tel(s) autre(s) ou qu'aucun autre), il ne commet nulle fraude fiscale tant qu'il en accepte bien toutes les conséquences *juridiques*, qu'il ne feint pas d'avoir passé cet/ces acte(s) tout en ne l'/les ayant pas contracté(s) ou en en ayant contracté un/d'autre(s). Par exemple, celui qui, pour aliéner son immeuble à une société, procède par l'apport (soumis à des droits d'enregistrement nuls) plutôt que par la vente, et devient l'associé de l'acquéreur, doit bien accepter d'être rémunéré en « droits sociaux » et non en espèces ou en obligations⁵³; de même, la société qui, pour se financer, recourt à l'emprunt plutôt qu'au capital à risque (pour avoir à verser à ses bailleurs de fonds des « intérêts » déductibles de son bénéfice imposable plutôt que des « dividendes » qui ne le seraient pas), doit souffrir la conséquence que les prêteurs ont droit à un rendement fixe garanti et au remboursement intégral des fonds prêtés au terme du prêt, sans être soumis au risque de pertes sociales comme des associés.

⁵¹ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 193.

⁵² Sur la question des liens – de dépendance ou d'autonomie – entre droit fiscal et droit commun (sur lesquels nous reviendrons), voy. not. P. VAN OMMESLAGHE, « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, pp. 5-32; P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniv. de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205-225.

⁵³ Sur cet exemple, voy. aussi Ch. CARDYN et J. DELAPIERRE, *Frauder... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Bruxelles, Ecole supérieure des sciences fiscales, 1962, p. 89 ; C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 295 ; J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 108.

Le contribuable ne pourrait en effet pas « se ménager sur le plan fiscal une situation autre que sur le plan civil »⁵⁴ pour « recueillir les avantages fiscaux d'un procédé sans en supporter les servitudes », ou les « cumuler [ces avantages] avec les avantages civils d'un autre procédé »⁵⁵. Au contraire, si, dans le but d'éviter l'impôt, une convention avait été conclue *en apparence*, aux yeux des tiers (et en l'occurrence du fisc), mais qu'elle n'avait *en réalité* pas été acceptée par les parties contractantes pour tout ou partie de ses effets (soit qu'aucun acte n'aurait été conclu, soit qu'un autre acte tenu secret lierait les parties l'une à l'autre), il y aurait non pas « libre choix de la voie la moins imposée », mais « simulation *prohibée* à l'égard du fisc »⁵⁶.

En droit privé, « il y a simulation, dit-on, lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète »⁵⁷; les parties n'acceptent pas tous les effets de droit de l'acte qu'elles ont apparemment passé à *la vue des tiers* et ne se sont réellement liées *l'une à l'autre* que par un autre acte tenu caché (voire aucun autre acte si l'acte apparent était totalement fictif). Le procédé de la simulation, qui n'est pas prohibé *per se* en droit civil, s'avère alors bien illicite lorsqu'il vise ici à tromper le fisc pour l'empêcher d'établir l'impôt dû au regard de ce qui a été réellement contracté, et partant à se soustraire frauduleusement à l'application de la loi fiscale (qui est d'ordre public).

A cet égard, la Cour de cassation a été amenée à préciser, par une jurisprudence bien établie et jamais démentie (depuis lors), qu' « il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties [...] établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale » (arrêt *Brepols*⁵⁸), et « même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale » (arrêt *Au vieux Saint-Martin*⁵⁹). Ainsi a donc été consacré en droit belge le principe selon lequel les contribuables peuvent librement choisir, parmi différentes voies (juridiques) leur permettant d'atteindre un résultat équivalent, « la voie la moins imposée » (celle qui donnerait lieu dans leur chef à l'impôt le moins élevé), à la seule et unique condition qu'ils acceptent tous les effets juridiques des actes qu'ils passent à cet effet, qu'importe que ces actes ne correspondraient pas à la vision que le fisc se ferait de la « normalité » ou bien de la « réalité économique » (voire de la « logique économique »).

⁵⁴ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 93.

⁵⁵ V. GOTHOT, note au *Journ. Prat. De Droit Fiscal et Financier*, 1940, p. 58.

⁵⁶ Pour reprendre l'expression de la Cour de cassation (dans ses arrêts cités *infra*) lorsqu'elle veut évoquer cette « simulation » constitutive de « fraude fiscale » (ou cette « fraude fiscale » par « simulation » à l'égard du fisc).

⁵⁷ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1964, n° 618.

⁵⁸ Cass., 6 juin 1961, *Brepols, Pas.*, I, p. 1082, *J.D.F.*, 1961, p. 274.

⁵⁹ Cass., 22 mars 1990, *Au Vieux Saint-Martin, Pas.*, I, p. 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110.

Le fisc ne pourrait en effet pas, sans y être autorisé expressément par le législateur fiscal, écarter des actes qui auraient *bel et bien été accomplis* (dans la « réalité juridique ») par des contribuables et qui aboutiraient à placer ceux-ci dans une situation fiscalement avantageuse, pour considérer à leur place d'autres actes qui n'auraient *pas été conclus*, mais qui seraient soi-disant plus « normaux » ou plus « réalistes économiquement parlant », de telle sorte que les contribuables se retrouveraient dans une situation fiscalement moins favorable. De même que les lois fiscales s'imposent à l'administration qui ne peut en *étendre* (ou en *restreindre*) la portée *au-delà* (ou *en-deçà*) de ce qu'elles prévoient⁶⁰, la réalité des faits (et en l'occurrence des actes juridiques) s'impose aussi à celle-ci : elle ne pourrait transformer ces faits pour faire *rentrer* les contribuables dans le champ d'application d'un texte légal (ou les en faire *sortir*).

11. C'est en ce sens qu'on dit que les actes juridiques qui sont accomplis par les contribuables sans « simulation » – ainsi entendue strictement (comme en droit privé) – sont en principe « opposables » à l'égard du fisc chargé d'établir l'impôt dans le chef de ceux-ci, quoique ces actes aient pour objet ou pour effet de leur faire éviter cet impôt ou d'en atténuer le montant. C'est de cette « opposabilité au fisc » des actes juridiques (non simulés) des contribuables que dépend l'*efficacité* des procédés d'évitement (*licite*) que ceux-ci pourraient mettre en œuvre.

En droit privé, l'opposabilité d'un acte ou d'une convention juridique⁶¹ désigne l'effet que cet acte ou cette convention peut avoir vis-à-vis de « tiers » à cet acte ou cette convention, *soit* que ceux-ci aient à en reconnaître à *leur détriment* (ou subir) l'existence et les conséquences sur le patrimoine des parties, *soit* qu'ils puissent au contraire s'en prévaloir à *leur avantage*. La doctrine et la jurisprudence privatistes ont ainsi dégagé un principe dit de « l'opposabilité des effets *externes* des actes juridiques », qui contraste avec le principe dit de « la relativité des effets *internes* des conventions »⁶², qui est exprimé à l'article 1165 du Code civil⁶³ et qui veut que seules les parties contractantes (et non des « tiers ») puissent être tenues d'exécuter les obligations nées du contrat et puissent réclamer à leur profit l'exécution de ces obligations.

⁶⁰ Nous reviendrons *infra* sur les principes encadrant l'interprétation de la loi fiscale (exigence d'interprétation stricte et interdiction de l'application par analogie) qui découlent eux-mêmes du principe de légalité de l'impôt.

⁶¹ Nous reviendrons *infra* sur la notion même d'« opposabilité » (en droit), qui peut être définie de façon figurée comme « la qualité reconnue à un élément de l'ordre juridique par laquelle il rayonne indirectement hors de son cercle d'activité directe », élément qui peut être aussi bien un fait/acte juridique qu'un droit subjectif voire une situation juridique (J. DUCLOS, *L'opposabilité (Essai d'une théorie générale)*, L.G.D.J., 1984, p. 22, n° 2-1).

⁶² Sur la question des effets des contrats (ou plus généralement des actes juridiques) à l'égard des tiers en droit belge, voy. notamment H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1964, pp. 530 et s. ; W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht* (t. I), R. Dillemans en W. van Gerven (éd.), Bruxelles, Story-Scientia, 1987, pp. 372 et s. ; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t. I - *Introduction - Sources des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 627 et s.

⁶³ Cet article énonce que « les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes ; elles ne nuisent point au tiers, et elles ne lui *profitent* que dans le cas prévu par l'article 1121 [visant la stipulation pour autrui] ».

Ces deux principes ne se contredisent point et sont plutôt complémentaires : l'un s'attache aux seuls effets « internes » du contrat que sont les droits et obligations qu'il fait naître (comme les droits et obligations liés au paiement du prix ou à la livraison de la chose en cas de vente), et précise ainsi que ces effets ne lient que les parties *entre elles* (en cela, ils sont « relatifs »)⁶⁴; l'autre concerne les effets dits « externes » du contrat, à savoir l'existence même du contrat et ses conséquences sur le patrimoine de chacune des parties (lequel forme le gage commun de leurs créanciers respectifs), et traduit alors le fait qu'il s'agit là d'une réalité que les tiers ne peuvent ignorer ou méconnaître et dont ils peuvent même le cas échéant se prévaloir (en cela, le contrat est donc « opposable » par les parties *aux tiers*, ainsi que par les tiers *aux parties*)⁶⁵.

Le principe de l'opposabilité (des effets externes) des contrats ou actes juridiques, tel qu'il est reconnu par la doctrine et la jurisprudence (à défaut d'être formulé explicitement par l'article 1165 du Code civil) en Belgique comme en France⁶⁶, se déduit/s'induit d'ailleurs *a contrario* du fait que le Code civil a lui-même prévu expressément de multiples règles qui viennent apporter des exceptions/dérogations audit principe (supposant par-là *implicitement* l'existence d'un tel principe⁶⁷), afin de protéger certains « tiers » – le cas échéant bien ciblés – contre des troubles que certains actes ou contrats pourraient éventuellement causer à leurs intérêts privés.

Il en est ainsi, par exemple, des articles 1321 et 1328 de notre Code civil qui prévoient respectivement *l'inopposabilité aux tiers* de l'acte réel tenu secret en cas de « simulation » (appelé « contre-lettre », bien qu'il ne fasse pas nécessairement l'objet d'un écrit) et de la date d'un acte sous seing privé lorsqu'elle n'est pas « certaine » au sens où le Code civil l'entend, ou bien encore, des articles 1^{er} de la Loi hypothécaire et 1690 du Code civil qui conditionnent *l'opposabilité aux tiers* respectivement pour les actes translatifs ou déclaratifs de droits réels immobiliers et pour les conventions de cession de créance, en subordonnant cette opposabilité à l'accomplissement par les parties de formalités spéciales de publicité (à l'égard des tiers).

⁶⁴ Autrement dit, cette relativité signifie que *seules* les parties peuvent devenir *créancières* ou *débitrices* par l'effet du contrat, ou, pour suivre la terminologie qui a cours dans la doctrine en France, sujets *actifs* ou *passifs* des « effets obligatoires » du contrat (J. GHESTIN, « Les effets du contrat à l'égard des tiers – Introduction », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers, comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, pp. 4-39, spéc. p. 12).

⁶⁵ La doctrine néerlandophone parle ici d'« *inroepbaarheid* » (« invocabilité ») des effets externes *par les tiers* pour mieux contraster alors avec « *de tegenstelbaarheid aan de derden* » (W. VAN GERVEN, *op. cit.*, p. 372).

⁶⁶ Pour une approche comparée de la question entre la France et la Belgique, voy. M. FONTAINE, J. GHESTIN, *Les effets du contrat à l'égard des tiers, comparaisons franco-belges, op. cit.*. Voy. aussi, en Belgique, Cass. (1^{ère} ch.), 27 mai 1909, *Pas.* 1909, I, p. 272, pour la première reconnaissance prétorienne de la distinction entre effets internes (« relatifs » entre parties) et effets externes (« opposables » dans les rapports avec les tiers) des contrats. A noter ici que la doctrine française parle plutôt de « l'effet obligatoire » du contrat et de son « opposabilité » (voire de « l'opposabilité de la situation juridique dont il est la source ») là où en Belgique on parlera respectivement des « effets internes » et des « effets externes » du contrat (M. FONTAINE, « Les effets internes et les effets externes des contrats – Rapport belge », in *Les effets du contrat...*, *op. cit.*, pp. 40-66, spéc. p. 42).

⁶⁷ Sur la reconnaissance d'un tel principe, voy. not. J. KIRKPATRICK, cité à la note ci-après, p. 194, note n° 3.

12. Selon l'approche classique qui dit qu'est « tiers » celui qui n'est pas une « partie » à l'acte (ou son héritier/ayant-cause), le fisc ne peut lui-même être vu que comme un tiers à l'égard des actes juridiques accomplis par les contribuables et des conventions conclues par/entre eux (et qui sont donc bien susceptibles de déterminer l'impôt à établir par le fisc dans leur chef)⁶⁸.

A ce titre, le fisc peut donc prouver par toutes voies de droit (sauf le serment) l'existence ou le contenu de ces actes ou conventions (auxquels il est bien étranger), sans être tenu par l'article 1341 du Code civil qui régit la preuve seulement dans les rapports *entre parties* et qui prévoit dans ce cadre qu'il ne peut être prouvé « contre ou outre » un écrit que par un autre écrit. Et comme tout autre « tiers » par rapport à ces actes ou conventions (une fois bien établis), le fisc peut être amené à devoir en *considérer* ou *invoquer* l'existence et les effets sur le patrimoine des parties contractantes, s'agissant en l'occurrence pour lui d'en tirer toutes les conséquences (à lui *favorables* ou *défavorables*) pour l'application de la loi fiscale à l'égard de ces parties⁶⁹.

Néanmoins, en ce qui concerne la question de l'applicabilité, au bénéfice du « fisc-tiers », des règles spéciales qui organisent la protection de tiers en droit privé et sécurisent leurs intérêts particuliers (en rendant dans une certaine mesure « inopposables » à leur égard certains actes qui auraient été passés dans certaines circonstances définies ou ne satisferaient pas à certaines conditions déterminées), il convient d'opérer une distinction selon que le fisc intervient dans la phase d'établissement de l'impôt ou bien au stade (ultérieur) du recouvrement de l'impôt⁷⁰.

En effet, au stade du *recouvrement* de l'impôt, lorsque la dette d'impôt a déjà été établie, le fisc dispose bien des mêmes droits que tout « tiers-créancier » pour l'exécution de sa créance, comme celui d'invoquer, dans le cadre de l'action paulienne visée à l'article 1167 du Code civil, l'inopposabilité à son égard de certains actes accomplis par le contribuable-débiteur afin d'organiser frauduleusement sa propre insolvabilité, ou encore, le droit d'invoquer, lorsqu'il pratique une « saisie-arrêt » sur une créance du contribuable, l'inopposabilité à son égard de la cession de créance non signifiée au débiteur conformément à l'article 1690 du Code civil. Et il en a même davantage, puisqu'il jouit de sûretés légales prévues en sa faveur, ainsi que du « privilège du préalable » (l'autorisant à se créer un titre exécutoire sans passer par le juge)⁷¹.

⁶⁸ Voy., en ce sens, J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 4 mars 2000, n° 5960, pp. 193-199, spéc. p. 193, et note de bas de page n° 1.

⁶⁹ Voy., sur ces questions de principe, notamment, Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. p. 133 et p. 136 ; J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 193.

⁷⁰ Voy. sur cette distinction de principe, notamment, Ch. CARDYN, *op. cit.*, pp. 131 et s. ; J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 194 ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, pp. 39-43.

⁷¹ Voy., à cet égard, N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal (impôts sur les revenus et TVA)*, Kluwer, 2000, p. 3.

En revanche, lorsqu'il s'agit d'*établir* une dette d'impôt née dans le chef du contribuable, le fisc n'est pas dans la position de ces « tiers-protégés » dont le droit privé assure la protection en leur permettant (dans certains cas) de dénier l'existence d'actes auxquels ils sont étrangers. Il doit asseoir l'impôt, cette créance de droit public issue de la volonté du législateur, sur la base des situations dans lesquelles se trouvent *réellement* les contribuables (situations qui sont le cas échéant déterminées par les actes juridiques que ceux-ci ont *réellement* conclus), et ce, tant que la loi ne lui permet pas expressément de s'écarter de ces réalités (juridiques)⁷². Il doit donc s'enquérir de ce qui s'est réellement passé ou de ce qui a été réellement contracté, sans avoir égard au fait que les actes en cause ne seraient pas opposables à des tiers en droit privé.

C'est pourquoi, en présence d'une simulation affectant un acte juridique du contribuable (et à supposer alors que cette simulation n'aurait pas été « ourdie » aux fins d'échapper à l'impôt), le fisc qui aurait bien (eu) connaissance d'une telle simulation ne pourrait pas s'en tenir à l'apparence créée, comme l'article 1321 du Code civil le permet pour les « tiers » en droit privé⁷³ ; il devrait donc nécessairement établir l'impôt en fonction de ce qui a réellement été conclu ou contracté par le contribuable (en lui adressant le cas échéant un avis de rectification ou d'imposition d'office, sans devoir introduire une action en « déclaration de simulation »).

Notre Cour de cassation a ainsi explicitement consacré cette solution en matière d'impôts directs, lorsqu'elle a précisé que ces impôts « doivent être établis sur les revenus déterminés par la loi en fonction des constructions juridiques *réellement* utilisées par le contribuable »⁷⁴. Il doit d'ailleurs en être de même pour les autres impôts si la loi fiscale n'a pas expressément dérogé à ce principe (comme elle l'a fait notamment en matière de droits de succession)⁷⁵. Et pour les mêmes raisons (« *réalisme* » du droit fiscal)⁷⁶, le fisc ne pourrait en principe pas non plus invoquer l'inopposabilité à son égard de la date d'un acte sous seing privé qui ne serait pas « certaine » au sens de l'article 1328 du Code civil⁷⁷, ou encore, d'un acte juridique qui n'aurait pas été soumis à la publicité requise pour son opposabilité aux tiers en droit privé.

⁷² Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. p. 135. Voy. aussi à propos d'un certain principe de « réalité » en droit fiscal, J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, pp. 161-176.; S. SEGIER, M. BENTLEY, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités: une fiction? », *R.G.F.*, 2009, n° 5, pp. 11-19.

⁷³ Cet article stipule que « les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes ; elles n'ont point d'effet contre les tiers », ce qui permet implicitement à ces derniers de pouvoir se prévaloir de l'acte apparent-ostensible, tout en leur laissant le loisir d'invoquer l'acte occulte s'ils en savent l'existence/le contenu.

⁷⁴ Cass., 4 janvier 1991, *Plumax, Pas.*, I, p. 410, n° 226, *F.J.F.*, 91/53 et Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, I, n° 247.

⁷⁵ Voy. ainsi l'article 106 C. Succ., rendant dans une certaine mesure les « contre-lettres » inopposables au fisc.

⁷⁶ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 194.

⁷⁷ Sauf si la loi fiscale le lui permet, comme c'est le cas de l'article 18, § 1^{er}, du C.Enr., bien que l'administration n'en fasse pas vraiment usage puisqu'elle y a renoncé par le biais d'une circulaire (que nous évoquerons *infra*).

(iii) Les mesures anti-évitement et la question de la constitutionnalité de la règle générale-anti-abus

13. En conséquence des différents enseignements qui précèdent, il faudrait comprendre que, *sauf* si la loi fiscale en a expressément décidé autrement, *seul* le caractère « simulé » d'un acte juridique (en ce sens que celui-ci ne serait pas conforme à ce qui a été contracté « en réalité ») devrait en principe permettre au fisc de prétendre que cet acte, tel qu'il lui apparaît ou lui est présenté, ne lui est *pas opposable* lorsqu'il s'agit d'*établir* l'impôt dû par les parties à cet acte, à charge pour lui de prouver, « outre » la simulation, le contenu de l'acte réellement conclu⁷⁸.

Mais le *législateur* fiscal lui-même pourrait encore prévoir par des dispositions expresses que des actes juridiques des contribuables pourtant bien réels (qui ont donc bien été acceptés par les cocontractants dans tous leurs effets de droit) sont à considérer aux fins de l'établissement de l'impôt comme étant « *inopposables* » (en tout ou partie de leurs effets ou de leurs aspects) au fisc, dans des circonstances et avec des conséquences qu'il prendrait le soin de bien définir. C'est ce qu'il fait lorsqu'il constate (et veut alors empêcher) que de tels actes permettent aux contribuables de faire échec à l'impôt d'une façon qu'il ne souhaite ni encourager ni tolérer, *soit* que ces actes leur feraient contourner trop commodément une disposition de la loi fiscale en venant les placer *hors* de son champ d'application, *soit* qu'ils leur feraient plutôt profiter « indûment » d'un « avantage » exceptionnellement prévu par la loi fiscale (comme une exemption ou réduction d'impôt)⁷⁹ en venant les situer *dans* ses conditions d'application⁸⁰.

Ces dispositions légales usuellement qualifiées de mesures « *anti-abus* » ou « *anti-évitement* » (« *anti-misbruik/ontwijking* » en néerlandais, « *anti-abuse/avoidance* » en anglais)⁸¹ ont ainsi pour objet de neutraliser l'*efficacité* (fiscale) d'une construction juridique empruntée dans le cadre du « libre choix de la voie la moins imposée », et ce, sans nullement remettre en cause la *licéité* du « procédé d'évitement de l'impôt » utilisé. Elles ne sont donc pas de nature à engendrer, au-delà du redressement *fiscal* qu'elles impliquent, des sanctions (qu'elles soient *administratives* ou *pénales*) pour le contribuable qui tombe sous le coup de leur application.

⁷⁸ Nous nous attacherons *infra* à redémontrer l'exactitude d'un tel postulat provisoire dans le corps de la thèse.

⁷⁹ Nous reviendrons *infra* sur cette notion d'« avantage fiscal » prévu par la loi à titre de dérogation/exception.

⁸⁰ On aperçoit déjà ici les deux variantes de l'« abus » que le législateur voudrait appréhender de façon générale.

⁸¹ Voy., pour l'utilisation de ces expressions dans les deux langues nationales et dans un contexte international, Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 269 et s. ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 46 et s. ; M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions – Belgian Report », pour les *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95a, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2010, pp. 127-148 (et la traduction de ce rapport en néerlandais dans le *T.F.R.*, 2010, pp. 887-899). A noter que si l'expression « anti-évitement » peut être déclinée selon qu'on parle de mesures générales ou spécifiques, on réserve parfois l'expression « anti-abus (de droit) » (« *anti(rechts)misbruik* », « *anti-abuse (of law)* ») à la désignation des seules mesures anti-évitement (*anti-ontwijking*, *anti-avoidance*) de portée générale.

A côté des mesures « *spécifiques* », qui permettent au fisc de nier ou requalifier tout ou partie des effets de *certain*s actes du contribuable *spécifiquement* visés⁸² (le cas échéant sous réserve de la démonstration par le contribuable d'un but *autre que fiscal* justifiant ses actes litigieux), ou qui subordonnent l'octroi de *certain*s avantages fiscaux à la production par le contribuable de justifications *non fiscales* au soutien des actes par lesquels il prétendrait à ces avantages, le législateur fiscal peut être amené à prendre des mesures anti-abus de portée plus « *générale* ». Adoptées dans le cadre d'un impôt donné, ces mesures viennent alors conditionner l'efficacité de *tout type* de construction juridique qui pourrait être mise en place par le contribuable afin d'éviter cet impôt, qu'il s'agisse pour lui (via cette construction) d'échapper à l'application d'une disposition taxatrice ou bien de profiter de l'application d'une disposition avantageuse.

Elles ne se cantonnent donc pas à l'« abus » qui pourrait être fait d'un procédé juridique pour éviter une disposition ou bien obtenir un avantage fiscal *en particulier*, mais elles s'attaquent plutôt à l'usage « abusif » qui pourrait être fait du droit de choisir la voie la moins imposée *en général*, lorsque, par un montage juridique non simulé mais relativement anormal ou artificiel et, à tout le moins, inexplicable autrement que par la volonté d'éviter l'impôt, le contribuable parviendrait à déjouer les prévisions du législateur fiscal et ainsi à « tourner » l'application de ses textes, certes sans en violer *la lettre*, mais en en méconnaissant *l'esprit*⁸³. L'idée est alors, en pareil cas, de délier expressément le fisc de son devoir de tenir compte de la construction juridique en question (nonobstant l'absence de simulation) pour l'application de la loi fiscale.

Si l'adoption d'une mesure générale anti-abus peut s'avérer nécessaire pour appréhender plus *globalement* l'ensemble des procédés que le législateur estimerait abusifs (sans avoir à réagir *ponctuellement* à chaque nouveau type d'abus imaginé par les contribuables et leurs conseils), celle-ci présente toutefois l'inconvénient de ne pas pouvoir dicter au fisc la situation (fictive) sur la base de laquelle il devrait (r)établir l'impôt après avoir écarté la construction (réelle) en cause, et par-là, de lui concéder une marge de manœuvre potentiellement problématique car difficilement conciliable avec le principe de légalité de l'impôt. C'est bien là tout l'enjeu de la configuration d'un dispositif légal instituant un concept *générique* d'abus en matière fiscale : poser, pour l'établissement et le redressement dudit abus, des conditions ou des critères qui soient bien *applicables* à un ensemble de procédés (d'évitement) divers, et dont l'application ou le maniement par le fisc reste *objectivable* pour le juge et *prévisible* pour les contribuables.

⁸² Voy., par exemple, les articles 18, 4°, et 32, al. 2, 3°, du C.I.R. qui prévoient *dans certaines conditions bien définies* la requalification (« fiscale ») respectivement d'intérêts en dividendes et de loyers en rémunérations.

⁸³ Nous reviendrons *infra* (titre prélim.) plus en détail sur les termes de ce « problème » de l'abus du choix de la voie la moins imposée et nous les mettrons en lien avec la notion de « fraude à la loi » plus connue en droit civil.

Et à côté de la *marge de manœuvre* concédée au *fisc*, il y aussi la *largeur de l'échappatoire* laissée au *contribuable* qui entre en compte dans l'analyse de la mesure et des « équilibres » qu'elle se doit de ménager. Ainsi, nous verrons que la plupart des mesures anti-abus, qu'elles soient générales ou même spécifiques, définissent en des termes les plus englobants possible les procédés qu'elles visent à contrer, tout en réservant à titre d'échappatoire au contribuable qui tomberait sous cette (large) définition la possibilité de rapporter certaines preuves qui justifieraient que le redressement prévu ne lui soit alors pas appliqué en l'espèce⁸⁴. Car si l'*efficacité* de la mesure commande que son « filet de pêche » soit assez étendu pour capter toutes les variétés de « poissons » qui présenteraient *a priori* les mêmes traits problématiques (« *in abstracto* »), sa *proportionnalité* requiert quant à elle que le « maillage du filet » soit lui-même assez large pour relâcher à la mer les espèces de « poissons » qui, à l'examen singulier (« *in concreto* »), se révéleraient ne pas devoir subir l'application du redressement prévu.

14. Une *première* mesure « générale anti-abus » avait ainsi été introduite en matière d'impôts sur les revenus en 1993 (à l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.) et en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession en 1994 (à l'article 18, § 2, C.Enr. et, par « renvoi » à ce dernier, à l'article 106, al. 2, C.Succ.). En substance, celle-ci rendait « inopposable à l'administration » la « qualification » donnée à un acte juridique (ou à chacun des actes distincts réalisant une même opération) si l'administration arrivait à établir que cette qualification avait (notamment) pour « but d'éviter l'impôt » et que le contribuable ne parvenait ensuite pas à prouver qu'elle répondait (également) à des « besoins légitimes de caractère financier ou économique ». Dans cette configuration où c'était seulement à la *qualification* (et non au *contenu qualifié*) qu'il pouvait être touché, ce texte devait être lu, selon la doctrine majoritaire et selon la Cour de cassation, comme n'autorisant le fisc à substituer, à une qualification *correctement* donnée (*sans erreur*⁸⁵) par des parties à un acte qu'elles avaient *réellement* conclu (*sans simulation*⁸⁶), qu'une autre qualification respectant bien tous les effets juridiques (non fiscaux) de cet acte⁸⁷.

⁸⁴ Voy. par exemple, l'article 344, § 2, du C.I.R. qui rend inopposables au fisc certains actes de transfert d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux *sauf (notamment) s'ils peuvent être justifiés par certains besoins économiques.*

⁸⁵ *Sinon*, le fisc qui constaterait une telle *erreur de qualification* pourrait (et devrait même) aussitôt écarter la qualification erronée pour fonder l'établissement de l'impôt sur la qualification exacte-correcte, avec éventuellement à la clé application d'accroissements d'impôt ou d'amendes administratives si la loi le prévoit.

⁸⁶ *Sinon*, le fisc qui démontrerait une telle *simulation* pourrait (et devrait même) aussitôt écarter le/les acte(s) apparent(s) pour fonder l'établissement de l'impôt sur le/les acte(s) réel(s), avec le cas échéant application des sanctions (administratives et pénales) de la fraude fiscale si la simulation en question visait à tromper le fisc.

⁸⁷ Cass., 4 novembre 2005, *Pas.*, I, n° 567, *F.J.F.*, n° 2006/21, et Cass., 22 novembre 2007, *Pas.*, 2007, *F.J.F.*, n° 2008/140. Voy., en doctrine, Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, n°s 354-379 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 79-90 ; *contra*, S. VAN CROMBRUGGE, "De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht", *T.R.V.*, 1993, pp. 271 et s.

En outre, puisque les « besoins » qui pouvaient être avancés pour échapper à la requalification devaient être de nature *économique* ou *financière*, il avait alors été reconnu d'emblée par le Ministre et par l'administration que cette mesure générale anti-abus ne s'appliquerait pas aux actes qui relevaient de la gestion d'un patrimoine *privé* ou *familial*⁸⁸, ce qui excluait *de facto* tous les schémas de planification visant à éviter des droits d'enregistrement ou de succession. Constatant que cette disposition était devenue pratiquement ineffective (et partant inefficace) en raison de la manière dont celle-ci avait été libellée et puis interprétée (en conséquence), le législateur a alors remis son ouvrage sur le métier et la règle générale anti-abus en question a ainsi fait l'objet d'une réécriture intégrale par le biais de la loi-programme du 29 mars 2012⁸⁹. Cette loi a donc introduit dans notre droit fiscal interne la notion inédite d'« abus fiscal », qui a sensiblement inquiété le milieu des praticiens de la « planification/optimisation fiscale »⁹⁰ et dont de nombreux auteurs ont tenté de saisir les contours techniques et la portée novatrice⁹¹.

Sans rentrer ici dans le détail des termes utilisés par la *nouvelle* disposition⁹², on peut dire que l'« abus fiscal » tient au fait que le contribuable chercherait, par l'accomplissement d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques dont le choix ne se justifierait que par la *seule* intention d'éviter l'impôt (élément subjectif de l'abus), tantôt à venir se placer *en dehors* du champ d'application d'une disposition du Code (C.I.R., C.Enr., C.Succ.) ou de ses arrêtés d'exécution, tantôt à venir profiter d'un *avantage* fiscal prévu par une telle disposition, et ce, *en contrariété* avec les objectifs sous-jacents à cette disposition (élément objectif de l'abus). Il est alors prévu que, *si* le fisc démontre que le choix de l'acte ou l'ensemble d'actes en cause avait ainsi pour effet (et objet) de faire éviter au contribuable l'application de la disposition en question, voire de lui faire bénéficier de l'avantage fiscal prévu par celle-ci, « en violation des objectifs » de cette disposition (respectivement *contournée* ou bien *détournée*), et *si*, ensuite, le contribuable ne rapporte pas la preuve que ce choix se justifiait (aussi) par « d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt », l'acte ou l'ensemble d'actes en cause est « inopposable » au fisc, de sorte que celui-ci puisse rétablir l'impôt « comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

⁸⁸ Voy. les déclarations du Ministre des Finances lors des travaux préparatoires de l'ancien article 344, § 1, C.I.R., *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 761-2, pp. 38 et 43, ainsi que, concernant l'ancienne mesure en droits d'enregistrement et de succession, la Circulaire n° 11 du 20 novembre 1996, *R.G.E.N.*, n° 24.682, 1997, p. 99.

⁸⁹ Loi-programme (I) du 29 mars 2012 (art. 167-169), *M.B.*, 6 avril 2012.

⁹⁰ Voy. *infra* pour le sens à donner à ces expressions alternatives à celle d'évasion fiscale (ou d'évitement licite).

⁹¹ Voy. not. Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, 284 p. ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483 – 2012/23, pp. 493-504 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, pp. 4-23 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562.

⁹² Ni dans le détail des fines différences de libellé à relever entre la disposition du C.I.R. et celle du C.Enr/Succ.

Puisque l'inopposabilité porte désormais sur les actes juridiques, le fisc devrait donc pouvoir (en cas d'abus) rétablir l'imposition du contribuable en déconsidérant des actes que celui-ci a bien conclus (sans simulation) et, le cas échéant, en considérant à leur place d'autres actes que le contribuable n'a pas accomplis (dans la réalité). La question se pose alors de savoir si⁹³, en autorisant ainsi le fisc à s'écarter de la réalité juridique sans pouvoir préciser elle-même (par hypothèse, vu qu'il s'agit d'une mesure *générale*⁹⁴) ce que le fisc doit y substituer *en l'espèce* pour rétablir l'impôt, la nouvelle règle adoptée par le législateur *fédéral* ne permet pas au fisc de retoucher à des « éléments essentiels » de l'établissement de l'impôt⁹⁵ qui ne peuvent être fixés ou modifiés que par la *loi* (en vertu du principe de la *légalité* de l'impôt), voire que par le législateur *régional*, vu les compétences transférées aux Régions pour certains éléments des droits de succession et de certains droits d'enregistrement (devenus des impôts *régionaux*)⁹⁶⁹⁷.

15. Cette question de « constitutionnalité » (au sens large) de la nouvelle disposition générale anti-abus a été soumise à la Cour constitutionnelle qui, dans le prolongement de l'exposé des motifs et de ses arrêts rendus à propos de l'ancienne disposition, a alors qualifié la règle de simple « *moyen de preuve* destiné à apprécier, dans des cas concrets, sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle »⁹⁸. Vue comme cela, *non seulement* la disposition attaquée serait à ranger parmi les « règles de procédure » qui, (même) pour les impôts régionaux, relèvent encore de la compétence du législateur fédéral tant que la Région n'a pas repris le « service » de l'impôt concerné⁹⁹ ; *mais en outre*, elle n'habiliterait pas le fisc de façon générale à « s'ingérer » dans la détermination des « éléments essentiels de l'impôt » telle que celle-ci doit résulter, pour tout impôt, d'une norme émanant du pouvoir législatif de l'entité ou de la collectivité (fédérale, fédérée ou décentralisée) fiscalement compétente.

⁹³ Voy. la question notam. soulevée par Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, pp. 196-197, et, en particulier sur la question d'empiètement sur les compétences des Régions, M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 500-501 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, pp. 22-23 ; N. GEELHAND, « La disposition anti-abus et les droits de donation et de succession », *Rev. Not. belge*, 2012, pp. 511-514 ; S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, T.R.V., 2012, p. 559.

⁹⁴ A la différence des mesures spécifiques qui peuvent prévoir dans quelle mesure ou avec quelle conséquence les actes juridiques qu'elles ciblent doivent être ignorés ou requalifiés pour le rétablissement de l'impôt.

⁹⁵ Nous verrons *infra* quels sont ces « éléments essentiels » dont la fixation est réservée au pouvoir législatif.

⁹⁶ Pour ces impôts régionaux (énumérés à l'article 3, al. 1^{er}, de la loi spéciale de financement), l'article 4, § 1^{er}, de la loi spéciale de financement – dans le prolongement de l'article 170, § 2, de la Constitution qui reconnaît l'existence d'un pouvoir fiscal propre pour les Régions et les Communautés – prévoit que les Régions sont exclusivement compétentes pour en « *modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations* » (mais sans pouvoir toucher à la « matière imposable » de ces impôts initialement créés par le législateur *fédéral*).

⁹⁷ Et ce, alors que l'obstacle à l'application de la mesure en ces matières de fiscalité « patrimoniale » a été levé puisque les motifs que le contribuable peut rapporter ne doivent plus nécessairement être économique-financiers.

⁹⁸ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013 (et e.a. C. Const., 24 novembre 2004, n° 188/2004, sur l'ancien texte) et com. A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-'abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, n° 2013/4, pp. 296-322.

⁹⁹ Voy., à cet égard, J.-Cl. LAES, « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale (R.F.R.L.)*, n° 2013/4, pp. 285-295.

Sans remettre en question le verdict de *validation* rendu, il nous semble que la *considération* sur laquelle il a été fondé soit néanmoins discutable, la mesure ne pouvant à notre sens être réduite au rang de simple instrument de facilitation de la preuve (de la matière/base taxable) puisque, en cas d'« abus fiscal » avéré, la preuve par le contribuable de la réalité juridique de ses actes mis en cause ne suffirait pas à rendre ceux-ci opposables au fisc. Indépendamment de sa localisation dans les divers Codes concernés¹⁰⁰, nous verrons que ce dispositif pourrait être rapproché de la théorie de la « *fraus legis* » consacrée en matière fiscale aux Pays-Bas¹⁰¹, qui y est vue comme un “*bijzonder rechtsmiddel*” (et non comme un “*gewoon bewijsmiddel*”). En Belgique, une telle analyse permettrait aussi d'éviter une contradiction embarrassante, tenant au fait que, dans le souci d'apporter de la sécurité juridique aux contribuables, « on »¹⁰² voudrait reconnaître au Service des décisions anticipées le pouvoir de se prononcer, à propos d'une opération concrètement envisagée (mais non encore réalisée), sur l'existence d'un abus fiscal, *alors que* l'arrêté d'exécution de la loi ayant instauré le système de décision anticipée exclut de sa compétence toutes demandes relatives à « l'utilisation d'un *moyen de preuve* »¹⁰³.

Mais derrière l'étiquette (« règle de preuve » ou « règle de fond ») à coller sur la disposition générale anti-« abus fiscal » désormais en vigueur en droit belge, c'est surtout aux différentes conditions qui sont censées encadrer *strictement* son application (et à la manière d'interpréter ces conditions) que doit s'analyser sa véritable nature ou portée, et partant, sa conformité aux principes constitutionnels et aux règles répartitrices de compétences. Ainsi, c'est notamment la façon dont la référence aux objectifs (prétendument contrariés) du législateur pourra être alléguée par le fisc¹⁰⁴ qui sera déterminante pour juger de la compatibilité de ce « moyen de droit exceptionnel » avec l'exigence de légalité de l'impôt (en particulier), car cette référence à la *ratio legis* des textes de la loi fiscale intervient aussi bien pour l'*identification* de l'abus (qui suppose que le contribuable se soit placé, au moyen des actes juridiques mis en cause, « hors » ou « dans » le champ d'application d'une disposition et ce, « *en contrariété* » avec les objectifs de cette disposition) que pour son *redressement* (qui implique que l'imposition du contribuable soit rétablie « *en conformité* » avec les objectifs de la disposition abusée)¹⁰⁵.

¹⁰⁰ Qui, comme nous le verrons *infra*, varie étrangement selon le Code en question (C.I.R. et C.Succ. vs. C.Enr.).

¹⁰¹ Sur cette doctrine jurisprudentielle du *Hoge Raad* néerlandais, voy. nos explications et références *infra*.

¹⁰² Voy. not. la réponse du Ministre à un parlementaire : *Q. & R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-124, pp. 498-501.

¹⁰³ Art. 1^{er}, 3^o, de l'A.R. du 17 janvier 2003, pris en exécution de l'art. 22, al. 2, de la loi du 24 décembre 2002. Voy., sur la question de la compétence du SDA sur la question de l'existence d'un « abus fiscal », not. M. BOURGEOIS, « La bombe du ruling sur l'abus fiscal », *L'Echo*, 25 avril 2014 (et autres références citées *infra*).

¹⁰⁴ A cet égard, nous verrons que la Cour constitutionnelle a apporté quelques clarifications appréciables.

¹⁰⁵ Or, une telle référence aux objectifs (« frustrés ») des textes fiscaux (non violés) est précisément un point commun que nous découvrirons aux différentes mesures légales (ou doctrines jurisprudentielles) *générales* « anti-évitement » qui sont en vigueur dans le droit fiscal de nos pays voisins (comme la France et les Pays-Bas).

B) Traçage-balisage du « chemin » de l'étude (objectifs, méthode, limites et structure de la thèse)

16. On l'aura compris : les enjeux d'une meilleure compréhension *théorique* de ce nouveau dispositif anti-« abus fiscal » applicable en droit belge (en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession) sont tout à la fois multiples et concrets. Mieux cerner la vraie nature et/ou l'exacte portée de la mesure ne pourrait d'ailleurs qu'aider à mieux appréhender ses hypothétiques cas d'application tellement redoutés dans la *pratique*, quitte à démystifier pour partie l'impact annoncé de la mesure sur certains montages courants.

Voilà donc l'ambition *ultime* de la présente étude : ébaucher une sorte de théorie générale à propos de l'« abus fiscal », en tant qu'il s'agit là d'une notion juridique totalement *nouvelle* qui, comme nous l'avons déjà laissé entrevoir dans les propos introductifs qui précèdent,

- tient désormais une place *incontournable* dans le paysage conceptuel du droit fiscal belge, entre les notions plus classiques de fraude et d'évasion fiscales, par-delà la question de la « licéité » des procédés d'évitement de l'impôt mis en place/œuvre par les contribuables ;
- incarne, à côté de limites plus spécifiques ou ponctuelles, une exception légale de portée *générale* aux principes bien établis du « libre choix la voie de la moins imposée » et de l'« opposabilité au fisc » des actes juridiques (non simulés) des contribuables, et cela, de façon commune ou *transversale* à trois grands types d'impôts du système fiscal belge ;
- soulève une question *fondamentale* de « constitutionnalité » de la disposition légale qui la consacre (compatibilité avec l'exigence de légalité de l'impôt et les règles répartitrices de compétences en matière d'impôts régionaux), en lien avec la définition et l'interprétation des conditions ou des critères d'identification et de redressement dudit « abus » ;
- suscite chez d'aucuns des appréhensions ou interrogations *récurrentes* quant à la remise en cause de certaines pratiques d'évitement qui étaient jusqu'alors d'usage (très) courant (notamment dans la sphère privée, à laquelle la notion d'abus fiscal sera bien applicable) ;
- suggère une comparaison qui pourrait s'avérer *féconde* avec les notions/théories (légales ou prétoriennes) équivalentes en vigueur dans le droit fiscal de pays voisins, ainsi qu'avec les notions d'« abus de droit » ou de « fraude à la loi » déjà (re)connues en droit civil.

Et à tout cela, nous verrons que s'ajouteront d'intéressantes questions d'*articulation* de cette nouvelle règle de notre droit fiscal interne avec le droit européen et le droit international conventionnel en cas d'application dans un contexte d'« extranéité », sans parler déjà ici des potentielles questions de *recoupement* de la notion d'abus fiscal avec celles d'abus du droit européen (primaire/secondaire) et d'abus des conventions préventives de double imposition.

17. Tous ces éléments épinglés, tous ces points d'intérêts énumérés concourent à démontrer, si pas la *nécessité* de notre étude, à tout le moins son *opportunité*, son *actualité* et sa *finalité*. Mais si le sujet de notre étude ne manque donc pas d'intérêt de par sa relative *nouveauté*, on ne peut toutefois pas dire qu'il soit caractérisé par une « virginité » de traitement en doctrine.

D'importants ouvrages ont en effet déjà été consacrés à l'étude des conditions et des limites posées à l'exercice du « libre choix de la voie la moins imposée » en droit fiscal belge, mais ils étaient antérieurs à l'introduction de mesures générales anti-abus dans la législation¹⁰⁶, sinon contemporains de l'ancienne version de ces mesures telle qu'introduite en 1993¹⁰⁷. Ensuite, depuis l'avènement de l'exception d'« abus fiscal » dans notre législation en 2012, de très nombreuses contributions doctrinales se sont attachées tantôt à cerner la portée théorique du mécanisme¹⁰⁸, tantôt à en mesurer l'impact pratique sur certains procédés d'évitement ou de planification plus ou moins courants dans les matières des différents impôts concernés¹⁰⁹.

Dans la masse de commentaires de doctrine qui ont foisonné depuis la réécriture de cette règle générale anti-abus en 2012, nous tâcherons alors de ne nous laisser séduire *ni* par ceux qui faisaient craindre la remise en cause de formules de planification ou d'optimisation parmi les plus usuelles ou élémentaires (pour diaboliser la nouvelle règle, sinon la décrédibiliser)¹¹⁰, *ni* par ceux qui voudraient encore donner de la nouvelle mesure une interprétation qui ferait fi des changements apportés par sa réécriture intégrale et qui aboutirait à la rendre aussi peu effective que l'ancienne règle, sinon à rendre encore sa mise en œuvre quasiment impossible.

¹⁰⁶ Not. Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977.

¹⁰⁷ Not. Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003.

¹⁰⁸ Voy. déjà, notamment, Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, 284 p. ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483 – 2012/23, pp. 493-504 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, pp. 4-23 ; V. DAUGINET et V. VERCAUTEREN, « Aan de slag met de nieuwe antimisbruikbepaling », in *De nieuwe antimisbruikbepaling, – Verslagboek Seminar op 10 mei 2012, Fiscaal Praktijkstudies*, Kluwer, Bruxelles, 2013, pp. 87 et s. ; C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er, CIR 1992, *T.F.R.*, n° 427, octobre 2012, pp. 767-771 ; D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales: portée, arbre de décision, cas pratiques », in *De doelstellingen van een fiscale bepaling – Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen – Studiedag KUL op 1 juni 2012, T.F.R.*, n° 427, 2012, pp. 741-766 ; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562.

¹⁰⁹ Voy., pour de premières analyses de la notion d'« abus fiscal » dans le cadre de la planification patrimoniale, V.-A. DE BRAUWER et G. DE FOY, « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *R.G.E.N.*, n° 26.407, pp. 297 et s. ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les droits d'enregistrement et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *R.G.E.N.*, 2012/7, n° 26.406, pp. 280-296 ; V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 135-172.

¹¹⁰ Voy., not. dans la presse, F. PARISIS, « La planification successorale désormais assimilée à un abus fiscal », *L'Echo*, 29 mai 2012 : « Donner un petit coup de pouce (en cash) à vos enfants [...] : sauf si vous pouvez prouver que vous n'avez aucune motivation fiscale, le fisc pourra considérer ces actes comme de l'abus fiscal ! ».

18. L'*utilité* ou l'*originalité* de notre étude ne pourrait dès lors venir que de son ambition d'intégrer dans la discussion autour de la notion d' « abus fiscal » un ensemble d' « *inputs* », de considérations préalables qui nous permettront de mieux saisir l'évolution ou la révolution que ce sujet apporte dans notre droit fiscal belge (pour les trois matières fiscales concernées).

Un **premier** ensemble d'investigations sera consacré à approcher tout d'abord le « problème » de l'hypothétique « abus (de droit) » tel qu'il peut se poser en matière fiscale (en Belgique comme dans d'autres pays voisins, et notamment en France), en amont des dispositifs légaux anti-abus que connaît notre droit fiscal positif ainsi que de la jurisprudence qui a consacré et conditionné en droit fiscal belge le principe du « libre choix de la voie la moins imposée ». Il s'agira ici de relocaliser l'hypothèse en question parmi toutes ces typologies et terminologies proposées en doctrine pour classer les procédés d'évitement de l'impôt, et puis d'appréhender la dimension morale (ou déontologique) du problème, à l'aune de l'idée d'un « devoir fiscal » à travers l'Histoire (des philosophies) de l'impôt et le phénomène de résistance à l'impôt (aux causes psycho-sociologiques bien observables et aux effets dommageables bien identifiables).

Ensuite, la **deuxième** partie (« intermédiaire ») de notre étude fera la « transition » entre le phénomène de l'abus que nous aurons pu abstraire de tous nos premiers repérages préalables (terminologiques, typologiques et déontologiques) et l'exception légale d' « inopposabilité au fisc » d'actes juridiques des contribuables en cas d' « abus fiscal » que connaît depuis 2012 notre droit positif belge. Il s'agira ici de brosser un *état des lieux* sur la question fondamentale de l' « opposabilité au fisc » des actes juridiques des contribuables en droit fiscal belge, telle qu'elle se pose et se « solutionne » en amont des dispositifs anti-abus prévus par la loi fiscale. Pour ce faire, nous remontrons d'abord toute l'arborescence des principes de notre droit fiscal en présence depuis leur prémisse constitutionnelle (l'exigence de légalité de l'impôt), afin de dégager un postulat de l' « opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés », dont nous chercherons alors à vérifier toute l'exactitude à l'aune des différentes notions et théories mobilisées en droit privé, et dans les « grands arrêts » pertinents de notre Cour de cassation.

Ce n'est alors que dans la **troisième** et dernière partie de notre étude que nous pourrons étudier systématiquement le dispositif légal anti-abus fiscal en vigueur dans notre droit fiscal, en repartant de la *généalogie* des exceptions d' « inopposabilité au fisc » dans la loi fiscale, pour en arriver à dresser une *méthodologie* de l'exception d' « abus fiscal » dans notre droit (dont nous nous serons donc bien familiarisés avec l'environnement et l'historique législatif). C'est ici que nous pourrons déployer nos raisonnements, bien muni de l' « équipement » de notions et principes que tous nos développements préalables nous auront utilement procuré.

C'est là que nous pourrions tenter de produire un « système », une « théorie, une « grille de lecture » relativement à ces questions complexes de l'identification et du redressement d'un « abus fiscal », en examinant minutieusement tous les éléments constitutifs de sa définition et en délimitant strictement les conséquences exactes de son application pour l'établissement de l'impôt. Outre le *conditionnement* de ce dispositif légal d'exception à l'aune de la question de sa « constitutionnalité » (et surtout de sa compatibilité avec l'exigence de légalité de l'impôt), il sera encore successivement question d'envisager le *rapprochement* du mécanisme avec certains de ses équivalents « fonctionnels » en droit comparé¹¹¹, son *fonctionnement* pratique (diagnostiqué ou pronostiqué) sur le terrain des divers impôts concernés par cette exception, et son *déploiement* possible dans un contexte d'extranéité internationale ou intra-européen.

19. Voici donc *tracé et balisé* (à grands traits¹¹²) le « chemin » que suivra notre étude sur ce « terrain » que nous avons préliminairement *défriché-repéré* dans cette introduction générale. Pour le reste, nous ne poursuivrons pas d'autres ambitions que de ne jamais rien tenir pour acquis, de révéifier ou redémontrer tous les postulats qui gravitent autour de notre objet d'étude, de façon à en présenter le plus clairement possible tous les « tenants et aboutissants » et en proposer une conception respectueuse des principes fondamentaux de notre droit fiscal et soucieuse des équilibres à ménager entre tous les intérêts et enjeux que cet objet mobilise.

Au final, la dissertation doctorale voudrait montrer que si un instrument ou dispositif général anti-abus tel que celui étudié est bien nécessaire dans l'arsenal de notre législation fiscale, il pourrait aussi être bien conciliable avec les principes (notamment constitutionnels) qui la gouvernent. Nous voudrions donner et développer une vision équilibrée du mécanisme étudié, à la fois consciente de sa nécessité comme de sa dangerosité, et toujours soucieuse de rendre son fonctionnement ou maniement le plus raisonnable possible (pour le fisc), le plus objectivable possible (pour le juge) et le plus prévisible possible (pour le contribuable). Il conviendra ainsi d'éviter tous ces pièges qui jalonneront notre chemin, entre diabolisations et décrédibilisations, banalisations et dramatisations, mystifications et démythifications de notre objet d'étude, selon qu'il s'agirait de nous le faire passer tantôt pour un simple (et inoffensif) « moyen de preuve » des réalités imposables ou bien tantôt comme une « directive générale d'interprétation » extensive (par téléologie et/ou par analogie) des textes de loi applicables.

¹¹¹ Nous précisons plus exactement la méthode (« fonctionnelle ») et les objectifs limités que nous assignerons à cette analyse comparée au moment où nous la produirons dans cette troisième partie de notre étude.

¹¹² D'autres indications sur le contenu ou le programme de chaque partie, chapitre ou autre section de notre étude seront systématiquement formulées à l'entame ou dans l'introduction particulière de celle-ci (voire dans certaines conclusions intermédiaires que nous tirerons le cas échéant au terme de celle-ci).

Pour dédramatiser ou démystifier la mesure en question sans la décrédibiliser ni la banaliser, nous tenterons alors de comprendre et décortiquer ce dispositif dans chacun de ses termes, à partir des enseignements que nous auront apportés tous nos développements préalables, et à la lumière des différentes grilles de lecture proposées en doctrine et des autres instruments d'interprétation disponibles (travaux parlementaires préparatoires, circulaires administratives, jurisprudence embryonnaire, *etc.*), l'idée étant bien d'élaborer *in fine* une méthodologie de raisonnement systématique pour la mise en œuvre de cette mesure dans notre droit fiscal.

20. Enfin, pour clore cette introduction générale, il nous restait encore à apporter ici quelques précisions complémentaires pour bien circonscrire notre objet d'étude, maintenant que la structure-ossature de notre étude a été esquissée et que sa principale ambition a été annoncée.

S'agissant tout d'abord des *impôts* envisagés, nous nous en tiendrons le plus souvent à des analyses liées aux seuls impôts sur les revenus, droits d'enregistrement et droits de succession dans la mesure où ce sont ces trois impôts qui sont concernés par le concept d'« abus fiscal ». La taxe sur la valeur ajoutée (TVA), où a été consacrée une notion de « pratiques abusives », sera certes ponctuellement abordée, mais uniquement dans la mesure où cette notion, telle qu'elle est théorisée et interprétée par la Cour de justice de l'Union européenne (et telle qu'elle est transposée dans notre Code de la TVA), a pu inspirer le concept d'abus fiscal qu'il s'agira d'étudier (notamment dans sa variante relative à l'obtention d'un « avantage fiscal »).

S'agissant des *droits étrangers* abordés (Pays-Bas, France, Royaume-Uni), nous assumons d'emblée que ceux-ci seront abordés de façon assez inégale et purement « fonctionnelle », dans l'idée de mettre en évidence les éventuelles ressemblances (parfois inavouées) entre des mécanismes remplissant des mêmes « fonctions » au sein du droit fiscal des pays en question, et de profiter le cas échéant de leurs connaissances doctrinales et/ou expériences prétoriques plus avancées. Nous précisons en temps utile les limites et les finalités de cette approche comparative, qui ne constituera qu'un « complément d'information » dans notre étude, laquelle ne se veut certainement pas être une thèse de « droit comparé » à proprement parler.

Quant aux volets de *droit international et européen* qui prolongeront ultimement notre étude, il s'agira surtout de montrer que l'avenir de notre thème de recherche sera vraisemblablement influencé par les développements récemment apportés par le droit international et le droit européen (lesquels s'étaient longtemps demandés comment ils pouvaient s'accommoder des mesures anti-abus que les Etats choisissaient d'adopter) pour recommander dorénavant aux Etats, sinon leur prescrire, des mesures anti-abus toujours plus harmonisées ou standardisées.

PREMIERE PARTIE

—

LE PROBLEME DE L' « ABUS (DE DROIT) »

EN DROIT FISCAL :

contours et alentours

typologiques et terminologiques,

et détours déontologiques

PREMIERE PARTIE –
LE PROBLEME DE L'ABUS (DE DROIT) EN DROIT FISCAL :
contours et alentours typologiques et terminologiques, et détours déontologiques

Chapitre I – La localisation du problème parmi ses alentours typologiques et terminologiques

A) La localisation de l'hypothèse au sein de la summa divisio entre la fraude et l'évasion fiscales

- a) Les évocations sporadiques des concepts de fraude et d'évasion fiscales dans la loi fiscale
- b) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion de fraude fiscale
Appendice sur les hypothèses distinctes (à écarter) d' « infractions involontaires » à la loi fiscale
- c) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion d'évasion fiscale
- d) La notion technique de choix de la voie la moins imposée (conditions d'existence et d'exercice)
Appendice sur la notion de « choix fiscal » vs. notre hypothèse du choix de la voie la moins imposée

B) La localisation de l'hypothèse parmi des typologies et terminologies alternatives ou complémentaires

- a) Les (con)fusiones historiques des notions de fraude et d'évasion dans leurs acceptations primitives
Appendice sur la notion de « fraude légale » comme amorce pédagogique du problème de l'abus
- b) Les variations terminologiques sur le concept d'évasion et les nouvelles classifications tripartites
- c) L'isolation didactique de procédés « extra legem » par opposition à des phénomènes « intra legem »
Appendice sur l'évasion « extra legem » : l'analogie avec la notion pénale d'évasion simple (non punie)

Chapitre II – La circonscription du problème dans ses contours essentiels et conceptuels

A) La formulation du problème par abstraction de ses variantes et composantes principales

B) L'évocation du problème par référence aux concepts de fraude à la loi et/ou d'abus de droit

Chapitre III – La réflexion du problème via le détour (déontologique) par la notion morale de devoir fiscal

A) L'évolution des conceptions idéologiques du « devoir fiscal » à travers l'Histoire de l'impôt

B) L'observation du phénomène persistant de résistance à l'impôt et ses causes psycho-sociologiques

C) La discussion des attitudes de fraude et d'évasion sous l'angle déontologique du « devoir fiscal »

21. Les propos strictement *introdutifs* qui ont précédé avaient pour objet de cadrer nos sujets d'étude (l'exception d'abus fiscal et la question de l'opposabilité au fisc des actes juridiques) parmi les grandes notions et distinctions fondamentales de la théorie générale du droit fiscal (en matière d'« évitement de l'impôt »), pour faire apparaître alors l'utilité d'y consacrer notre étude. Nous avons donc procédé à une première opération de « repérage » du terrain de notre étude, avant de nous livrer consécutivement à l'opération de « balisage » du chemin de cette étude (visant à annoncer la manière dont nous proposons de traiter ces sujets/objets d'étude).

Les explications *liminaires complémentaires* qui vont suivre ici voudraient quant à elles servir à approcher de façon générale et abstraite la nature et les termes de ce qu'on pourrait appeler « le problème de l'abus (de droit) en droit fiscal », et cela, sans nullement rentrer déjà dans l'analyse du droit positif (que ce soit la *législation* ayant récemment déposé en droit fiscal belge la notion d'« abus fiscal », ou la *jurisprudence* y ayant précédemment condamné voire consacré certaines théories limitatives du « droit de choisir la voie la moins imposée »). Ainsi, il s'agira de se référer plutôt aux nombreux travaux préexistants de la *doctrine* (belge, mais aussi française¹, et, à certains égards, comparée²) qui ont pu « conceptualiser », en amont ou indépendamment du droit positif, d'importantes et intéressantes distinctions théoriques, parmi la très grande variété des « procédés d'évitement de l'impôt », entre ceux qui seraient « frauduleux » et ceux qui seraient « licites », et parmi ces derniers, entre ceux qui pourraient bien poser un certain problème d'« abus » et les autres qui ne poseraient pas un tel problème.

L'idée est de chercher à comprendre – autant qu'à faire comprendre – où se situerait donc le fameux « terreau fertile » sur lequel pourrait pousser cette « mauvaise herbe » que d'aucuns (administration, juges ou législateur) voudraient pouvoir recouper et à quoi pourrait-on bien la reconnaître (par rapport à de « bons brins d'herbe » poussés sur ce même « terreau »). Nous nous livrerons donc dans deux premiers temps aux opérations successives de « localisation » (chapitre I) et de « circonscription » (chapitre II) du problème de l'« abus » en question, afin de le cerner parmi ses *alentours* conceptuels et l'identifier dans ses *contours* essentiels.

Cette approche se voudrait d'abord et avant tout « typologique » et « terminologique », et cela, pour chacun de ces deux premiers chapitres de cette première partie de notre étude.

¹ Nous parlerons ici de la France en tant que ce pays (ou plutôt les auteurs de doctrine qu'il recèle) est à la source des évolutions terminologiques ici épinglées *dans la langue française* (langue d'écriture du présent ouvrage), mais c'est sans préjudice de l'extension à d'autres pays de l'étude de droit comparé que nous proposerons *infra*.

² Dans la mesure où nous rechercherons ponctuellement à établir la correspondance des mots empruntés pour évoquer les mêmes concepts entre plusieurs langues : anglais, néerlandais, allemand, espagnol, italien...

« *Typologique* » d'abord, puisqu'elle opérera des classifications et *distinguos* systématiques, tant parmi les divers *types* de procédés d'évitement de l'impôt (selon qu'ils sont frauduleux ou licites, selon qu'ils font intervenir ou non des actes juridiques, *etc.*), qu'entre les deux *types* de situations dans lesquelles le problème de l'« abus » en cause est susceptible de se présenter (selon qu'on cherche à éviter ou revendiquer l'application d'une disposition de la loi fiscale), ou encore, isolera notre problème de certains phénomènes périphériques tels que la « sous-estimation fiscale » ou les « choix fiscaux » (où le législateur renoncerait lui-même à l'impôt).

« *Terminologique* » ensuite, car elle épinglera aussi, à l'intérieur de cette nomenclature des procédés d'évitement, toutes les *dénominations* alternatives qui sont parfois utilisées tantôt pour *qualifier*, voire légitimer, la technique dite du « libre choix de la voie la moins imposée » (comme les notions de « gestion/optimisation/planification fiscale » ou d'« habileté fiscale »), tantôt pour *disqualifier* ou stigmatiser l'exercice abusif qui pourrait être fait d'un tel « choix » (par référence à des notions privatistes telles que l'« abus de droit » ou la « fraude à la loi »).

Et s'agissant de toutes ces qualifications alternatives ou complémentaires suggérées par la doctrine par-delà la division binaire classique entre les notions de fraude et d'évasion fiscales, nous tâcherons systématiquement d'en évaluer l'intérêt scientifique ou pédagogique, de discerner les nuances supplémentaires qu'elles apporteraient à la discussion et d'écarter les éventuels « contre-sens » (comme la notion de « fraude légale ») ou « faux-amis » (comme la notion de « choix fiscal ») terminologiques qui risqueraient de venir obscurcir le débat qui nous occupe. Dans la même optique, nous éprouverons aussi la pertinence de la référence (ou de l'allusion) qui semble être faite dans certaines de ces qualifications aux théories privatistes bien connues de l'« abus de droit », voire de la « fraude à la loi ». Ainsi, nous nous livrerons donc dans ces deux premiers chapitres à une sorte de « balayage-ratissage » du cadre conceptuel (consécutif au « défrichage-repérage » déjà réalisé dans l'introduction générale), ou encore, pour reprendre les très beaux mots de Paul VALÉRY, à un « nettoyage de la situation verbale »³.

Enfin, dans un dernier chapitre (III) de cette première partie, nous nous intéresserons à des discussions plus moralistes sur l'existence d'un « devoir fiscal » (dans l'histoire de l'impôt), à l'aune duquel nous essayerons de confronter – plus *déontologiquement* qu'idéologiquement – les diverses attitudes de « résistance à l'impôt » (« phénomène » historique et contemporain dont nous épinglerons aussi certaines des causes psychologique et sociologiques persistantes).

³ « La soirée avec Monsieur Teste » (1886), in *Œuvres*, t. II, coll. La Pléiade, 1960 : « Il parlait, et, sans pouvoir préciser les motifs ni l'étendue de sa proscription, on constatait qu'un grand nombre de mots étaient bannis de son discours » (cité par Ch. ROBBEZ-MASSON, dans son ouvrage que nous évoquerons ci-après).

CHAPITRE I –

LA LOCALISATION DU PROBLEME

parmi ses *alentours* typologiques et terminologiques

22. Dans cette perspective essentiellement *conceptualiste*, il conviendra ici de passer en revue toutes les grandes catégories conceptuelles forgées par la doctrine (en marge ou en amont des sources formelles du droit positif) à propos des différents « procédés d'évitement de l'impôt » (frauduleux ou licites), pour faire ressortir de cette vaste nomenclature doctrinale l'hypothèse du « choix de la voie la moins imposée », étant entendu que c'est cette hypothèse particulière qui sera susceptible de poser *problème* dans des circonstances que nous identifierons ensuite.

Il nous faudra commencer par nous réapproprier le contenu des deux principaux « tiroirs » ou « genres » conceptuels que sont, d'un côté, la fraude fiscale, et de l'autre, l'évasion fiscale. C'est, en effet, d'abord et avant tout par rapport à ces deux notions à opposer l'une à l'autre que la problématique de l'abus qui nous occupe pourra/devra être conceptuellement localisée. Comme nous l'avons déjà entraperçu et comme nous le (re)verrons plus précisément ci-après, la nébuleuse de l'« abus (fiscal) » que nous étudierons viendra alors se situer à *l'extérieur* de la sphère de la fraude fiscale (domaine de l'« illicite »), et à *l'intérieur* de celle de l'évasion fiscale (domaine du « licite »), bien qu'elle en constituera une sorte d'extrémité *périphérique*.

Après cette « pré-localisation » de notre hypothèse de base par rapport à la division classique entre fraude et évasion fiscales, ainsi que par rapport à leurs ramifications spécifiques (**A**), nous « délocaliserons » en quelque sorte notre hypothèse de cette grille de lecture binaire, pour la « relocaliser » alors parmi d'autres qualifications et classifications qui ont également pu être proposées, anciennement ou récemment, par la doctrine (essentiellement en France, mais de façon parfaitement transposable à l'étude que nous voulons faire du droit belge) (**B**). De tels découpages conceptuels alternatifs ou complémentaires seront alors à épingleter en tant qu'ils suggèrent, en amont de la notion d'« abus » introduite dans notre droit fiscal, l'amorce de distinctions, à *l'intérieur* du type particulier d'évasion fiscale qui nous (pré-)occupe (à savoir, celui qui voit le contribuable exercer son « libre choix de la voie la moins imposée »), entre des procédés qui seraient susceptibles de « poser problème » et d'autres qui ne le seraient pas.

A) La localisation de l'hypothèse du « libre choix de la voie moins imposée » au sein de la summa divisio entre les notions de fraude fiscale et d'évasion fiscale

23. C'est sans doute au regard des deux notions juridiques préexistantes de « fraude fiscale » et d' « évasion fiscale » que le concept légal d' « abus fiscal » a été ainsi dénommé. En effet, le caractère laconique du syntagme nominal choisi par le législateur pour désigner le concept, associant seulement un mot à l'adjectif « fiscal », semble vouloir faire écho à la concision des expressions désignant les deux premières notions citées (incluant aussi l'épithète « fiscal »). On peut donc penser que c'est pour insérer le concept d'abus créé dans ce paysage conceptuel qui lui était déjà familier que le législateur a préféré nommer ce concept en question par une formule aussi contractée plutôt que par d'autres formules bien moins compactes auxquelles on aurait aussi pu songer pour évoquer plus clairement la problématique de l'« abus » en cause (ne serait-ce que pour déjà laisser entrevoir davantage « *qui* » abuse et « *de quoi* » il abuse)⁴, telles que par exemple : « abus de droit en droit fiscal »⁵, « abus du droit de choisir la voie la moins imposée », ou encore « abus de formes/constructions juridiques en matière fiscale »⁶.

Au demeurant, les expressions « fraude fiscale » et « évasion fiscale » ne cultiveraient pas la même ambiguïté intrinsèque que le syntagme « abus fiscal » : on ne pourrait en effet pas imaginer que les vocables « fraude » et « évasion » puissent être employés *en droit fiscal* pour stigmatiser autre chose que des comportements adoptés par les contribuables. Au surplus, il semblerait même que le rapport d'opposition à établir entre ces deux notions d'usage courant (apparaissant aussi hors des discours juridiques) soit perceptible par « l'homme de la rue », lequel saisirait quasi-intuitivement que l'une (la fraude) vise des procédés *illicites* et *prohibés* tandis que l'autre, malgré sa dénomination péjorative, viserait des procédés *licites* et *tolérés*, sans toutefois pouvoir identifier très précisément le critère de différenciation entre les deux⁷.

⁴ Voy. à cet égard les premières interrogations que nous avons formulées (dans l'introduction générale) en lien avec l'ambiguïté intrinsèque de la notion d'abus fiscal lorsqu'elle maniée en dehors de toute mise en contexte.

⁵ Le premier usage qui serait fait du mot « droit » dans cette expression se référerait alors à un droit subjectif exercé par le *contribuable* (et non à une prérogative publique dont risqueraient d'abuser les *autorités taxatrices*).

⁶ Nous verrons *infra* que cette dernière terminologie pourrait être rapprochée de la notion d' « abus » déposée dans la législation fiscale allemande, et dans une certaine mesure, de celle contenue dans la législation française.

⁷ Voy. en ce sens les résultats d'une enquête « socio-linguistique » menée en France à la fin des années 80 et visant à mesurer « l'effet Thémis » de ces deux notions (c'est-à-dire la façon dont cette terminologie juridico-fiscale est reçue/perçue par un public vaste et divers) en invitant les individus sondés à situer les comportements évoqués par ces notions sur une double échelle de gravité et de légalité. Cette enquête montre ainsi que « malgré leur contenu sémantique ambigu et péjoratif, les mots 'évasion fiscale' semblent [...] avoir acquis une familiarité 'moyenne' et faire l'objet d'une compréhension intuitive relativement bonne au plan juridique », que le public sondé « distingue nettement la fraude de l'évasion », et que cette dernière désignerait bien dans son esprit des « comportements de gestion fiscale émanant de contribuables habiles, qui tentent de fuir l'impôt sans se mettre directement en contravention avec la loi, mais en se situant au contraire dans ou hors de celle-ci » (Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, pp. 41-44). Les choses seraient peut-être un peu différentes désormais dans un contexte de confusions médiatiques répétées,

Paradoxalement, aussi importantes soient-elles dans le cadre de la théorie générale du droit fiscal et aussi couramment employées soient-elles par les juristes comme par les non-juristes, ces deux expressions ne sont que très rarement citées ou mentionnées telles quelles dans le texte de la loi fiscale en Belgique. Et lorsqu'exceptionnellement les mots « fraude fiscale » ou « évvasion fiscale » apparaissent tels quels dans le texte d'une disposition légale, ils n'y sont jamais accompagnés d'une définition du concept qu'ils sont censés évoquer, à la différence de la notion d'« abus fiscal », qui ne doit quant à elle son existence qu'à sa définition dans la loi.

Puisque l'opposition entre les notions de fraude et d'évasion en droit fiscal ne trouve pas vraiment d'échos dans les textes de loi, l'effort de conceptualisation a donc plutôt reposé sur la doctrine, dont il conviendra alors de redécouvrir et d'extraire ici les plus belles « œuvres ». Ainsi, si, comme nous l'avons déjà signalé⁸, c'est bien par le biais de la *jurisprudence* qu'a été consacré en Belgique le principe dit du « libre choix de la voie la moins imposée », et par l'intervention du *législateur* que des limites ont été (ou peuvent être) apportées à ce principe, c'est grâce à la *doctrine*, dans ce que le théoricien du droit Charles EISENMANN appellerait « son travail de connaissance systématique du droit », que les concepts juridiques en cause ont été progressivement dégagés et discernés, en marge des sources formelles du droit positif⁹.

24. Bien que notre attention portera donc essentiellement ici sur les travaux de la *doctrine*, nous procéderons néanmoins au préalable à un premier inventaire des quelques évocations des deux concepts de fraude fiscale et d'évasion fiscale au sein même de notre *législation* fiscale. En cela, nous suivrons ainsi la recommandation du théoricien du droit Lucien FRANCOIS, préconisant une telle démarche purement « nominaliste » de repérage des concepts à partir de leurs apparitions dans les textes de droit positif, avant même d'entreprendre toute définition ou étude des définitions de ces concepts (ou plutôt des « choses » que ces concepts recouvrent indépendamment des « mots/vocables » par lesquels on les désigne, notamment dans la loi)¹⁰.

à chaque nouvelle révélation par voie de presse de « scandales » dits de fraude et/ou d'évasion fiscales, les deux notions étant alors souvent utilisées indifféremment ou prises l'une pour l'autre sans aucune précaution d'usage.

⁸ Voy., à cet égard, les premiers éléments théoriques exposés dans le cadre de notre introduction générale.

⁹ Ch. EISENMANN, « Quelques problèmes de méthodologie des définitions et des classifications en science juridique », in *La logique du droit, Archives de philosophie du droit*, n° 11, 1966, p. 26. Cet auteur a ainsi montré que certains concepts juridiques ne proviennent pas des sources formelles du droit positif mais peuvent avoir été créés par la doctrine qui aurait alors même choisi aussi les mots/vocables à utiliser pour les évoquer.

¹⁰ A cet égard, Lucien FRANCOIS (*Le cap des tempêtes. Essai de microscopie du droit*, Paris, Bruylant – LGDF, 2001, p. 22) note que « l'opposition classique de la définition de mot à la définition de chose ne signifie pas que les deux ne puissent coïncider : la définition qui permet de délimiter une classe d'objets sur le plan extralinguistique peut déterminer en même temps, sur le plan linguistique, la signification de l'expression par laquelle on désigne cette classe ». Nous rechercherons d'ailleurs *infra* la correspondance, entre le français et différentes langues étrangères, des concepts au-delà des mots employés dans ces langues pour les évoquer.

Ce n'est alors qu'après cette rapide recherche des quelques rares évocations ou occurrences de ces concepts de fraude fiscale et d'évasion fiscale au sein de nos principaux codes fiscaux (**a**), que nous nous attacherons à exposer de manière synthétique les définitions génériques, les déclinaisons spécifiques, les distinctions systématiques et les autres classifications techniques proposées en doctrine à propos des procédés relevant de la « fraude fiscale » tout d'abord (**b**), puis de ceux relevant de l'« évasion fiscale » (ou l'« évitement licite de l'impôt ») ensuite (**c**).

Nous verrons en effet que, puisque seule la fraude fiscale – et non l'évasion – est un délit pénalement réprimé, et que, comme le veut l'adage séculaire en matière pénale, « tout ce qui n'est pas interdit est permis »¹¹, c'est *d'abord* la fraude fiscale que la doctrine s'est efforcée de définir à partir de ses deux éléments constitutifs (matériel et intentionnel), pour *ensuite* mieux faire apparaître *par contraste* le domaine résiduel de l'évasion fiscale, espace de liberté du contribuable¹². Et au-delà de la démarche de définition des concepts *en compréhension*¹³, nous constaterons que c'est aussi l'inventaire des formes spécifiques (des plus simples au plus élaborées) que peuvent prendre respectivement la fraude et l'évasion fiscales, autrement dit, l'énumération des différents types de procédés qu'elles peuvent chacune englober (*extension des concepts*¹⁴), qui devrait nous permettre de faire ressentir de manière plus « palpable » l'opposition existant entre ces deux catégories d'attitudes du contribuable fuyant l'impôt.

Ce sera ainsi particulièrement le cas pour les procédés de « simulation (prohibée) à l'égard du fisc » et ceux relevant du « (libre) choix de la voie la moins imposée », dont la doctrine a pu théoriser de manière éclatante¹⁵ la différenciation décisive lorsque l'« évitement de l'impôt » recherché par le contribuable tient à des *actes juridiques* que celui-ci prétend avoir passés (**d**).

¹¹ On fait ainsi écho ici au principe constitutionnel de légalité des incriminations et des peines (art. 12 Const.), lui-même parfois présenté sous la forme de l'adage latin *nullum crime, nulla poena sine lege*. Et nous verrons que notre droit fiscal se fonde de façon analogue sur un principe de « légalité » (art. 170 Const., que nous étudierons amplement *infra*) qui peut être paraphrasé en « tout ce qui n'est pas imposé [par la loi] est affranchi ».

¹² Voy., sur cette approche *a contrario* de la zone de l'évitement licite de l'impôt, notamment, J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55, n° 1.27. Voy. aussi, pour un recensement assez exhaustif et relativement récent des « espaces de liberté » qui sont laissés ou offerts au contribuable en droit fiscal belge (au-delà de la seule question de la répression pénale), J. MALHERBE et I. RICHELLE, « Espaces de liberté en droit fiscal », in *Les espaces de liberté en droit des affaires*, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 216-290.

¹³ « Définir un concept en compréhension consiste à énoncer les éléments constitutifs essentiels des êtres appartenant à la classe désignée par le terme correspondant » (P. DELNOY, *Éléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 51). Ces éléments constitutifs sont « essentiels » en ce sens qu'ils relèvent de l'essence ou de la nature de la réalité évoquée par le concept en question, de sorte que l'être ou l'espèce qui ne réunirait pas toutes ces caractéristiques n'appartiendrait pas à la classe ou au genre évoqué par le concept.

¹⁴ « Définir un concept en extension consiste à énumérer les êtres compris sous ce concept. L'extension d'un concept donné est dès lors l'ensemble des réalités présentant les éléments constitutifs essentiels qui définissent ce concept en compréhension » (P. DELNOY, *op. cit.*, p. 51).

¹⁵ Et indépendamment de la jurisprudence *Brepols* déjà évoquée de notre Cour de cassation (et analysée *infra*).

a) Les évocations sporadiques des concepts de fraude fiscale et d'évasion fiscale dans la loi (fiscale)

25. C'est certainement la notion de fraude fiscale qu'on peut d'abord se mettre à « traquer » dans les textes de loi, puisque c'est bien à elle et non à celle d'évasion fiscale que la loi vient attacher des sanctions pénales (et administratives)¹⁶ ainsi que des conséquences procédurales. Nous ne nous mettrons dès lors en quête d'éventuelles traces de la notion d'« évasion fiscale » (et, le cas échéant, d'une hypothétique définition légale de celle-ci) que dans un second temps.

Ainsi, faut-il d'emblée remarquer qu'en Belgique les différents Codes fiscaux relatifs aux principaux impôts formulent les incriminations pénales qu'ils contiennent sans jamais venir se référer explicitement à la notion de « fraude fiscale ». En effet, à chaque fois, sous une section intitulée « *Sanctions pénales* » ou bien « *Peines correctionnelles* », une disposition du Code en question (qu'il s'agisse de celui relatif aux impôts sur les revenus, à la taxe sur la valeur ajoutée, aux droits d'enregistrement ou encore aux droits de succession) se contente de venir prévoir certaines peines d'amende et/ou d'emprisonnement applicables à « celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution »¹⁷. Le délit général qu'il s'agit ce faisant d'incriminer n'est donc pas expressément (ou nommément) qualifié en tant que tel de « fraude fiscale ».

Par ailleurs, lorsqu'une disposition immédiatement consécutive du même Code (à nouveau, qu'il soit question des impôts sur les revenus, de la taxe sur la valeur ajoutée, des droits d'enregistrement ou des droits de succession) se réfère à ce délit général de fraude fiscale pour incriminer le « faux en écritures » qui pourrait parfois en être « l'accessoire » (comme ce pourrait être le cas en présence d'une simulation d'actes juridiques à l'égard du fisc, au sens où nous l'entendrons), celle-ci n'est pas davantage explicite puisqu'elle désigne alors « celui qui, en vue de commettre une des infractions visées à l'article [précédent], aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux »¹⁸.

¹⁶ A noter ici qu'il avait été envisagé dans le cadre de la Commission spéciale de la Chambre instituée suite aux fuites des « Panama Papers » de dépénaliser la fraude fiscale « simple » (visée *infra*) pour ne lui réserver que des sanctions administratives, mais que cette idée n'a pas été reprise dans le rapport approuvé le 24 octobre 2017.

¹⁷ Articles 449, al. 1^{er}, du C.I.R., 73, al. 1^{er}, du C.T.V.A., 206, al. 1^{er}, du C.Enr. et 133 du C.Succ.: « Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 12.500 EUR, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution ». A noter toutefois qu'à la différence des deux dispositions du C.I.R. et du C.T.V.A., les deux dispositions du C.Enr. et du C.Succ. commencent leur libellé par la mention « Sans préjudice des amendes fiscales, », et le verbe « contrevenir » y est conjugué au futur simple.

¹⁸ Articles 450, al. 1^{er}, du C.I.R., 73bis, al. 1^{er}, du C.T.V.A., 206 bis, al. 1^{er}, du C.Enr. et 133bis, al. 1^{er}, du C.Succ.: « Sera puni d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 250 EUR à 12.500 EUR, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, en vue de commettre une des infractions visées à l'article [*supra*], aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux ». Voy., sur le faux en écriture en matière fiscale, M. BOURGEOIS et L. LOFFET, « Le faux et l'usage de faux en matière fiscale », in *La preuve et le faux*, Conférence Libre du Jeune Barreau, Anthemis, 2017, pp. 129 et s.

Ainsi donc, au vu de cette absence de référence explicite à la notion *élémentaire* de « fraude fiscale (simple) » dans les dispositions de la loi fiscale belge qui portent les incriminations pénales, il nous faut donc bien partager avec un auteur belge le constat que « la fraude fiscale n'existe pas en tant que délit spécifique » en droit belge, et qu'il s'agit plutôt d'« une notion induite à partir d'une série de délits incriminés dans les divers codes et lois spéciales »¹⁹. A noter d'ailleurs ici qu'une telle absence de référence légale à la notion en question s'observe également en France, où ce qu'on nomme usuellement (le) « délit général de fraude fiscale » est réprimé pénalement, pour les différents types d'impôts, par une même disposition du Code général des impôts (C.G.I.), dont le texte ne contient toutefois aucune mention expresse de l'expression « fraude fiscale », mis à part l'un ou l'autre adjectif ou adverbe dérivant du mot « fraude »²⁰. On peut ainsi lire sous la plume d'un auteur français que s'il est vrai qu'« on a beaucoup écrit sur la fraude fiscale [...], juridiquement cependant, on s'aperçoit qu'aucune disposition légale n'utilise cette expression, rendant par-là très difficile sa définition »²¹.

Il convient néanmoins de signaler que certains de nos Codes fiscaux (notamment, ceux relatifs aux impôts sur les revenus et à la taxe sur la valeur ajoutée) ont accueilli depuis peu, dans leur dispositif d'incrimination du délit ordinaire de fraude fiscale²², un nouvel alinéa prévoyant des peines plus sévères lorsque « les infractions visées à l'alinéa 1^{er} ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non »²³. Mais aucun critère n'a toutefois été donné par le législateur pour distinguer ce nouveau délit plus lourdement réprimé par rapport à celui de fraude fiscale « simple » (ou non qualifiable de « grave »), ce qui n'a pas manqué alors de susciter de très vives critiques de la part de la doctrine²⁴, autant que de soulever d'importantes questions de conformité au regard du principe de légalité en matière pénale²⁵.

¹⁹ Ph. MALHERBE, « Blanchiment et fraude fiscale simple ou grave : un glissement malsain ? », in C. Docclo (éd.), *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 567-587, spéc. p. 568.

²⁰ Art. 1741 du C.G.I. : « Quiconque s'est *frauduleusement* soustrait ou a tenté de se soustraire *frauduleusement* à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, en agissant de toute autre manière *frauduleuse*, est passible [...] ».

²¹ Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, p. 74.

²² Voy., à propos de cette fraude fiscale ordinaire, la proposition de dépenalisation (non suivie) évoquée *supra*.

²³ Articles 449, al. 2, C.I.R. et 73, al. 2, C.T.V.A., insérés par les articles 98 et 99 de la loi du 17 juin 2013 (M.B., 28 juin 2013) : « Si les infractions visées à l'alinéa 1^{er} ont été commises dans le cadre de la fraude grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à cinq ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement ». A noter aussi que la notion de « fraude fiscale grave, organisée ou non » a remplacé, depuis l'entrée en vigueur d'une loi du 15 juillet 2013 (M.B., 19 juillet 2013), celle de « fraude fiscale grave et organisée, qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » dans les dispositifs préventifs et répressifs du blanchiment de capitaux.

²⁴ Voy. not. M. BOURGEOIS, « Infractions fiscales et blanchiment de capitaux : retour sur les évolutions récentes », in *Blanchiment de capitaux et professions juridiques*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 31-64 ; J.-F. GODBILLE, « Analyse du malaise lié à la poursuite de la petite fraude fiscale : face à la fraude fiscale simple, la

Il nous reste à voir si la notion de « fraude fiscale » n'est pas davantage évoquée ou définie dans la loi fiscale belge lorsque cette dernière y attache, à côté des sanctions de nature pénale, des conséquences plutôt d'ordre procédural, telles que, par exemple, en matière d'impôts sur les revenus, la prolongation des délais dans lesquels l'administration fiscale peut établir l'imposition ou mettre en œuvre ses moyens d'investigation, ou bien encore la levée du secret bancaire à l'égard de cette administration. Ainsi, on remarquera ici que, s'agissant de la prolongation des délais d'imposition, le Code des impôts sur les revenus vise, toujours sans se référer explicitement à la notion de fraude fiscale, le « cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire »²⁶, tandis que s'agissant de la prolongation des délais d'investigation, le même Code évoque cette fois bien expressément – mais sans toutefois la définir – la notion de fraude fiscale, lorsqu'il y est requis « que l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de *fraude fiscale* qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée »²⁷. Et, concernant la levée du secret bancaire, on relèvera encore une autre évocation expresse de la notion de fraude fiscale (aussi sans autre explication), là où il est stipulé que l'enquête doit avoir « fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de *fraude fiscale* »²⁸.

26. Si l'on en vient ensuite à l'expression « évasion fiscale », on doit alors aussitôt postuler que celle-ci pourrait difficilement connaître plus d'occurrences que celle de « fraude fiscale » au sein des textes de loi en droit belge. En effet, en tant qu'elle relève – par hypothèse – de l'exercice d'une liberté par le contribuable, l'évasion fiscale n'appelle pas comme la fraude fiscale des sanctions pénales ainsi que des conséquences procédurales défavorables dans le chef du contribuable. En outre, on peut croire que le législateur ne se risquerait pas à recourir à une expression que la doctrine belge francophone tend elle-même à délaissier de plus en plus au profit de celle d'« évitement licite de l'impôt » (comme nous l'avons déjà signalé *supra*), voire parfois au profit d'un lexique de substantifs « mélioratifs » (que nous épingleons *infra*).

fraude fiscale grave », in *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 89-130 ; Ph. MALHERBE, « Blanchiment et fraude fiscale simple ou grave : un glissement malsain ? », in C. Docclo (éd.), *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 567-587 ; A. RISOPOULOS, « La prévention et la répression du blanchiment du produit de la fraude fiscale après la loi du 15 juillet 2013 – Le point de vue d'un pénaliste », in D. Garabedian (coord.), *Actualités en droit fiscal et droit pénal fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 89-106 ; S. SCARNA, « Blanchiment et fraude fiscale grave, organisée ou non », *R.G.C.F.*, n° 2014/1, pp. 75-85.

²⁵ A ce titre, deux recours en annulation avaient été introduits devant la Cour constitutionnelle contre les deux lois précitées, mais ils ont tous les deux été rejetés (C. Const., 5 février 2015, n° 13/2015 et C. Const., 26 mars 2015, n° 41/2015).

²⁶ Voy. ainsi l'article 354, al. 2, du C.I.R.

²⁷ Voy. ainsi l'article 333, al. 3, du C.I.R.

²⁸ Voy. ainsi l'article 318, al. 2, du C.I.R.

Certes, les mots « évation fiscale » ont fait depuis 2008 une irruption en droit positif belge, mais ce n'est que dans le cadre de la transposition de la Directive européenne d'harmonisation du régime fiscal des « fusions transnationales »²⁹, par le biais d'une disposition du Code des impôts sur les revenus dans laquelle la fraude et l'évasion fiscales sont *indistinctement* visées. Ainsi, l'article 183*bis* de ce Code, inséré en 2008 pour mettre le droit belge plus/mieux en concordance avec la Directive en question, reproduit quasi-littéralement l'article 11 de cette Directive, pour venir alors subordonner l'application des régimes d'immunité fiscale des restructurations de sociétés à la condition que l'opération en cause n'ait pas « comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la *fraude* ou l'*évation fiscales* »³⁰.

Pareille évocation furtive et simultanée des concepts de « fraude » et d'« évation » dans un texte de la loi fiscale belge ne permet certainement pas de discerner leur contenu respectif, étant donné qu'une telle clause de style (d'ailleurs souvent utilisée dans le cadre des directives européennes d'harmonisation fiscale ou bien des conventions internationales préventives de la double imposition) ne vise en l'occurrence qu'à opposer de manière générale l'intention du contribuable d'éviter l'impôt³¹ (quelle qu'en soit la manière : licite ou frauduleuse) avec les éventuels « motifs économiques valables³² » qui pourraient également justifier son opération. La conjonction de coordination « ou », qui est placée entre les mots « fraude » et « évation », nous paraît en ce sens marquer plutôt une disjonction *inclusive*, tandis que s'il s'était agi au contraire d'exprimer une disjonction *exclusive* entre les deux concepts, on peut penser que l'adjectif « fiscal » n'aurait alors pas été accordé au pluriel comme c'est le cas dans ce texte.

Nous pouvons donc conclure, de cette recherche purement nominaliste dans les textes de loi, que la conceptualisation des notions de « fraude fiscale » et d'« évation fiscale » et de leur distinction systématique n'est pas en droit belge le fait (l'œuvre) du législateur, ce qui reporte bien par conséquent toute notre attention sur les travaux fournis par la doctrine en la matière (belge, mais aussi française étant donné l'identité linguistique et la qualité de ses définitions).

²⁹ Directive (CEE) n° 90/434 du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'un SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre.

³⁰ Voy. ainsi l'article 183*bis* du C.I.R. (inséré par une loi du 11 décembre 2008, *M.B.*, 12 janvier 2009) : « Pour l'application des articles [...], l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales. Le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales [en néerlandais: '*belastingfraude of -ontwijking*'] ».

³¹ Nous verrons que les Codes fiscaux font fréquemment allusion à la « volonté d'éviter les impôts/les droits » dans des dispositions dites « anti-abus » ou « anti-évitement » (comme la mesure *générale* que nous étudierons).

³² Comprenez donc : les motifs « non fiscaux » ou les motifs « autres » que la volonté d'éviter l'impôt.

b) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion de fraude fiscale

27. Une définition largement répandue de la fraude fiscale nous provient de l'auteur français Lucien MEHL : « la fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire les bases »³³. Selon cette définition très souvent citée et parfois même réinventée³⁴, le délit de fraude fiscale comporte bien deux éléments constitutifs, l'un d'ordre matériel (infraction à la loi fiscale) et l'autre d'ordre intentionnel (but d'échapper à l'impôt). En ce sens, cette définition n'est pas très éloignée de la définition qui est le plus régulièrement retenue au sein de la doctrine belge (francophone) et qui décrit la fraude fiscale comme « une violation de la loi fiscale, qui comporte généralement une altération de la vérité et qui est commise dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale »³⁵. On retrouve en tous les cas ici, bien que formulés en des termes légèrement différents, les deux éléments constitutifs évoqués dans la définition proposée par Lucien MEHL : la violation de la loi fiscale (élément matériel) et l'intention d'éviter ou d'atténuer l'impôt (élément intentionnel).

La dualité d'éléments constitutifs – l'un *matériel* et l'autre *intentionnel* – qui se dégage de ces définitions plutôt concises fait inévitablement penser à la manière dont nos différents Codes fiscaux incriminent généralement le délit de « fraude fiscale » (sans le nommer comme tel). Si l'élément matériel évoqué semble bien à chaque fois identique (qu'on parle d' « infraction » à la loi fiscale, de la « violation » de celle-ci ou encore du fait d'y « contrevenir »³⁶), il y aurait néanmoins une certaine divergence à relever, du point de vue de l'élément intentionnel requis, entre les définitions *doctrinales* d'une part et les incriminations *légales* d'autre part. Là où la doctrine parle systématiquement de l'intention d'éviter en tout ou partie la charge d'un impôt, la loi se montre plus nuancée en requérant dans le chef du contrevenant aux règles fiscales *soit* l'intention frauduleuse (*bedrieglijk opzet*), *soit* le dessein de nuire (*oogmerk te schaden*).

³³ L. MEHL, *Science et technique fiscales*, Tome II, Collection « Themis », Paris, P.U.F., 1959, p. 733.

³⁴ Des auteurs francophones (belges, français, suisses) prétendent se référer à cette définition de Lucien MEHL alors que, consciemment ou non, ils en changent certains mots, comme lorsqu'ils remplacent les mots « ou » par « et » et « les bases » par « la charge/le montant » (ce qui permet sans doute de viser tant la volonté d'avoir une base d'imposition moins élevée que de bénéficier d'un taux d'imposition plus faible). Voy. A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Lausanne, 1970, p. 27; Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 22 ; P. BELTRAME, *L'impôt*, Ed. MA, 1987; F. OULES, *Une fiscalité intelligente pour demain. Comment les impôts actuels sont-ils fraudés et éludés*, Bruylant, Bruxelles, 1993, p. 9 (parlant également de « règlements fiscaux » et remplaçant le mot « imposition » par le mot « impôt »).

³⁵ J. KIRKPATRICK, « La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente », in *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Bruxelles, Éditions du Jeune Barreau, 1988, p. 9 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55, n° 1.27.

³⁶ L'utilisation du verbe « contrevenir » dans l'article 449, al. 1^{er}, du C.I.R. (« celui qui [...] contrevient ») relatif à l'incrimination pénale de la fraude fiscale fait place à l'emploi du substantif « infraction » dans l'article 354, al. 2 (« en cas d'infraction... ») prévoyant la prolongation du délai d'imposition en cas de fraude fiscale.

Le législateur a ainsi voulu formuler d'une manière assez large l'élément intentionnel du délit à incriminer³⁷, en posant comme alternative³⁸ à l'« intention frauduleuse » – c'est-à-dire l'intention de procurer à soi-même ou à autrui un avantage illicite – le « dessein de nuire », au sens de volonté (qu'importe le résultat atteint) d'occasionner à un tiers (le cas échéant autre que le Trésor) un inconvénient sans nécessairement rechercher un avantage pour soi-même³⁹. Dans ce dernier cas, l'économie de charge fiscale n'est plus la *finalité* poursuivie par celui qui contrevient à la loi fiscale ; la violation d'obligations fiscales est alors un *moyen* au service d'une autre *fin*, comme lorsqu'un contribuable ne déclare pas au fisc des revenus imposables afin de les cacher à son (ex-)époux en prévision d'une demande de pension alimentaire⁴⁰.

Il faut en conclure que l'élément intentionnel ou moral requis par les Codes fiscaux, lorsqu'il s'agit de prévoir des sanctions pénales pour la violation des dispositions qu'ils contiennent (ou de celles de leurs arrêtés d'exécution), est formulé de telle sorte que l'incrimination ne se cantonne pas à la notion de « fraude fiscale » telle que la doctrine la conçoit et l'oppose à la notion d'« évvasion fiscale » ou d'« évitement licite de l'impôt »⁴¹. Dans l'optique doctrinale, la fraude fiscale se rencontre dès que la loi fiscale est enfreinte-violée de façon délibérée⁴², *dans le but* d'échapper (ou de faire échapper) à une charge fiscale, et l'évasion fiscale ne s'en distingue alors nullement à partir d'un critère d'intention, mais seulement en raison du fait que le contribuable ne viole pas la loi fiscale pour poursuivre son objectif d'éviter l'impôt⁴³.

³⁷ Voy. les travaux préparatoires des dispositions légales d'incrimination pénale de la fraude dans les Codes fiscaux (*Doc. Parl.*, Sén., 1980-81, n° 566/2, annexe 1, p. 50). Voy. aussi à cet égard, Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 4-42, spéc. pp. 32-33; A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, p. 5, n° 7.

³⁸ La coexistence de l'intention frauduleuse et du dessein de nuire n'est donc pas nécessaire (Cass., 28 janvier 1942, *Pas.* 1942, I, 21, cité par le Commentaire administratif du C.I.R. : *Com. IR*, n° 449/13).

³⁹ Voy. les arrêts de la Cour de cassation cités par le Commentaire administratif du C.I.R. (*Com. IR*, n° 449/13) et Br. PEETERS (*op. cit.*, p. 33). Selon la terminologie du droit pénal, il est question ici, non pas d'un simple « dol général » (c'est-à-dire la conscience d'accomplir un acte que l'on sait interdit par la loi), mais bien d'un « dol spécial », qui est en l'occurrence similaire à celui requis pour le délit de « vol » (la soustraction de la chose d'autrui doit être frauduleuse, c'est-à-dire réalisée dans le but de s'avantager soi-même ou d'avantager un tiers).

⁴⁰ Voy. ainsi les illustrations données par le Commentaire administratif du C.I.R. : *Com. IR*, n° 449/14.

⁴¹ Voy. en ce sens Br. PEETERS (« De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, p. 32) : « Van belastingontduiking is slechts sprake wanneer naast het materieel element (de inbreuk op de fiscale wet) tevens een intentioneel element voorligt, nl. het oogmerk aan de wettelijk verschuldigd belasting te ontsnappen of er de last van te verminderen. [...], is dit moreel bestanddeel in de fiscale wetboeken verwoord als een bijzonder dat evenwel niet is beperkt tot fiscale fraude ».

⁴² Dans la doctrine française aussi, les fiscalistes et pénalistes peuvent tomber d'accord sur cette conception de la fraude fiscale comme étant un fait *illégal et volontaire* (voy. notamment G. TIXIER et J.M. ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Paris, éd. Dalloz, 1980, pp. 1-2), en l'occurrence : « le choix *délibéré* d'éviter l'impôt en se mettant en *contravention* avec la loi fiscale » (P. AUBERGER, *L'allergie fiscale*, éd. Calmann-Levy, 1984, p. 67).

⁴³ Voy. en ce sens Th. DELAHAYE (*Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 25) : « Au contraire de la fraude, l'évasion fiscale suppose que le contribuable, tout en agissant dans le but d'échapper à l'impôt, n'enfreint aucunement la loi fiscale. L'élément intentionnel est présent, mais non l'élément matériel ». En cela, la perspective (envisagée) de dépenalisation de la fraude fiscale simple ne modifierait pas le *criterium* de sa distinction avec l'évasion fiscale, mais l'en rapprocherait seulement quant à l'absence de sanction pénale.

28. C'est donc dans la manière dont se « matérialise » la fraude fiscale que réside le critère de distinction de cette notion par rapport à celle d'évasion fiscale. Puisque la distinction à opérer entre le « fraudeur » et l' « évadé » fiscaux tient ainsi uniquement au fait que le premier « enfreint » la loi fiscale alors que le second la « respecte » (du moins, ne la « transgresse » pas)⁴⁴, il nous reste à expliquer quand et comment la loi fiscale pourrait être violée, autrement dit, en quoi consisterait cette violation de la loi fiscale qui caractériserait l'attitude du premier et la différencierait de celle du second. Sans cette explication, notre présentation du critère de distinction entre l' « illicite » et le « licite », entre le « défendu » et le « permis », s'apparenterait ici à une pure tautologie. Or, si l'on songe aux normes relevant du droit fiscal *matériel* (celles qui fixent les conditions d'application des impôts et leurs modalités de calcul), par opposition aux règles *procédures* de la loi fiscale (qui prévoient des obligations de remises de déclarations ou renseignements dans des formes et délais prescrits), l'on remarque qu'individuellement considérées, de telles normes ne se présentent jamais comme des « normes de conduite » qui formuleraient directement des injonctions ou des interdictions à destination des contribuables, à tel point que l'on pourrait se demander en quoi ces normes pourraient être « enfreintes » ou comment on pourrait bien y « contrevenir »⁴⁵ concrètement.

Ces normes de la loi fiscale ont en effet ceci de particulier qu'elles ont pour objet, *non pas* de prescrire ou d'interdire tel ou tel comportement à ceux à qui elles s'appliquent, *mais* plutôt de venir associer à une situation ou à un acte déterminé l'exigibilité d'un impôt dont elles prévoient alors les différentes modalités de calcul. Comme l'écrivait le Professeur Edouard BOURS, pointant cet objet si singulier des normes fiscales⁴⁶, « la législation [fiscale] occupe dans notre droit une place toute spéciale ; son but n'est pas de définir [ou régir] les rapports qui doivent exister entre les particuliers, ni même ceux des particuliers avec l'Etat ; elle tend à assurer au Trésor les ressources qui lui sont nécessaires ; elle constitue avant tout un *tarif* »⁴⁷. A la différence des normes *pénales* qui attachent une peine à un comportement prohibé, les normes *fiscales* n'ont pas pour objet d'« interdire » le comportement auquel elles associent un impôt, bien qu'elles puissent parfois avoir pour finalité (accessoire) d'en dissuader l'adoption.

⁴⁴ On suggère déjà ici qu'il y aura place pour un troisième terme entre la violation nette de la loi et son respect strict ; ce sera le lieu de cet « abus » qu'il nous faudra donc localiser et puis circonscrire à titre préliminaire.

⁴⁵ Ces verbes sont censés correspondre au substantif « infraction » tel qu'il est habituellement employé dans l'expression « *infraction* aux dispositions de la loi fiscale ». A noter que les mots « enfreindre » et « infraction » ont bien la même origine sémantique, du latin *frangere* : « briser », ce qui traduit l'idée d'un manquement à une obligation fixée par la loi (L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, p. 32).

⁴⁶ Voy. à cet égard, pour une thèse française étudiant cette « singularité » des normes du droit fiscal, M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2008.

⁴⁷ E. BOURS, *La notion de revenu taxable en matière d'impôts directs*, Gembloux, Ed. J. Duculot, 1951, p. 2, faisant fi de l'interventionnisme du droit fiscal comme instrument de politiques (comme nous le verrons *infra*).

Ainsi, la loi fiscale est impérative uniquement en tant qu'elle oblige le contribuable à payer un impôt dès qu'il se trouve dans les conditions qu'elle a définies pour l'application de cet impôt, sans jamais l'obliger à poser des actes qui aboutiraient à le placer dans de telles conditions⁴⁸, ni lui interdire de s'abstenir de poser de tels actes. Dès lors, tandis qu'une disposition de la loi pénale se trouverait violée parce que le comportement qu'elle assortirait de sanctions pénales aurait été adopté, ce ne serait pas le fait d'accomplir ou non les actes auxquels une disposition de la loi fiscale attacherait un impôt qui impliquerait que cette disposition fiscale serait violée, mais bien le fait de ne pas payer l'impôt en cause alors que les actes en question auraient bien été accomplis et que les conditions d'application de cet impôt seraient donc bien rencontrées.

29. C'est ici qu'il nous faut convoquer d'autres définitions doctrinales (moins souvent citées) de la fraude fiscale, qui se montrent plus explicites sur le point de savoir *en quoi* le fraudeur viole la loi fiscale (l'élément « matériel » de la fraude fiscale). Selon la définition donnée par Victor GOTHOT et Camille HAUCHAMPS pour le *Répertoire pratique du droit belge*, « frauder l'impôt, c'est éviter de le payer, tel qu'on l'a encouru, en dissimulant par un moyen quelconque, action ou omission, l'accomplissement des conditions de son application »⁴⁹. Un autre auteur, Jean de LONGUEVILLE, propose quant à lui une définition assez semblable : « frauder, quel que soit le procédé employé, c'est, sur le plan technique ou juridique [...], ne pas payer, volontairement et sciemment, un impôt dont les conditions légales d'exigibilité sont [déjà] réunies »⁵⁰. De façon beaucoup plus concise mais, à notre sens, tout aussi claire, Thomas DELAHAYE adopte de son côté la définition suivante : « il y a fraude fiscale lorsque le contribuable se soustrait volontairement au paiement d'un impôt légalement dû »⁵¹.

Ces différentes définitions ont ainsi en commun de mettre clairement en évidence le fait que l'impôt que le fraudeur évite de payer est *légalement dû* par lui, en ce sens que, dans la réalité, les conditions prévues par la loi pour l'application de cet impôt (qu'on parle d'« exigibilité » ou de « débit » de l'impôt, voire d'« assujettissement » à l'impôt) sont réunies dans son chef. Le fraudeur s'abstient d'acquitter une dette fiscale qui est actuellement *née*⁵² ; il n'a pas pris la peine d'ajuster ses actes ou ses comportements en amont afin d'éviter de la faire naître.

⁴⁸ Voy. notamment en ce sens, C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, p. 184 ; J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*. Paris, 1957, p. 96.

⁴⁹ V. GOTHOT et C. HAUCHAMPS, in *Répertoire pratique du droit belge*, Verbo « Enregistrement », n° 14 (cités par J. VAN HOUTTE, « La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale », in *Mélanges offerts à Camille Hauchamps*, Bruxelles, Bruylant, 1957, pp. 45-52, spéc. pp. 45-46).

⁵⁰ J. DE LONGUEVILLE, « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, 1975, n° 21937, p. 265. Malgré le terme utilisé, l'auteur vise plus ici le fait générateur faisant naître l'impôt que son « exigibilité ».

⁵¹ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 23-24.

⁵² A nouveau, on parle ici de la naissance de la dette fiscale au sens de l'accomplissement du « fait générateur ».

Autrement dit, le fraudeur fait donc en sorte d'éviter de « payer » un impôt dû, sans avoir fait en sorte d'éviter d'avoir à « devoir » (payer) cet impôt. C'est en ce sens qu'on peut suivre le Professeur italien UCKMAR lorsqu'il constate, dans son rapport général pour les Cahiers de l'*International Fiscal Association* de 1983 consacrés aux notions de fraude et évasion fiscales, que « le fait d'éluder le *paiement de l'impôt* sans éluder l'*assujettissement à l'impôt* entre certainement dans la définition de la fraude [fiscale] dans tous les systèmes juridiques »⁵³.

Lorsque la fraude fiscale ne consiste pas simplement pour le contribuable à faire obstacle au *recouvrement* d'un impôt dû que le fisc a bel et bien pu établir dans son chef (et lui réclamer), mais qu'elle consiste à faire obstacle à l'*établissement* par le fisc de cet impôt tel qu'il est dû, nous verrons alors qu'elle impliquera toujours de la part du contribuable qu'il fasse en sorte de « fausser » ou d'« altérer » la perception ou connaissance que le fisc peut ou doit avoir de l'accomplissement des conditions d'application de l'impôt dans son chef, *soit* que ce contribuable cache au fisc tout ou partie des informations qu'il est tenu de lui révéler, *soit* qu'il lui fasse miroiter des apparences qui ne sont pas conformes à la réalité de sa situation⁵⁴.

C'est par le détour de cette observation décisive qu'on peut à notre sens mieux comprendre et « matérialiser » ce en quoi le fraudeur enfreindrait la loi fiscale. Ainsi, la « violation de la loi fiscale » caractéristique de la fraude tiendrait alors au fait que la loi fiscale ne pourrait pas être appliquée aux faits tels qu'elle les aurait visés ou tels qu'ils se seraient produits, et cela, en raison de l'« altération de la vérité », du « mensonge » (positif ou négatif, et plus ou moins élaboré) que le contribuable aurait donc commis à l'égard du fisc chargé d'établir son impôt. A noter d'ailleurs ici que l'idée même de « tromperie » serait inhérente à la sémantique la plus usuelle du mot « fraude » (acte de mauvaise foi en vue de tromper autrui)⁵⁵, de même qu'à son étymologie reliée au latin *fraus* qui a aussi donné le verbe « flouer » (le verbe « frauder », du latin *fraudare*, est quant à lui sorti d'usage courant au sens de « tromper quelqu'un », tandis que la locution adverbiale « en fraude de » signifierait, au figuré, « en cachette de »)⁵⁶.

⁵³ V. UCKMAR, « Evasion fiscale/fraude fiscale – Rapport général », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXVIIIa, Rotterdam, IFA, Kluwer, 1983, pp. 57-71, spéc. p. 61. C'est nous qui soulignons les mots « paiement » et « assujettissement ». A noter que lorsqu'il répète ailleurs dans son rapport la formule citée, l'auteur (ou son traducteur autorisé) remplace parfois les mots « assujettissement à l'impôt » par les mots « obligation fiscale ». Voy. également la version anglaise originelle de ce rapport, où la formule citée se présente comme suit (p. 20) : « the taxpayer avoids the *payment* without avoiding the tax *liability* » (c'est nous qui soulignons ici aussi).

⁵⁴ Autant de comportements qui n'auront donc pas pu empêcher l'impôt de « naître », en ce sens que son fait générateur se serait bien réalisé, bien qu'il soit masqué au fisc par la dissimulation ou la simulation commise.

⁵⁵ Dans son sens le plus général ou usuel (dans la terminologie juridique), le mot « fraude » vise ainsi « l'acte de mauvaise foi accompli en vue de tromper » et/ou « de préjudicier à des droits [d'autrui] que l'on doit respecter » (G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 423).

⁵⁶ Voy., sur ces quelques données étymologiques, L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, pp. 24-25.

30. Cette précision essentielle concernant l'élément matériel de la fraude fiscale apparaissait déjà incidemment dans certaines des définitions doctrinales citées ci-dessus, comme celle de GOTHOT et HAUCHAMPS, là où il était question du contribuable(-fraudeur) « *dissimulant*, par un moyen quelconque, action ou omission, l'accomplissement des conditions d'application [de l'impôt] »⁵⁷, ainsi que celle de KIRKPATRICK et GARABEDIAN, là où la fraude fiscale nous était présentée comme « une violation de la loi fiscale, qui comporte généralement une *altération de la vérité* et qui est commise dans le but [...] »⁵⁸. Certes, l'utilisation par ces deux derniers auteurs de l'adverbe « généralement » devait alors traduire le fait qu'à leurs yeux la fraude n'impliquerait pas « nécessairement » d'altération de la vérité à l'égard du fisc. Les mêmes auteurs citaient ainsi, comme seul exemple d'une fraude fiscale qui ne comporterait pas d'altération de la vérité à l'égard du fisc, le cas du contribuable qui s'abstiendrait, dans l'intention d'éluder l'impôt, de produire une déclaration obligatoire⁵⁹. Pourtant, si le fait d'omettre intentionnellement *certain*s éléments à déclarer au fisc (dans le formulaire de déclaration rendu) est une fraude fiscale comportant une altération de la vérité, alors le fait d'omettre intentionnellement *tous* les éléments à déclarer (en ne retournant pas le formulaire de déclaration) ne devrait-il pas *a fortiori* être aussi considéré comme une fraude fiscale comportant une altération de la vérité? Dans l'affirmative, il nous semblerait préférable d'énoncer ici que toute fraude fiscale⁶⁰ procède d'une altération de la vérité vis-à-vis du fisc, commise dans le but d'éviter ou d'atténuer la charge d'un impôt tel qu'il est légalement dû.

L'altération volontaire de la vérité, ainsi caractéristique de toute fraude fiscale, peut intervenir *tantôt* dans les rapports directs entre le contribuable et le fisc, au moment où le premier est tenu de révéler au second des informations permettant d'établir l'impôt dû dans son chef (en remplissant un formulaire de déclaration ou en répondant à une demande de renseignements), *tantôt* à un stade antérieur, où le contribuable éprouve le besoin de « préparer le terrain »⁶¹ à partir de documents dont dépendrait la matière imposable, comme des écritures comptables qu'il doit tenir ou des conventions juridiques qu'il peut conclure avec d'autres contribuables.

⁵⁷ V. GOTHOT et C. HAUCHAMPS, in *Répertoire pratique du droit belge*, Verbo « Enregistrement », n° 14.

⁵⁸ J. KIRKPATRICK, « La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente », in *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Bruxelles, Editions du Jeune Barreau, 1988, p. 9 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55, n° 1.27.

⁵⁹ En matière d'impôts sur les revenus, ce cas particulier de fraude fiscale est désormais inclus dans le dispositif général d'incrimination de l'article 449, al. 1^{er}, du C.I.R. (cité *supra*), ancien article 339 du C.I.R./64. Mais jusqu'à une loi de 1981, ce cas était visé séparément par l'ancien article 341 du C.I.R./64 qui punissait alors « quiconque, dans l'intention d'éluder l'impôt, se sera abstenu de produire une déclaration qu'il doit fournir ».

⁶⁰ Du moins, celle visant à empêcher le fisc d'« établir » l'impôt tel qu'il est légalement dû (et non celle consistant simplement à empêcher le fisc de « recouvrer » cet impôt tel qu'il a pu être établi et réclamé par lui).

⁶¹ J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 10 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 56, n° 1.29.

En référence aux différentes sanctions pénales prévues par les Codes fiscaux, on distingue ainsi la fraude fiscale « simple » ou « ordinaire », où l'altération de la vérité ne se produit que *dans* ou *après* la déclaration fiscale, et la fraude fiscale « complexe » ou « aggravée » (plus sévèrement punie⁶²), impliquant un faux en écritures *en dehors/amont de* la déclaration⁶³.

Tous les cas où l'altération de la vérité est introduite *volontairement* par le contribuable *dans ses rapports avec le fisc* relèvent d'une même démarche de « dissimulation »⁶⁴. Outre le cas déjà évoqué de la pure et simple abstention volontaire de remise d'une déclaration obligatoire (dans les formes et délais prescrits par loi)⁶⁵, on recense généralement sous cette catégorie les exemples de fraude fiscale suivants⁶⁶ : en matière d'impôts sur les revenus, le contribuable, délibérément, ne déclare pas certains de ses revenus ou déclare des dépenses non exposées⁶⁷ voire des charges non « professionnelles » ; en matière de droits de succession, l'héritier omet volontairement de déclarer des éléments du patrimoine du défunt ; en matière de T.V.A., l'assujetti réalise des ventes sans factures ou avec factures minorées pour ne pas en déclarer tout ou partie du produit ; à la douane, l'automobiliste oppose une réponse négative – et en cela mensongère – à la question de savoir s'il n'a « rien à déclarer » à l'agent qui la lui pose (sans parler, en cette matière, du cas de l'importation de marchandises « en contrebande »).

⁶² Voy. ainsi, en matière d'impôts sur les revenus, les articles 449, al. 1^{er}, et 450, al. 1^{er}, du C.I.R. cités *supra*. Voy. encore ici M. BOURGEOIS et L. LOFFET, « Le faux et l'usage de faux en matière fiscale », *op. cit.*

⁶³ La « fausse déclaration » ne pourrait pas constituer un faux en écriture au sens de la loi pénale, étant donné que la déclaration fiscale n'est jamais « reçue que sous bénéfice de vérification » (*Com. I.R./92*, art. 450/11), alors que « l'écrit n'est protégé [par la loi pénale] que si, dans les relations sociales, on lui accorde normalement confiance » (J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 56, n° 1.29, citant RIGAUX et TROUSSE, *Novelles, Droit pénal*, t. III, n° 86). Voy. aussi, à ce sujet, A. DE NAUW, *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, pp. 6-7 ; J. KIRKPATRICK, « Réflexions sur la répression de la fraude fiscale en Belgique », *Le droit économique et financier en 1985 - Hommage à R. Henrion*, 1985, pp. 345 et s., n°s 6, 8.

⁶⁴ Le mot « dissimulation » exprime dans son sens le plus général le « fait de cacher ce que l'on doit révéler » (G. CORNU, *op. cit.*, p. 315) ; le terme « omission » est plus neutre car l'omission peut être volontaire ou non.

⁶⁵ Voy. à cet égard les articles 305 et s. du C.I.R. et l'article 35 du C.Succ. L'absence pure et simple de remise d'une déclaration obligatoire peut également être rapprochée, en matière de droits d'enregistrement, du cas où un acte obligatoirement enregistrable (en vertu de l'article 19 du C.Enr.) n'est pas soumis à l'enregistrement.

⁶⁶ Voy., sur ces exemples typiques, M. DASSESSE et P. MINNE, *Droit fiscal. Principes généraux et impôts sur les revenus*, 5^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 64-65 ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, pp. 5 et s., n°s 1 et s. ; J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 10 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 55, n° 1.28 ; Br. PEETERS, *op. cit.*, A.F.T., 2010, n° 3, p. 27 (même s'il le distingue d'autres types d'altération de la vérité, c'est bien parmi les procédés de « dissimulation » que cet auteur range le cas de l'abstention volontaire de dépôt d'une déclaration : « *dissimulatie* komt voor hetzij onder de vorm van een eenvoudige onthouding van aangifte [...], hetzij door een aantasting van de waarheid »).

⁶⁷ On dit alors que le contribuable « minore » ses revenus ou qu'il « majore » ses dépenses dans sa déclaration. A noter aussi ici qu'on parle parfois, par une sorte de métonymie inconsciente, de « déclaration d'impôt » pour viser ce qui serait en réalité une déclaration de revenus en vue de payer l'impôt (voy., sur cette faute de français courante commise par le grand public, L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, p. 383). On peut ainsi entendre en France la classe politique et la presse stigmatiser un ministre ou un secrétaire d'état contraint à la démission parce qu'il n'aurait pas « déclaré ses impôts », alors que ce seraient plutôt ses revenus qu'il n'aurait point déclarés (délibérément ou non) et les impôts dus en conséquence qu'il n'aurait guère payés. S'il s'agit là d'un fraudeur, on devrait dire, non pas qu'il s'est *volontairement* abstenu de « déclarer ses impôts », mais qu'il s'est volontairement abstenu de « déclarer ses revenus » en vue de ne pas avoir à « payer ses impôts ».

Et dans la matière des droits d'enregistrement, où l'impôt n'est – en principe – pas établi sur la base d'une déclaration fiscale du contribuable, on peut aussi parler de « dissimulation », *soit* « totale », si un acte juridique obligatoirement enregistrable⁶⁸ en vertu du Code des droits d'enregistrement n'est tout simplement pas présenté à la formalité même de l'enregistrement (ce qui correspondrait au cas de l'abstention de remise d'une déclaration aux impôts directs), *soit* « partielle », si l'acte en question a bien été présenté à la formalité de l'enregistrement mais que les parties ont été « modestes quant à la détermination de la matière imposable »⁶⁹, en y présentant un acte conclu pour un prix inférieur à celui réellement convenu entre elles⁷⁰ (ce qui correspondrait au cas de la déclaration de revenus inférieurs à ceux réellement perçus).

31. La fraude se fait plus sournoise quand le contribuable introduit l' « altération de la vérité » à l'égard du fisc, non plus directement dans les déclarations fiscales qu'il doit remettre pour certains impôts (ni même dans l'éventuelle comptabilité qu'il aurait l'obligation de tenir), mais en amont, *dans* ou *par* des *actes juridiques* qu'il conclut « en apparence » et qui sont de nature à déterminer la formation de la matière taxable dans son chef ou son mode de taxation. Il est alors question de « simulation » au sens où on l'entend classiquement en droit commun : « les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète »⁷¹. Les parties n'acceptent ainsi pas toutes les conséquences juridiques de l'acte qu'elles ont « ostensiblement » conclu, lequel n'est destiné qu'à tromper des tiers, et c'est un autre acte tenu secret – qu'on appelle traditionnellement la « contre-lettre » – qui lie en réalité les parties l'une à l'autre (dans les rapports *entre elles*)⁷². En l'occurrence, dans le cadre d'une simulation constitutive de « fraude fiscale », le tiers qu'il s'agit de tromper, d'égarer, de leurrer, c'est *le fisc* (dans sa tâche d'établissement de l'impôt).

⁶⁸ Voy. à cet égard l'article 19 du C.Enr. qui énumère les actes qui doivent obligatoirement être soumis à la formalité de l'enregistrement.

⁶⁹ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Coll. Ecole Supérieure de Sciences Fiscales, 1962 (texte d'une conférence présentée en 1961), pp.87-95, spéc. p. 88.

⁷⁰ Voy. ainsi l'article 203 du C.Enr. prévoyant une amende égale au droit éludé « en cas de dissimulation au sujet du prix et des charges ou de la valeur conventionnelle ». A noter déjà ici que si, sur le plan *sémantique* pur, l'emploi du terme « dissimulation » (qui évoque bien un mensonge négatif, par omission) semble bien approprié puisque qu'une partie des valeurs contractées est celée, non révélée au fisc (« passée sous la table »), il n'en demeure pas moins que, *juridiquement* parlant, le procédé en cause repose sur une forme de « simulation » au sens où nous l'entendons, dans la mesure où l'acte présenté à la formalité ne correspond pas en tous points à celui réellement conclu; il en est donc une version « travestie » *pro fisco*, destinée à méprendre le fisc pour la détermination de la matière imposable. En cela, un tel cas se distingue bien de son « pendant » que serait le cas d'une « dissimulation » intervenue dans une déclaration rendue en matière d'impôts sur les revenus, où certains revenus auraient été sciemment omis ou minorés sans qu'aucune « simulation » ne soit venue préalablement entacher les actes juridiques qui auraient été passés par le contribuable à la source des revenus non déclarés.

⁷¹ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1964, n° 618.

⁷² Pour le dire autrement, les parties ont travesti ou « déguisé la convention que l'on fait sous les apparences d'une autre que l'on ne fait pas » (SCHIKS, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, v° *Simulation*, n° 1).

Cette fraude que le Professeur Victor GOTHOT présentait comme « la plus adroite, la plus intelligente [ou devrait-on dire : la plus maligne] »⁷³ serait en tous les cas la « plus délicate » à apprécier⁷⁴ car elle serait en effet la « plus proche » d'une attitude *licite* du contribuable, qui implique aussi la conclusion par lui d'actes juridiques (mais alors tout à fait sincères), et que nous envisagerons par la suite sous le nom de « libre choix de la voie la moins imposée ». L'une comme l'autre se fondent sur le constat (déjà annoncé *supra* et rappelé en détails *infra*) que la loi fiscale s'attache parfois moins au résultat économique qu'elle veut frapper d'impôt qu'au procédé juridique qui a permis d'y aboutir⁷⁵. D'où l'idée pour le contribuable-fraudeur de faire croire ici au fisc qu'il a atteint tel résultat donné par la voie d'un procédé juridique donnant ouverture à moins d'impôt que ne le ferait le procédé qu'il a réellement emprunté.

La simulation commise à l'égard du fisc peut alors porter alternativement ou cumulativement sur différents aspects ou volets de la convention apparemment conclue⁷⁶ : sur l'*existence* même de l'acte (ex.: conclusion d'un contrat de prestations « fictif » pour déduire de fausses dépenses sur des revenus taxables), sur la *nature* ou la *qualification* juridique de l'acte (ex.: « déguisement » d'une donation en une vente – le vendeur, un parrain, renonçant secrètement à en exiger le prix auprès de l'acheteur, son filleul – pour éviter de lourds tarifs de droits de donation entre étrangers, ou à l'inverse, « déguisement » d'une vente en une donation – un père ayant en réalité vendu un bien à son fils – pour bénéficier du taux des droits de donation plus avantageux « en ligne directe »), sur une des *modalités* contractées (ex.: « dissimulation » d'une partie du prix dans un acte de vente immobilière pour réduire la base de perception des droits d'enregistrement⁷⁷), ou encore, sur l'*identité* de l'une des parties contractantes (ex.: « interposition » d'un particulier dans une location immobilière à destination d'une société, afin que le bailleur soit taxé sur la base du revenu cadastral plutôt que sur celle du loyer réel).

⁷³ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Coll. Ecole Supérieure de Sciences Fiscales, 1962 (texte d'une conférence présentée en 1961), pp.87-95, spéc. p. 88. L'auteur oppose ainsi cette variété de fraude « la plus scientifique [ou devrait-on dire : la plus intéressante scientifiquement parlant] » aux procédés relevant de la simple « dissimulation », qu'il juge quant à eux « scientifiquement sans intérêt ».

⁷⁴ « Délicate » à apprécier (et donc à démasquer pour le fisc) dans la mesure où elle ferait alors intervenir, non plus des considérations seulement « matérielles » (du type des informations à rapporter pour mettre au jour une simple « dissimulation »), mais de véritables appréciations « juridiques » tendant à démontrer que les droits et obligations contractés dans l'acte apparent ne correspondraient pas à ceux réellement acceptés entre parties.

⁷⁵ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, *op. cit.*, p. 88 (dont les mots exacts seront cités *infra*, lorsque nous présenterons plus en détails la notion de « choix de la voie la moins imposée »).

⁷⁶ Voy., sur ces exemples assez typiques, D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 62-63 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, pp. 57-58, n° 1.29; Br. PEETERS, « De dunne lijn... [op. cit.] », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 28-29. Voy. aussi, sur les deux exemples de « déguisement » d'actes juridiques, V. GOTHOT, « La fraude fiscale », *op. cit.*, p. 88.

⁷⁷ Voy., à propos de cet exemple, la remarque que nous avons formulée dans une note *supra* quant au fait qu'une telle « dissimulation » suppose (ou repose sur) une démarche de « simulation » (telle que définie ici).

Entre toutes ces différentes hypothèses, et malgré que l'on parle parfois – pour des raisons pédagogiques – de simulation « absolue » ou « relative »⁷⁸ selon que la « simulation » affecte l'acte tout entier (« fictivité » de l'acte apparent) ou bien seulement l'un des éléments de son contenu ou l'un des aspects de sa présentation (« dissimulation » de valeurs conventionnelles, « déguisement » sous une fausse qualification, « interposition » d'une partie contractante,...), il ne serait en réalité jamais question que de différences de *degré* dans le mensonge, mais pas de variations quant à la *nature* frauduleuse-illicite du procédé employé pour éluder l'impôt⁷⁹.

Signalons encore que d'aucuns relèvent que la simulation « ourdie pour tromper le fisc » peut parfois porter sur l'*indépendance* d'un acte par rapport à un autre (qui en est la contrepartie indissociable, au point de compenser ou annuler les effets juridiques indésirés du premier)⁸⁰ voire même sur le *découpage* d'un même acte en deux actes distincts (qui sont le complément indispensable l'un de l'autre, mais qui ont été artificiellement scindés ou séparés pour éviter les conséquences fiscales défavorables de l'addition des valeurs qu'ils génèrent ensemble)⁸¹. En présence de tels montages consistant à présenter au fisc comme distincts ou indépendants des actes qui relèvent en réalité d'un ensemble contractuel indivisible, nous verrons qu'il n'est toutefois pas évident qu'il s'agisse de « simulation » dans la mesure où les différents actes, *individuellement considérés*, sont parfaitement acceptés juridiquement dans chacun de leurs effets *singuliers*, et que ce n'est que *globalement appréhendés* que les actes en cause viennent se compenser, s'annuler ou se compléter économiquement par leurs effets *conjugués*⁸².

⁷⁸ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 24 ; C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat. Déontologie de la fiscalité*, Bruxelles, éd. Etudes morales, sociales et juridiques, 1961, p. 68. Semblable distinction est également proposée en droits français et néerlandais : voy. ainsi respectivement F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Paris, L.G.D.J., 1997, pp. 83 et s. ; L.A. de BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, spéc. p. 354 ; J. den BOER, R.J. KOOPMAN, P.J. WATTEL, *Fiscaal Commentaar – Algemeen belastingrecht*, 1999, spéc. pp. 57-58.

⁷⁹ Nous évoquerons *infra* le régime d'inopposabilité de la « contre-lettre » prévu à l'article 1321 du Code civil.

⁸⁰ Voy. ainsi J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN (*op. cit.*, p. 58, n° 1.29, cités par Br. PEETERS, *op. cit.*, pp. 28-29) qui se réfèrent aux faits en cause dans un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 26 octobre 1982 (Bruxelles, 26 octobre 1982, *F.J.F.*, n° 1982/152, commentaire J. KIRKPATRICK, « Examen de jurisprudence (1968-1982) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1984, n° 21, p. 703), lequel n'avait toutefois pas fondé son verdict sur la notion de « simulation » : un employé licencié avait convenu de renoncer à son indemnité compensatoire de préavis auprès de la société qui l'employait ; simultanément, l'épouse de cet employé licencié avait revendu des actions à la société-mère de l'employeur pour une valeur excédant le prix du marché ; l'excédent du prix versé à l'épouse couvrait en réalité l'indemnité à laquelle son mari avait renoncé et qu'il souhaitait faire passer aux yeux du fisc comme une « plus-value sur actions » (exemptée).

⁸¹ Songeons par exemple, en matière de droits d'enregistrement, à la scission artificielle d'une vente en deux lots de manière à ce que le logement vendu réponde bien aux conditions du taux réduit pour « habitations modestes » (un tel montage était en cause dans la décision suivante : Gand, 9 mars 2010, *Rép. R.J.*, E204/09-05).

⁸² Nous verrons ainsi que tels montages ont amené certains auteurs à proposer une conception plus « subjective » de la notion de simulation, caractérisée à partir d'un « décalage intentionnel entre la volonté réelle et la volonté déclarée, communes à toutes les parties » (« *een opzettelijke discrepantie tussen de werkelijke wil en de verklaarde wil, gemeen aan alle partijen* ». Voy., en ce sens, Br. PEETERS, *op. cit.*, pp. 30-31 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 9^e éd., n° 13, p. 29.

Appendice sur les hypothèses distinctes (à écarter) d' « infractions involontaires » à la loi fiscale

32. Avec la mise en évidence de cet élément d' « altération de la vérité » que comportent les différents procédés de fraude fiscale, on parvient donc mieux à comprendre en quoi consiste l' « infraction » à la loi fiscale qui permet de distinguer théoriquement la fraude de l'évasion. Avant de rentrer définitivement dans la sphère de l' « évasion fiscale » (ou de l' « évitement licite de l'impôt ») et d'en décliner les différents procédés, il convient encore à ce stade de signaler le fait que l'altération de la vérité à l'égard du fisc, ou plutôt l'infraction à la loi fiscale qui en résulterait, pourrait très bien n'être qu'*involontaire* dans le chef du contribuable.

Ainsi, si le contribuable méconnaît la loi fiscale *de bonne foi*, que ce soit en omettant *involontairement* de déposer à temps ou de remplir complètement sa déclaration, en commettant une *erreur* d'addition ou d'interprétation lorsqu'il remplit sa déclaration⁸³, ou bien encore en qualifiant de manière *involontairement* inexacte une convention qu'il passe⁸⁴, alors certes l'élément matériel de la fraude fiscale est présent, mais pas l'élément intentionnel qui détermine l'imputabilité du délit au contribuable et qui justifie sa répression pénale⁸⁵. Eu égard aux deux éléments constitutifs de la « fraude fiscale », l'hypothèse d'une infraction *involontaire* à la loi fiscale (que ce soit par erreur, oubli ou encore négligence) apparaît donc comme l'exact « contraire » de l'hypothèse de l' « évitement licite de l'impôt » telle que nous allons la présenter et l'appréhender ci-après, où l'intention d'éviter l'impôt est bien présente mais où cette intention ne se matérialise pas par une quelconque violation de la loi fiscale.

En schématisant, on peut donc distinguer fondamentalement les trois hypothèses ou équations suivantes⁸⁶ :

- « violation de la loi fiscale » AVEC « intention d'éviter l'impôt » = « fraude fiscale »
- « violation de la loi fiscale » SANS « intention d'éviter l'impôt » = « infraction fiscale involontaire »
- « intention d'éviter l'impôt » SANS « violation de la loi fiscale » = « évitement licite de l'impôt »

⁸³ Dans une déclaration aux impôts sur les revenus, l' « erreur » (qui est par hypothèse « involontaire ») pourrait aussi bien être d'ordre *matériel* (comme en cas de calcul erroné de certains revenus imposables) que d'ordre *juridique* (comme en cas d'appréciation erronée du caractère « professionnel » de certaines dépenses déclarées).

⁸⁴ En matière de droits d'enregistrement, les parties peuvent ainsi parfois se tromper elles-mêmes en présentant à la formalité leur convention sous une qualification erronée alors que la qualification qui recouvre correctement les modalités contractées donne lieu à des droits différents (ex. : entre les droits de vente, de donation, de bail...).

⁸⁵ Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 25 ; Br. PEETERS, *op. cit.*, pp. 32-33.

⁸⁶ Eu égard à ces distinctions fondamentales, il convient d'exclure, en tant qu'elle contiendrait une contradiction *in terminis*, l'expression « fraude involontaire » qui est utilisée par certains auteurs français (comme P.-M. GAUDEMET, dans son *Cours de finances publiques*, éd. « Les cours de droit », 1968, pp. 681-683) pour désigner ces infractions fiscales purement matérielles (ou « contraventionnelles »), que la loi fiscale permettrait à l'administration de sanctionner indépendamment de tout élément moral ou intentionnel. Or, il ne s'agit pas là de déclinaisons de la notion de « fraude fiscale » à proprement parler, comme en témoigne ainsi le point de vue de pénalistes français (G. TIXIER et J.-M. ROBERT, *Droit pénal fiscal*, éd. Dalloz, 1980, p. 1) pour lesquels la notion de « fraude » évoque « l'idée d'agissements illégaux, extrêmement nombreux [...], ayant en commun leur caractère volontaire », ce qui induit que la fraude « doit être distinguée de l'erreur [par hypothèse involontaire] ». La terminologie « fraude involontaire » doit donc être bannie de notre propos par souci de cohérence et de clarté.

Si de telles omissions ou erreurs de la part du contribuable (qui viennent *involontairement* « altérer la vérité » qu'il est censé devoir au fisc) ne lui feront guère encourir de sanctions pénales, elles ne devraient toutefois pas lui éviter de subir l'impôt légalement dû. Le fisc qui constaterait la contravention à la loi fiscale ne laisserait pas le contribuable en tirer avantage : *non seulement*, il procèdera, selon le cas, à l'établissement de la taxation d'office à défaut de déclaration renvoyée dans les délais prévus⁸⁷, à la rectification de la déclaration erronément remplie⁸⁸, ou encore au redressement de la qualification juridique erronément attribuée, *mais en outre*, il pourra, lorsque la loi fiscale le prévoit, appliquer au contribuable en question des accroissements d'impôts à titre de sanctions « administratives » (de façon à compenser le retard ou le surcoût administratif occasionné pour la perception de l'impôt légalement dû)⁸⁹.

Toujours en schématisant, on peut théoriser comme suit les choses en matière de redressements et de sanctions:

- « fraude fiscale » = redressable (fiscalement) et sanctionnable administrativement ET pénalement⁹⁰
- « infraction involontaire à la loi fiscale » = redressable et sanctionnable administrativement (seulement)
- « évitement licite de l'impôt » = en principe NON redressable (=>efficace) et NON sanctionnable (=>licite)

S'agissant en particulier de l'erreur de qualification par le contribuable de ses actes juridiques (là où de tels actes – et leur nature exacte – seraient déterminants pour l'établissement de l'impôt), il faut insister ici sur le fait que *ni* l'administration qui établit l'impôt, *ni* le juge qui serait amené à connaître d'une contestation ultérieure à propos de l'impôt établi ne sont liés par les qualifications que les contribuables ont données aux actes qu'ils ont conclus. L'un et l'autre peuvent donc toujours rectifier ces qualifications si elles leur semblent erronées. Ainsi, par exemple, en matière de droits d'enregistrement, où l'impôt dépend directement du type d'acte juridique qui a été passé pour la transmission du/des bien(s), on affirme généralement que « le droit est dû sur la convention réellement faite, peu importe la qualification »⁹¹.

⁸⁷ Voy. ainsi, en matière d'impôts sur les revenus, l'article 351 du C.I.R. qui énumère les cas dans lesquels l'administration est autorisée à recourir à la procédure de « taxation d'office ».

⁸⁸ Voy. ainsi, en matière d'impôts sur les revenus, l'article 346 du C.I.R. qui prévoit la procédure à suivre par l'administration lorsqu'elle entend procéder à une « rectification de la déclaration » rendue par le contribuable.

⁸⁹ Voy. ainsi, en matière d'impôts sur les revenus, l'article 444, al. 1^{er}, du C.I.R. qui prévoit des accroissements d'impôts « en cas d'*absence* de déclaration ou de déclaration *incomplète* ou *inexacte* ». A noter par contre qu'en matière de droits d'enregistrement, l'amende fiscale prévue par l'article 204 du C.Enr. (tel que cité *infra*) frappe la simulation et ne s'appliquerait pas dans le cas d'une simple erreur de qualification commise par les parties.

⁹⁰ Encore que ce cumul de sanctions administratives et pénales à raison d'un même fait puisse désormais être contesté sous l'angle du principe « *non bis in idem* » (« principe général de droit » sur le fondement duquel la Cour constitutionnelle a censuré une partie du dispositif « *una via* » instauré par la loi du 20 septembre 2012 (C. Const., 3 avril 2014, n° 61/2014, cons. B.18.3., et comm. A. LECOCQ et E. CECI, « Una via : la Cour constitutionnelle anoblit le 'non bis in idem' », *Dr. pén. entr.*, 2014, liv. 2, pp. 171-176).

⁹¹ Voy., entre autres, Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 25. Voy. aussi à cet égard les cas suivants cités par André CULOT (*Manuel des droits d'enregistrement*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2010, n°s 44 et 177), où il a été constaté que les parties avaient erronément qualifié la convention qu'elles présentaient à la formalité de l'enregistrement :
- a été considérée comme une *donation avec charge* (alors assujettie au droit de donation) la convention présentée comme une *vente* alors que la transmission du bien était consentie moyennant un prix dérisoire ou

Toujours concernant le cas de l'*erreur de qualification*, il convient encore de préciser ici qu'il importe de ne pas confondre cette hypothèse avec celle d'une *simulation* (« *pro fiscum* ») qui consisterait à « déguiser » la convention conclue sous une « fausse qualification ». En effet, dans les deux cas, il y aurait bien une « altération de la vérité » qui résulterait de l'étiquette qui aurait été inadéquatement attribuée par le contribuable à une convention qu'il a passée. Mais pour ce qui est du redressement *fiscal*, il faut faire remarquer que l'acte erronément qualifié contiendra bien en lui-même tous les éléments de la convention qu'il suffira à l'administration (ou, le cas échéant, au juge) d'examiner pour corriger l'erreur⁹², tandis qu'en cas de simulation, « l'acte apparent ne permettra pas à lui seul de découvrir la réalité qui est intentionnellement cachée »⁹³. Et sur le plan *pénal*, l'erreur de qualification, si elle implique bien comme la simulation une certaine « infraction » à la loi fiscale (en empêchant l'établissement de l'impôt réellement dû ou en induisant l'établissement d'une dette d'impôt qui ne correspondrait pas à l'impôt réellement dû), elle ne caractérisera jamais un délit de « fraude fiscale », à défaut d'intention de tromper qui que ce soit dans le chef du contribuable.

Ces ultimes explications à propos de « cas de figure » qui sont à distinguer à la fois des comportements de fraude fiscale et des comportements d'évasion fiscale nous amènent ainsi à transiter, ou plutôt même à basculer, de la présentation de la notion de « fraude fiscale » vers l'appréhension de la notion d'« évasion fiscale ». Cette dernière notion nous sera d'autant plus accessible qu'elle pourra désormais nous apparaître « *par contraste* » avec la première.

moyennant une rente dont le montant n'excède pas le revenu du bien (Cass., 11 janvier 1917, *R.G.E.N.*, 1917, n° 15.505; Gand, 26 janvier 1990, *R.G.E.N.*, 1990, n° 23.824, *F.J.F.*, n° 90/69) ;

- a été considérée comme une *vente avec transfert différé de propriété* (alors immédiatement assujettie au droit de vente prévu par l'article 44 du C.Enr.) une convention qualifiée par les parties de *bail emphytéotique*, conclue moyennant paiement d'un capital correspondant à la valeur vénale du bien qui en est l'objet et éventuellement d'une redevance annuelle périodique, et assortie d'une option d'achat pour un prix dérisoire, consentie au soi-disant « emphytéote » (Déc. adm. du 21 octobre 1974, *R.G.E.N.*, n° 21.948).

⁹² Ainsi, en matière de droits d'enregistrement, le cas de l'erreur de qualification n'est donc pas visé par l'article 204 du C.Enr. qui prévoit une amende égale au droit éludé (et indivisiblement due par toutes les parties) « lorsque la convention constatée dans un acte n'est *pas* celle qui a été conclue entre les parties ou que, s'agissant d'une convention visée à l'article 19, 2° ou 5°, l'acte est *incomplet* ou *inexact* en ce sens qu'il ne révèle pas tous les éléments de cette convention ». Cette disposition peut certainement être mise en parallèle avec celle de l'article 444, al. 1^{er}, du C.I.R. (cité *supra*) qui sanctionne d'accroissements d'impôts les cas d'absence, d'incomplétude ou d'inexactitude de déclaration en matière d'impôts sur les revenus, et ce, indépendamment de toute intention frauduleuse dans le chef du contribuable. Mais l'article 204 du C.Enr., même s'il ne se réfère aucunement à une intention d'éviter ou d'éluder des droits d'enregistrement, sanctionne bel et bien des cas de « simulation » (quel qu'en soit alors le mobile) et ne vise pas les cas où la discordance, l'incomplétude ou l'inexactitude de l'acte présenté à l'enregistrement (par rapport à l'acte qui a été réellement conclu) ne résulterait que d'une simple erreur ou d'une approximation *involontaire* de la part des parties à l'acte (voy. en ce sens A. CULOT, *op. cit.*, p. 271, n° 235). A noter encore que si c'est dans l'intention d'éviter ou d'éluder l'impôt que les parties ont présenté à la formalité un acte volontairement distinct, incomplet ou inexact par rapport à celui qu'elles ont réellement conclu, alors les peines correctionnelles prévues par les articles 206 et 207 du C.Enr. (cités *infra*) seront applicables *en plus* de l'amende prévue par l'article 204 du C.Enr. (sous réserve, encore une fois, de la jurisprudence évoquée ci-dessus en lien avec le principe « *non bis in idem* »).

⁹³ Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 25, citant DAGOT, *La simulation en droit privé*, n°s 26 et s.

c) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion d'évasion fiscale

33. Nous en arrivons aux comportements d'évasion fiscale, dont nous avons déjà dit que s'ils procèdent bien d'une intention d'éviter ou d'atténuer l'impôt comme la fraude fiscale, ils ne peuvent toutefois pas être réprimés comme celle-ci puisqu'ils n'impliquent aucune violation (formelle) de la loi fiscale. A l'expression « évasion fiscale », beaucoup trop connotée de par sa dimension métaphorique (pouvant laisser croire qu'il serait question d'échapper à un impôt *déjà dû*), et source d'éventuelles méprises lors de sa traduction dans des langues étrangères (la fraude fiscale étant désignée par les mots « *tax evasion* » en anglais et « *evasión fiscal* » en espagnol)⁹⁴, nous préférons plus souvent, ainsi que nous l'avons déjà signalé et à l'instar d'une partie de la doctrine belge francophone, celle d'« évitement licite de l'impôt »⁹⁵.

Une telle formule associe ainsi sans ambiguïté ni péjoration l'adjectif « licite » à un substantif provenant du verbe « éviter », lequel traduit le plus neutrement possible le fait qu'il s'agit de « faire en sorte que quelque chose ne se produise pas »⁹⁶ (à savoir, ici, la réunion des conditions légales rendant un impôt exigible), bien loin de l'idée de « s'évader » de quelque lieu où l'on serait retenu ou de se soustraire à quelque chose dont on serait sous l'emprise⁹⁷.

⁹⁴ Voy. à cet égard les *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXVIIIa, Rotterdam, IFA, Kluwer, 1983, sur le thème « Evasion fiscale/fraude fiscale ». A noter qu'en néerlandais et en allemand, on ne désigne pas la fraude comme en anglais ou en espagnol à partir de mots qui proviendraient de la racine latine *evadere* et qui feraient alors penser au mot français « évasion ». On accole à chaque fois les mots « *belasting* » ou « *steuer* » (désignant l'impôt respectivement en néerlandais et en allemand) avec un substantif propre (sans racine commune avec le mot français « évasion ») : en néerlandais, on parle de « *belastingontduiking* » (du verbe « *ontduiken* » : se soustraire à, s'enfuir de, éluder, esquiver), de « *belastingfraude* » (avec le mot français « fraude ») ou encore de « *belastingvlucht* » (du mot « *vlucht* » : fuite) ; en allemand, on parle de « *Steuerhinterziehung* » (avec la préposition « *hinter* » : derrière ; et le verbe « *ziehen* » : tirer ; d'où littéralement : cacher, dissimuler derrière...), de « *Steuerverhinderung* » (du verbe « *verhindern* » : faire obstacle, empêcher, entraver ; d'où l'idée d'une « contravention » à la loi fiscale) ou encore de « *Steuerflucht* » (du mot « *flucht* » : fuite).

⁹⁵ Si la doctrine belge francophone tend à utiliser de plus en plus cette expression telle quelle (voy. ainsi Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, 546 p. ; J. AUTENNE et M. DUPONT, « L'évitement de l'impôt et sa licéité », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, 1238 p., spéc. pp. 41-97), la doctrine française ne l'utilise que très rarement (et jamais avec l'adjectif « licite »), pour viser tantôt tous les comportements licites et illicites par lesquels un contribuable cherche à éviter l'impôt (P. BELTRAME, « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », *R.F.F.P.*, n° 5, 1984, p. 21), tantôt les seuls procédés licites (J.-C. MARTINEZ, « La révolution fiscale à refaire », *LITEC*, 1986, p. 211).

⁹⁶ Selon le *Dictionnaire Larousse*, « éviter », c'est échapper, parer à quelque chose de nuisible ou désagréable (un accident, un obstacle) ; permettre à quelqu'un d'échapper à quelque chose de dangereux ou de pénible (éviter une corvée à un ami) ; s'efforcer de ne pas rencontrer quelqu'un (éviter quelqu'un quand on le croise dans la rue). C'est d'ailleurs aussi par référence à une définition du même verbe « éviter » dans le langage courant que Thierry AFSCHRIFT expliquait l'intitulé de son ouvrage sur « L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique », en rappelant dès la première phrase de cet ouvrage (et non sans une certaine malice), que « l'évitement est l'acte d'éviter », et que « éviter, c'est se détourner de personnes ou d'objets dont la rencontre est désagréable ou nuisible » (définition du LITRE, *Dictionnaire de langue française*, III, V° Eviter).

⁹⁷ Selon le *Dictionnaire Larousse*, « s'évader », c'est s'enfuir, s'échapper furtivement d'un lieu où l'on était enfermé ou retenu (s'évader de prison) ; se retirer furtivement d'un lieu quelconque sans être remarqué (s'évader d'une soirée ennuyeuse) ; se soustraire à l'emprise de quelque chose, le fuir (s'évader de la vie journalière).

On est bien forcé de recourir ici à une sorte de néologisme étant donné que le français courant ne connaît pas vraiment de substantif usuel qui dériverait des verbes « éviter » ou « éluder » pour pouvoir alors évoquer en droit fiscal l'action d'*éviter* ou d'*éluder* l'impôt sans le *frauder*, à la différence d'autres langues (« *tax avoidance* » en anglais, « *elusión fiscal* » en espagnol, « *belastingontwijking* » en néerlandais, « *Steuervermeidung* » en allemand)⁹⁸. En effet, certes, les dictionnaires francophones renseignent bien le mot « évitement », mais c'est plus pour son usage dans des expressions propres aux jargons des chemins de fer (« voie d'évitement »), de l'aviation (« manœuvre d'évitement »), voire de la psychologie (« réaction d'évitement »)⁹⁹, que dans le sens général d'action d'éviter quelqu'un ou quelque chose. Et le mot « élusion », qui serait le substantif du verbe « éluder », ne semble pas exister pour ces dictionnaires ; tout au plus ceux-ci renseignent-ils le mot « élision », qui provient quant à lui du verbe « élider », et désigne, à ce titre, la « suppression de l'élément vocalique final d'un mot devant un mot commençant par une voyelle ou un *h* muet »¹⁰⁰, ce qui est sans nul rapport avec notre propos.

A noter encore ici qu'entre les verbes « éviter » et « éluder », on peut se demander s'il faut voir une nuance dans l'emploi de l'un ou de l'autre en droit fiscal, étant donné que dans le langage courant le second ajouterait simplement au premier une notion d'adresse ou d'astuce, dans l'idée de « se soustraire adroitement à quelque chose », « l'esquiver astucieusement »¹⁰¹. A ce sujet, on observera que les Codes fiscaux n'utilisent (désormais) que le verbe « éviter », comme c'est notamment le cas dans le texte de leur disposition générale dite « anti-abus »¹⁰². Par ailleurs, on remarquera aussi que, si certains auteurs considèrent que l'expression « éluder l'impôt » signifie nécessairement « s'y soustraire *frauduleusement* »¹⁰³, on trouve parfois dans la jurisprudence la mention « éluder *en violation* de la loi », ce qui tendrait alors à faire passer le verbe « éluder », quand il ne serait pas assorti d'une indication quant à la violation de la loi, plutôt pour un synonyme du verbe « éviter » que pour un synonyme du verbe « frauder »¹⁰⁴.

⁹⁸ Voy. à cet égard les *Cahiers de droit fiscal international* cités *supra*, sur le thème « Evasion fiscale/fraude fiscale ». A noter qu'en néerlandais (voy. aussi sur ce point Br. PEETERS, *op. cit.*, p. 4), on utilise aussi parfois l'expression « *belastingvermijding* » (du verbe « *vermijden* » qui, comme le verbe « *ontwijken* », désigne de façon neutre l'action d'« éviter » ou de « contourner » quelqu'un ou quelque chose, sans la péjoration du verbe « *ontduiken* » visé *supra*) ; cette dernière expression néerlandaise se rapproche par ailleurs assez nettement de l'expression allemande « *Steuervermeidung* » (du verbe « *vermeiden* » : éviter ; voy. aussi « *Steuerungsumgehung* »).

⁹⁹ *Dictionnaire Larousse*, verbo « évitement » (pour les définitions des trois expressions ainsi renseignées).

¹⁰⁰ *Dictionnaire Larousse*, verbo « élision » (en lien avec le verbe « élider »).

¹⁰¹ *Dictionnaire Larousse*, verbo « éluder ».

¹⁰² Voy. ainsi le nouvel art. 344, § 1^{er}, C.I.R., qui parle bien de la « volonté d'*éviter* les impôts sur les revenus ». A noter toutefois que l'ancien art. 341 du C.I.R./64, avant sa modification en 1981 punissait celui qui, « dans l'intention d'*éluder* l'impôt, [...] produira une déclaration volontairement inexacte ou incomplète [...] ».

¹⁰³ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN (*op. cit.*, p. 60, n° 1.31), renvoyant à l'art. du C.I.R./64, cité *supra*.

¹⁰⁴ J. VAN HOUTTE, « La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale », in *Mélanges Hauchamps, Annales du notariat et de l'enregistrement*, 1957, p. 49, note n° 4.

34. Pour ne pas se contenter – à nouveau de façon quelque peu circulaire – de caractériser l'évasion fiscale (ou « évitement licite de l'impôt ») par la simple absence du caractère *contra legem* de la fraude fiscale, certains auteurs se proposent parfois de la définir à partir de son procédé le plus simple à concevoir¹⁰⁵ (et certainement le plus radical par ses effets), à savoir « l'abstention ». Ainsi, Thomas DELAHAYE, pour présenter l'évasion fiscale *par contraste* avec la fraude fiscale, parle du contribuable qui, mû par l'intention d'échapper à l'impôt ou d'en réduire la charge, « s'abstient de créer le fait ou de faire l'acte à l'occasion duquel l'impôt est perçu », et par là, « supprime l'élément taxable en évitant de créer l'assiette qui sert de base à l'impôt »¹⁰⁶. Plus bref, Camille SCAILTEUR définit l'évasion fiscale comme le fait d'« éviter [...] l'impôt en ne créant pas la matière imposable », ce qu'il illustre aussitôt par « l'abstention de produire des biens ou des services, de consommer des marchandises »¹⁰⁷ (quand ces productions ou consommations constituent le fait générateur de l'impôt en cause).

Si pareilles définitions permettent de faire nettement le départ avec les procédés frauduleux qui consisteraient à cacher au fisc l'accomplissement des conditions d'application de l'impôt, elles ne semblent toutefois pas assez génériques pour évoquer complètement le phénomène dont il est question, dans la mesure où elles ne couvriraient pas toutes ces hypothèses où le contribuable viendrait par ses actes à (quand même) créer de la « matière taxable », mais une matière qui serait alors *moins taxée* que s'il avait posé d'autres actes auxquels il avait/aurait aussi pu songer pour rencontrer le but (matériel ou juridique) qu'il s'était initialement fixé¹⁰⁸. En ce sens, la définition suivante proposée par Bruno PEETERS nous paraît plus englobante, donc plus apte à exposer la notion en question (et l'opposer à la fraude): « *belastingontwijking kan worden omschreven als het gedrag (doen of laten) van de belastingplichtige waarbij hij buiten de wettelijke toepassingsvoorwaarden blijft die vervuld moeten worden om een belastingsschuld of een grotere belastingsschuld in zijn hoofde te doen ontstaan* »¹⁰⁹.

¹⁰⁵ P.-M. GAUDEMET (*Précis de finances publiques*, t. II, in Domat, *Droit public*, Paris, éd. Montchrestien, 1970, p. 315, cité par Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, p. 47) parle ainsi de l'abstention comme de « la méthode la plus simple de fuite devant l'impôt » (« plus simple » à concevoir certainement, mais peut-être pas nécessairement à mettre en œuvre vu les sacrifices ou renoncements auxquels elle implique de consentir...).

¹⁰⁶ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 25. Voy aussi P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gand, Larcier, 2008, p. 6, traduisant librement les propos de l'auteur précité: « *Belastingontwijking veronderstelt dat de belastingplichtige, handelend met het oogmerk aan de belasting te ontsnappen of er de last van te verminderen, zich onthoudt het feit in het leven te roepen of de akte te stellen ter gelegenheid waarvan de belastingsschuld ontstaat. De belastingplichtige heeft met ander woorden het belastbaar feit op door te vermijden de belastbare basis, grondslag van de belasting, in het leven te roepen. Hij stelt zich als het ware buiten de toepassingsvoorwaarden van de belasting* ».

¹⁰⁷ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 289, note de bas de page n° 1.

¹⁰⁸ Tantôt le contribuable *supprime* l'assiette de l'impôt, tantôt il la *remplace* par une autre qui serait moins taxée (voy. not. en ce sens Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne...*, *op. cit.*, p. 48).

¹⁰⁹ Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, p. 5.

En évoquant le fait pour le contribuable de « rester *en dehors des conditions* d'application *légales* qui doivent être remplies pour faire naître une dette fiscale ou une plus grande dette fiscale dans son chef », cette dernière définition permet d'ailleurs de faire très clairement le lien avec le principe de légalité de l'impôt qui est proclamé par notre Constitution, que nous avons déjà évoqué ci-avant et que nous exposerons plus en détails ci-après¹¹⁰. C'est en effet bien parce qu'il ne peut y avoir d'impôt que *dans les cas* et *dans la mesure* où la loi le prévoit, que nul impôt ne peut être réclamé par le fisc *en dehors* de ces cas ou *au-delà* de cette mesure, et que l'impôt peut être évité de façon licite dès lors que le contribuable fait en sorte de ne pas se placer dans les conditions qui en entraînent l'exigibilité ou la « débiton » d'après la loi¹¹¹.

Pour faire alors la synthèse entre toutes ces différentes définitions ou descriptions doctrinales et leur relation avec l'énoncé même du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, nous proposerons donc de retenir ici, avec nos propres mots, qu'il n'y a pas « fraude fiscale », mais bien « évitement licite de l'impôt », lorsqu'un contribuable, sans nullement fausser ou altérer la perception ou connaissance que le fisc doit avoir de sa situation réelle, ne fait qu'adapter ou ajuster sincèrement ses actes en sorte de venir se placer dans un cas où la loi n'a *pas* prévu que l'impôt serait dû, *ou* dans un cas où la loi a prévu que l'impôt serait dû dans une *moindre* mesure (que dans tel autre cas dans lequel le contribuable aurait, *sinon*, bien voulu se trouver).

Par cette formulation générique, nous marquons aussi l'opposition avec la notion de fraude fiscale telle que nous l'avions finalement définie, à partir de cette « altération de la vérité (à l'égard du fisc) » qui matérialise et caractérise tous les procédés *frauduleux* par lesquels des contribuables chercheraient à empêcher le fisc d'établir l'impôt qu'ils auraient à devoir payer. On peut alors – sans verser dans une nouvelle tautologie – expliciter cette absence d'illégalité qui singularise les procédés *licites* en mettant en évidence la « sincérité » qui les caractérise de façon générale, avant de décliner ceux-ci en différentes sous-catégories plus spécifiques.

¹¹⁰ Ce principe dit de la « légalité de l'impôt », est consacré en Belgique à l'article 170 de la Constitution, lequel prévoit, en son § 1^{er}, qu' « *aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi* ». Voy. à cet égard les développements et les références que nous apporterons concernant ce principe fondamental.

¹¹¹ En ce sens, on peut épingler encore ici les différentes formules suivantes quasiment-identiques de la doctrine :

- Victor GOTHOT (« La fraude fiscale », *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, 1963, n° 2, pp. 87 et s., spéc. p. 91) : « Il n'est sûrement pas interdit d'éviter de se placer dans les conditions d'exigibilité d'un impôt » ;
- Edmond JANSSENS (avis de l'Avocat Général précédant un arrêt de notre Cour de cassation du 18 juin 1908, *Pas.*, 1908, I, 257, cité par J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 106) : « Il n'est jamais permis de frauder tandis qu'il est loisible aux parties intéressées d'éviter la perception du droit en ne se plaçant pas dans les conditions qui en justifient l'application » ;
- Camille SCAILTEUR (« La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 289) : « Le redevable peut chercher à échapper à l'impôt en ne se plaçant pas dans les conditions qui en justifient la perception » ;
- Jean VAN HOUTTE (*Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Erasme, 1958, p. 32) : « Il n'y a donc pas fraude (mais bien évasion fiscale) quand les parties évitent de se placer dans les conditions entraînant la débiton de l'impôt ».

35. L'évitement licite de l'impôt ne se situe ainsi pas dans les déclarations ou renseignements que le contribuable est éventuellement amené à devoir rendre au fisc (pour certains impôts) afin de lui révéler la naissance ou la consistance de la matière imposable, mais *en amont*, à un stade où la matière imposable n'a pas déjà été créée et que le contribuable peut encore, selon les comportements (négatifs ou positifs) qu'il choisit d'adopter, empêcher de faire naître (tout ou partie de) la matière imposable dans son chef, ou y faire naître une matière moins imposée. Cela suppose que la loi ait fixé le fait générateur de l'impôt, ou bien l'étendue de son assiette, voire encore la hauteur du taux ou tarif d'imposition appliqué à cette assiette, en fonction de comportements que le contribuable peut librement adopter ou non (dont il a la « maîtrise »). Pour autant que les comportements apparemment adoptés le soient bel et bien dans la réalité, qu'ils ne soient pas « feints » ou « simulés », l'impôt peut alors être évité en toute licéité.

Le contribuable ne « fraude » en effet pas un impôt dû s'il ne cherche pas à *dissimuler* ou à *déformer* vis-à-vis du fisc la réalité de sa situation, mais qu'il vient sincèrement *façonner* ou *ajuster* cette réalité de manière à ne pas se trouver dans les conditions (prévues par la loi) qui justifieraient la perception de l'impôt (qu'il cherche à ne pas « devoir » payer). Ce faisant, le contribuable ne fait que s'adapter aux dispositions de la loi fiscale dont il connaît les termes ; il réfléchit *avant* d'agir, plutôt que de fuir les conséquences fiscales de ses actes en cherchant à les maquiller sous les dehors fallacieux de conventions simulées ou à les renier *a posteriori* via de fausses déclarations. C'est ainsi que, comme nous l'avons déjà relevé, la sémantique du verbe « éviter » nous semble ici mieux convenir que celle du verbe « s'évader » : à ce stade, l'oiseau (le contribuable) ne se trouve pas déjà dans la cage (l'impôt) ; il cherche donc, non pas à en sortir, mais bien à ne pas y rentrer. Ce qu'on a coutume d'appeler « évasion » procéderait donc beaucoup plus de l'« esquive » que de l'« échappée » ou de la « fuite »¹¹². On ne peut alors que rejoindre un auteur français lorsqu'il pointe cette cause « *étymologique* » de l'imprécision de la notion d'évasion fiscale (et de sa potentielle confusion avec la fraude) :

« le verbe pronominal [‘s'évader’] provient de la racine latine *evadere*, ‘sortir de’ ; de là, l'‘évasion fiscale’ consisterait donc littéralement, pour un contribuable, à faire sortir de l'emprise d'une loi d'impôt un revenu ou un acte qui y serait soumis [alors que ce ne serait justement pas le cas, sauf à avoir affaire à une fraude fiscale] ; l'expression s'est ensuite étendue à toutes les actions du redevable qui tendent vers ce but, y compris celles qui permettent d'éviter de rentrer ‘dans les mailles du filet’ – sinon ‘dans les murs de la prison’ – fiscal(e) »¹¹³.

¹¹² D'où le fait que la fraude fiscale est parfois désignée en allemand et en néerlandais, comme nous l'avons déjà signalé *supra*, respectivement par les termes « *Steuerflucht* » et « *belastingvlucht* » (littéralement la « fuite fiscale »). A noter encore qu'en France, la doctrine qualifie de « fuite devant l'impôt » l'ensemble des formes *individuelles* de résistance à l'impôt (qu'elles soient constitutives de fraude fiscale ou non), par opposition aux manifestations *collectives* du phénomène (les mouvements de « grève de l'impôt » ou d' « insurrection fiscale », englobés sous l'expression générique d' « opposition à l'impôt ») (Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, pp. 44-46).

¹¹³ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 68.

36. L'évitement de l'impôt peut d'abord être simplement « matériel »¹¹⁴, comme c'est le cas lorsque le contribuable renonce à adopter un comportement qu'il aurait voulu adopter si celui-ci ne le soumettait pas à une charge fiscale – en créant de la matière taxable dans son chef – (« abstention »)¹¹⁵, ou encore, lorsqu'à la place du comportement qu'il aurait voulu adopter, il vient en adopter un autre qui s'en distingue matériellement¹¹⁶ – ne lui procurant pas la même satisfaction – mais qui ne le soumet pas à la même charge fiscale (« substitution matérielle »). L'évitement de l'impôt tient donc ici *non pas* à la forme ou au contenu d'actes juridiques qui auraient apparemment été passés (et dont on pourrait alors se demander s'ils n'ont pas été « simulés »), *mais plutôt* aux faits et gestes du contribuable qui a réellement pris attitude sans qu'une formalisation des choses par le *scriptum* juridique ne puisse venir méprendre le fisc.

Par exemple, une personne *s'abstient* d'acheter des cigarettes pour ne pas devoir payer de droits d'accises (l'abstention est alors « totale »), ou bien, elle *s'abstient* de prester des heures de travail supplémentaires rémunérées par un surcroît de revenus professionnels imposables (l'abstention n'est alors que « partielle »), ou encore, elle *substitue* dans ses achats d'alcool, à un produit dont la consommation est taxée à un certain taux, un autre produit (« succédané ») dont la consommation est taxée à un taux plus faible¹¹⁷. Dans la même veine, on peut citer l'exemple d'un propriétaire qui désire vendre son immeuble, mais qui *s'abstient* ou *se retient* de le faire dans le délai – un certain nombre d'années écoulées depuis l'acquisition du bien – à l'intérieur duquel la loi prévoit que la plus-value réalisée serait exceptionnellement imposable au titre de « revenus divers »¹¹⁸ (ici l'abstention n'est en quelque sorte que « temporaire »). Et dans la même idée d'un évitement « temporel », on peut encore épinglez ici le cas (*inverse*) de l'« anticipation » d'une hausse annoncée de la pression fiscale sur une opération donnée, où le contribuable *se hâterait* d'accomplir l'opération avant l'entrée en vigueur du nouveau régime.

¹¹⁴ Voy., sur cette catégorisation pédagogique, J. AUTENNE et M. DUPONT, « L'évitement de l'impôt et sa licéité », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 45 ; M. DASSESE et P. MINNE, *Droit fiscal. Principes généraux et impôts sur les revenus*, 5^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 65-66.

¹¹⁵ Point n'est besoin de préciser que l'abstention est « matérielle » puisque, par hypothèse, il s'agit pour le contribuable de ne pas poser l'acte (qu'il soit juridique ou purement matériel) qui le soumet à l'impôt. C'est une question de « pur fait », qui ne peut donner lieu à une quelconque « simulation » (mensonge positif, par action).

¹¹⁶ C'est-à-dire à partir d'un critère de « pur fait », comme par exemple lorsque la loi prévoit qu'un impôt frappe distinctement l'achat ou la consommation d'alcool selon le degré d'alcool du produit acheté ou consommé.

¹¹⁷ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 17-18; Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, pp. 47-48. A noter ici que si de tels procédés d'évitement ne sont pas interdits, ils sont même parfois encouragés par le législateur souhaitant limiter la consommation de produits nocifs tels l'alcool ou le tabac. L'histoire des impôts sous l'Ancien Régime révèle toutefois une exception notable à la liberté de s'abstenir d'acheter un produit taxé : la « gabelle », qui était assise sur une consommation *obligatoire* de sel (Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, p. 47).

¹¹⁸ Voy. l'article 90, 8^o et 10^o, du C.I.R., prévoyant un délai de rigueur (avant l'échéance duquel la cession à titre onéreux donnerait lieu à une plus-value imposable) différent selon que l'immeuble en question est bâti ou non.

On peut également inclure dans cette catégorie des procédés d'« évitement (plutôt) matériel » tous ces cas de *déplacement physique* du contribuable ou de (la source de) la matière taxable (« évitement physique »)¹¹⁹, le/la faisant sortir *de facto* du champ d'application territorial de la loi fiscale. Sans doute l'emploi du terme « évitement » se concilie-t-il un peu mieux ici avec sa sémantique¹²⁰. Songeons à l'émigration de personnes physiques¹²¹ ou de sociétés transférant leur résidence ou leur siège social dans un autre pays (voire une autre région d'un même pays) à la fiscalité plus avantageuse¹²², ou bien encore, à l'exportation de capitaux alors délocalisés auprès de banques ou sociétés étrangères pour produire des revenus taxables à l'étranger¹²³. Comme le relève Thomas DELAHAYE, « en se plaçant sous l'empire d'une loi étrangère, le contribuable *s'abstient*, en réalité, de créer l'assiette de l'impôt [dans son Etat d'origine] »¹²⁴.

Enfin, aussi en lien avec l'« abstention » et l'« évitement physique », certains signalent encore l'« anachorésis fiscale » comme un procédé *extrême* d'évitement (licite) de l'impôt. Selon Michel BOUVIER, « l'anachorète est celui qui, face à la charge fiscale, ne se révolte pas mais *se retire* dans un autre lieu, ce qui le rend inaccessible ; il cesse de travailler, délaisse ses propriétés et va se réfugier dans des lieux retirés »¹²⁵. Plus qu'une délocalisation de la matière imposable vers des juridictions fiscales plus clémentes ou hospitalières, c'est là une véritable attitude de retrait(e) ou de repli par rapport aux activités génératrices de la matière imposable.

¹¹⁹ Voy., sur ces procédés dits d'« évitement physique » (« *fysieke ontwijking* »), Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 22-24 ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, p. 20 ; Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking? », *A.F.T.*, 2010, n° 3.

¹²⁰ Bien qu'on ne puisse dire que la personne qui émigre ou que le capital exporté était « retenu » dans un pays.

¹²¹ Ainsi, l'individu souhaitant ne plus être soumis à l'impôt belge des personnes physiques peut transférer son domicile fiscal à l'étranger. Un tel exil ne peut alors pas être factice ; il doit être effectivement assumé dans la réalité vu que, d'après la loi belge, la notion de domicile (déterminant la qualité d'« habitant du Royaume ») s'apprécie en fonction d'éléments *de fait* (voy. l'article 2 du C.I.R.), à l'endroit où l'intéressé a établi le centre de ses intérêts vitaux, privés et professionnels, c'est-à-dire, pour reprendre la formule célèbre – et un rien « sexiste » – de Camille HAUCHAMPS (cité par SCHREUDER, « L'habitant du Royaume », in *Ann. Not.*, 1967, p. 24), « là où une personne a sa femme, son chien, sa pipe et ses pantoufles ». De même, dans le cas de figure inverse et bien connu d'une célébrité française émigrant dans une commune frontalière belge pour ne pas avoir à subir l'impôt français sur la fortune, le changement de résidence devra aussi se traduire par un véritable changement de vie, avec son lot de *renoncements* (aux joies et délices éventuels de la « vie parisienne ») voire d'*accommodements* (à l'éventuelle infériorité de qualité des services publics dans l'Etat d'accueil, la Belgique).

¹²² A noter ici que les Etats eux-mêmes (ou leurs entités infra-étatiques fiscalement compétentes) entretiennent de tels comportements lorsqu'ils se livrent entre eux une « concurrence fiscale », typiquement en rivalisant avec des taux d'imposition plus bas ou avec des bases d'imposition plus étroites à l'impôt des sociétés (dont la matière imposable est aisément délocalisable) pour attirer les capitaux et les investissements sur leur territoire.

¹²³ Le procédé demeure bien licite tant que les revenus de ces avoirs mobiliers placés sous pavillon étranger ne sont pas cachés au fisc de l'Etat de résidence (alors que la loi de cet Etat obligerait le contribuable à les déclarer).

¹²⁴ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 29. C'est nous qui soulignons le verbe (conjugué) « s'abstient » et qui ajoutons la mention « dans son Etat d'origine ».

¹²⁵ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J., 11^e éd., Paris, 2012, pp. 195-196. L'auteur relève ainsi l'ampleur atteinte par le phénomène sous le Bas-Empire romain, au point que le Code Théodosien punissait ceux qui « adeptes de la facilité, désertent les charges de la cité, gagnent les déserts et les lieux retirés, et sous couleur de religion, s'agrègent aux congrégations de moines ».

37. Ces procédés d' « abstention », de « substitution matérielle » ou d' « évitement physique » ont tous en commun d'impliquer de la part du contribuable de consentir à un certain sacrifice, de « renoncer au résultat économique [tel qu']envisagé à l'origine »¹²⁶. Plus subtil, plus habile apparaît alors le comportement du contribuable qui ne renonce pas au résultat initialement voulu mais qui l'atteint ou atteint un résultat équivalent en recourant à des voies ou procédés juridiques tels que ce résultat ne sera pas imposé ou bien sera moins imposé dans son chef¹²⁷.

Pour bien cadrer avec la typologie suivie jusqu'ici, on pourrait parler d'évasion/évitement par « usage de formes juridiques », par contraste avec l'évasion par « abstention/substitution/*etc.*» (et à l'instar de la terminologie-nomenclature usuelle du côté de la doctrine néerlandophone: *belastingontwijking door « aanwending van juridische vormen »*¹²⁸ of « *gebruikmaking van juridische vormgeving* »¹²⁹ vs. *door « onthouding/vervanging/*etc.* »*), voire plus sobrement, d'évitement « juridique » ou « formel »¹³⁰, par opposition avec l'évitement dit « matériel ». Mais c'est bien la notion de « choix de la voie la moins imposée », telle qu'elle a été proposée par Thomas DELAHAYE (s'inspirant lui-même d'une formule du Professeur GOTHOT)¹³¹, et qu'elle s'est ensuite généralisée dans la doctrine belge francophone et néerlandophone¹³², qui semble la plus appropriée¹³³ pour évoquer ce type d'évitement particulièrement astucieux, puisqu'il s'agit ici pour le contribuable de choisir, parmi différents procédés de la technique juridique qui lui permettraient de poursuivre un but analogue et que la loi fiscale traiterait différemment, celui qui donnerait ouverture à l'impôt le moins élevé (voire à aucun impôt).

Nous allons voir que l'*existence* même d'un tel choix suppose que la loi fiscale ait fixé les conditions ou modalités d'application de l'impôt en fonction des actes juridiques accomplis par les contribuables (plutôt que des résultats économiques qu'ils atteignent par de tels actes), et que la *licéité* de ce choix requiert par ailleurs que le contribuable ne feigne pas vis-à-vis du fisc d'avoir passé tel(s) acte(s) juridique(s) alors qu'en réalité il en aurait conclu un/d'autre(s) (à peine de commettre alors une « simulation prohibée », constitutive de « fraude fiscale »).

¹²⁶ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 48.

¹²⁷ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 26 et p. 29.

¹²⁸ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gent, Larcier, 2008, p. 20

¹²⁹ V. DAUGINET et V. VERCAUTEREN, « Aan de slag met de nieuwe antimisbruikbepaling », in *De nieuwe antimisbruikbepaling – Verslagboek*, Kluwer, 2013, pp. 91-117, spéc. p. 94; L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB », *T.F.R.*, 2010, n^{os} 379-380, pp. 332-349.

¹³⁰ Voy. not. J. AUTENNE et M. DUPONT, *op. cit.*, p. 45 ; M. DASSESSE et P. MINNE, *op. cit.*, pp. 65-66 ; F. LOECKX, *Eléments de la science des impôts*, t. I, 3^e éd., Bruxelles, 1970, p. 179 (parlant d'« évitation formelle »).

¹³¹ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Coll. Ecole Supérieure de Sciences Fiscales, 1962, p. 89, cité ainsi par Th. DELAHAYE (*op. cit.*, p. 28) là où ce Professeur parlait du « choix, pour arriver à un résultat économique déterminé, de la voie fiscalement la moins onéreuse ».

¹³² L'expression est ainsi traduite par les auteurs néerlandophones: « *de vrije keuze van de minst belaste weg* ».

¹³³ Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n^o 3, p. 6.

d) La notion technique de choix de la voie la moins imposée (conditions d'existence et d'exercice)

38. Il convient d'approfondir ici cette notion technique de « libre choix de la voie la moins imposée », d'en découvrir de façon liminaire le terrain d'élection et la condition d'existence, étant entendu que ce sera précisément l'exercice d'un tel choix par le contribuable qui pourra être susceptible d'un éventuel « abus » au sens où nous allons nous y intéresser par la suite.

En Belgique, c'est bien Thomas DELAHAYE qui avait donc initié l'usage systématique de la notion de « choix de la voie la moins imposée » en doctrine, en intitulant ainsi un ouvrage paru en 1977 et consacré à l'étude des fondements et conditions d'existence d'un tel choix, ainsi que des limites posées à son exercice, en Belgique et dans certains de ses pays voisins. Comme l'expliquait très bien cet auteur, s'agissant pour lui de venir définir son objet d'étude, l'hypothèse visée suppose donc « un résultat économique déterminé qui, s'il était réalisé selon certains procédés juridiques, serait passible d'un impôt, alors que réalisé selon d'autres procédés, il ne l'est pas ou l'est dans une moindre mesure ». Le même auteur précisait encore qu'il allait alors s'intéresser à des cas où le contribuable ferait usage de « procédés juridiques, normaux ou anormaux, qui, parce qu'ils ne sont pas visés la loi, échappent à l'impôt, et cela, même si le but de la loi était de soumettre à l'impôt le résultat économique poursuivi »¹³⁴.

Une telle « évasion » (ou un tel « évitement ») présuppose donc, si l'on reprend à nouveau ici les mots du Professeur Victor GOTHOT, que « la loi d'impôt atteigne, non un résultat économique comme tel, mais un acte juridique aboutissant à un résultat économique »¹³⁵, ou, à tout le moins, qu'elle prenne en compte les actes juridiques accomplis par les contribuables pour fixer les conditions d'exigibilité de l'impôt ou ses modalités de calcul. Nous avons déjà montré que cette hypothèse pouvait se vérifier dans chacun des trois types d'impôts concernés par notre étude, certes de façon plus évidente pour les droits d'enregistrement et de succession (qui sont, selon la formule de GENIN¹³⁶, des « impôts sur la circulation *juridique* des biens »), mais aussi dans une certaine mesure pour les impôts sur les revenus, bien que ceux-ci frappent plutôt des situations *de fait* (l'enrichissement net du contribuable sur une période donnée). Nous pouvons néanmoins encore expliquer et illustrer ici ce constat de manière plus fouillée, et cela, respectivement pour chacun de ces trois types d'impôts de notre système fiscal¹³⁷.

¹³⁴ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 29.

¹³⁵ V. GOTHOT, *op. cit.*, pp. 88-89, cité par Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 28.

¹³⁶ E. GENIN, *Les impôts sur la circulation juridique des biens*, 1927, cité par VAN HOUTTE (*cf. ci-dessous*).

¹³⁷ Voy. aussi en ce sens J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, mars 2000, p. 193 : « La matière imposable dépend des actes accomplis et des conventions conclues par les contribuables. Cela saute aux yeux [pour] les droits d'enregistrement [...]. Cela est vrai aussi des impôts sur les revenus, car les revenus taxables résultent des actes accomplis par les personnes physiques et les sociétés ».

S'agissant d'abord des *droits d'enregistrement*, ceux-ci frappent bien directement des actes juridiques translatifs (ou constitutifs) de (droits sur des) biens et ils les frappent différemment selon la façon dont ces mouvements s'opèrent juridiquement¹³⁸, c'est-à-dire en fonction de la nature de ces actes juridiques et du type de droits qu'ils créent ou transfèrent sur les biens¹³⁹. Par exemple, un transfert de propriété d'un immeuble peut donner lieu au droit proportionnel de vente ou au droit progressif de donation selon qu'il se fait à titre onéreux ou à titre gratuit ; et s'il s'agit, à titre onéreux, de transférer (ou de constituer) plutôt un droit d'emphytéose ou de superficie (et non un droit de propriété ou d'usufruit), la convention est soumise au « droit de bail »¹⁴⁰, à un tarif bien différent de celui du « droit de vente » ; et s'il s'agit, toujours à titre onéreux, de transférer la propriété de l'immeuble à une société, un droit proportionnel plus ou moins élevé (ou nul) est dû selon qu'on procède par la « vente » ou par l'« apport ».

S'agissant ensuite des *droits de succession*, ceux-ci ne sont censés venir frapper que les transmissions de biens « à cause de mort »¹⁴¹, si bien qu'ils ne sont *en principe* pas dus sur les biens transmis par le défunt à ses héritiers de son vivant ou « à l'occasion » de son décès mais pour une *autre* cause juridique (telle que la réalisation d'une condition suspensive assortissant une donation entre vifs faite par le défunt au profit de l'héritier, la dissolution d'un contrat de mariage ayant prévu des avantages matrimoniaux en faveur du conjoint survivant¹⁴², l'extinction d'un droit d'usufruit grevant un bien dont l'héritier était nu-proprétaire¹⁴³, etc.). Cette définition de principe de la matière taxable à l'impôt successoral laisse donc *a priori* entrevoir de multiples possibilités d'« évitement (de cet impôt) » faisant intervenir des actes juridiques accomplis par le *de cuius* – le cas échéant, avec ses héritiers – avant son décès.

¹³⁸ J. VAN HOUTTE, « La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale », in *Mélanges Hauchamps, Annales du notariat et de l'enregistrement*, 1957, p. 48 ; *Idem*, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 107. Voy. aussi le même constat partagé par J. de LONGUEVILLE, « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, 1975, n° 21937, p. 265.

¹³⁹ L. BATSINE (*Théorie de droit fiscal dans les rapports avec le notariat*, Bruylant-Christophe & C^{ie}, 1872, cité par A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, 4^e éd, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 14) notait ainsi que si « pour la plupart des impôts directs, la matière imposable est déterminée ; elle consiste en choses corporelles que l'œil peut discerner et que la main peut appréhender », « pour les droits d'enregistrement, au contraire, la loi s'enquiert moins des choses que des droits sur les choses ». Le même auteur, toujours pour exprimer cette idée que ce sont les droits eux-mêmes (envisagés « métaphysiquement ») qui constituent l'objet ou la matière imposable, citait alors M. DEMANDE (*Leçon d'ouverture du cours sur les principes de l'enregistrement*, cité par A. CULOT, *op. cit.*, p. 14) : « La transmission de la propriété, la naissance et l'extinction des obligations, voilà des faits juridiques que l'œil n'aperçoit pas, que la main du corps n'appréhende pas, et qui requièrent, pour être définis et constatés, toute la sagacité du jurisconsulte ».

¹⁴⁰ Le « droit de bail » (resté un impôt « fédéral ») ainsi applicable aux conventions constitutives ou translatives de droits d'emphytéose ou de superficie a récemment été rehaussé de 0,20 % à 2 % (*cf.* l'article 83 du C.Enr.).

¹⁴¹ Voy. ainsi les articles 1 et 2, al. 1^{er}, du C. Succ. énonçant le fait générateur et l'objet des droits de succession.

¹⁴² Voy. sur ce sujet Y.-H. LELEU, « Avantages matrimoniaux – Notion, clauses dissymétriques, impact fiscal », in *Conjugalité et décès*, A.-Ch. Gysel éd., Unité de droit familial de l'ULB, Limal, Anthemis, 2011, p. 53, n° 30.

¹⁴³ La pleine propriété du bien dans le chef de l'héritier nu-proprétaire résulte alors de l'extinction du droit d'usufruit. Le bien est transmis certes à l'occasion du décès du *de cuius*, mais non pour cause de ce décès.

Nous verrons toutefois que, pour éviter qu'on puisse faire trop commodément échec à l'impôt successoral, plusieurs dispositions du Code des droits de succession assimilent « fictivement » à des mutations à cause de mort certains actes ou opérations qui, sur le plan du *droit civil*, ne réalisent certes pas un transfert successoral, mais produisent *en fait* des effets analogues¹⁴⁴.

S'agissant enfin des *impôts sur les revenus*, ceux-ci frappent certes des situations « *de fait* », à savoir la perception de revenus (nets) par le contribuable au cours d'une période déterminée, mais la perception d'un revenu imposable est la plupart du temps liée à des actes *juridiques* conclus (et exécutés) en amont entre le bénéficiaire et le débiteur de ce revenu, à tel point que la loi fiscale définit très fréquemment les revenus imposables et/ou leur régime de taxation en employant des concepts issus du droit privé (droit civil, droit commercial, droit comptable)¹⁴⁵. Par exemple, une société, selon qu'elle se finance en empruntant des fonds à des tiers ou en émettant du capital à risque, versera à ses bailleurs de fonds des « intérêts » déductibles de sa base imposable ou distribuera des « dividendes » qui feront partie de son bénéfice taxable, avec, par ailleurs, à la clé une possible différence de taux de taxation entre ces deux types de revenus mobiliers (intérêts/dividendes) dans le chef de leurs bénéficiaires. Et puis en général, pour ce qui est de l'impôt des personnes physiques, l'appartenance de tel ou tel revenu à l'une ou l'autre des différentes catégories de revenus imposables définies par la loi (immobiliers, mobiliers, professionnels ou divers) – faisant éventuellement l'objet d'une taxation distincte – dépendra aussi (et surtout) de la nature des actes juridiques que le contribuable aura passés à la source de ce revenu (location immobilière, prêt/apport à une société, contrat de travail, ...).

Ainsi donc, pour chacun des trois types d'impôts envisagés, la naissance et la consistance de la matière imposable (visée par la loi), de même que la manière dont cette matière imposable sera imposée (d'après les termes de la loi), pourront bien « *dépendre* »¹⁴⁶, directement ou non, des actes *juridiques* que les contribuables auront passés à la source de cette matière taxable. Autrement dit, ces actes peuvent *déterminer*, dans le chef de ceux qui les accomplissent, tant la formation de la matière taxable (visée par la loi) que son régime de taxation (fixé par la loi).

¹⁴⁴ Voy. ainsi les articles 4 à 14 du C.Succ., et, à propos des fictions ou présomptions légales qu'ils contiennent, notamment, A. MAYEUR, *Droits de succession* 2009, Malines, Kluwer, p. 233, n° 585.

¹⁴⁵ Les concepts juridiques qui sont utilisés dans la loi fiscale (pour la définition des conditions d'application des impôts) sont alors entendus dans le sens qui leur est attribué dans la branche du droit à laquelle ils sont empruntés (droit civil, droit commercial, droit des sociétés, droit comptable, *etc.*), du moins, tant que le législateur fiscal n'en a pas prévu lui-même expressément autrement (faisant alors œuvre d'« autonomie »). Voy., sur cette question de l'« autonomie » vs. la « dépendance » du droit fiscal à l'égard du droit commun, P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205-225 ; P. VAN OMMESLAGHE, « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, pp. 5-32.

¹⁴⁶ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T., op. cit.*, p. 193.

39. Maintenant que nous avons fait remarquer l'influence (directe ou indirecte) de la façon dont les contribuables organisent ou aménagent *juridiquement* leurs affaires (qu'elles soient privées ou professionnelles, civiles ou commerciales) sur les impôts qu'ils auraient à verser, et que nous avons donc identifié le *lieu d'exercice* du « choix de la voie la moins imposée », nous pouvons alors poser la *condition d'existence* de ce choix tel que la doctrine l'a toujours conçu, et ce, en l'opposant nettement au procédé frauduleux de la simulation à l'égard du fisc. Cela nous permet de faire le pont entre la distinction des notions génériques de fraude fiscale et d'évasion fiscale et la différenciation de leurs deux déclinaisons spécifiques que sont donc respectivement la « simulation à l'égard du fisc » et le « choix de la voie la moins imposée », quand l'établissement de l'impôt fait prendre en compte les actes juridiques des contribuables.

Ainsi nous est-il d'ores et déjà possible de dégager ici le « théorème » suivant, à partir des distinctions doctrinales pré-exposées, bien en amont de la jurisprudence que nous étudierons : lorsque c'est par le choix des actes juridiques qu'ils passent que les contribuables cherchent à échapper (en tout ou en partie) à une charge fiscale, le procédé est *licite* (et *non frauduleux*) tant que les contribuables ne « simulent » pas les actes qu'ils concluent à cet effet, mais qu'au contraire, ils acceptent bel et bien, entre parties contractantes, tous les effets juridiques qui en découlent (au-delà des seuls effets « fiscaux » avantageux dont ils chercheraient à bénéficier). Ce qui serait par contre *interdit* et *illicite*, ce serait, comme le signale le Professeur GOTHOT, « de recueillir les avantages fiscaux d'un procédé sans en supporter les servitudes [civiles] », autrement dit « de cumuler [ces avantages] avec les avantages civils d'un autre procédé »¹⁴⁷, ou bien encore, de « se ménager sur le plan fiscal une situation autre que sur le plan civil »¹⁴⁸. D'où l'idée que le concept même de « choix de la voie la moins imposée » est à opposer, par hypothèse ou par définition, à la figure de la « simulation » telle que nous l'avions présentée.

Pour illustrer ce théorème qui nous est désormais accessible, la doctrine reprend très souvent l'exemple suivant, effectivement évocateur : le propriétaire qui, pour aliéner son immeuble à une société, choisirait de le lui apporter plutôt que de le lui vendre (et cela, afin que l'acte soit enregistré au tarif du droit d'« apport », bien moins élevé que celui du droit de « vente »), devrait alors accepter d'être rémunéré en droits sociaux et non en espèces ou en obligations¹⁴⁹.

¹⁴⁷ V. GOTHOT, note au *Journ. Prat. De Droit Fiscal et Financier*, 1940, p. 58. Dans le même sens, voy. aussi l'avis de l'Avocat Général Edmond Janssens (extrait précité et complété ici) : « [...] ce qui n'est pas admissible, c'est qu'on se procure les avantages d'une situation déterminée sans en supporter les charges ».

¹⁴⁸ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 93.

¹⁴⁹ Voy. not. Ch. CARDYN et J. DELAPIERRE, *Frauder... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Bruxelles, Ecole supérieure des sciences fiscales, 1962, p. 89 ; C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 295 ; J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 1946, p. 108.

Mais on peut également mobiliser cet autre exemple que nous jugeons tout aussi parlant¹⁵⁰ : la société qui, pour se financer, recourrait à des emprunts plutôt que de solliciter du « capital à risque » (et cela, afin de bénéficier de la déductibilité des intérêts sur son bénéfice imposable), devrait alors « souffrir » la conséquence que ses prêteurs auraient bien droit à un rendement fixe garanti ainsi qu'au remboursement intégral des fonds prêtés au terme du prêt (sans être soumis au risque de pertes sociales comme le seraient des associés-actionnaires de la société).

Dans le cadre du choix de la voie la moins imposée, il y a donc lieu, si pas à un sacrifice (renoncement ou accommodement) *matériel* comme en cas d'abstention ou de substitution matérielle, à tout le moins à un certain arbitrage entre des préoccupations *juridiques* diverses, arbitrage qu'il appartient au contribuable de trancher et que celui-ci se doit alors d'assumer. La technique juridique la plus avantageuse du point de vue fiscal ne sera pas nécessairement la meilleure sur le plan du droit civil ou du droit commercial. C'est en ce sens que la doctrine, surtout en France, qualifie parfois ce « procédé d'évitement » de « substitution *juridique* » (par opposition à la « substitution *matérielle* »)¹⁵¹, ce qui montre bien que le contribuable doit « endurer » les éventuels inconvénients de la voie juridique qu'il a préférée (ou « substituée ») à une autre pour des raisons fiscales, à peine de commettre une « simulation » frauduleuse.

La distinction entre les notions de « simulation-fraude fiscale » et de « choix licite de la voie la moins imposée » est donc théoriquement claire et nette, et nous ne pourrions conclure cette présentation sans reproduire les propos limpides et convergents de deux auteurs de doctrine, l'un « fiscaliste » (belge), Thomas DELAHAYE, l'autre « civiliste » (français), Jean VIDAL :

« Par la recherche de la voie la moins imposée, le contribuable se met hors de portée de l'impôt, car il évite de créer la matière imposable. La convention ostensible est aussi celle qu'il a conclue, mais elle échappe à l'application de la loi d'impôt. Par la simulation, il masque la matière imposable et commet une fraude : les conditions fixées par la loi pour la perception de l'impôt étant réunies, le contribuable enfreint la loi et élude le paiement de cet impôt en dissimulant l'opération effectivement réalisée sous l'apparence d'une opération non soumise à l'impôt ou imposée à un montant moindre »¹⁵².

« Celui qui fait un acte réel et sincère non taxé par l'impôt use de la liberté des conventions et ne viole aucune règle ; de même celui qui, en présence de plusieurs procédés permettant d'atteindre un même résultat, emploie le moins onéreux. Mais celui qui ayant réalisé un acte frappé par l'impôt dissimule son existence sous l'apparence d'un acte de nature différente, frappé de droits inférieurs, commet une véritable violation de la loi qu'il espère cacher par le moyen de la simulation. Car s'il est permis d'échapper à l'impôt en évitant d'accomplir des actes taxés, le droit est dû lorsque le fait générateur de l'impôt est réalisé, quelle que soit l'étiquette sous laquelle on la présente »¹⁵³.

¹⁵⁰ Exemple utilisé par Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 52.

¹⁵¹ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 49. Voy. aussi les références citées *supra* sur la distinction entre évitement « matériel » et « juridique » de l'impôt.

¹⁵² Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 84.

¹⁵³ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe 'fraus omnia corrumpit'*, Paris, Dalloz, 1957, p. 97. Nous réétudierons les thèses de cet auteur en détail dans la suite de notre étude.

40. Pour récapituler ce qui a été dit jusqu'à présent quant à la licéité de l'évitement de l'impôt, il nous paraît alors opportun de recadrer ici une dernière fois la distinction entre les notions de « (libre) choix de la voie la moins imposée » et de « simulation (prohibée) à l'égard du fisc » en reprenant les termes de la *summa divisio* telle que nous l'avons exposée ci-avant entre les concepts plus englobants que sont l' « évitement licite de l'impôt » et la « fraude fiscale ».

Nous nous étions quelque peu écarté de la définition légale de l'infraction de fraude fiscale (simple ou ordinaire) incriminée par les Codes fiscaux¹⁵⁴, et ce, afin de mettre en évidence cette « altération de la vérité à l'égard du fisc » que comporte toute démarche de fraude fiscale consistant pour un contribuable à empêcher le fisc d'établir un impôt légalement dû par lui. De là, nous avons pu théoriser que les procédés d'« évitement *licite* de l'impôt », qui ne se distinguent guère des procédés *frauduleux* sur la base d'un quelconque critère lié à l'intention du contribuable d'échapper à l'impôt, impliquent nécessairement de la part des contribuables l'adoption de comportements (positifs ou négatifs : actions ou abstentions) réels et sincères, sans mensonges d'aucune sorte (positifs ou négatifs : simulations ou dissimulations), à savoir, sans fausses déclarations et sans faux-semblants à l'égard du fisc chargé d'établir l'impôt dû.

Au stade où s'exerce ledit « choix de la voie la moins imposée », c'est-à-dire au moment où le contribuable accomplit tel *acte juridique* plutôt que tel autre pour lequel il serait *plus* imposé, il ne peut pas être question de « dissimulation » (ou de fausses déclarations) vis-à-vis du fisc, mais il pourrait en revanche être question de « simulation » (au sens classique du droit civil) si l'acte apparemment passé vis-à-vis des tiers (et, en particulier, du fisc) est neutralisé – pour tout ou partie de ses effets – par un autre acte réellement conclu entre les parties contractantes. La question de la licéité du procédé d'évitement se cristallise donc ici autour de celle de la simulation : à ce stade, la « fraude fiscale » *s'identifie* et *se confond* avec la « simulation » du droit civil, et l'absence d'une telle simulation *conditionne* et *garantit* la licéité du procédé. Cela a été brillamment synthétisé par les Professeurs KIRKPATRICK et GARABEDIAN :

« C'est bien par rapport à la « fraude-simulation » que se définit l'évitement licite de l'impôt (ou [= à ce stade] choix de la voie la moins imposée). Le but de celui qui choisit une voie moins imposée est *le même* que le but du fraudeur : l'un comme l'autre cherchent à éviter ou à réduire une charge fiscale. Mais à *la différence* de celui qui se rend coupable de « fraude-simulation » et qui « élude » un impôt légalement dû, celui qui choisit une voie moins imposée n'accomplit que des actes réels, dont il accepte toutes les conséquences, et se met en dehors des conditions d'application de l'impôt ; il « évite » l'impôt, sans violer la loi fiscale »¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Dont l'élément *moral* est formulé d'une façon plus englobante (là où le dispositif d'incrimination pénale parle alternativement d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire) et dont l'élément *matériel* nous semble trop peu explicite (là où le dispositif d'incrimination se contente de parler de « contravention » aux dispositions du Code).

¹⁵⁵ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 60-61, n° 1.31 (et p. 56, n° 1.29). Voy. aussi J. KIRKPATRICK (seul), *op. cit.*, p. 13.

Appendice sur la notion de « choix fiscal » vs. notre hypothèse du choix de la voie la moins imposée

41. Avant d'envisager d'autres distinctions doctrinales autour de cette notion de « choix de la voie la moins imposée », il nous paraît opportun de déjà bien éloigner de celle-ci la notion de « choix fiscal » telle qu'elle a pu être théorisée par des auteurs français (de façon transposable au droit belge)¹⁵⁶, dans la mesure où elle renvoie à une hypothèse distincte de celle du « choix de la voie la moins imposée » telle que nous avons pu l'introduire. Il est vrai que la proximité des *termes* employés pourrait engendrer une certaine confusion entre les *concepts* évoqués. Or, ce n'est pas l'exercice d'un « choix fiscal » au sens où cette notion est entendue en France qui pourra être susceptible d'un « abus fiscal » au sens où nous y intéresserons en droit belge.

En effet, il y a lieu de différencier le « choix fiscal » ou « option fiscale », en tant que « choix que le contribuable exerce entre deux ou plusieurs régimes fiscaux applicables à la même situation telle qu'elle est définie par la loi d'impôt »¹⁵⁷, de ce que nous appelons « choix de la voie la moins imposée » (et que les fiscalistes français¹⁵⁸ nomment alors « option/substitution juridique »), qui consiste dans le choix posé par le contribuable, pour réaliser une opération déterminée (transmission de biens/droits réels, création d'obligations, *etc.*), de venir se placer dans telle situation juridique plutôt que dans telle autre que la loi d'impôt traite différemment. Dans ce dernier cas, le « choix » est laissé au contribuable *indirectement* par la loi fiscale qui associe des conséquences fiscales distinctes à différents *instruments de la technique juridique* qui ont été conçus et développés en dehors du droit fiscal¹⁵⁹ et qui peuvent être utilisés par le contribuable pour atteindre un résultat équivalent. Par contre, dans le cas du « choix fiscal », un droit d'option est accordé *directement* par la loi fiscale qui ouvre une alternative entre plusieurs *régimes d'imposition* applicables à une même situation (définie en fait ou en droit), et le choix alors opéré par le contribuable (qui l'engage et qui s'impose à l'administration¹⁶⁰) n'aura pas de portée juridique « en dehors de la fiscalité »¹⁶¹ puisqu'il n'aura impliqué aucune modification de la situation du contribuable au regard du droit privé (civil, commercial, *etc.*).

¹⁵⁶ C'est le Professeur J. SCHMIDT (« Les choix fiscaux des contribuables », *Recueil Dalloz*, 1974, chroniques VI, p. 23, cité par A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, Paris, L.G.D.J., 1983, pp. 1 et 5, et par Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, p. 114) qui le premier a proposé et conçu la distinction entre les « options entre des techniques fiscales » et les « options entre des techniques juridiques », distinction reprise et reformulée ensuite par le Professeur M. COZIAN (« La gestion fiscale des entreprises », *R.J.F.*, n° 5/80, p. 203) qui différencie quant à lui « les choix directs entre techniques fiscales » et « les choix indirects entre les techniques juridiques ».

¹⁵⁷ A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, Paris, L.G.D.J., 1983, p. 7.

¹⁵⁸ Voy. en ce sens Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, *op. cit.*, p. 49.

¹⁵⁹ C'est-à-dire dans les différentes branches du droit privé, qu'il s'agisse du droit civil ou du droit commercial. On dit ainsi que le choix est « extérieur » à la fiscalité, même s'il est ici dicté par des considérations fiscales.

¹⁶⁰ On parle ici d'« opposabilité » du choix à l'égard du contribuable lui-même et vis-à-vis de l'administration (voy. ainsi Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, *op. cit.*, pp. 121-124).

¹⁶¹ A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, Paris, L.G.D.J., 1983, pp. 8-9.

Pour illustrer l'opposition entre « option fiscale » et « option juridique (à incidence fiscale) », on peut mobiliser les deux exemples suivants liés à la question de l'assujettissement à l'impôt des sociétés en Belgique. Ainsi, on peut voir une « option fiscale » là où le Code des impôts sur les revenus permet aux sociétés agricoles de choisir de s'assujettir à l'impôt des sociétés ou, à défaut, de laisser leurs bénéfices imposés directement dans le chef de leurs associés¹⁶². A l'inverse, il faudrait voir une « option juridique » lorsqu'un commerçant décide, pour des raisons fiscales, d'exercer son activité commerciale sous la forme d'une société plutôt qu'en tant que personne physique. Comme le relève très bien Arnaud AGOSTINI, dans pareil cas, « le changement de statut fiscal n'est que la *résultante* du changement de statut juridique »¹⁶³.

Outre l'alternative précitée relative à l'imposition des bénéfices des sociétés agricoles, tantôt au niveau de la société elle-même, tantôt directement dans le chef des associés, on pourrait par ailleurs citer, à titre d'exemples d'autres « options fiscales » que la loi (fiscale) belge peut venir concéder au contribuable en Belgique, les quelques alternatives suivantes : la déduction, sur les revenus des travailleurs salariés et ceux des titulaires de professions libérales, de frais réels ou d'un forfait de frais¹⁶⁴ ; la déduction d'annuités d'amortissement de certains biens selon un calcul d'amortissement linéaire ou dégressif¹⁶⁵ ; la non-déclaration des revenus soumis au précompte mobilier « libératoire »¹⁶⁶ ou leur déclaration en vue de la globalisation ; la vente de « bâtiments neufs » sous régime des droits d'enregistrement ou de TVA¹⁶⁷, *etc.*¹⁶⁸.

Notons encore qu'en France, on cite aussi classiquement¹⁶⁹ l'exemple du choix, qui est laissé aux parents d'un mineur prestant un travail salarié, *soit* d'ajouter le salaire de l'enfant à leurs propres revenus et de bénéficier de l'avantage fiscal lié à l'enfant à charge, *soit* d'opter pour une imposition séparée de l'enfant en renonçant alors à le compter comme personne à charge.

¹⁶² Voy. ainsi l'article 29, § 2, 2° du C.I.R., qui assimile ces sociétés à des associations *sans* personnalité juridique (dont les bénéfices sont réputés être ceux des associés), sauf si elles ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés.

¹⁶³ A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, Paris, L.G.D.J., 1983, p. 7.

¹⁶⁴ Voy. ainsi l'article 51 du C.I.R.

¹⁶⁵ Voy. ainsi l'article 64 du C.I.R.

¹⁶⁶ Voy. ainsi l'article 313 du C.I.R. (pour la dispense de déclaration des revenus mobiliers en question).

¹⁶⁷ Voy. ainsi l'article 159, 8°, du C.Enr. (renvoyant alors aux différents articles pertinents du C.T.V.A.).

¹⁶⁸ D'une certaine manière, on pourrait aussi voir une option fiscale là où l'article 7 du C.Succ. prévoit qu'une donation mobilière *non enregistrée* est assimilée à un legs en cas de décès du donateur dans les 3 ans de la donation, ce qui laisse une alternative au *de cuius* entre, d'un côté, faire enregistrer sa donation au tarif « réduit » des droits de donation, et d'un autre côté, ne pas la faire enregistrer et courir alors le risque que les biens donnés soient soumis aux droits de succession (à un tarif bien supérieur à celui applicable aux donations mobilières). Toutefois, la question de savoir si une donation mobilière a été ou non enregistrée aurait aussi une incidence en dehors du cadre de la fiscalité, si bien qu'il ne s'agirait pas là d'un exemple typique d'une « option fiscale ».

¹⁶⁹ Voy., notamment, Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 16, citant ainsi cet exemple à l'entame de son étude de droit comparé incluant notamment le droit français.

42. Qu'un pan de la fiscalité soit ainsi réductible à un tel jeu d'options peut paraître de prime abord surprenant étant donné que, comme le rappelait le Professeur COZIAN, « le droit fiscal est un droit contraignant, rigoureux, [dont les] dispositions sont impératives, non supplétives ; ce n'est pas un droit amusant »¹⁷⁰. Mais pour autant que l'option soit exercée régulièrement, c'est-à-dire *dans la situation* en présence de laquelle la loi octroie le droit d'option et *dans les conditions* de formes et délais auxquelles la loi subordonne la validité de son exercice, alors il ne pourrait être question d'une quelconque entorse au caractère « obligatoire » de l'impôt¹⁷¹ : certes, le contribuable sera parvenu à alléger sa charge fiscale par l'expression de sa volonté, mais en réalité, il ne l'aura fait qu'« en demeurant imposé selon les prévisions légales »¹⁷².

Au surplus, il ne devrait pas pouvoir être question de se demander si l'exercice (« régulier ») de l'option dans un sens ou dans l'autre pourrait encore heurter un certain but visé par la loi, puisqu'il ne s'agit en l'occurrence que d'une simple alternative « technique » instaurée par le législateur entre différents régimes fiscaux que celui-ci a voulu rendre applicables de manière « substituable » à une même situation du contribuable (« toutes autres choses restant égales »). C'est en ce sens que le concept de « choix fiscal » ne sera en principe pas concerné par notre objet d'étude (l'« abus fiscal »)¹⁷³ et qu'il fallait donc l'écarter du champ de nos discussions.

En revanche, nous verrons plus loin que l'introduction dans la législation fiscale de régimes dérogatoires ou exceptionnels (sous la forme d'exemptions ou de réductions d'impôt), pour réserver un traitement fiscal plus « avantageux » à certaines situations bien particulières dans la poursuite d'objectifs autres que purement budgétaires ou financiers¹⁷⁴, place le contribuable devant autant d'« options implicites » que celui-ci pourrait bien exercer de façon « abusive », s'il parvenait à remplir formellement les conditions requises pour bénéficier de l'avantage en question *sans pour autant* rencontrer les finalités pour lesquelles la loi a prévu cet avantage.

¹⁷⁰ M. COZIAN, Avant-propos de la thèse d'A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, Paris, L.G.D.J., 1983, p. XI. Parlant de ces contribuables qui seraient alors passés maîtres dans ce même « jeu d'options », Maurice COZIAN pouvait ajouter : « on n'ose pas écrire qu'ils s'en amusent. Ce ne sont ni des fraudeurs, ni des aigrefins [comprenez : des tricheurs] ; ils respectent les règles du jeu fiscal. Ce sont tout simplement des contribuables avisés qui pratiquent une saine gestion fiscale » (sur l'expression « gestion fiscale », voy. nos remarques *infra*).

¹⁷¹ Nous avons déjà dit qu'un impôt n'était obligatoire que dans les cas et la mesure où la loi a prévu cet impôt.

¹⁷² A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, Paris, L.G.D.J., 1983, p. 337. L'auteur conclut ainsi sa thèse de doctorat en déclarant que l'exercice d'une option fiscale doit être vu comme « la recherche légale (et ce par définition) par le contribuable d'un prélèvement fiscal minimal » applicable à sa situation (caractérisée en droit ou en fait).

¹⁷³ Nous verrons en effet *infra* que l'identification d'un tel « abus » par l'administration renvoie à l'analyse des objectifs sous-jacents aux dispositions de la loi fiscale qui seraient prétendument « abusées » par le contribuable.

¹⁷⁴ Voy., à ce sujet, les premiers développements que nous consacrerons *infra* à l'introduction de la notion d'« avantage fiscal » ou de « régimes (fiscaux) de faveur » et à l'évocation de la pluralité des objectifs qui peuvent être poursuivis à travers les différentes dispositions qui régissent un prélèvement fiscal (outre l'objectif principal qui est en théorie assigné à l'impôt, à savoir financer les services publics fournis par l'autorité publique au profit de laquelle cet impôt est levé).

B) La localisation de l'hypothèse du « libre choix de la voie la moins imposée » parmi des typologies et terminologies alternatives ou complémentives (à la distinction entre fraude et évasion)

43. Le terrain du problème (de l' « abus ») que nous étudierons peut aussi être déblayé en se situant à partir de classifications (« typologies ») et/ou qualifications (« terminologies ») de procédés d'évitement de l'impôt *autres* que celles qui ont été exposées jusqu'ici et qui s'articuleraient toutes autour d'une opposition binaire systématique entre les notions de fraude fiscale et d'évasion fiscale. Nous nous intéresserons ici à ces typologies et terminologies qui ont pu être proposées par la doctrine au-delà ou en-deçà de cette *summa divisio* usuelle et qui sont de nature à déjà nous faire entrevoir, en amont de la notion d'abus fiscal en droit positif, l'existence, au sein des comportements d' « évitement licite de l'impôt », de certains procédés qui, sur la base d'autres critères que celui de la seule violation ou du simple respect de la loi fiscale, pourraient bien s'avérer être *plus problématiques* ou *moins tolérables* que d'autres (du moins, du point de vue de ceux qui ont alors conçu de telles typologies ou terminologies).

Il sera ainsi question successivement : d'abord, des confusions qui ont longtemps affecté la distinction entre les notions de « fraude fiscale » et d' « évasion fiscale » dans leurs anciennes conceptions (« inclusives » de l'une par l'autre), jusqu'à alors les décliner chacune en des sous-concepts aussi désarçonnants que ceux de « fraude légale » ou d'« évasion illégale » (**a**) ; ensuite, de la propension de nos fiscalistes francophones à inventer de nouvelles expressions (basées alors sur l'usage d'autres substantifs que les mots « évasion » ou « évitement ») pour désigner plus favorablement certains procédés d'évitement qui leur paraissent irréprochables, et à réserver la notion d'évasion (le cas échéant, en l'affublant d'un qualificatif péjoratif) à la stigmatisation de procédés qui seraient plus problématiques et, partant, moins défendables (**b**) ; enfin, de l'identification du caractère « *extra legem* » de l'évasion fiscale potentiellement problématique, par opposition à des situations de sous-/moindre imposition « *intra legem* », que le contribuable atteindrait d'une façon qui aurait bien été prévue, et parfois même voulue, par le législateur (ayant adopté des régimes exceptionnels, optionnels voire forfaitaires) (**c**).

a) Les (con)fusionns historiques des notions de fraude et d'évasion dans leurs acceptions primitives

44. Nous avons vu que les notions fondamentales de fraude et d'évasion fiscales, qui brillent par leur quasi-absence (d'occurrences et de définitions) dans les textes de la loi fiscale¹⁷⁵, sont le fruit de conceptualisations doctrinales tendant à les opposer systématiquement, de sorte que l'une désigne toute violation de la loi fiscale commise dans l'intention d'éviter l'impôt, et que l'autre qualifie *par contraste* tout procédé visant à éviter l'impôt *sans* enfreindre la loi fiscale. Nous nous devons toutefois de révéler ici qu'il n'en a pas toujours été ainsi, d'abord parce que ces deux concepts n'ont pas toujours coexisté dans le vocabulaire fiscal, ensuite parce qu'ils n'y ont pas toujours été catégoriquement opposés l'un à l'autre (ou dissociés l'un de l'autre), soit qu'ils y étaient employés *l'un pour l'autre*, soit qu'ils y étaient intégrés *l'un dans l'autre*.

Si le problème de la fraude fiscale se pose vraisemblablement depuis l'origine de l'impôt¹⁷⁶ et si l'usage du mot « fraude » en matière fiscale pouvait déjà être attesté dès le droit romain¹⁷⁷, l'apparition du terme « évasion » dans la littérature fiscale française est beaucoup plus récente et ne daterait en réalité que du début du XX^e siècle, juste avant le premier conflit mondial¹⁷⁸. Sous la plume des tout premiers auteurs qui l'ont adoptée, l'expression « évasion fiscale » a alors d'abord fait l'objet d'un usage indifférencié avec celle de « fraude fiscale »¹⁷⁹, l'une et l'autre étant censée ne désigner qu'une seule et même « chose », à savoir : « un procédé de soustraction de tout ou partie de ses biens ou de ses revenus *hors de* l'emprise du fisc ». Le mot « évasion » était même parfois présenté comme une version savante du mot « fraude »¹⁸⁰, en adéquation avec la locution prépositive '*hors de*' figurant dans leur définition commune.

¹⁷⁵ Voy. nos premières constatations dressées et nos préliminaires observations formulées à ce propos *supra*, au seuil de l'exposé de la *summa divisio* en question entre les notions de « fraude » et d'« évasion » fiscales.

¹⁷⁶ Cf. la citation célèbre du Prof. NGASSY VATHM (cité par des auteurs belge et français : Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, p. ; Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, *op. cit.*, p. 66): « la fraude fiscale est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme ».

¹⁷⁷ Ainsi, le droit romain distinguait déjà trois manières de « frauder » : *in fraudem legis*, *in fraudem alterius* et *in fraudem fisci* (J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, pp. 38 et s.). Sans parler dans l'ancien droit (médiéval) des « fraudes aux droits seigneuriaux » (*op. cit.*, pp. 44-45).

¹⁷⁸ D'après A. PIATIER (« L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats », *Sirev*, 1938, pp. 13-14), qui expliquait ainsi que, vu que « le mot fraude n'a pas paru suffisant pour désigner l'ensemble des pratiques suivies par les contribuables sans scrupules, l'expression 'évasion', apparue peu avant 1914 est venue la doubler ». Le même auteur signalait que « l'introduction du mot évasion dans notre vocabulaire serait due à cette influence anglo-américaine » (la terminologie anglaise s'enrichissant à la même époque du mot « *avoidance* »). Charles ROBBEZ-MASSON (*op. cit.*, p. 69) relève aussi que les premiers usages du mot en question en droit fiscal ont coïncidé avec le passage en France à cette époque du système de la taxation sur les signes extérieurs de richesses ou de revenus au « régime de la déclaration contrôlée faite par le redevable lui-même ».

¹⁷⁹ Voy. not. E. GUILMARD, *L'évasion fiscale*, 5^e éd., Paris, Lib. P. Rosier, 1908, qui sous cet intitulé à l'époque novateur, parlait en fait uniquement des « possibilités de *fraudes* consistant en des soustractions matérielles de revenus épargnés, [...], en France ou à l'étranger ».

¹⁸⁰ E. PILON, « Principes et techniques des droits d'enregistrement », éd. Dalloz, I, 1929, p. 658 : « A vrai dire, ce qu'on est convenu d'appeler l'« évasion fiscale », ce qui, pour parler simplement, constitue la fraude, ... ».

Dans la foulée de cette vision primitive de « fusion-assimilation » de la fraude et de l'évasion, d'autres conceptions « inclusives »¹⁸¹ de ces notions, tendant à faire englober l'une par l'autre (en faisant de l'une le « genre » et de l'autre l'« espèce », et ce, dans un sens ou dans l'autre : l'évasion absorbée par/dans la fraude, ou inversement, la fraude incluse dans/par l'évasion), ont fleuri en doctrine avant que les conceptions « exclusives » que l'on connaît aujourd'hui ne s'imposent pour opposer catégoriquement les deux notions comme nous l'avons fait jusqu'ici. C'est alors au sein de ces anciennes conceptions dites « inclusives » qu'on peut se retrouver confronté à de curieuses déclinaisons des deux notions en question, opérant entre elles des recoupements, chevauchements ou croisements qui pourraient sembler incongrus aujourd'hui, comme si la frontière que nous avons tracée entre elles était poreuse ou que les deux ensembles conceptuels que nous avons délimités comportaient entre eux des intersections.

45. Ce sont d'abord des théories prônant l'absorption de la notion d'évasion fiscale *dans/par* celle de fraude fiscale qui ont pu « faire école » au sein de la doctrine fiscaliste française, pendant la première moitié du XX^{ème} siècle, et qu'il convient surtout d'épingler ici. Ainsi, dans une préoccupation plutôt *répressive*, Camille ROSIER, en 1936, avait donné de la fraude fiscale une définition des plus *extensives*, reprise ensuite par nombre de ses contemporains, et vis-à-vis de laquelle l'on peut se montrer quelque peu perplexe. Cet auteur alors énonçait ceci :

« La fraude fiscale embrasse tous les gestes matériels, toutes les opérations comptables, tous les actes juridiques, toutes les manœuvres et combinaisons auxquels ont recours des contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et contributions. [...] Sous tous ces aspects, la fraude [...] est un moyen critiquable [...], qu'elle consiste en une abstention, une insuffisance, une simulation ou une dissimulation, que l'auteur de l'infraction ait, ou non, agi volontairement, de bonne ou de mauvaise foi »¹⁸².

Si l'on peut bien comprendre le souci de proposer une définition du concept « en extension » (par énumération des diverses espèces alternatives couvertes par le concept) plutôt qu'« en compréhension » (par évocation des éléments caractéristiques de la chose conceptualisée¹⁸³), l'on peut néanmoins pointer ici une relative contradiction entre les deux phrases citées. En effet, tandis que la première semble bien identifier la fraude fiscale à partir de la volonté du contribuable de se soustraire à l'impôt, quelle que soit la nature du moyen employé à cette fin, et sans nécessairement évoquer une violation de la loi, la seconde parle quant à elle bien d'une infraction (à la loi fiscale) tout en précisant qu'elle ne doit pas nécessairement être volontaire. Il nous semble ressortir de tels propos deux définitions distinctes de la fraude fiscale, plus contradictoires que complémentaires: l'une basée sur l'intention du contribuable *sans* requérir d'élément *matériel*, l'autre fondée sur la violation de la loi *sans* exiger d'élément *intentionnel*.

¹⁸¹ Voy., pour l'identification systématique de telles conceptions, Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, pp. 75-85.

¹⁸² C. ROSIER, *L'impôt*, Paris, éd. Montaigne, 1936, p. 152.

¹⁸³ Cf. la distinction opérée (et déjà exposée *supra*) en méthodologie du droit par P. DELNOY, *op. cit.*, p. 51.

Le même auteur regrettait alors, dans sa propension répressive, que « les juristes ne menacent pas des foudres de la loi toutes les manifestations de la fraude [fiscale], qu'elle soit légale ou nettement illicite », précisait-il. C'est ici que l'on voit poindre cette idée assez confondante en soi qu'il pourrait y avoir des « fraudes (fiscales) *légales* », là où le contribuable userait de stratagèmes (« ruserait ») pour tourner habilement les textes fiscaux *sans* les heurter de front, en venant « tirer parti » des combinaisons qu'ils permettent ou des lacunes qu'ils comportent. Si pareille expression a pu prospérer à une époque où le concept d'« évasion fiscale » n'était lui-même pas encore connu ou pas encore utilisé dans le sens où il s'entend aujourd'hui¹⁸⁴, certains auteurs belges de la seconde moitié du XX^e siècle, tels que ceux cités ci-dessous, ont cru devoir la dénoncer et la proscrire en tant qu'elle renfermerait une *contradictio in terminis*.

Jean VAN HOUTTE : « En certains cas, le but poursuivi par la loi fiscale, la logique, voire même l'équité, voudraient qu'une opération ou une situation déterminées donnent ouverture à taxation, mais la règle légale est ainsi formulée qu'elle présente des failles dont le contribuable peut habilement tirer parti. On a qualifié ces cas de fraude *légale*, ce qui implique évidemment une *contradictio in terminis*. Ils sont, à notre opinion, des exemples, non de fraude fiscale, mais d'évasion [fiscale] »¹⁸⁵.

Thomas DELAHAYE : « La fraude [fiscale] suppose, par définition, un acte ou une abstention *contra legem*, par lesquels une obligation légale préexistante se trouve violée. Elle est, par définition, illégale, de sorte que l'expression 'fraude légale' constitue une contradiction dans les termes »¹⁸⁶.

Eu égard à notre présentation de la fraude fiscale comme étant un comportement « illégal »¹⁸⁷ *par définition* (et *par opposition* à ce que l'on appelle « évasion fiscale » ou « évitement licite de l'impôt »), il est vrai que l'expression de « fraude (fiscale) légale » devrait immédiatement nous apparaître comme un parfait *oxymore*, tout comme celle de « fraude illégale ou illicite » (à laquelle elle serait alors opposée) relèverait inversement du plus pur des *pléonasmes*¹⁸⁸. Toujours est-il que cette curieuse notion de « fraude légale », ainsi fermement condamnée par la doctrine belge de nos jours, avait déjà été rejetée par l'auteur français Gaston LEROUGE, contemporain de ROSIER et défenseur comme lui d'une conception large de la fraude fiscale (appartenant donc à la même école dite « répressive » au sein de la doctrine fiscale française), qui craignait qu'« en unissant ainsi ces deux notions contraires de fraude et de légalité », on puisse laisser penser « que la loi autorise, mieux légitime en certains cas, la fraude fiscale »¹⁸⁹.

¹⁸⁴ Voy., pour l'usage courant de cette expression dans des ouvrages de vulgarisation de l'époque en France, E SOUTON et P. CORDIE, *Les coulisses de la comédie fiscale : tous les moyens légaux d'échapper à l'impôt ; X... Contrôleur démissionné, L'art de diminuer légalement ses impôts* (cités par LEROUGE, *cf. infra*, p. 106).

¹⁸⁵ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasmé, 1958, n° 41, p. 32.

¹⁸⁶ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 28.

¹⁸⁷ Illégal et délibéré, ce qui fait que parler de « fraude involontaire » et de « fraude volontaire » tiendrait à notre sens respectivement tout autant de l'oxymore ou du pléonisme, comme nous l'avions déjà remarqué ci-avant.

¹⁸⁸ C'est aussi la conclusion à laquelle parvenait le Professeur français Jean-Claude MARTINEZ (*La fraude fiscale*, Coll. Que sais-je ?, n° 2180, 1990, p. 6) en se fondant sur la définition de Firmin OULES (*Une fiscalité intelligente pour demain. Comment les impôts actuels sont fraudés et éludés*, Bruylant, Bruxelles, 1993, p. 9), elle-même empruntée à celle de Lucien MELH précitée *supra* (« infraction aux lois fiscales ayant pour but... »).

¹⁸⁹ G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 3.

46. Cet auteur, qui entendait par fraude fiscale « toute machination en vue de se soustraire soit à l'assiette, soit au paiement d'un impôt », préférerait ainsi distinguer, au sein de cette sphère de la fraude fiscale, entre la « fraude de fait » et la « fraude d'intention », suivant qu'il y voyait respectivement une violation *directe* de la loi fiscale ou une violation *indirecte* de celle-ci.

« Dans le *premier cas*, on s'y dérobe nettement : on est en rébellion ouverte avec la loi. Il y a violation directe de la loi, et c'est le fait matériel qui prédomine. L'exemple type de ce genre de fraude est l'importation en contrebande ou même l'importation sans déclaration en matière de douanes. La fraude existe donc indépendamment de l'intention du contribuable. [...] Le mobile n'est pas pris en considération ; par conséquent sa bonne foi n'est pas une excuse : on est en droit purement *objectif*. La fraude de fait n'a qu'à être constatée.

Dans le *second cas*, au contraire, on se garde d'entrer en rébellion avec la loi fiscale qui devrait être appliquée. Pour l'éviter, on use d'un moyen qui est en lui-même licite. On se place délibérément sous une loi moins onéreuse ou l'on se sert d'une loi permettant d'échapper au paiement de l'impôt. [...] Il y a en tout état de cause violation indirecte de la loi et c'est ici le mobile seul de l'agent qui intervient. On ne se préoccupe plus que de l'intention du contribuable. C'est du droit purement *subjectif*. Par conséquent, dans le doute sur le mobile, l'agent est réputé n'avoir pas eu d'intention frauduleuse. En d'autres termes, la fraude d'intention ne doit [peut] jamais être supposée, ce qui est le respect même de la liberté des conventions : elle doit être démontrée »¹⁹⁰.

Nous ne pouvons pas davantage épouser la conception extensive de la notion de fraude fiscale défendue par ce dernier auteur et déclinée par lui entre la fraude *de fait* et celle *d'intention*. Cette conception reviendrait à rendre auto-suffisants les deux éléments constitutifs pourtant indissociables du délit de fraude fiscale tel qu'il se conçoit strictement aujourd'hui. En effet, la *simple contravention* à la loi fiscale commise involontairement (par erreur ou négligence) par un contribuable de bonne foi ne pourrait jamais caractériser à elle seule une fraude fiscale pénalement sanctionnée, de même que la *seule intention* d'éviter l'impôt, même parfaitement avérée dans le chef du contribuable, ne pourrait jamais suffire à lui reprocher une fraude fiscale prohibée si cette intention ne s'est pas matérialisée par une nette violation de la loi. Toute « machination » ourdie par le contribuable en vue d'échapper à tout ou partie d'un impôt n'est donc pas automatiquement constitutive d'une fraude fiscale ; pour cela, pareille « machination » devrait alors nécessairement comporter une contravention à la loi fiscale¹⁹¹.

Au surplus, nous ne pourrions, comme l'écrivait chez nous le Professeur Jan VAN HOUTTE, « confondre, dans une *même réprobation*, celui qui délibérément, viole la loi fiscale [...] » (par exemple, en important des marchandises en contrebande ou en dissimulant une partie de ses revenus dans sa déclaration aux impôts directs) « et celui qui, désirant conclure une opération, adopte la construction juridique donnant ouverture aux [impôts] les moins élevés, ou encore celui qui, fondant une affaire ou cherchant à investir ses capitaux, se place sous l'application d'une législation accordant les plus grands avantages au point-de-vue fiscal »¹⁹².

¹⁹⁰ G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, pp. 2-3 (voy. aussi pp. 117 et s.).

¹⁹¹ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, pp. 106-107.

¹⁹² J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, pp. 105-106.

Qualifier de « fraude fiscale » ces deux genres d'attitudes du contribuable face à l'impôt, pour pouvoir les soumettre aux mêmes sanctions *pénales*, ce serait, comme le disait ce Professeur, « nier le droit fiscal »¹⁹³, (dé-)nier l'existence même du droit pour le contribuable d'échapper à l'impôt en ne se plaçant pas dans les conditions légales qui en déterminent l'application ou en se plaçant dans le champ et les conditions d'application de régimes fiscaux plus favorables. Or, comme nous l'avons déjà dit et comme nous le reverrons en détail, il n'appartient qu'au seul législateur de venir apporter des limites à l'efficacité *fiscale* du second type d'attitudes (dans certains cas et/ou à certaines conditions), pour empêcher que le contribuable n'exerce alors son droit de « choisir la voie la moins imposée » d'une façon qu'il considérerait abusive.

Dans le même sens, le Belge Camille SCAILTEUR, qui a lui-même défendu l'application en droit fiscal d'une théorie dite de la « fraude à la loi » (au sens où nous l'entendrons par après), se refusait d'admettre la conception soutenue par LEROUGE de la notion de fraude fiscale. Se demandant si l'on pourrait « annuler [...] des actes par lesquels les redevables cherchent d'une manière délibérée à frustrer le Trésor en profitant des lacunes, des facilités¹⁹⁴ ou des conséquences imprévues des lois fiscales », il répondait qu'un auteur français (LEROUGE) avait pu le penser mais il expliquait pourquoi ce point de vue ne pouvait selon lui être admis :

« Condamner des actes légalement corrects parce qu'ils ont comme ressort la volonté des parties d'éviter une imposition, ce n'est rien de moins que nier le droit de se placer en dehors des conditions requises pour la perception de l'impôt. Car, même lorsqu'ils usent légitimement de ce droit, les redevables veulent se soustraire à une obligation fiscale. Et ils n'ont pas pour cela une pensée frauduleuse, pas plus que ceux qui, pour ne pas être imposés ou pour l'être moins, laissent leurs capitaux improductifs, s'abstiennent d'exercer leur profession quand leurs revenus ont atteint un niveau déterminé, etc.

Sans contredit, il y a une différence de *degré* entre la simple recherche de la voie la moins onéreuse et le dessein prémédité de tourner la loi en rusant avec les textes, mais ce n'est pas une différence de *nature*. En tout cas, une méthode consistant à pénétrer les intentions subjectives des parties, à scruter leurs mobiles, pour apprécier la validité des actes qu'elles rédigent, ne peut qu'échouer »¹⁹⁵.

Ainsi, si cet auteur critiquait l'usage impropre en France de la terminologie de « fraude à la loi » pour désigner l'infraction à la loi fiscale (alors qu'il employait lui-même cette expression plutôt « dans le sens technique d'adaptation de moyens licites en soi à des fins contraires aux commandements de la loi »), il estimait bien en revanche que la notion de « fraude à la loi » doit être vue comme « autre chose que la seule intention d'éluder une disposition légale »¹⁹⁶.

¹⁹³ Sans compter que ce serait aussi contradictoire avec le fait que le législateur fiscal lui-même, comme nous le verrons ci-après, table parfois sur la volonté du contribuable d'éviter l'impôt en prévoyant des régimes fiscaux de faveur afin de l'inciter à adopter certains comportements qu'il estime devoir encourager eu égard à des considérations de politique économique, sociale, environnementale, culturelle, etc.

¹⁹⁴ Sont visés ici tous ces « avantages fiscaux » (modération ou exemption d'impôt) qui peuvent être prévus par la loi fiscale en faveur du contribuable qui (se) serait placé dans certaines situations ou conditions déterminées.

¹⁹⁵ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 298.

¹⁹⁶ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 298, note de bas de page n° 1.

47. Et *quid* du sens donné alors à l'expression d'« évvasion fiscale » déjà connue à l'époque ? Dans ces anciennes nomenclatures où l'on qualifiait de « fraude (légale ou d'intention) » des comportements qu'on qualifierait aujourd'hui d'« évvasion fiscale (ou évitement licite) », la notion d'évvasion fiscale n'était employée que pour désigner une catégorie bien spécifique de ce qui était vu comme de la fraude : celle qui impliquait le passage de frontières étatiques. Ainsi, un troisième auteur de la même veine doctrinale et de la même époque, A. PIATIER, sous-distinguait au sein de la fraude fiscale la « fraude intérieure » et l'« évvasion », reprenant la « conception positive et simple » de Camille ROSIER pour la première et comprenant alors dans la seconde « toutes les fraudes qui sont rendues possibles par l'existence d'une frontière aux territoires des Etats et d'une limite de leur souveraineté administrative et fiscale »¹⁹⁷.

Quant à Gaston LEROUGE, il opérait encore une autre sous-distinction, au sein de ce qu'il appelait la « fraude extérieure ou internationale » (par opposition à la « fraude intérieure », s'exerçant dans l'Etat où réside l'assujetti), entre d'une part l'« évvasion fiscale », censée alors correspondre à ce qu'était pour lui la fraude *de fait* dans la fraude *intérieure*, et d'autre part l'« exportation des capitaux », faisant également subir un préjudice au Trésor mais *sans* qu'il y ait de violation de la loi fiscale de la part du contribuable qui délocalise ainsi ses avoirs¹⁹⁸. Faisant de l'« évvasion fiscale » l'aspect *illégal* de la « fraude » dans un contexte *international*, cette dernière conception avait alors le mérite de coller au plus près à la sémantique propre du mot « évvasion », dans l'idée de s'extirper d'un lieu où l'on est sous emprise¹⁹⁹, s'agissant ici pour le contribuable d'aller par exemple cacher des revenus sur des comptes à l'étranger²⁰⁰, ou bien encore de fixer son domicile à l'étranger sans y installer effectivement sa résidence²⁰¹.

Si la notion d'« évvasion fiscale », employée dans le contexte *international*, peut encore viser aujourd'hui des pratiques aussi bien licites qu'illicites (*cf.* sa traduction littérale en anglais), elle s'est aussi progressivement imposée dans le lexique fiscal francophone pour désigner alors, dans un contexte de droit purement *interne*, toutes les manœuvres auxquelles les contribuables auraient recours pour échapper à l'impôt *sans* contrevenir formellement à la loi d'impôt, c'est-à-dire tout ce que les anciens partisans d'une conception extensive de la fraude fiscale (tels que les Français ROSIER et LEROUGE) appelaient « fraude légale » ou « fraude d'intention », ou que d'autres, plus récemment, nommaient encore « succédané de la fraude ».

¹⁹⁷ A. PIATIER, « L'évvasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats », Sirey, 1938, p. 45.

¹⁹⁸ G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 3.

¹⁹⁹ Voy. nos considérations exprimées ci-dessus quant à l'étymologie et à la sémantique du mot « évvasion ».

²⁰⁰ Plutôt que d'y transférer des avoirs qui y produiraient des revenus qu'il ne cacherait pas à son administration.

²⁰¹ Ici, le contribuable-personne physique devrait ainsi continuer à être imposé dans son Etat d'origine si son administration découvre qu'il y a bien conservé sa résidence et que son changement de domicile était donc fictif.

Ainsi, un auteur suisse (non juriste), André MARGAIRAZ, définissait en 1970 l'évasion comme « un essai de se soustraire à l'impôt dans les limites de la loi », pour venir ensuite la ranger dans la catégorie de ce qu'il appelait les « succédanés de la fraude », où il englobait alors tous les procédés visant à obtenir des résultats matériels semblables à ceux de la fraude proprement dite mais ne pouvant [juridiquement] être considérés comme des cas de « fraude caractérisée ». Mais l'intérêt d'une telle sous-catégorie « en marge » de la fraude fiscale s'estompe aussitôt qu'il l'illustre en citant les cas de « ventes sans factures ou avec factures minorées », de « dissimulations de recettes » ou d'« écritures comptables inexactes »²⁰², c'est-à-dire autant de cas qu'il conviendrait à notre avis d'apprécier comme des fraudes fiscales indiscutables. Le propos de cet auteur paraît d'autant plus illisible que celui-ci semble défendre une conception extensive de la fraude fiscale lorsqu'il écrit par ailleurs que « la fraude consiste à échapper à l'impôt, à donner une fausse présentation de la vérité ou une interprétation erronée » (or *seule* la deuxième hypothèse énumérée ici relèverait de la fraude fiscale prohibée), ou encore, qu'« il y a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire » (or un impôt ne peut être « fraudé » si ses conditions légales d'application ne sont pas réunies, qu'importe que le fait d'échapper en l'occurrence à l'impôt ait été prévu ou voulu par le législateur fiscal)²⁰³.

Enfin, signalons encore que dans le cadre d'une conception *inverse*, d'inclusion de la notion de fraude fiscale *dans/par* celle d'évasion fiscale, qui a pu être soutenue par quelques auteurs français au début de la seconde moitié du XX^{ème} siècle, l'appellation « évasion fiscale » a pu aussi devenir, par l'effet d'une sorte de métonymie, le concept générique englobant *toutes* les pratiques visant à éviter l'impôt, qu'elles se déploient dans le cadre national ou international, et qu'elles respectent ou qu'elles transgressent la loi fiscale. Ici, l'évasion se déclinait alors en une « évasion *illégal*e » et une « évasion *légal*e », la première n'étant rien d'autre que de la fraude fiscale, tandis que la seconde, consistant à échapper à l'impôt dans les limites de la loi, correspondrait à ce qu'on appellerait désormais (tout simplement) de l'« évasion fiscale ».

Ainsi, le Professeur français Bernard NAVATTE estimait que « l'évasion revêtait deux aspects : l'un illégal, c'est le domaine de la fraude, l'autre légal, c'est là que l'habileté a lieu de se manifester »²⁰⁴. De même, le fiscaliste français Lucien MEHL, suivant en cela la conception défendue avant lui par G. MORANGE, voyait *tantôt* une « évasion fiscale légale », lorsque l'élément matériel de la fraude (l'infraction à la loi fiscale) fait défaut, comme c'est notamment le cas lorsque « des parties à un contrat adoptent la qualification la moins onéreuse, au regard des droits d'enregistrement, à condition que cette qualification corresponde à la réalité » ou lorsqu'« une entreprise commerciale adopte la forme juridique la plus favorable au point de vue des impôts sur le revenu », *tantôt* une « évasion illégale », donc une fraude (constituée de son élément matériel et de son élément intentionnel), « si la présentation juridique n'est qu'une façade construite en vue d'éluder l'impôt »²⁰⁵. Un troisième auteur de la même tendance et de la même période, B. TADDEI, défendait également une conception extensive de la notion d'évasion fiscale, tout en rejetant hors de l'extension de celle-ci « la situation dans laquelle le contribuable a échappé à l'impôt le plus légalement du monde », par abstention ou option pour une opération moins imposée, ne voyant pas « la nécessité de qualifier cette hypothèse sur le plan juridique »²⁰⁶.

²⁰² A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Lausanne, 1970, pp. 31-33.

²⁰³ A. MARGAIRAZ, *op. cit.*, pp. 26 et 28, et les critiques que nous relayons de Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 22. Le même auteur suisse remarquait encore (*op. cit.*, p. 30) qu'« en Belgique, on entend par la fraude ce qui n'est souvent qu'une erreur et même parfois la seule habileté à esquiver l'impôt sans transgresser la loi », ajoutant qu'« en utilisant cette équivoque, les véritables fraudeurs trouvent parfois une échappatoire pour se soustraire [...] à certains impôts ». On pourrait alors se demander, comme le faisait Thomas DELAHAYE (*op. cit.*, p. 22), où cet auteur suisse a pu puiser une telle conception de la fraude fiscale. En réalité, il reprenait (sans le citer) un propos de Camille SCAILEUR (*Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, Louvain, 1961, p. 99) qui faisait référence non pas à des définitions doctrinales, mais simplement au constat « sociologique » que, dans le langage courant, le terme « fraude » pouvait être bradé (et donc mésusé) en Belgique parce qu'il n'y suscitait pas dans l'opinion publique le même opprobre que dans les pays anglo-saxons (comme nous le verrons plus loin), d'où l'idée qu'il y aurait là « une équivoque dans laquelle les véritables fraudeurs pourraient trouver un refuge ».

²⁰⁴ B. NAVATTE, « La fraude et l'habileté en droit fiscal », *Recueil Dalloz*, 1951, chroniques XX, p. 87.

²⁰⁵ L. MEHL, *Science et technique fiscale*, P.U.F., Coll. Themis, 1959, p. 733.

²⁰⁶ B. TADDEI, *La fraude fiscale*, LITEC, 1974, p. 53.

Appendice sur la notion de « fraude légale » comme amorce pédagogique du problème de l'abus

48. Si nous avons dû nous montrer critique à l'égard de ces anciennes conceptions *inclusives* de la fraude ou de l'évasion fiscales, nous pouvons néanmoins leur reconnaître un mérite : celui d'avoir d'emblée pu mettre en évidence l'existence d'hypothèses où, sans nullement enfreindre la loi formellement (frontalement, manifestement, directement...), le contribuable la malmènerait cependant, au point que des auteurs aient voulu faire rentrer ces situations sous la bannière pénale de la « fraude » tout en soulignant la « légalité » formelle (cf. l'étrange concept de fraude légale), ou à l'inverse, les qualifier d'« illicites » tout en admettant qu'il ne pourrait s'agir là de « fraude » à proprement parler (cf. la curieuse notion d'évasion illégale).

En particulier, c'est cette notion de « fraude légale » qui nous a semblé des plus intéressantes (aussi confondante soit-elle de prime abord) pour suggérer l'existence de ces cas-limites, discutés et discutables. L'ambiguïté intrinsèque de la notion permettait aussi bien de *dénoncer* le procédé visé que de le *valider* selon que l'accent était plutôt mis sur le mot « fraude » ou bien sur l'adjectif « légal », comme l'ont très bien montré des auteurs belge et français (l'un voyant dans le concept une espèce particulière d'évasion, l'autre y voyant plus un synonyme):

Dans une contribution intitulée « La fraude légale », le belge Camille SCAILTEUR écrivait ainsi en 1955 : « D'où vient que l'on parle couramment de *fraude légale* pour désigner l'évasion fiscale réalisée par des procédés juridiques qui permettent d'éviter l'impôt sans contrevenir à la loi ? L'ambiguïté de l'expression s'explique par ces deux raisons. *D'une part*, les agents de l'administration ont tendance à qualifier de frauduleux des actes par lesquels les redevables habiles esquivent un droit ou une taxe, tout en restant dans les limites de leur droit. *D'autre part*, ceux qui tournent habilement les textes sans les heurter directement veulent se dérober à des obligations fiscales. Ils sont du reste aux confins de la légalité quand ils utilisent des moyens qui ne sont que des 'expédients pour passer doucement par-dessus la loi'²⁰⁷ »²⁰⁸.

Dans sa thèse sur la notion d'évasion fiscale, le français Charles ROBBEZ-MASSON s'exprimait ainsi en 1989 : « La contradiction oblitérée, le rapprochement de ces antonymes que sont la fraude et la légalité nous semble exprimer de façon fort excellente l'ambiguïté inhérente à la notion d'évasion fiscale, expliquant peut-être par là son usage général et abusif. Pour *certain*s en effet, dont font partie les contribuables irréprochables (par vertu ou par obligation) et l'Administration des Impôts elle-même, il ne s'agit là bien souvent que d'un euphémisme pudique et bien utile pour désigner sans le nommer ce que l'on considère comme une fraude véritable. *D'autres* au contraire, contribuables habiles et fiscalistes professionnels et appointés, n'entendent par là qu'un ensemble de procédés leur permettant d'éluder tout ou partie de la dette d'impôt, sans se mettre en contradiction avec la loi, en l'utilisant plus ou moins directement »²⁰⁹.

Il nous faut par ailleurs remarquer ici, toujours à propos de cette notion de « fraude légale », que ce qui peut nous sembler être un oxymore aujourd'hui n'en était peut-être pas un hier²¹⁰,

²⁰⁷ Cette jolie formulation, également citée par Gaston LEROUGE (*op. cit.*, p. 106, n° 56), est attribuée par ce dernier à un certain M. de BONNEFOY (agent des régies financières au XVIIIe siècle ?), sans plus de précision.

²⁰⁸ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 289.

²⁰⁹ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, *op. cit.*, 1990, pp. 37-38.

²¹⁰ Tout comme l'expression de « fraude illégale », employée notamment par Henry LAUFENBURGER (*Traité d'économie et législation financière*, Tome 1 : *Théorie économique et psychologique*, Paris, 1956, p. 274), ne paraissait alors sans doute pas être pour cet auteur ce « pléonasme » qu'elle semblerait incarner aujourd'hui.

si l'on s'enquiert du sens classique qu'a toujours eu le concept de fraude en droit commun, indépendamment du sens qui lui est désormais conféré lorsqu'il est employé en droit fiscal.

En effet, contrairement au concept d'« évasion » qui n'a longtemps été connu en droit que dans la seule matière pénale (avant d'être importé dans le champ lexical fiscal), la notion de « fraude » a quant à elle été conçue de longue date en droit civil, loin du droit pénal ou fiscal. Ainsi, tandis que l'emploi du mot « fraude » en droit fiscal est désormais clairement réservé à l'évocation de véritables contraventions à la loi (fiscale), commises en vue d'éluder l'impôt, le concept de « fraude » en droit commun a plutôt lui-même toujours renvoyé non pas tant à la violation d'une obligation légale qu'à l'intention de nuire ou de « porter préjudice à autrui en se servant des procédés de la technique juridique [comprenez donc : de moyens licites] ».

Comme le disait le privatiste Georges RIPERT (dans la préface de l'ouvrage précité de Gaston LEROUGE), « la contravention aux lois civiles n'est jamais qualifiée de fraude lorsque l'auteur n'a pas l'intention de nuire à autrui ; elle est sanctionnée par la nullité ou l'inopposabilité de l'acte, [...]. Mais le droit civil n'éprouve pas le besoin de faire appel à l'idée morale de fraude pour réprimer ces contraventions ; il a ses armes propres »²¹¹.

Alors même que la fraude en droit fiscal repose sur la violation bien établie de la loi (fiscale, en l'occurrence), la fraude en droit commun suppose plutôt une *absence* de violation de la loi et elle renvoie donc plus généralement à ce genre d'attitude que l'on voudrait qualifier de contraire *au droit* (et sanctionner le cas échéant d'inefficacité *en droit*) en raison de ses finalités, mais qui ne serait pas contraire à *la loi* de par les moyens employés. Il en découle que relier le mot « fraude », ainsi pris dans son sens le plus classique en droit (commun), à l'adjectif « légal » ne constituerait pas l'hérésie terminologique qu'on voudrait bien dénoncer. Cette combinaison *a priori* incongrue des deux termes ne serait donc pas dénuée de sens du point de vue *juridique*, outre qu'elle revêtirait à nos yeux un certain intérêt au plan *didactique*.

Enfin, à titre d'ultime précision sur cette notion de fraude légale désormais abandonnée, nous voudrions encore faire observer que l'adjectif « légal » pourrait également y être interprété comme évoquant tout aussi bien la conformité à la loi (fiscale) que le caractère « juridique » du procédé d'évitement désigné, lequel serait en effet lié en l'occurrence au choix d'utiliser une certaine forme *juridique* plutôt qu'une autre faisant l'objet d'un traitement *fiscal* distinct (ce que nous avons nommé ci-dessus « choix de la voie la moins imposée » ou que certains, plutôt en France, appellent aussi « substitution juridique », par opposition à « matérielle »²¹²).

²¹¹ G. RIPERT, Préface de G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. XI.

²¹² Voy. les références citées *supra* sur la doctrine belge ou française utilisant ces dernières expressions.

On en voudrait pour preuve la façon dont la notion en cause a pu être traduite en néerlandais (« *juridische belastingontduiking* »)²¹³, ou bien encore, l'extrait du passage précité de Camille SCAILTEUR, là où cet auteur dit que la fraude légale est une forme²¹⁴ d'« évvasion fiscale réalisée par des procédés *juridiques* permettant d'éviter l'impôt sans contrevenir à la loi »²¹⁵.

Ainsi, pour cet auteur qui ne rechignait pas à employer cette expression litigieuse, *non seulement* le mot « fraude » ne devait pas y être pris comme évoquant la violation de la loi caractérisant la fraude fiscale, *mais en outre*, l'adjectif « légal » pouvait vouloir dire autant « conforme à la loi » qu'« utilisant un procédé juridique ».

²¹³ Voy. Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 27, citant ADRIANI et VAN HOORN, *Het belastingrecht*, t. II, n° 98. On peut aussi faire le lien avec l'expression anglaise « *legal transaction* », qui signifie « acte *juridique* » en français.

²¹⁴ Qu'il place alors au côté notamment de « l'abstention de produire des biens ou services ou de consommer... ».

²¹⁵ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 289.

b) Les variations terminologiques sur le concept d'évasion et les nouvelles classifications tripartites

49. Pauvreté de la terminologie juridique en langue française, qui n'a longtemps connu que le vocable « fraude » pour viser alors toutes les attitudes les plus hétérogènes des contribuables cherchant à diminuer leurs impôts (qu'elles impliquent ou non une violation de la loi fiscale), et qui l'a ensuite dédoublé du vocable « évasion », lequel n'est pas beaucoup plus approprié pour viser des procédés parfaitement licites empruntés par les contribuables afin d'avoir à payer moins d'impôt (quand ils ne comporteraient pas cet aspect transfrontalier ou cet élément d'extranéité qui permettrait au moins d'y voir une « évasion » par rapport à un territoire²¹⁶).

C'est ainsi que nous avons pu comprendre ce besoin éprouvé par certains auteurs anciens d'assortir systématiquement le concept privilégié (celui de « fraude » ou celui d'« évasion ») d'un *adjectif qualificatif* de nature à signaler le caractère foncièrement « légal » ou « illégal » du procédé qualifié. Sur la base du même constat de l'insuffisance conceptuelle des notions de « fraude » et d'« évasion », nous pouvons aussi épinglez et expliquer ici cette préférence manifestée par de nombreux auteurs plus contemporains (en France comme en Belgique) en faveur d'expressions nouvelles basées sur des *substantifs alternatifs* à celui d'« évasion », pour désigner plus favorablement des procédés d'évitement licite qui ne devraient pas pouvoir souffrir la moindre contestation, quitte à réserver l'étiquette « évasion » à la stigmatisation d'autres procédés tout aussi licites mais qui pourraient bien être jugés abusifs ou excessifs.

En particulier, c'est précisément l'attitude consistant à éviter (licitement) l'impôt en se servant des procédés de la technique juridique (attitude plus sophistiquée que les voies rudimentaires de l'abstention, de la substitution matérielle ou de l'évitement physique²¹⁷), que nous avons jusqu'ici qualifiée de « libre choix de la voie la moins imposée » (et que certains pédagogues qualifient aussi parfois d'« évasion formelle » ou d'« évitement juridique »²¹⁸), qui serait bien concernée par cette tendance aux appellations alternatives, voire mélioratives²¹⁹. Cette attitude que nous avons pu ranger dans la catégorie générique de l'évasion fiscale (au sens où celle-ci, mieux nommée « évitement licite de l'impôt », s'opposerait à celle de la fraude fiscale), de nombreux théoriciens et techniciens modernes de la fiscalité préfèrent désormais la désigner pudiquement à partir de termes plus feutrés, ainsi dénués de la péjoration du mot « évasion », tels que « gestion fiscale », « optimisation fiscale », ou encore, « planification fiscale ».

²¹⁶ D'où l'on ne pourrait de toute façon pas dire que le contribuable (ou la matière imposable) était « retenu », comme l'aurait été le détenu qui se serait « évadé » d'une prison.

²¹⁷ Voy. les différentes catégories ou techniques dites d'« évitement matériel » que nous avons déclinées *supra*.

²¹⁸ Voy. les références données *supra* sur cette catégorisation pédagogique de l'évitement « juridique/formel ».

²¹⁹ Voy. nos explications *infra* sur ce que nous entendrions plus précisément ici par appellations « mélioratives ».

50. La notion de « gestion fiscale » est plutôt²²⁰ propre à la doctrine française où elle s'avère être l'exact *pendant conceptuel* de la notion de « libre choix de la voie la moins imposée » qui n'est employée de façon systématique qu'au sein de la doctrine belge (en ce compris du côté néerlandophone, qui la traduit littéralement en « *vrije keuze van de minst belaste weg* »²²¹). Plus qu'à une technique, ces deux concepts belge et français renvoient en réalité à un certain principe qui y est sous-jacent dans le droit fiscal des deux pays²²² : celui du « droit de choisir la voie la moins imposée » en Belgique et celui de la « liberté de gestion (fiscale) » en France. C'est le Professeur Maurice COZIAN qui a proposé la notion de « gestion fiscale » en France et qui l'avait ainsi très clairement appliquée dans le domaine de la fiscalité des entreprises :

« Le maniement de la fiscalité des entreprises se fait à deux niveaux : le niveau élémentaire et le niveau supérieur. Le premier englobe les règles techniques de base [du seul droit fiscal], [...]. Le second, non pas isolé, mais relié au droit des affaires et au droit comptable, remonte aux grands principes. Par-là, on atteint la *gestion fiscale*, laquelle autorise les audaces calculées avec le souci constant des limites à ne pas franchir »²²³.

Les expressions « optimisation fiscale » et « planification fiscale » sont quant à elles à relier à leurs *équivalents linguistiques* en anglais dans le contexte du droit (fiscal) international. Si le substantif « optimisation » n'est qu'un néologisme en français (formé à partir du mot latin *optimum* : « ce qui est le mieux », et du verbe anglais *to optimize* : « faire [quelque chose] au mieux [avec les moyens dont on dispose] »²²⁴), le mot « planification » renvoie bien dans le langage courant à « l'élaboration d'un plan, comportant une suite ordonnée d'opérations ». L'expression « planification fiscale » vient faire écho à la notion anglaise de « *tax planning* », bien connue des adeptes de la fiscalité à l'échelle internationale, mais elle peut aussi évoquer une planification patrimoniale (même purement interne) qui intégrerait une dimension fiscale.

La planification fiscale *internationale* (« *international tax planning* ») peut être ainsi définie comme l'ensemble « des mesures prises ou des structures mises en place par un groupe de sociétés dans le but de réduire sa charge fiscale globale, soit en évitant des déperditions fiscales *causées* par le caractère international de ses opérations (comme des doubles impositions), soit en bénéficiant de mesures spécifiques octroyées ou utilisées *en raison* du caractère international de ces mêmes opérations »²²⁵.

La planification *patrimoniale* a généralement « pour but d'assurer la conservation et de préparer la transmission d'un patrimoine durant la vie ou au décès de la personne concernée »²²⁶, ce qui fait qu'elle implique très souvent une interaction dans la prise en compte des mécanismes de droit civil ou successoral et des règles de droit fiscal.

²²⁰ Cette notion est parfois aussi employée en Belgique (voy. par exemple Th. DELAHAYE, *op. cit.*, pp. 16-17).

²²¹ Voy. notamment Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, n° 3, 2010, pp. 4-42, spéc. p. 4 (voy. également la version réactualisée de cette contribution parue in *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, pp. 25-97).

²²² Principe général dont nous étudierons alors les fondements, la portée et les limites en droit belge.

²²³ M. COZIAN, Postface in « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », 2^e éd., LITEC Droit, 1986.

²²⁴ Ou « dans la situation dans laquelle on se trouve », ce qui correspond assez bien à la définition de la planification fiscale internationale telle que livrée ci-après (par les auteurs mentionnés à la note suivante).

²²⁵ P. MINNE et S. DOUENIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 21).

²²⁶ E. de WILDE d'ESTMAEL, « La planification patrimoniale : son utilité et sa mise en place », *Revue de Planification Patrimoniale Belge et Internationale*, n° 2014/1, p. 10.

Toutes ces dénominations prêtent ainsi à l'attitude du contribuable les vertus de sérieux et de respectabilité d'un calcul « mathématique », bien loin du côté aventureux (et, le cas échéant, blâmable) de l'échappée « romantique » à laquelle ferait plutôt songer le mot « évasion »²²⁷. Ces expressions mettent en avant chez le contribuable (souvent aidé par d'experts conseillers) tantôt sa vision *intégrative* des enjeux fiscaux d'opérations à accomplir, tantôt sa logique de *maximisation* des économies fiscales rendues possibles dans telle ou telle situation à définir, tantôt son sens de l'*anticipation* des conséquences fiscales de faits susceptibles de se produire. Mais quelle que soit la qualité qui est ainsi mise en exergue dans le chef du contribuable (*gestionnaire, optimisateur, planificateur*), toutes ces variantes terminologiques soulignent qu'il s'agit pour le contribuable de chercher à tirer le meilleur parti de la diversité des régimes *fiscaux* applicables selon le type d'instrument *juridique* utilisé pour organiser ses affaires (aménager ses activités, gérer ses intérêts, administrer ses biens, planifier sa succession, *etc.*), voire, dans le contexte international, de la disparité des niveaux de pression fiscale entre pays.

A noter encore ici que, comme le fait remarquer en France Charles ROBBEZ-MASSON²²⁸, entre « l'euphémisme anesthésiant » d'expressions telles que celle de « gestion fiscale » et « la péjoration dangereuse » de la locution « évasion fiscale », la doctrine française parle aussi volontiers d'« habileté fiscale »²²⁹, sémantique mettant assez bien en évidence les qualités d'adresse du contribuable qui manie ici les règles du « jeu fiscal » avec une certaine dextérité, voire une relative virtuosité (lorsqu'il parvient à tirer profit de failles ou lacunes de la loi²³⁰).

51. Que ce soit alors en Belgique ou en France, dans la pratique comme au sein de la doctrine, le besoin de plus en plus pressant d'utiliser une nomenclature qui associe à l'adjectif « fiscal » un autre substantif que le mot « évasion » n'est alors certainement pas anodin. Ce glissement terminologique est bien révélateur de l'évolution des idées ; il paraît annoncer le dépassement de l'opposition *binnaire* classique entre la « fraude » et l'« évasion » (fiscales), et l'avènement d'une distinction *tripartite* où l'appellation « évasion fiscale » serait réservée aux déclinaisons plus problématiques – et qualifiables d'« abusives » – de l'« évitement licite de l'impôt », contre lesquelles il serait permis à l'administration fiscale (belge ou française en l'occurrence) de lutter *nonobstant* l'absence de violation formelle de la loi fiscale par le contribuable.

²²⁷ Voy., pour une analyse des notions « parallèles » à celle d'évasion fiscale, entre synonymes et euphémismes, Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, pp. 36-41.

²²⁸ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 40.

²²⁹ En France, cette notion a été adoptée par le Professeur B. NAVATTE (« La fraude et l'habileté en droit fiscal », *Recueil Dalloz*, 1951, chroniques XX, pp. 87 et s.) qui, dans sa conception « inclusive » de la notion de fraude fiscale par celle d'évasion fiscale (telle qu'évoquée *supra*), écrivait que « l'évasion revêt deux aspects, l'un illégal, c'est le domaine de la fraude, et l'autre légal, c'est là que l'habileté a lieu de se manifester ».

²³⁰ Sur la notion de « lacunes » de/dans la législation fiscale, voy. nos explications plus détaillées *infra*.

C'est déjà en ce sens que le Professeur français Maurice COZIAN s'exprimait en préfaçant une thèse publiée en 1990 sur « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* »²³¹ :

« Mais d'où vient ce sentiment de gêne que suscite toute référence à l'évasion ? On ne s'en vante pas auprès de son inspecteur. Ne serait-ce pas simplement un effet de la sémantique ? C'est que le mot 'évasion' laisse un arrière-goût suspect. Le glissement terminologique est d'ailleurs révélateur ; il est plus rassurant aujourd'hui, [...], de parler d'habileté fiscale, de gestion et de stratégie fiscale, mieux encore, comme les anglo-saxons, de *tax-planning*. Ce sont les versions modernes, dénuées de toute coloration morale, de l'évasion fiscale tolérée ».

De la même façon, un auteur britannique, Stefan N. FROMMEL, dans une étude consacrée il y a plus de 25 ans à « L'abus de droit en droit fiscal britannique »²³², donc à une époque où le Royaume-Uni ne connaissait pas sa « *General Anti-Abuse Rule* » adoptée en 2013, opposait ainsi la France et le Royaume-Uni à propos des grandes distinctions conceptuelles à opérer :

« Il semble qu'en France il faudrait utiliser une classification tripartite (fraude fiscale, évasion fiscale, habileté fiscale) où le terme évasion fiscale ne correspond plus à la *tax avoidance* britannique mais à une catégorie intermédiaire, inconnue en Grande-Bretagne. Par contre, dans notre étude, le terme d'évasion fiscale est utilisé dans le sens de *tax avoidance*, car la classification tripartite n'a pas encore été acceptée en Grande-Bretagne ».

On comprend donc mieux cette obsession qui anime désormais la doctrine moderne à vouloir trouver un concept qui se confronterait directement à ceux de fraude et d'évasion fiscales en associant simplement un autre substantif à l'adjectif « fiscal », un peu comme notre législateur l'a fait avec le concept d' « abus fiscal » qu'il a introduit en droit belge. Il s'agit d'utiliser ici un concept nouveau, qui traduise tantôt l'*action* (*a priori* positive) que le contribuable met en œuvre – gestion, optimisation, planification – tantôt la *qualité* (*a priori* valorisée) dont il fait preuve – habileté, stratégie, ingéniosité ou ingénierie –, et qui s'insère dans la nomenclature préexistante, non pas comme une sous-catégorie spécifique de l'« évasion fiscale », mais bien comme une catégorie alternative à celle-ci (une troisième catégorie avec celle de la fraude).

Dans cette nouvelle typologie proposée, toutes ces expressions qui viennent d'être épinglées devraient alors être vues *entre elles* comme de parfaits synonymes, tandis qu'à l'égard de l'appellation « évasion fiscale » (qui subsisterait encore pour les cas potentiellement abusifs), elles ne pourraient pas/plus être vues comme des synonymes, voire comme des euphémismes. Cela serait en revanche bien le cas si ces termes de « gestion », « optimisation », *etc.*, venaient aussi à être utilisés pour désigner, alors de façon méliorative, des techniques qui pourraient s'avérer être plus discutables ou moins défendables qu'on ne voudrait bien le laisser penser.

²³¹ M. COZIAN, Préface de la thèse de Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 9.

²³² S. N. FROMMEL, « L'abus de droit en droit fiscal britannique », *R.I.Dr.Comp.*, vol. 43, n° 3, juillet-septembre 1991, p. 588.

En effet, si ces expressions nouvelles devaient se substituer complètement à celle d'évasion (au sein d'une division encore binaire entre la fraude et la gestion/optimisation/*etc.* fiscales), l'on pourrait alors bien dire que l'on serait passé d'une formule *inadéquatement péjorative*, lorsqu'il s'agissait de viser certains procédés inoffensifs, à une autre formule *inadéquatement méliorative*, lorsqu'il s'agirait au contraire de viser désormais des procédés plus « agressifs ».

A cet égard, signalons ici que, pour ceux qui ne verraient pas de nuance significative entre le mot « évasion » et ses alternatives que nous venons d'exposer, il existe aussi actuellement une tendance à affubler un seul et même substantif (qu'on emploie alors « à toutes les sauces », que ce soit celui d'« évasion » ou ceux plus neutres de « planification » ou « optimisation ») d'un adjectif qui y rajouterait ou réinjecterait de la péjoration, comme l'adjectif « agressif ». Il en est ainsi dans le cadre des travaux menés au sein de l'OCDE pour lutter contre le phénomène de « *Base Erosion and Profit Shifting* » (bien mieux connu sous l'acronyme « BEPS »)²³³, ou lorsqu'il est question de « planification fiscale agressive » (« *Aggressive Tax Planning – ATP* »)²³⁴ dans le cadre d'initiatives européennes visant à l'harmonisation de mesures anti-évasion (« *Anti-Tax Avoidance* »)²³⁵ des Etats membres. Et il en est encore de même lorsque le Professeur français Daniel GUTMANN, parlant de procédés non frauduleux, se demande « où tracer la frontière entre la gestion avisée et l'optimisation agressive »²³⁶.

Un autre auteur français épingle bien ces nouveaux découpages conceptuels : « si la lutte contre l'évasion fiscale agressive occupe les instances spécialisées de la fiscalité internationale, le besoin d'ajouter un adjectif – agressive – au substantif d'évasion achève de montrer l'embarras qui continue de saisir la communauté fiscale lorsqu'il est question d'optimisation fiscale, de *tax planning* pour les uns et d'évasion fiscale pour les autres »²³⁷.

En tous les cas, il y aurait donc bien, au sein de la sphère de l'« évitement licite » (c.-à-d.: non frauduleux), parmi ces techniques dans lesquelles nous voyons *a priori* l'exercice de la liberté de « choisir la voie la moins imposée », des procédés plus problématiques que d'autres et que d'aucuns voudraient bien pouvoir redresser en les « taxant » péjorativement d'« évasion » (*vs.* « gestion/optimisation/planification ») ou encore d'évasion (ou planification/optimisation) « abusive/agressive » (*vs.* évasion ou optimisation/planification « non abusive/agressive »). Et c'est dès lors à l'identification du problème que pourrait poser potentiellement l'exercice du « libre choix de la voie la moins imposée » qu'il va donc bien falloir nous atteler par la suite.

²³³ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires*, Paris, Ed. OCDE, 2013 ; *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires*, Paris, Ed. OCDE, 2013.

²³⁴ *Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, 6 déc. 2012.

²³⁵ Voy. aussi ici les « *Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD)* » de 2016 et 2017 que nous étudierons *infra*.

²³⁶ D. GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire*, Hiver 2009-2010, vol. 32/n° 128, p. 974.

²³⁷ B. DELAUNAY, « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et *tax planning* », *Dr. fisc.*, 2013, n° 39, p. 437, cité par E. VAN BRUSTEM, « Libre propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, p. 190.

c) L'isolation didactique de procédés 'extra legem' par opposition à des phénomènes 'intra legem'

52. Avant d'entreprendre de cerner le caractère « abusif » que pourrait éventuellement revêtir l' (« évasion fiscale » par) exercice du « libre choix de la voie la moins imposée », il nous faut encore commettre un dernier *excursus* pour signaler l'existence d'hypothèses dans lesquelles le résultat de « moindre imposition » poursuivi ou atteint par le contribuable pourrait très bien avoir été, sinon *voulu* ou *encouragé*, à tout le moins *prévu* par le législateur fiscal lui-même.

Nous avons déjà vu, avec l'hypothèse du « choix fiscal » (au sens où nous avons approché et écarté cette notion très précise), qu'il pouvait arriver que le résultat de « moindre imposition » recherché ou obtenu par le contribuable soit lié à un choix discrétionnaire que celui-ci aurait exercé entre différentes branches d'une alternative qui aurait été explicitement ouverte par le législateur fiscal, lequel aurait ainsi prévu plusieurs régimes fiscaux distincts applicables de manière *optionnelle* à une même situation donnée dans laquelle se trouverait le contribuable. Nous devons aussi souligner ici les cas où la « moins-value fiscale » pour le Trésor serait liée au fait que le législateur aurait prévu par des dispositions expresses de « renoncer » en tout ou en partie, et à titre *exceptionnel*, à imposer dans certaines situations ou à certaines conditions bien définies, et que le contribuable se serait alors trouvé/placé dans ces situations/conditions.

C'est ce que des économistes *qualifient* parfois de phénomène de « sous-estimation fiscale » et qu'ils cherchent à *quantifier* au sein d'un même agrégat *avec* la fraude *et* l'évasion fiscales, afin de tenter de mesurer la perte de recettes fiscales encourues pour le Trésor public eu égard aux richesses générées chaque année dans le pays (par référence au produit intérieur brut)²³⁸. L'expression « sous-estimation fiscale (*par* ou *du fait de* la loi) » peut toutefois sembler alors relativement impropre, dans la mesure où celle-ci pourrait ne faire songer qu'à des méthodes d'évaluation de la matière taxable qui seraient fixées par la loi (et dont « l'approximation »²³⁹ conduirait à une sous-évaluation de cette matière imposable), alors pourtant que, du point de vue des économistes ou fiscalistes qui l'emploient, le concept en cause engloberait aussi bien toutes les différentes techniques d'exemption ou de réduction de l'impôt prévues par la loi²⁴⁰, qui constituent autant de régimes fiscaux d'*exception* (à côté des régimes d'*option* précités).

²³⁸ Voy., à ce sujet, M. FRANCK, « Problèmes méthodologiques et statistiques relatifs à l'évaluation de la sous-estimation et de la fraude fiscales » (et les conclusions de J. VAN HOUTTE, « Sous-estimation et fraude fiscales ») in *L'exacte perception de l'impôt*, Actes du colloque de l'Institut Belge de Finances Publiques du 15 mai 1972, Bruylant, Bruxelles, 1973, pp. 113 et s., spéc. pp. 115-119 (et pp. 383-394 pour J. VAN HOUTTE).

²³⁹ Voy. en ce sens (en France) G. TIXIER et J.M. ROBERT, *Droit pénal fiscal*, Paris, éd. Dalloz, 1980, p. 2.

²⁴⁰ Voy. en ce sens Th. DELAHAYE (Rapport belge sur le thème « Evasion fiscale/fraude fiscale », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXVIIIa, Rotterdam, IFA, Kluwer, 1983, p. 265), citant parmi les causes de ce « manque à gagner fiscal » le caractère forfaitaire de certaines évaluations et l'immunisation de certains revenus.

Parmi les diverses causes de la sous-estimation fiscale, on peut alors relever la détermination « forfaitaire » d'éléments entrant dans le calcul de la base des impôts sur les revenus²⁴¹, qu'il s'agisse de *revenus* imposables (qui seraient taxés sur une base *inférieure* à leur montant réel) ou bien de *dépenses* déductibles (lorsque le forfait est *supérieur* à la réalité des frais exposés). On peut songer par exemple au forfait qui est mis à la disposition (sur option) des travailleurs salariés et titulaires de professions libérales pour la déduction de leurs frais professionnels²⁴², ou encore, aux bases forfaitaires de taxation (revenus « nets » taxables) qui sont arrêtées pour certaines professions par le fisc en accord avec le groupement professionnel concerné^{243 244}.

L'utilisation de la technique du forfait traduit en tous les cas le fait pour le législateur « de ne pas vouloir (ou de ne pas pouvoir) appréhender l'entière de la matière taxable existante »²⁴⁵. Ainsi, lorsqu'un contribuable vient à profiter des « largesses » d'un forfait légal (ou plutôt de son « étroitesse » s'il s'agit de valeurs *taxables*), on devrait peut-être moins parler d'« évasion fiscale » de la part du contribuable que d'« abdication de la loi » ou d'« impuissance de la loi », selon les formules respectives de deux auteurs français, GAUDEMET et LEROUGE²⁴⁶. La perte pour le Trésor est en effet ici bien plus le résultat d'une approximation assumée par le législateur que la conséquence d'une éventuelle manipulation imputable au contribuable²⁴⁷.

²⁴¹ En matière de droits d'enregistrement et de succession, la loi prévoit aussi l'évaluation forfaitaire de certains éléments de l'assiette de l'impôt, comme c'est le cas pour les conventions portant sur l'usufruit ou la nue-propriété d'un immeuble, ou encore, pour les acquisitions par succession ou par testament de rentes, de droits viagers, ou de droits d'usufruits ou de nue-propriété (voy. ainsi les articles 47 et 49 du C.Enr. et 21 du C.Succ.).

²⁴² Voy. ainsi l'article 51 du C.I.R., offrant un choix pour les salariés et titulaires de professions libérales, dont la détermination systématique du montant réel des frais en question risquerait de soulever de trop nombreux litiges.

²⁴³ Voy. ainsi les barèmes forfaitaires fixés pour le secteur agricole (en vertu de l'article 248 du C.I.R.).

²⁴⁴ Au surplus, on peut également épingler ici, dans la mesure où il demeure aujourd'hui largement sous-évalué par rapport aux loyers réels éventuellement perçus sur la location d'immeubles, le « revenu cadastral » qui est fixé par l'administration du cadastre et qui est censé représenter « le revenu normal moyen net d'une année » (art. 471, § 2, du C.I.R.) d'un immeuble afin de lui attribuer un revenu imposable dans le cadre de l'impôt des personnes physiques et du précompte immobilier. Les revenus cadastraux actuellement en vigueur sont en effet fixés en fonction de la valeur locative normale nette (sur le marché immobilier) estimée au 1er janvier 1975, date de référence prise pour la dernière péréquation générale des revenus cadastraux intervenue en 1980 (art. 486 et 487 du C.I.R.). Ce revenu « forfaitaire » est censé neutraliser le risque de sous-estimation des loyers déclarés lorsqu'une personne physique loue son immeuble à une autre qui ne l'affecte pas à son activité professionnelle (et ne serait donc pas désavantagée par une minoration des loyers déclarés, qui ne constitueraient pas des frais déductibles dans son chef). Lorsque l'immeuble est occupé par son propriétaire lui-même (qui ne le donne pas en location), le revenu cadastral permet aussi d'attribuer une valeur (« notionnelle ») d'utilisation du domicile par son propriétaire, révélant une certaine capacité contributive par rapport à celui qui est locataire de son habitation.

²⁴⁵ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 87.

²⁴⁶ P.-M. GAUDEMET, *Cours de finances publiques*, éd. « Les Cours de droit », 1968, pp. 684-685. Dans le même sens, Gaston LEROUGE, qui défendait une conception de la notion de fraude fiscale qui était elle-même « inclusive » de celle d'évasion fiscale (voy., à cet égard, nos remarques et objections déjà formulées *supra*), pouvait écrire : « certaines dispositions de la loi fiscale légitiment en quelque sorte la fraude en lui faisant sa part : c'est le système des forfaits », d'où une dernière variété de fraude intérieure que l'on peut appeler fraude *par impuissance de la loi* » (G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, L.G.D.J., 1944, p. 4).

²⁴⁷ Bien qu'elle réponde à des nécessités pratiques, la règle du forfait reste susceptible d'« abus », notamment si l'on cherche à en profiter en évitant abusivement la qualification d'un revenu taxable qui s'évalue « réellement ».

53. Si, faute de pouvoir cerner la matière taxable autrement que par un système d'évaluation forfaitaire, le législateur peut donc parfois renoncer à imposer l'intégralité de celle-ci, il peut également prévoir, dans une perspective d'orientation des comportements des contribuables (c'est-à-dire pour *inciter* – ou parfois pour ne *pas décourager* – l'adoption de comportements jugés souhaitables pour la collectivité eu égard à des considérations de politique économique, sociale, culturelle, environnementale, *etc.*), des « avantages fiscaux » (aussi appelés « régimes – fiscaux – de faveur ») qui viennent alors déroger aux règles de principe fixant l'exigibilité ou bien le calcul de l'impôt²⁴⁸. De tels avantages fiscaux peuvent notamment consister en des exemptions ou exonérations de *base imposable*²⁴⁹ ou en des réductions de *taux* d'imposition.

Ici, le résultat de moindre imposition n'est donc pas concédé au contribuable *par capitulation* devant la difficulté technique de saisir la matière imposable telle qu'elle est, mais il est plutôt encouragé par le législateur *dans une optique* « interventionniste », pour stimuler l'adoption de comportements dont les bienfaits (économiques, sociétaux, culturels, environnementaux...) pour la collectivité sont censés compenser la « moins-value fiscale » enregistrée par le Trésor. Dans les cas où le législateur fiscal renonce délibérément, et pour des motifs non purement techniques, à appréhender des éléments devant figurer *a priori* dans la matière imposable telle qu'il l'a définie en principe, les économistes parlent aussi de phénomène de « non-taxation », ou bien encore d'« immunisation (légale) » (pour la matière des impôts sur les revenus)²⁵⁰.

C'est alors l'occasion pour nous de (re-)signaler ici que « l'impôt », en tant que prélèvement obligatoire exercé par une autorité publique sur les ressources de ses sujets en vue de financer les services publics qu'elle leur procure²⁵¹, peut également poursuivre, de façon accessoire par rapport à sa finalité principalement « financière » qu'est la couverture des dépenses publiques, des objectifs d'orientation, d'inflexion ou de régulation des comportements des contribuables dans le cadre de politiques d'ordre économique, sociale, culturelle, environnementale, *etc.*

²⁴⁸ A cette notion d'« avantage fiscal » que nous approfondirons plus loin, correspondrait par ailleurs celle de « dépense fiscale » si l'on se place du point de vue (du budget) de l'autorité qui octroie l'avantage en question. Le concept de « dépenses fiscales » aurait été forgé aux Etats-Unis dans les années 1960 (l'expression ayant été utilisée notamment par le Secrétaire adjoint au Trésor en 1967, Stanley Surrey), puis importé en France dans un rapport du Conseil des impôts en 1979 (M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J., 11^e éd., Paris, 2012, p. 209). En Belgique, le Conseil supérieur des finances définit quant à lui la notion de « dépense(s) fiscale(s) » comme étant « une moindre recette découlant d'encouragements fiscaux provenant d'une dérogation au système général d'un impôt déterminé en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales, culturelles... et qui pourrait être remplacée par une subvention directe » (Conseil supérieur des finances, « Avis sur les déductions à l'impôt des personnes physiques », 2002).

²⁴⁹ S'agissant des allègements fiscaux liés à la base d'imposition, on parle aussi d'abattements ou de déductions.

²⁵⁰ Voy., à ce sujet, M. FRANCK, *op. cit.*, p. 116, ainsi que J. VAN HOUTTE, *op. cit.*, pp. 380-390.

²⁵¹ Nous reviendrons *infra* sur la notion juridique d'« impôt » et sa définition classiquement retenue en doctrine et en jurisprudence en Belgique (à partir de ses différents éléments constitutifs ou caractéristiques).

Devenant l'instrument de telles politiques d'ordre divers²⁵², la fiscalité peut ainsi être brandie non seulement comme un « bâton » – par le biais des règles proprement « taxatrices » – pour dissuader l'adoption de comportements jugés néfastes²⁵³, mais aussi comme une « carotte » – par le truchement des régimes « de faveur » ou des règles « exonératrices » ou « réductrices » de l'impôt – pour inciter alors à l'adoption de comportements jugés (plus) bénéfiques²⁵⁴.

54. Cette parenthèse explicative à propos de ce phénomène de « sous-estimation fiscale » et du concept d'« avantage fiscal », ajoutée à notre préalable évocation furtive (et exclusive) de la notion de « choix fiscal », nous permet d'asseoir l'existence d'un ensemble d'hypothèses où l'économie fiscale recherchée ou réalisée par le contribuable pourrait bien être en phase avec les prévisions ou vœux du législateur, qui aurait lui-même ouvert la voie au contribuable. En venant se placer dans les conditions de pouvoir tantôt bénéficier d'un *forfait* qui lui serait favorable, tantôt exercer une *option fiscale* dans le sens qui lui serait le plus profitable, tantôt revendiquer un *avantage fiscal* qui dérogerait aux règles générales d'établissement de l'impôt, le contribuable atteindrait un résultat de moindre imposition (eu égard à l'impôt qu'il aurait encouru s'il n'avait pas pu compter sur le *forfait*, l'*option* ou l'*avantage* en cause) qui serait bien « *secundum legem* », en ce sens qu'il reposerait sur la prévision expresse de la loi fiscale.

En présence d'une économie d'impôt ainsi rendue possible directement par le texte de la loi, qui l'aurait prévue explicitement (et délibérément, ou du moins « en connaissance de cause »), on pourrait même parler, dans le chef du contribuable qui réalise le gain fiscal, de procédé « *intra legem* », bien loin de ce à quoi ferait *a priori* penser la sémantique du mot « évasion ». C'est alors seulement maintenant que nous pouvons laisser entrevoir, par opposition à de tels procédés « *intra legem* » d'une part et aux procédés « *contra legem* » d'autre part (qui violent formellement la loi fiscale et qui sont pénalement sanctionnés au titre de la « fraude fiscale »), une catégorie intermédiaire de procédés qualifiables d'« *extra legem* », conformément à la théorie des « trois zones » déjà imaginée par certains auteurs (principalement en France)²⁵⁵.

²⁵² Pour désigner ainsi « l'utilisation de la fiscalité comme moyen d'action politique dans des domaines variés », certains emploient le terme de « fiscalisme » (Ph. MILLAN, *Le consentement à l'impôt*, A.N.R.T., 1996, p. 319), néologisme péjoratif qui dénonce alors l'omniprésence de l'interventionnisme étatique à travers l'« outil fiscal » (Ch. ROBBEZ MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 51).

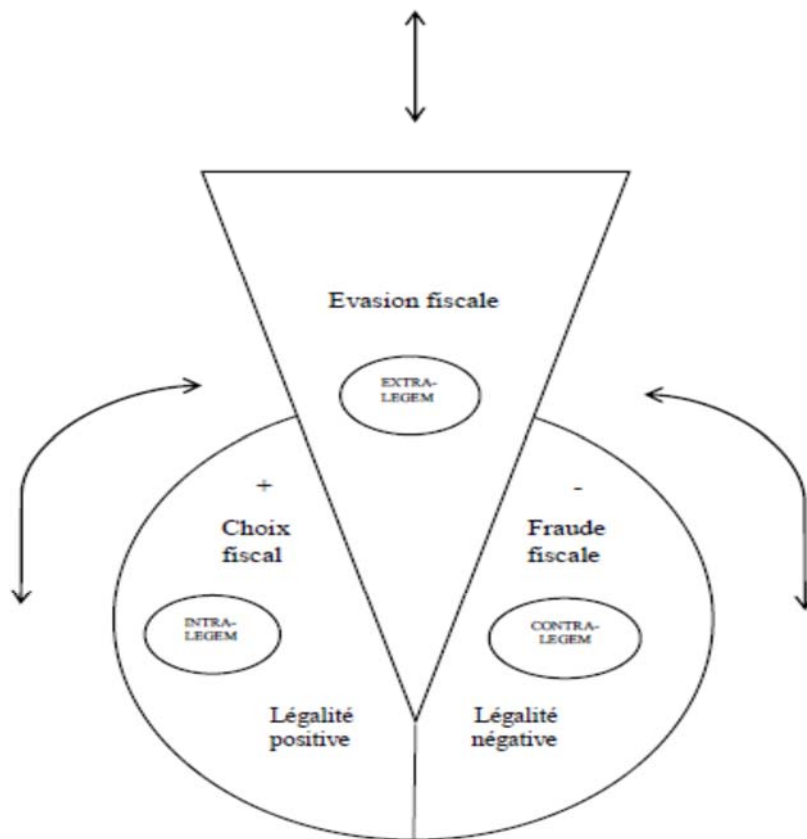
²⁵³ Songeons par exemple à des droits d'accises grevant la consommation de tabac ou d'alcool ou encore à des éco-taxes qui seraient calculées en fonction de la pollution engendrée par l'activité d'un opérateur économique.

²⁵⁴ Songeons par exemple à certaines déductions imputées sur le bénéfice taxable des sociétés pour encourager la recherche et le développement ou encore la relance du « capital à risque » (par rapport à l'emprunt à des tiers).

²⁵⁵ Voy. not., J.-C. MARTINEZ, « La fraude fiscale », coll. « Que sais-je ? », 1984, n° 2180, p. 10 ; Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, pp. 102 et s. (dont nous reproduisons à la page suivante, et légèrement réadapté, le schéma qu'il a imaginé d'une « sphère de légalité fiscale » et qu'il décrit alors comme suit : cette sphère serait « partagée en son centre par un plan,

Nous pouvons d'ores et déjà signaler que ce sera bien parmi cette catégorie des procédés dits « *extra legem* » que des hypothétiques « abus » pourront être localisés et stigmatisés. De tels procédés viendront ainsi s'épanouir dans les « creux » de la loi fiscale, se complaire dans ses « failles », s'engouffrer dans ses « brèches » : *là où la loi n'a pas prévu ou pu prévoir les circonvolutions que les contribuables allaient imaginer et emprunter pour échapper à l'impôt ; là où la loi n'a pas prescrit ou pu prescrire le traitement qu'elle aurait bien voulu réserver à la situation que le contribuable est parvenu à atteindre par des voies inattendues ou détournées ; là où la loi n'a pas songé ou pu songer à boucher les issues résiduelles par lesquelles des contribuables rusés ou (trop) bien conseillés allaient pouvoir s'évader de leur geôle fiscale...*

(Schéma de Ch. ROBBEZ-MASSON – « Sphère de la légalité fiscale »)



lequel démarquerait les limites de la légalité « positive (les choix fiscaux) et « négative » (les fraudes fiscales). L'évasion, quant à elle, [...] serait représentée par un coin s'étant immiscé par une fente de partage et tentant de l'élargir alors que, par un mouvement inverse de rapprochement, les deux demi-sphères se resserreraient ». A noter que, dans un tel schéma, comme nous le soutiendrons et le détaillerons ci-après, les procédés d'évitement matériel tels que l'abstention ou la substitution (matérielle) (que l'on pourra qualifier de procédés de simple « adaptation à la loi », comme nous le verrons aussi plus loin) pourraient venir se situer dans la fente de l'évasion fiscale mais à l'intérieur du cercle et en son pôle « positif », de même que la simple application de régimes de faveur aurait sa place aux côtés de la notion de « choix fiscal » dans la zone dite de l' « *intra legem* ».

55. Arrêtons-nous ici brièvement sur cette classification doctrinale en « trois zones », pour être sûr de bien nous entendre sur ce qui peut en être extrait à ce stade de nos développements. Cette théorie, qui vise donc à différencier systématiquement trois façons d'échapper à l'impôt sur une échelle de la « légalité », avait été brillamment synthétisée par le Professeur français Maurice COZIAN, dans la préface de l'ouvrage doctoral de Charles ROBBEZ-MASSON:

« Les fraudeurs sont des habitués de la zone de l'illégalité ; pour se soustraire à l'impôt, ils n'hésitent pas à emprunter les sens interdits fiscaux [...]. La zone légale est celle du confort puisque le législateur propose aux contribuables le choix entre plusieurs voies inégalement taxées. Du moment qu'il permet de se soustraire de l'impôt là où il est normalement dû, on ne saurait reprocher aux contribuables une fuite organisée par la loi elle-même [...]. Il n'y a pas évasion à exercer les choix fiscaux proposés par la loi elle-même. Pour que l'on puisse parler d'évasion proprement dite, il faut pénétrer dans la zone extra-légale, là où la loi n'a tracé aucun interdit, ni davantage indiqué les voies que les contribuables sont autorisés à emprunter. C'est le domaine du non-légiféré. Le contribuable se prend en charge lui-même. Mais est-il libre de se mouvoir à sa guise ? [...] »²⁵⁶.

Dans cette présentation des choses, la distinction originale entre les zones *intra* et *extra legem* semble n'avoir été axée qu'autour de l'opposition systématique, si chère aux auteurs français, entre ce qu'ils appellent les « choix fiscaux » et les « choix juridiques (à incidence fiscale) »²⁵⁷. Certes, on peut bien admettre qu'en dehors de la zone *illégal*, tout soit une affaire de choix pour le contribuable qui renonce (conformément à l'adage « choisir, c'est renoncer »), ou du moins s'adapte, mais ne cherche pas à se dérober aux effets fiscaux des actes qu'il accomplit. Toutefois, la zone *légale* ne nous semble pas devoir pour autant être réductible aux seules hypothèses où le contribuable exercerait un « choix fiscal » au sens où nous l'avons compris.

En effet, il conviendrait aussi de venir situer par rapport à une telle distinction l'hypothèse où le contribuable bénéficierait de l'application d'un « régime fiscal de faveur » prévu par la loi. *A priori*, le contribuable qui se serait placé dans une situation pour laquelle la loi aurait prévu l'application d'un tel régime (plutôt que dans telle autre situation pouvant lui sembler proche mais pour laquelle la loi n'aurait pas prévu le bénéfice du même régime) exercerait bien, à notre avis, une sorte de « choix » qualifiable d'*intra legem*. Cependant, nous verrons que le même choix pourrait basculer dans l'*extra legem* s'il s'avère que, par un procédé juridique plus ou moins élaboré, non imaginé ou souhaité par le législateur, le contribuable parviendrait à se retrouver dans une situation où il réunirait formellement les conditions d'application du régime en question sans pour autant rencontrer le but pour lequel le législateur l'a conçu²⁵⁸.

²⁵⁶ M. COZIAN, Préface de la thèse de doctorat de Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, pp. 7-8.

²⁵⁷ C'est-à-dire, pour rappel, entre, d'un côté, (dans l'*intra legem*) les alternatives explicitement ouvertes au contribuable par la loi fiscale elle-même entre différents régimes fiscaux applicables à une même situation dans laquelle le contribuable se trouverait, et de l'autre côté (dans l'*extra legem*), les alternatives implicitement laissées au contribuable par la loi fiscale traitant différemment des opérations qui seraient juridiquement distinctes mais qui auraient des effets économiques plutôt comparables voire substituables pour le contribuable.

²⁵⁸ Voy. en ce sens la *seconde variante* de l'abus dont nous allons ci-après tenter de cerner les contours abstraits.

Certes, le *résultat* de sous-imposition ou de non-imposition découlerait bien ici de la stricte application d'une prévision ou d'une « permission » expresse de la loi, mais ce serait alors le *procédé* ou la *technique* permettant de revendiquer formellement cette application de la loi qui serait *extra legem* parce que non prévu (et encore moins voulu) par le législateur fiscal (qui n'aurait pas suffisamment tracé/balisé le *chemin* à suivre pour réaliser l'économie d'impôt).

Par ailleurs, les procédés d'évitement les plus élémentaires (mais pas les moins contraignants) de l'« abstention » ou de la « substitution matérielle » pourraient tout autant être rattachés à la zone *intra legem*, puisqu'en de tels cas, le contribuable, outre qu'il n'enfreindrait pas la loi, ne déjouerait pas non plus les prévisions ou les volontés du législateur. En effet, quand, par exemple, il renonce simplement à acheter tel produit grevé de taxes qu'il aurait bien voulu consommer, ou achète alors tel autre bien moins taxé, le contribuable ne *méprend* aucunement le fisc à propos de réalités qu'il serait tenu de lui révéler pour l'établissement de l'impôt dû (*cf.* dans la zone *contra legem*), et il ne *surprend* nullement le législateur via des techniques juridiques auxquelles ce dernier n'avait pas pensé ou pu penser (*cf.* dans la zone *extra legem*). On peut ainsi relever que, bien que son schéma (posté ci-dessus) ne l'indique pas clairement, Charles ROBBEZ-MASSON inclurait lui-même ces procédés dans la zone purement légale :

« Ces deux procédés d'adaptation du comportement économique [ou matériel] d'un contribuable en fonction de la fiscalité applicable résulteront d'un choix délibéré et se traduiront pour lui en terme de sacrifice, puisqu'il aura dû renoncer au résultat économique envisagé à l'origine ; ce faisant, il n'aura éludé par contre aucune imposition puisque, par son acte [ou non-acte], il n'aura pas « créé la matière imposable ». De plus, son action se sera située dans une « sphère de légalité permise, licite », soit en vertu du principe implicite de liberté d'abstention, soit en raison du respect, même inconscient ou involontaire de sa part, de la téléologie sous-jacente dans le texte de loi : freiner la consommation de tel ou tel produit ou accentuer [celle d'un] autre... »²⁵⁹.

Enfin, quant à la portée de la catégorisation d'un procédé comme étant *intra* ou *extra legem*, notons bien ceci : sans doute le fait qu'un procédé permettant d'économiser de l'impôt ait été organisé²⁶⁰ voire encouragé²⁶¹ par la loi devrait empêcher quiconque d'y voir un quelconque « abus »; en revanche, le fait qu'un procédé imaginé par le contribuable pour éviter l'impôt se déploie *en dehors* du champ des « permissions » ou des « prévisions » du législateur fiscal ne devrait pas à l'inverse autoriser l'administration fiscale à y voir *ipso facto* un certain « abus ». Le seul caractère *extra legem* du procédé utilisé ne suffirait donc pas à le considérer abusif.

56. Toutes ces précisions semblent bien pouvoir être corroborées lorsque l'on examine le contenu qui est affecté par un autre auteur français ayant aussi défendu une approche en trois « zones », le Professeur Jean-Claude MARTINEZ, à chacune de ces zones ainsi distinguées.

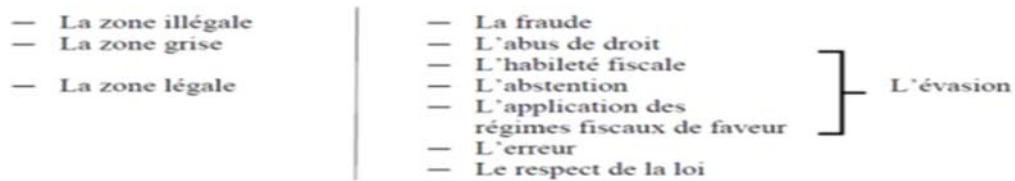
²⁵⁹ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 48.

²⁶⁰ Comme l'exercice d'une « option fiscale » ouverte par le législateur fiscal entre deux régimes alternatifs.

²⁶¹ Comme l'adoption d'un comportement que le législateur a voulu inciter par l'octroi d'un « avantage fiscal ».

Dans son tableau reproduit ci-dessous, cet auteur avait lui-même proposé de situer différentes techniques ou hypothèses d'évitement de l'impôt sur une échelle en fonction de leur « degré » de légalité ou d'illégalité, en allant des plus « illégales » aux plus « légales », et en les répartissant donc en trois zones : « illégale », « grise » (ou extra-légale) et « légale ».

(Echelle de J.-C. MARTINEZ²⁶² – « Fraude et évasion fiscale – Les degrés de l'illégalité »)



Aux plus bas échelons de la zone légale, l'auteur place l'« erreur » et le « respect de la loi », et il les situe en dehors de la catégorie de l'« évasion », qui, d'après lui, englobe un ensemble de moyens d'éviter l'impôt dont certains relèvent de la zone légale, d'autres de la zone grise. Parler ici de situations où le contribuable commettrait une erreur (de fait ou de droit) ne nous semble pas très relevant dans la mesure où il ne serait pas question de procédé d'évitement de l'impôt dans le chef du contribuable (qui ne cherche pas à éviter l'impôt), et encore moins, de procédé *légal* puisqu'il y aurait alors une contravention à la loi fiscale (certes involontaire)²⁶³. Aussi, réserver le plus bas échelon au « respect de la loi » ne nous paraît pas plus pertinent étant donné que, hormis les procédés relevant de la fraude fiscale (ainsi que les cas d'erreur), tous les autres procédés recensés (que MARTINEZ fait bien rentrer dans l'« évasion fiscale ») ont précisément en commun le fait qu'ils ne comportent pas de « violation de la loi (fiscale) ».

Il est par contre intéressant de constater que le bénéfice de l'application de régimes de faveur est bien repris (comme nous l'avions suggéré ci-dessus) dans la zone de la légalité positive, (comme le serait le cas de l'exercice d'une option fiscale, que l'auteur semble y assimiler), à côté de l'abstention (à laquelle se rattacherait les autres modes d'évitement « matériel »²⁶⁴). Et il est encore plus intéressant, pour ce qui nous concerne, de relever que ce que cet auteur nomme « abus de droit » est bien envisagé par lui comme un échelon de la zone grise (certes plus problématique que celui de l'habileté fiscale, laquelle s'exerce aussi dans l'imprévision des textes de loi), et non de la zone illégale où la fraude fiscale garderait donc son exclusivité. Ainsi donc, tous les procédés relevant de la zone grise ne seraient pas *per se* des abus de droit, et la qualification d'un procédé de la zone grise comme abusif ne le ferait pas basculer dans la zone illégale où le contribuable encourrait les sanctions pénales du délit de « fraude fiscale ».

²⁶² J.-C. MARTINEZ, *Droit fiscal contemporain*, t. I - *L'impôt, le fisc, le contribuable*, éd. LITEC, 1986, p. 354.

²⁶³ Voy. *supra* notre présentation de l'hypothèse du non-respect de la loi fiscale par « erreur » (du contribuable).

²⁶⁴ Voy. *supra* notre présentation des distinctions opérées par la doctrine entre évitement juridique et matériel.

Appendice sur l'évasion extra legem: l'analogie avec la notion pénale d'évasion simple (non punie)

57. « S'évader de leur geôle fiscale », avons-nous dit un peu plus haut. Ainsi donc, la mise en évidence du caractère *extra legem* des procédés d'évitement potentiellement « abusifs » nous a amené *in fine*, presque inévitablement, à reparler métaphoriquement d'« évasion (fiscale) ». Il nous faut donc bien reconnaître que, quoique nous ayons critiqué (pour des raisons tant de cohérences étymologiques que de concordances linguistiques) l'usage de cette terminologie pour viser *l'ensemble* des procédés d'évitement licite (par opposition aux procédés illicites, relevant de la fraude fiscale), celle-ci retrouve à nos yeux une certaine adéquation sémantique lorsqu'il s'agit de viser plus *particulièrement* – et de façon figurative – les situations où le contribuable échapperait à l'impôt sans violer la loi fiscale, mais en se jouant de ses lacunes, comme un détenu s'évaderait de prison par une fenêtre ouverte, sans commettre de violences.

Le vocable « évasion », qui n'était connu en droit nulle part ailleurs qu'en matière pénale (et certainement pas en matière civile, où il n'a pas lieu d'être) avant d'être employé en matière fiscale²⁶⁵, peut ainsi voir son usage en droit fiscal s'éclairer d'une analogie avec le droit pénal si l'on s'y réfère à la notion d'« évasion simple » par opposition à celle d'« évasion violente ».

Comme le rappelait le Professeur COZIAN (pour amorcer une telle analogie), « le droit pénal distingue, en effet, entre l'évasion simple et l'évasion violente ; l'appel de la liberté étant irrésistible, n'encourt aucune sanction le prisonnier qui s'évade à la faveur d'une porte ou d'une fenêtre [laissée] ouverte ; commet en revanche une infraction punissable celui qui, pour s'échapper, scie les barreaux de sa cellule ou assomme son gardien »²⁶⁶.

Ce fiscaliste résumait ainsi la distinction opérée en droit pénal spécial entre l'infraction d'évasion (complexe), punie par la loi pénale, et l'évasion « simple », définie *a contrario* par la doctrine pénaliste classique comme étant « l'action par laquelle un détenu s'échappe d'un établissement pénitentiaire fermé en profitant seulement d'une négligence de ses gardiens ou de circonstances favorables, *sans* que ce fait s'accompagne d'autres actions délictueuses détachables de cette fuite, telles que des violences physiques ou des bris de prison »²⁶⁷.

S'échapper d'une prison en profitant d'une porte ouverte voire de la négligence d'un gardien, *sans* commettre de nouvelle infraction (donc sans scier les barreaux ou assommer le gardien), ferait en effet penser à l'attitude de l'« évadé fiscal » qui exercerait sa liberté de gestion dans les lacunes de la loi fiscale, sans la violer (donc sans rien simuler/dissimuler à l'égard du fisc). D'où une analogie didactique entre les lacunes des textes fiscaux par lesquelles on échapperait « licitement » à l'impôt (sans violation de la loi fiscale) et les « issues non bouchées » d'une prison, voire les failles de son dispositif de surveillance, grâce auxquelles on s'en évaderait « simplement » (sans violences, et donc), sans encourir de nouvelles peines pour ce seul fait.

²⁶⁵ Son usage en droit fiscal remonterait au début du siècle passé, comme nous l'avons déjà indiqué *supra*.

²⁶⁶ M. COZIAN, Préface de la thèse de doctorat de Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, p. 7.

²⁶⁷ R. MERLE et A. VITU, *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, éd. Cujas, Paris, 1982, p. 467, cités par Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, pp. 60-61.

Mais c'est peut-être bien davantage entre la notion pénale d'évasion « complexe » et celle de fraude fiscale (réprimée pénalement) que le rapprochement ici suggéré serait vraiment parlant. Comme nous l'avons déjà souligné, ce serait en effet dans le cas, *non* pas d'une évasion, *mais* bien d'une fraude fiscale, que l'impôt que le contribuable tenterait de fuir serait déjà dû par lui et qu'il chercherait à empêcher le fisc de le lui réclamer en « altérant la vérité » à son égard²⁶⁸. Or, l'évasion complexe et l'évasion simple en droit pénal, si elles se distinguent bien l'une de l'autre par le fait que la première s'accompagne de violences physiques et non la seconde, elles ont néanmoins toujours en commun le fait qu'il doit bien être question d'un « détenu » qui s'échappe d'une « prison ». Alors, certes, il est vrai que souvent « le contribuable perçoit son environnement fiscal comme carcéral, qu'il s'agisse de la législation qui lui serait applicable ou de la catégorie fiscale déterminée à laquelle il appartiendrait et qu'il voudrait fuir, la jugeant plus contraignante que celle des autres ». Mais il n'en demeure pas moins que le contribuable qui échapperait à l'impôt en évitant de s'y soumettre (sans violer la loi fiscale) ne serait pas parfaitement assimilable à l'évadé carcéral qui était lui « détenu à bon droit »²⁶⁹.

Notons encore que l'analogie qui est ici proposée avec l'univers « carcéral » pourrait encore à notre avis être prolongée si l'on rapprochait également le cas du contribuable qui profiterait d'une *mesure d'allègement* prévue par la loi fiscale elle-même (le législateur renonçant ainsi à imposer en tout ou partie une matière ou une situation *a priori* visée comme taxable en principe) du cas du détenu qui viendrait à bénéficier, avant le terme de la peine d'emprisonnement à laquelle il aurait été condamné, d'une *mesure de libération conditionnelle* prévue et organisée par loi pénitentiaire elle-même (épargnant ainsi au détenu l'exécution d'une partie de la peine qu'il était censé devoir subir pour le délit sanctionné).

Concluons en tous les cas ici que, de la même manière que l'action de s'évader simplement d'une prison ne serait ni *interdite*, ni pour autant *permise* par la loi (tout au plus serait-elle « comprise par le juge parce que répondant à un instinct naturel provoqué »), l'évasion fiscale dont nous parlons n'est ni expressément *autorisée* ni expressément *prohibée* par la loi fiscale. Pour reprendre les mots de Charles ROBBEZ-MASSON, cette « fuite devant l'impôt » se situe bien aux confins de la légalité fiscale, pouvant aller de l'opportunité de liberté au péché d'excès d'habileté »²⁷⁰. Afin de cerner notre problème de l'« abus (de droit) » en droit fiscal, il nous faudra donc bien dépasser ce critère de légalité et la *summa divisio* qu'il a pu fonder.

²⁶⁸ Voy. *supra* nos explications sur cet élément constitutif et caractéristique de la notion de fraude fiscale.

²⁶⁹ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 63.

²⁷⁰ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 64.

CHAPITRE II –

LA CIRCONSCRIPTION DU PROBLEME
(de l’abus du choix de la voie la moins imposée)
dans ses *contours* essentiels et conceptuels

58. Si l'on dépasse donc la question de la violation ou du respect (formel) de la loi fiscale, on peut dire qu'avec la notion de « choix de la voie la moins imposée », on est bien rentré dans la catégorie des « procédés de *sur*-adaptation »²⁷¹ du contribuable à la loi fiscale, par contraste avec les « procédés d'adaptation » que seraient l'abstention et la substitution (matérielle), et avec les « procédés d'*in*adaptation » que recouvrirait la fraude fiscale sous toutes ses formes. *Ni* sacrifice consenti comme dans les cas de l'abstention ou de la substitution (matérielle)²⁷², *ni* camouflage-maquillage-escamotage, feinte-leurre-duplicité ou tromperie-duperie-tricherie comme dans la fraude fiscale (quel qu'en soit le procédé: « dissimulation » ou « simulation »), *mais* sincérité et habileté, astuce, ruse voire finauderie²⁷³ de la part du contribuable bien avisé, tels sont les traits caractéristiques déclinés dans le cadre du choix de la voie la moins imposée. Dans le même sens, on peut encore décrire l'attitude du contribuable via les termes suivants : *ni* renoncement ou accommodement par rapport à ce qu'il aurait voulu faire « initialement », *ni* effacement, déguisement ou travestissement (vis-à-vis du fisc) de ce qu'il a réellement fait, *mais* ajustement et (r)-affinement des actes et constructions juridiques qu'il conclut ou établit, de manière à ce qu'il échappe à l'impôt ou en diminue le montant tout en atteignant le résultat économique qu'il poursuivait à l'origine et qui, autrement atteint, aurait été (plus) imposé²⁷⁴.

Puisque le contribuable ne transgresse pas la loi fiscale en cachant au fisc des comportements qu'il a bel et bien adoptés voire en feignant à l'égard du fisc des comportements qu'il n'a pas adoptés (comme tels), mais qu'il ne s'incline pas pour autant complètement devant cette loi en renonçant à des comportements qu'il aurait souhaité adopter, on peut parler de procédés de « *sur*-adaptation » du contribuable par rapport à la loi fiscale. Confronté aux règles du « jeu » fiscal qui lui sont dictées par le législateur, le contribuable décide de ne pas subir passivement leur application, mais de « jouer », voire de « sur-jouer » avec celles-ci, le cas échéant en les combinant les unes avec les autres afin d'en tirer le meilleur parti. Or, « (*sur*-)jouer » n'est pas « tricher », et très bien connaître ou maîtriser les règles du jeu n'est en principe pas un tort²⁷⁵.

²⁷¹ Cette typologie assez bien suivie par la doctrine française en droit fiscal (voy. Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 49) est empruntée à la criminologie, et plus précisément au schéma établi par DUNHAM et LINDESMITH (« Some principles of Criminal Typology », *Social Forces*, Mars 1941, pp. 307-314), cité par G. HOUCHON, « Psycho-sociologie de la fraude fiscale », in *Recueil en hommage à Victor Gothot*, éd. Faculté de Droit de Liège, 1962, p. 379.

²⁷² Ou encore, comme dans les procédés d'« évitement physique » tels que nous les avons présentés *supra*.

²⁷³ De telles « qualités » sont ici volontairement déclinées selon une échelle de « vertu » décroissante.

²⁷⁴ Voy. en ce sens Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 29.

²⁷⁵ En ce sens, voy. ces propos célèbres du Professeur français Maurice COZIAN (*Les grands principes de la fiscalité*, Litec) : « L'abus de droit est le châtement des *surdoués* de la fiscalité. Bien évidemment, ils ne violent aucune prescription de la loi et se distinguent en cela des vulgaires fraudeurs qui par exemple dissimulent [...]. L'abus de droit [en cette matière] est un péché non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi [fiscale]. C'est un péché de juriste ; l'abus de droit est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse la place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat ; l'abus de droit, c'est l'abus des choix [de techniques] juridiques ».

59. Jusqu'ici, et dès lors qu'on la distingue clairement des procédés frauduleux de simulation, l'attitude consistant pour un contribuable à « choisir la voie la moins imposée » se décrit donc avant tout en des termes qui convergent ou abondent tous dans le sens de sa *légitimation*, et on n'aperçoit pas encore *a priori* en quoi pareille attitude pourrait vraiment poser problème. En témoigne ainsi un passage très convaincant d'un exposé du Professeur Victor GOTHOT, dont les mots sont passés à la postérité pour avoir été maintes fois cités par la doctrine belge dès qu'il s'agissait de présenter la notion de « libre choix de la voie la moins imposée »²⁷⁶ :

« Dans ce choix, je ne vois rien d'autre que la liberté laissée aux citoyens par la loi civile et la Constitution de faire tout ce qui n'est pas défendu. Et il n'est sûrement pas interdit d'éviter de se placer dans les conditions d'exigibilité d'un impôt. Le désir d'échapper à l'impôt est *normal*. On n'imagine même guère que le contribuable ait une attitude différente : que penserait-on de celui qui, poursuivant un but économique quelconque, commencerait par se demander comment il doit s'y prendre pour rendre exigible le plus gros impôt possible ? N'est-il pas *naturel* qu'il se pose la question inverse ? Et, en le faisant, ne se conduira-t-il pas en *bon père de famille* dans le sens latin du terme, c'est-à-dire, comme un homme *diligent et soigneux* ? »²⁷⁷.

Les propos assez similaires (et, à notre avis, tout aussi persuasifs) tenus il y a quelques années par le Professeur français Daniel GUTMANN méritent également d'être reproduits ici :

« Dans la plupart des cas, l'exercice consistant pour un contribuable à diminuer sa charge fiscale [de la sorte] ne souffre pas la contestation. Il relève de la *simple* habileté, voire de la *saine* gestion [...]. Nul ne songe à lui reprocher sa prévoyance et son souci, typique d'un *bon père de famille*, de lisser sa pression fiscale [...]. Lui fera-t-on grief d'avoir agi dans son intérêt bien compris [ou] dans celui de ses actionnaires [si c'est une société] ? A l'*évidence*, non. Selon une formule bien connue d'un juge américain, il n'existe pas de devoir patriotique d'augmenter ses impôts »²⁷⁸. [Nous mettons en italique les termes « mélioratifs » communs aux passages cités].

Toujours dans la même veine, on peut encore épinglez ici les assertions quasiment identiques par lesquelles trois auteurs introduisaient respectivement leur propos (que ce soit pour parler de « choix de la voie la moins imposée », de « fraude légale » ou de « fraude d'intention »²⁷⁹).

Thomas DELAHAYE, 1977: « Le contribuable n'est pas tenu de subir passivement l'impôt. Il peut aussi adopter une attitude positive : prévoir l'impôt et organiser ses affaires en conséquence. [...] Nul ne songera à contester la *légitimité* de la gestion fiscale, naturellement inspirée par le désir de diminuer la charge de l'impôt, lorsque cette gestion aboutit au choix de [...] procédés prévus, voire encouragés, par le législateur. C'est l'*évidence* »²⁸⁰.

Camille SCAILTEUR, 1955 : « Chacun est libre d'aménager ses intérêts comme il l'entend, d'administrer sa fortune et d'en disposer à son gré. L'Etat n'est ni propriétaire éminent des biens de ses sujets, ni copropriétaire de ces biens. Il n'a pas un droit acquis aux contributions publiques. C'est pourquoi le redevable peut chercher à échapper à l'impôt en ne se plaçant pas dans les conditions qui en justifient la perception »²⁸¹.

Gaston LEROUGE, 1944 (à l'entame de sa section sur la « fraude d'intention »): « Chacun peut aménager son patrimoine ou ses intérêts de telle façon que l'impôt ait le moins de prise possible. Le devoir *moral*, non plus que le devoir *civique*, ne va en effet pas jusqu'à s'obliger à prendre la voie la plus profitable au Trésor »²⁸².

²⁷⁶ Voy., notamment, Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 15 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 61, n° 1.31 ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gand, Larcier, 2008, p. 28.

²⁷⁷ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, 1963, n° 2, pp. 87 et s., spéc. p. 91.

²⁷⁸ D. GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire*, Hiver 2009-2010, vol. 32/n° 128, p. 974 (en partie repris dans K.B. BROWN (ed.), *A comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, 2012, Rapport français, pp. 131-132).

²⁷⁹ Voy., sur ce qu'il faut entendre par ces notions, les explications détaillées que nous avons apportées *supra*.

²⁸⁰ Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 15. C'est nous qui soulignons les mots « légitimité » et « évidence » en italique.

²⁸¹ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 289. A noter que les propos de cet auteur mettent ici l'accent autant sur la licéité que sur la légitimité du comportement en cause du contribuable.

²⁸² G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, L.G.D.J., 1944, p. 103.

C'est ainsi que se trouve *légitimé* et même *banalisé*, à travers de telles formules de bon sens auxquelles on peut aisément souscrire, le procédé qui consiste à « choisir la voie la moins taxée » (pour organiser juridiquement ses affaires²⁸³ ou celles d'autrui dont on a la gestion), procédé dont on a déjà dit qu'il était bel et bien *licite*, qu'il ne violait nullement la loi fiscale, tant que la voie juridique empruntée par le contribuable était bien réelle et non « simulée ». Point n'est alors besoin de verser ici dans des « jugements de valeur » négatifs à l'encontre de l'impôt qu'il s'agit d'éviter de (devoir) payer, comme c'est le cas pour les comportements de fraude fiscale, illicites par définition, mais dont d'ardents défenseurs chercheraient à asseoir la *légitimité*²⁸⁴ en critiquant l'impôt quant à son caractère prétendument excessif, oppressant ou injuste²⁸⁵, voire en pointant le soi-disant « vice de consentement » sur lequel il reposerait²⁸⁶.

La « *légitimité* de principe » de l'attitude du contribuable qui choisirait, parmi diverses voies lui permettant d'atteindre un résultat équivalent, celle qui lui ferait payer le moins d'impôt, ne paraîtrait donc *ni* devoir être démontrée davantage, *ni* pouvoir être contestée dans l'absolu. Et outre le fait que l'attitude en cause du contribuable soit passible des meilleures *justifications*, on peut aussi rappeler ici qu'elle reçoit des *appellations* plutôt positives de la part de ceux qui la pratiquent ou la conseillent, et on peut également répéter qu'elle recueille même parfois la « *bénédiction* » du législateur lorsqu'elle vient se greffer sur ses propres vœux ou prévisions.

Ainsi, nous avons déjà observé que toutes les bonnes considérations qui entourent *a priori* l'exercice du « choix de la voie la moins imposée » par le contribuable se répercutent même jusque dans la terminologie employée pour nommer le procédé, lorsqu'on en vient à parler de « gestion », de « planification/optimisation » ou d'« habileté » fiscales²⁸⁷. Et nous avons aussi vu par ailleurs que la poursuite par le législateur fiscal d'objectifs politiques divers autres que purement « budgétaires », voire encore, la prise en compte par lui de la difficulté technique d'évaluer certains éléments entrant dans le calcul de la base taxable, le conduisent quelques fois à introduire ou à prévoir des régimes d'imposition – respectivement – *dérogatoires* (« de faveur ») ou *forfaitaires* qui sont, avec les régimes *optionnels* déjà évoqués ci-avant, autant d'invitations à développer des stratégies de gestion, optimisation ou planification fiscales²⁸⁸.

²⁸³ Qu'elles soient d'ordre économique, professionnel, patrimonial, familial, purement privé ou personnel, *etc.*

²⁸⁴ Voy. *infra* la discussion morale que nous ouvrirons autour du « devoir fiscal » et les quelques considérations « déontologiques » que nous émettrons à propos de la fraude fiscale *ainsi que* de certaines formes d'évasion.

²⁸⁵ Voy. à cet égard les références citées *supra* à propos des notions d'impôt confiscatoire ou discriminatoire.

²⁸⁶ Voy. notamment (en France) J.-C. MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscale », in *Mélanges P.-M. Gaudemet*, Economica, 1984, p. 929 (et d'autres références du même auteur sur le même thème citées *infra*).

²⁸⁷ Voy. nos explications apportées *supra* quant à l'usage d'expressions alternatives à celle d'« évasion fiscale ».

²⁸⁸ Nous paraphrasons Thomas DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 16. Voy. nos explications développées *infra* sur ces notions de régimes d'imposition dérogatoires ou forfaitaires.

60. Mais aussi *légitime* puisse-t-il sembler être dans l'absolu²⁸⁹, l'exercice par le contribuable de sa liberté de choisir la voie la moins taxée peut tout de même s'avérer être *problématique* dans certains cas où ce choix serait poussé à l'extrême voire l'absurde. La généralité presque suspecte des assertions assénées pour asseoir la légitimité de l'usage de cette liberté annonçait qu'elles allaient devoir être aussitôt tempérées. Cela nous amène à introduire les termes du « problème » que pourrait potentiellement poser l'exercice de ce droit ou choix, au point que d'aucuns voudraient stigmatiser le caractère « abusif » que pourrait alors revêtir cet exercice. Autrement dit, après les termes de « légitimation », place aux termes de « problématisation ».

Pour ce faire, il conviendra d'envisager d'abord les termes par lesquels on *formule* et *conçoit* ce problème, avant d'approcher ensuite les termes par lesquels on le *désigne* et on le *combat* ; d'abord, extraire la substance de ce problème à partir des deux formes sous lesquelles il peut se présenter *in abstracto* (éléments constitutifs) et envisager les ripostes possibles (remèdes alternatifs) pour le législateur (**A**); ensuite, ramener cette essence sur le terrain des notions civilistes de la fraude à la loi ou de l'abus de droit auxquelles ledit problème pourrait bien être identifié/rapporté dans de nombreux systèmes juridiques de tradition romano-germanique (**B**). Nous verrons en effet que la plupart d'entre eux se revendiquent nommément du concept de l'« abus de droit » dans le texte de leurs dispositifs généraux anti-évitement ou anti-évasion (comme c'est le cas en France, en Allemagne et désormais en Belgique²⁹⁰), là où d'autres se permettent de décalquer purement et simplement une théorie civiliste de la « fraude à la loi » dans la matière fiscale par le biais de leur jurisprudence (comme c'est le cas aux Pays-Bas).

D'une certaine manière, il s'agira donc ici de « déshabiller » le problème en question dans ses composants essentiels en droit fiscal pour le « rhabiller » de ses vêtements plus usuels en droit civil, en vue de l'« apprêter » pour la discussion juridique à laquelle nous nous livrerons dans le corps de notre étude. A noter ici, comme nous l'avions déjà annoncé à l'entame de cette première partie de notre étude, qu'après avoir ainsi « mis à nu » ce problème fiscal dans ses variantes abstraites et l'avoir « revêtu » de ses plus beaux habits civilistes, nous pourrons encore *in fine*, dans un troisième et dernier chapitre de cette première partie, reposer ce problème, le repenser, d'une certaine manière le « réfléchir », eu égard à une dernière grille de lecture beaucoup plus vaste et *non purement juridique*, celle qui analyse les diverses attitudes individuelles de « résistance à l'impôt » à l'aune de la notion *morale* du « devoir fiscal ».

²⁸⁹ Et aussi *licite* (et *non sanctionnable* pénalement) soit-il par ailleurs tant qu'il n'est pas question de simulation.

²⁹⁰ Sans parler déjà ici du Royaume-Uni, système juridique bien éloigné de la tradition civiliste dite « romano-germanique » et ne connaissant *a priori* pas la notion d'abus de droit (propre aux systèmes civilistes), mais ayant admis depuis 2013 dans sa législation fiscale une règle de portée générale qualifiée « *General Anti Abuse Rule* ».

A) La formulation du problème par abstraction de ses variantes et composantes principales (et de ses remèdes alternatifs)

61. S'il fallait ne l'exprimer qu'en une phrase, nous le dirions alors de la façon suivante : le *problème* (de l'abus) du choix de la voie la moins imposée naît de ce qu'une gestion fiscale astucieusement menée pourrait conduire le contribuable à mettre au point certains procédés juridiques relativement anormaux ou artificiels, que le législateur fiscal n'avait pas prévus ou n'aurait pas pu prévoir, *tantôt* pour échapper à l'application d'une disposition de la loi fiscale que le législateur aurait bien voulu voir s'appliquer à la situation du contribuable, *tantôt* pour revendiquer le bénéfice d'« avantages » qui ont été prévus par la loi fiscale mais dont l'octroi au contribuable en l'espèce irait à l'encontre des objectifs pour lesquels ils ont été conçus.

C'est aussi à peu près en ces termes que Thomas DELAHAYE, auteur d'une étude comparée sur le thème du « *Choix de la voie la moins imposée* » en Belgique et dans différents pays voisins dans les années 70²⁹¹, s'exprimait pour « problématiser » alors son objet d'étude²⁹². Ainsi, après avoir introduit son propos en affirmant que « nul ne songera à contester la *légitimité* de la gestion fiscale, naturellement inspirée par le désir de diminuer la charge de l'impôt, lorsque cette gestion aboutit au choix de solutions et procédés prévus voire encouragés par le législateur », il apportait aussitôt la nuance ou objection décisive suivante en ajoutant : « mais le *problème* du choix de la voie la moins imposée naît de ce que la gestion fiscale intelligemment menée amènera le contribuable *soit* à découvrir des procédés que le législateur n'a pas prévus, *soit* à faire usage de certaines techniques ou procédés dans un but autre que celui que le législateur avait envisagé »²⁹³.

C'était donc pour pouvoir envisager le « problème » en question de la façon la plus complète possible que nous devons absolument signaler au préalable que la loi fiscale peut également contenir, à côté des règles qui définissent classiquement les conditions d'application et autres éléments de calcul de l'impôt (fait générateur de l'impôt, matière et base imposables et taux ou tarif d'imposition), d'autres règles qui prévoient plutôt, à titre de *dérogation* par rapport aux premières règles visées, et dans la poursuite d'objectifs divers autres que financiers, des régimes fiscaux plus *avantageux* (comme des exemptions ou des réductions d'impôt censées venir *stimuler* l'adoption de certains comportements jugés « souhaitables » par le législateur).

²⁹¹ Etude qui envisageait dans les différents pays concernés, tant les fondements du droit de choisir la voie la moins imposée que les conditions d'*existence* de ce choix et les limites légales ou prétoriennees posées à son *exercice*, et cela, donc bien avant l'introduction de la notion d'« abus fiscal » dans la législation fiscale belge.

²⁹² Ce qui tend à révéler que le problème se poserait dans des termes similaires dans les différents pays étudiés (en l'occurrence : outre la Belgique, la France, les Pays-Bas et le Royaume-Uni).

²⁹³ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 17. Cette formule qui se veut aussi efficace que laconique comporte toutefois une relative ambiguïté sur le point de savoir de quel « législateur » parle l'auteur lorsqu'il évoque des « techniques ou procédés » qui auraient été envisagés par lui dans un certain but. On pourrait en effet penser qu'il s'agit, d'un côté, du législateur « civil » (« non-fiscal ») qui a créé et réglementé des institutions juridiques (comme certains contrats spéciaux) et dont les contribuables (ab-)useraient à des fins fiscales, et d'autre part, du législateur « fiscal » qui a conçu des régimes fiscaux de faveur pour poursuivre certains buts qui seraient alors méconnus par les comportements des contribuables en l'espèce. Sans doute s'agit-il un peu des deux à la fois, mais le législateur *fiscal* ne crée en tous les cas pas lui-même les institutions (actes, contrats, *etc.*) juridiques sur lesquelles il vient greffer ses prélèvements et régimes fiscaux. C'est pourquoi nous avons préféré reformuler et nous réapproprié quelque peu la phrase dans sa seconde partie.

L'évocation de l'existence de ces avantages ou allègements fiscaux prévus par la loi fiscale nous permet ainsi de faire remarquer que « l'évitement de l'impôt » dont nous parlons ici peut consister autant dans l'évitement de l'application d'une disposition de la loi fiscale que dans l'invocation du bénéfice (de l'application) d'une disposition avantageuse de cette même loi. Cela revient donc à dire que l'évitement *de l'impôt* ne procède pas toujours nécessairement de l'évitement *de la loi d'impôt*, mais peut aussi au contraire voir le contribuable venir se placer *dans* le champ d'application d'une disposition de cette loi qui lui serait alors (plus) favorable.

62. A partir de cette observation « décisive » (pour notre propos), on peut alors bien percevoir et discerner de façon embryonnaire les deux variantes d'hypothèses dans lesquelles les lois fiscales sont susceptibles d'être « abusées » par un contribuable cherchant à *éviter l'impôt*. Contourner l'application d'une disposition de la loi fiscale en se plaçant dans une situation que le législateur aurait voulu viser mais qu'il n'a *pas incluse ou pu inclure* dans le champ d'application de la disposition poserait potentiellement et symétriquement le même problème que *détourner* l'application d'une disposition de la loi fiscale des objectifs qu'elle poursuit, pour en bénéficier alors dans un cas où le législateur n'aurait pas voulu que cela fût possible mais qu'il n'a *pas exclu ou pu exclure* du champ d'application de la disposition en cause.

On comprend bien en tous les cas que, dans ces deux facettes du problème, on a affaire à des procédés qui viennent tirer profit ou parti de « lacunes » de la loi fiscale, qu'il s'agisse tantôt de lacunes « par *défaut d'inclusion* » d'une situation *dans* le champ d'application d'une disposition fiscale *taxatrice*, tantôt de lacunes « par *défaut d'exclusion* » d'une situation *hors* du champ d'application d'une disposition fiscale conçue à *l'avantage* du contribuable²⁹⁴. Et au-delà de telles lacunes, on pourrait aussi songer plus généralement à des « imperfections » des textes fiscaux, que ce soit par « *excès de précision* » ou par « *insuffisance de précision* », lorsqu'ils déterminent leur champ d'application en employant des concepts respectivement *trop spécifiques* ou *trop génériques* pour décrire ce qu'ils auraient voulu viser exactement²⁹⁵, ce qui tend à les rendre respectivement soit trop aisément « évitables » (s'il s'agit d'un régime taxateur), soit inadéquatement « profitables » (s'il s'agit plutôt d'un régime « de faveur »).

²⁹⁴ Etant entendu que le législateur aurait voulu respectivement viser ou inclure la situation en cause dans le champ d'application de son texte (pour la taxer comme si elle avait bien été visée par son texte) ou, au contraire, l'en écarter ou l'en exclure (pour ne pas l'exempter, la détacher..., comme si elle n'était pas visée par son texte).

²⁹⁵ Pour rappel, ces notions fondamentales de la méthodologie du droit (et de toute forme de communication verbale en général) peuvent être présentées et distinguées comme suit : le « concept générique – le genre – est celui qui englobe tous les concepts présentant des caractères identiques », alors que « le concept spécifique est celui qui, appartenant au même concept générique que d'autres, présente au moins un trait constitutif propre dit 'caractère spécifique' » (P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 51-52).

C'est ainsi que, comme nous l'avions déjà laissé entendre une première fois ci-avant, on peut alors bien parler ici de procédés (d'évitement) « *extra legem* » de la part du contribuable, par contraste avec les procédés « *contra legem* » d'une part (voyant le contribuable réaliser une économie fiscale en violant formellement la loi fiscale) et les procédés « *intra legem* » d'autre part (voyant le contribuable engranger un gain fiscal d'une façon qui a bien été expressément prévue par la loi fiscale et, le cas échéant, voulue voire souhaitée par son auteur)²⁹⁶. C'est que le contribuable agit ici non pas *contrairement* à la loi fiscale mais bien *en fonction* de celle-ci, et plus exactement, *en fonction* de ce qui lui a échappé ou de ce qu'elle n'a pas pu anticiper.

Or, il se trouve que les « lacunes » de la loi fiscale ne devraient toutefois pas pouvoir être comblées (et les autres « imperfections », encore moins être corrigées) autrement que par le législateur lui-même, et ce, en raison du principe constitutionnel de la « légalité de l'impôt » qui domine toute la matière du droit fiscal en Belgique. En effet, celui-ci exige en substance que tout impôt soit *prévu* et *réglé* (en ce qui concerne ses éléments dits « essentiels », comme le fait générateur de l'impôt ou la matière imposable, la base et le taux d'imposition, ainsi que les éventuelles exonérations) par des normes émanant du pouvoir législatif de l'autorité habilitée à lever l'impôt et au profit de laquelle l'impôt est établi, de sorte que ces normes ne puissent être le cas échéant amendées, complétées ou abrogées *que* par ce pouvoir législatif²⁹⁷.

En conséquence de ce principe, les dispositions de la loi fiscale doivent alors être interprétées *strictement*, de sorte que leur portée ne pourrait ni être étendue à des cas qu'elles n'auraient pas visés, ni, à l'inverse, être restreinte dans des cas qui auraient bien été visés par elles²⁹⁸. Il s'ensuit que le pouvoir exécutif ou judiciaire ne pourrait pas recourir à des raisonnements « par analogie » pour venir, en dehors de la nécessaire intervention du législateur fiscal, combler ces « lacunes » de la loi dont pourraient profiter les contribuables²⁹⁹ : il ne pourrait appliquer une *imposition* prévue par la loi dans un cas non formellement inclus dans le champ d'application de cette imposition mais qui semblerait « analogue » aux cas qui seraient bien formellement inclus dans ce champ, pas plus qu'il ne pourrait refuser le bénéfice d'un *avantage fiscal* prévu par la loi dans un cas *a priori* bien inclus dans le champ d'application de cet avantage et que la loi n'aurait pas expressément exclu de ce champ mais qui paraîtrait « analogue » à des cas que la loi aurait bien pris le soin d'exclure expressément de ce champ.

²⁹⁶ Voy. les références doctrinales et les explications données *supra* à propos de la théorie française des 3 zones.

²⁹⁷ Voy. *infra* les développements que nous consacrerons à ce principe de la légalité de l'impôt en droit belge.

²⁹⁸ Voy. *infra* les développements que nous consacrerons à ce principe de l'interprétation stricte des lois fiscales.

²⁹⁹ Voy. déjà, sur ce point, J.E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches de logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463 et s., spéc. p. 479 ; *Ibidem*, « L'interprétation des lois fiscales d'après la forme et le fond », *Rép. Fisc.*, 1965, spéc. p. 225.

63. Si le fisc n'est pas censé pouvoir venir combler lui-même les lacunes des lois fiscales, on pourrait par ailleurs ne pas encore voir dans l'absolu ce qui pourrait vraiment être reproché au contribuable qui aurait identifié des failles dans le système mis en place par les lois fiscales et qui serait parvenu à exploiter de telles imperfections à son avantage, et cela, quand bien même il en résulterait une situation *décevante* pour le Trésor (dont les « intérêts » seraient sans doute lésés, mais les « droits » eux certainement pas bafoués)³⁰⁰, voire *frustrante* pour le législateur (dont les « objectifs » sous-jacents à ses normes fiscales seraient en l'occurrence contrariés).

On pourrait en effet très bien penser que ce dernier n'avait qu'à mieux concevoir ses textes, et le cas échéant, mieux les ajuster en fonction de ses propres volontés ou objectifs sous-jacents, ou mieux anticiper les failles ou lacunes que ces textes pourraient contenir et dans lesquelles les contribuables (et leurs conseils) ingénieux ou astucieux pourraient venir s'engouffrer. Et au surplus, comme l'écrivait très pertinemment, le juriste belge Camille SCAILTEUR, « on peut même trouver dans la circonstance que souvent il [le législateur] modifie ou complète les dispositions légales qui sont contournées, la preuve qu'il autorise tacitement les redevables à profiter des lacunes des textes aussi longtemps qu'il ne les a pas comblées »³⁰¹.

Le problème qu'il s'agit donc de soulever et de poser ici ne proviendrait alors pas du *seul* fait que le contribuable aurait réussi à tirer parti de lacunes que comporteraient les textes fiscaux ; il tiendrait en outre au fait (« *cumulé* ») que le contribuable aurait emprunté pour ce faire des procédés relativement anormaux ou inusuels auxquels le législateur n'aurait pas pu s'attendre. Cette précision concernant le caractère anormal ou inhabituel et pour le moins imprévisible des procédés mis en cause ressortait également des propos introductifs de l'étude du même Thomas DELAHAYE, lorsque celui-ci tentait de venir cerner et circonscrire plus exactement la véritable « problématique » qui allait faire l'objet de son analyse menée en droit comparé.

Ainsi, cet auteur annonçait-il que son étude allait se consacrer à « ce type particulier de choix de la voie la moins imposée, qui présente un *caractère décevant* pour le fisc », étant entendu que, « si les contribuables avaient fait usage de procédés auxquels on pouvait *normalement s'attendre*, l'impôt, ou un impôt plus élevé, eut été dû », de sorte que « l'économie d'impôt réalisée n'est donc *pas conforme aux prévisions du législateur* »³⁰².

Plus loin, le même auteur poursuivait avec des interrogations plus ciselées : « on admettra sans peine qu'un contribuable qui veut atteindre un but commercial ou civil, choisisse de deux voies la moins imposée. Mais peut-on admettre aussi qu'un contribuable accomplisse un acte [juridique] dans l'intention principale ou exclusive d'éviter l'impôt et, à cette fin, recourt à des formes juridiques *compliquées* et *peu naturelles* ? Autrement dit, existe-t-il un seuil au-delà duquel l'exercice du choix de la voie la moins imposée cesserait d'être licite ? »³⁰³.

³⁰⁰ Pour reprendre la formulation de J. de LONGUEVILLE, « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, 1975, n° 21937, p. 266 : « [cette attitude] lèse peut-être les intérêts de l'Etat [...] mais non ses droits ».

³⁰¹ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 300.

³⁰² Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 17.

³⁰³ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 30.

Et c'est aussi dans le caractère « insolite » ou « inusité » de la technique juridique employée que Camille SCAILTEUR, de façon alors plus assertive qu'interrogative, voyait un problème:

« Reste à voir si les procédés *insolites* ou *inusités* dont les redevables se servent pour éluder une imposition, un droit ou une taxe, sans transgresser la loi ne sont pas blâmables en soi. [...] Celui qui, sans recourir à des actes fictifs ou déguisés, se place dans la situation fiscale la plus avantageuse [...] ne commet aucune tromperie ; il ne cache pas son jeu dans des faux semblants. Au contraire, il pourvoit à ses intérêts à visage découvert et dans le respect de la loi. Toutefois, la *combinaison* juridique utilisée pour exploiter l'imperfection des textes légaux [...] deviendrait une *manœuvre* déloyale, qui serait répréhensible, si elle se transformait en un *stratagème* forgé par le redevable pour se soustraire à une disposition légale sous couleur d'en observer la lettre »³⁰⁴.

Notre hypothèse de base peut dès lors être reformulée et précisée de la façon suivante : ainsi, si l'on peut parfaitement bien admettre – comme une sorte de pétition de principe – que tout « bon gestionnaire » choisisse systématiquement, entre différentes « voies juridiques » lui permettant d'atteindre un résultat donné, « la voie la moins imposée », l'on peut en revanche davantage s'interroger lorsque c'est par un « montage » complètement anormal, inhabituel ou artificiel (inexplicable autrement que par la volonté *exclusive* d'éviter l'impôt) – au point alors que le législateur n'aurait pu l'anticiper par des dispositions mieux ajustées ou libellées –, que le contribuable parviendrait à déjouer les prévisions du législateur fiscal et ainsi à « tourner » l'application de ses textes, certes sans en violer la lettre, mais en en méconnaissant l'esprit.

« Tourner » les dispositions fiscales sans jamais les heurter (que ce soit en *con-tournant* leur champ d'application ou bien en *dé-tournant* le bénéfice d'avantages qu'elles prévoient), les faire tourner comme des toupies, jusqu'à parfois les rendre folles, les rendre sottes, en les faisant passer complètement à côté des buts pour lesquels elles ont été adoptées et conçues, c'est bien cela qui serait en cause lorsque sont échafaudés des montages ou des constructions juridiques dont la « complexité » ou l'« anormalité » ne pourrait pas s'expliquer autrement que par la volonté des parties contractantes d'échapper à l'impôt (en allant se placer là où le législateur fiscal ne les attendait pas), ce qui tendrait alors à révéler toute leur « artificialité ».

Le Professeur français Daniel GUTMANN ne s'y trompe d'ailleurs pas lorsqu'il vient cibler, à partir de la sémantique du mot « montage », cette artificialité potentiellement problématique des constructions juridiques qui sont parfois élaborées ou échafaudées pour éviter l'impôt :

« Le mot [« montage »] est évocateur : ce qui est « monté » n'est pas naturel, c'est une construction qui contient un certain degré d'artifice ou, à tout le moins, de recul et d'élaboration. Or, l'artifice attise la méfiance. [Trop] jouer avec les règles, c'est jouer avec le feu. Lorsqu'on repère du jeu dans le système juridique, celui-ci vacille sur ses bases. On soupçonne alors celui qui le sollicite de vouloir s'en affranchir. Où tracer la frontière entre le joueur innocent et le joueur pervers ? »³⁰⁵.

³⁰⁴ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 300.

³⁰⁵ D. GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire*, Hiver 2009-2010, vol. 32/n° 128, p. 974 (en partie repris dans K.B. BROWN (ed.), *A comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, 2012, Rapport français, pp. 131-132).

64. A propos de cette « artificialité », une distinction importante doit à notre sens encore être opérée ici, car il ne faudrait pas confondre cette notion avec celle de « simulation ». Ainsi, si l'on s'autorisait une analogie (sans doute inattendue mais – on l'espère – pas trop saugrenue), nous oserions le parallèle avec un lac que l'on qualifierait d' « artificiel » parce qu'il aurait été créé par le fait de l'homme – « contre-nature » – en détournant des rivières de leur lit originel pour l'alimenter en amont ou en construisant un barrage pour retenir son écoulement en aval. Un tel lac serait alors à opposer à un autre lac dit « naturel », qui résulterait quant à lui de la confluence spontanée de plusieurs cours d'eau en un même lieu, ainsi que de l'accumulation naturelle de volumes d'eau en ce lieu en raison d'un relief déjà favorable à la rétention d'eau. Pour autant, tout « artificiel » qu'il soit, notre premier lac n'en serait pas moins bien « réel » ; il ne devrait donc surtout pas être assimilé à un lac que l'on n'apercevrait que par l'effet d'un mirage (telle la vision trompeuse d'une oasis en plein désert), et qui en réalité n'existerait pas.

De la même manière, le ou les actes juridique(s) constitutif(s) du montage fiscal qui serai(en)t mis en cause pour son/leur artificialité n'en serai(en)t pas moins réel(s) et non « simulé(s) », dès lors qu'il(s) serai(en)t bien accepté(s) par les parties contractantes dans tous les différents effets de droit qu'il(s) serai(en)t censé(s) sortir³⁰⁶. Ainsi, quand nous étudierons le concept légal d' « abus fiscal » tel qu'il a été introduit en droit belge, nous tâcherons donc de rester bien imprégné du postulat que le « montage purement artificiel » qui, comme nous le verrons, devra être identifié pour établir un tel « abus » (et ce, en écho à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière d' « abus de droit » en droit européen³⁰⁷) serait quelque chose de bien distinct d'une « simulation frauduleuse », qui tendrait quant à elle à faire croire le fisc à une situation juridique qui n'existerait pas, ou du moins pas comme telle. « Montage » n'est pas « trucage » ; ce qui est « monté » n'est donc pas pour autant « truqué ».

A noter par ailleurs ici que, si tout « montage » juridique est par définition toujours un peu – en un certain sens – « artificiel » (au point que l'association des deux termes pourrait d'ailleurs sembler relever du pléonasme), de même que tout acte juridique est par hypothèse une création ou un fait « de l'homme », nous verrons que le degré d' « artificialité » problématique lorsqu'il s'agira d'identifier un « abus fiscal » se mesurera alors plutôt à l'existence (ou non) d'autres justifications ou motivations que « fiscales » au soutien des montages ou des actes juridiques en cause qui ont été conclus ou accomplis par les contribuables en l'espèce. Tout comme *inversement*, nous verrons que *l'intention* des parties contractantes, qu'il faudrait notamment identifier pour leur reprocher une « fraude à loi » en droit civil, pourrait bien se déduire de *l'artificialité* de la construction juridique mise en place.

³⁰⁶ Cf. le critère de distinction que nous avons isolé *supra*, à partir des travaux de la doctrine, pour différencier de façon théorique la technique (licite) du « libre choix de la voie la moins imposée » du procédé (frauduleux) de la « simulation prohibée à l'égard du fisc ».

³⁰⁷ Nous verrons ainsi que la notion de « montage purement artificiel » (« *wholly artificial arrangements* ») est décisive dans le cadre du concept d' « abus de droit » théorisé par la Cour de Justice de l'UE, notamment pour contrer l'utilisation par un contribuable d'une liberté de circulation prévue par le Traité au détriment des finalités pour lesquelles elles ont été instituées, dans le seul but d'échapper à l'application d'une législation fiscale défavorable d'un Etat membre (voy. CJUE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Rec., p. I-7995).

C'est bien de l'autre côté de cette frontière théoriquement hermétique avec la fraude fiscale que nous pourrions nous demander si, parmi les différents procédés juridiques *licites* et *non simulés* auxquels les contribuables seraient amenés à recourir pour minimiser leurs impôts, entre, d'une part, la « simple habileté fiscale » ou la « saine gestion fiscale », et d'autre part, la « planification fiscale *agressive* »³⁰⁸ bâtie sur des montages juridiques purement artificiels (c'est-à-dire : dénués-dépourvus de toute substance ou justification économique *non* fiscale), il n'y aurait qu'une relative différence « de degré » (quant à la complexité ou à l'élaboration du montage, voire quant à la quantité ou au montant des valeurs en jeu), ou si, au contraire, on pourrait bien identifier et théoriser de véritables différences « d'essence » ou « de nature » (liées plutôt à la contrariété à la *ratio legis* de la règle malmenée, contournée ou détournée), qui seraient alors susceptibles de justifier de traiter différemment ces deux types d'attitudes, en apportant ainsi des limites aux *secondes* tout en laissant prospérer librement les *premières*.

C'est qu'on ne pourrait pas se satisfaire de fonder la caractérisation d'un tel « abus » sur un simple critère de *degré* (de complexité ou d'élaboration du montage en cause), un peu comme ces théoriciens du droit qui, cherchant à définir ce qui constituerait une règle « de droit », ne pouvaient pas se contenter de distinguer, sur le seul critère du degré de la « force » déployée, le commandement de l'empereur conquérant avec sa grande flotte, de celui du pirate opérant avec son frêle navire³⁰⁹ (ou encore, l'ordre de payer un impôt adressé par un agent de l'Etat en vertu de la loi, de l'injonction faite par le bandit de lui céder « la bourse » sinon « la vie »³¹⁰).

³⁰⁸ Nous avons vu que la notion de « planification fiscale *agressive* » (« *Aggressive Tax Planning* » ou « *A.T.P.* ») a été développée dans le cadre de travaux de l'OCDE à propos de la problématique dite de la « *Base Erosion and Profit Shifting* » (mieux connue sous l'acronyme « *BEPS* ») ainsi que de la Commission européenne qui y avait consacré une recommandation à l'attention des Etats membres (Rec. Com. du 6 décembre 2012, C (2012) 8806). L'adjectif « *agressif* » tend d'ailleurs à devenir dans la doctrine fiscaliste francophone une alternative à l'adjectif « *abusif* » lorsqu'il s'agit de qualifier ou de stigmatiser un procédé d'évasion ou d'évitement jugé problématique ou inacceptable, comme en atteste son emploi par le Professeur français Daniel GUTMANN (*op. cit.*, p. 974) quand il se demande où tracer la frontière « entre la gestion avisée et l'optimisation *agressive* ». Comme le dit Eric VAN BRUSTEM (« Libre propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, p. 190, citant aussi en France B. DELAUNAY, « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et *tax planning* », *Dr. fisc.*, 2013, n° 39, p. 437), « si la lutte contre l'évasion fiscale *agressive* occupe les instances spécialisées de la fiscalité internationale, le besoin d'ajouter un adjectif – *agressive* – au substantif d'évasion achève de montrer l'embarras qui continue de saisir la communauté fiscale lorsqu'il est question d'optimisation fiscale, de *tax planning* [...] pour les uns et d'évasion fiscale pour les autres ».

³⁰⁹ Cf. la parabole de Saint-Augustin (*La Cité de Dieu*, Liv. IV, 4), soulevant ce « cap des tempêtes » de la théorie du droit (d'après le mot de N. BOBBIO repris comme titre de l'ouvrage de L. FRANCOIS, *Le cap des tempêtes – Essai de microscopie du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2001), à savoir le problème de la définition du droit pour les juspositivistes (par opposition aux jusnaturalistes qui, quant à eux, ne reconnaissent une norme comme étant « juridique » qu'à la condition que celle-ci réponde bien à une certaine exigence de « justice »).

³¹⁰ Voy., sur cette question en théorie du droit, M. PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2008, p. 39. Sans parler ici de la distinction, chère aux moralistes, entre l'impôt « juste » (obligeant « en conscience ») et l'impôt « injuste » (pouvant légitimement être fraudé), sur laquelle nous reviendrons *infra* lorsque nous nous intéresserons à la question de l'existence d'un « devoir moral » de payer l'impôt dû en vertu de la loi (positive).

65. Face à ce genre de pratiques dont nous venons de reconnaître ici, à titre préliminaire, les grands traits caractéristiques, l'interprète (le fisc, le juge) se trouvera donc bien impuissant, car « appliquer un impôt à des situations que le législateur n'a pas prévues, mais qu'il aurait imposées s'il avait pu les prévoir [ou symétriquement: refuser le bénéfice d'un avantage fiscal dans des situations où il serait formellement applicable mais que le législateur aurait exclues du bénéfice de l'avantage s'il avait pu les prévoir], ce n'est pas interpréter le texte pour en dégager le sens, mais c'est ajouter à la loi et enlever son fondement à l'obligation fiscale »³¹¹.

A cet égard, on pourrait d'ailleurs observer ici que c'est également en ce sens que s'exprimait, au Royaume-Uni, à la Chambre des Lords, le Lord NORMAN à la moitié du siècle dernier :

« Dans ses efforts pour marcher de pair avec l'habileté consacrée à éviter les impôts, le Parlement peut manquer son but. C'est un malheur pour les contribuables qui n'essayent pas d'éviter leur part de la charge et c'est décevant pour le Trésor, mais la Cour ne forcera pas le sens des termes des lois fiscales dans le but de compléter les efforts du Parlement et de boucher les trous qui sont laissés ouverts par la loi. L'évasion fiscale (*'tax avoidance'*) est un mal, mais ce serait le commencement de maux bien plus grands si les Cours devaient étendre le langage de la loi dans le but de soumettre à la loi des gens qu'elles désapprouvent »³¹².

Modifier la loi en conséquence pour l'avenir, plutôt que de chercher à en étendre la portée en forçant sur son interprétation, voire en l'appliquant par analogie, paraît alors *a priori* être la seule riposte admissible compte tenu de l'exigence constitutionnelle de « légalité » de l'impôt. C'est au législateur fiscal qu'il appartient d'intervenir pour réparer dans le « mur de la loi » ces brèches ou fissures dont les contribuables auront su se saisir et que l'expérience lui aura fait découvrir. Lorsqu'est mise au jour une nouvelle pratique d'évitement qu'il ne voudrait ou ne pourrait pas cautionner, on le voit alors souvent réagir en introduisant ponctuellement dans la loi fiscale une nouvelle mesure anti-évitement que nous qualifierions de « spécifique »³¹³.

C'est ainsi que sont introduites çà et là dans la législation fiscale des règles de fiction ou présomption à appliquer dans des circonstances bien spécifiées, en vue de contrecarrer le procédé alors mis au jour : *les unes* « étendent l'emprise de l'impôt en assimilant aux opérations prévues par la loi, d'autres opérations qui présentent de l'analogie avec les premières parce qu'elles produisent les mêmes effets économiques » ; *les autres* « renversent le fardeau de la preuve au profit de l'administration, et en particulier elles la dispensent d'établir certaines simulations qui se distingueraient fort peu [en pratique] des 'habiles applications' des textes légaux. [...] »³¹⁴.

³¹¹ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, n° 19535, p. 294.

³¹² *Lord Vestey's Executors and Vestey vs. I.R.C.* (1949), 31 *TC*, 1, House of Lords per Lord NORMAN, p. 90: "Parliament in its attempts to keep pace with the ingenuity devoted to tax avoidance may fall short of its purpose. That is a misfortune for the taxpayers who do not try to avoid their share of the burden and it is disappointing to the Inland Revenue, but the Court will not stretch the terms of taxing acts in order to improve on the efforts of Parliament and to stop gaps which are left open by the statute. Tax avoidance is an evil, but it would be the beginning of much greater evils if the Courts were to overstretch the language of the statute in order to subject to taxation people of whom they disapproved" (extrait cité en anglais par Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 46, et librement traduit en français par J. KIRKPATRICK, Préface de l'ouvrage précité, p. 8).

³¹³ Voy. *supra* la première présentation que nous avons faite de ce genre de dispositions légales anti-évitement dans notre introduction générale.

³¹⁴ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, n° 19535, p. 29

De telles réactions législatives ponctuelles et ciblées ont certainement le mérite de respecter le principe de légalité de l'impôt et de ménager l'exigence de sécurité juridique, de sorte que les contribuables demeurent parfaitement en mesure, à partir des nouvelles règles introduites, de toujours prévoir les conséquences fiscales de leurs actes au moment où ils les accomplissent. Néanmoins, cette même méthode présente inévitablement, en contrepartie, cet inconvénient de n'être jamais totalement satisfaisante du point de vue de l'efficacité de la lutte contre l'évasion fiscale, en laissant toujours prise à la surenchère d'« inventivité-ingéniosité » des contribuables qui chercheraient encore à déjouer l'application des nouvelles règles introduites. L'inéluctable insuffisance de cette méthode a pu être observée par de très nombreux auteurs :

Parlant des fictions ou présomptions destinées à rendre certaines constructions juridiques fiscalement inefficaces, Camille SCAILTEUR remarquait ainsi que « les plus fins parviennent toujours, eux, à éviter les obstacles placés sur leur chemin ; et partant, les textes fiscaux sont incessamment remaniés sans pouvoir atteindre une fraude légale qui change de visage dès qu'elle a été démasquée »³¹⁵. Dans le même sens, mais plus récemment, Jean-Pierre BOURS avait lui aussi très bien cerné l'inconvénient de cette pratique législative qui consiste à ajouter ponctuellement dans la loi de nouvelles mesures spécifiques « anti-abus » ou « anti-évasion »³¹⁶ : « tout texte nouveau secréterait son anticorps, d'où la nécessité d'un nouvel 'ajustement', pour lutter contre les avatars d'évasion que le premier texte génère »³¹⁷. Albert TIBERGHIEEN ne disait quant à lui rien d'autre lorsque pour évoquer cette imagination débordante du contribuable belge, il citait cet adage italien « *fatta lege, trovata l'inganno* », qu'il traduisait par : « dès que la loi est faite, l'artifice pour la contourner est trouvé »³¹⁸.

Parlant de l'inflation continue des textes fiscaux liée à la multiplication des régimes particuliers ou dérogatoires, l'auteur français Charles ROBBEZ MASSON observait aussi que « plus les textes sont nombreux et précis, plus le système est difficile à maîtriser et plus il va comprendre de solutions possibles d'évasion, par la multiplication des combinaisons fiscales légales avec d'autres textes »³¹⁹. Un tel « paradoxe » peut aussi se résumer dans cette métaphore triviale : plus il y a de gruyère (prolifération des textes), plus il y a de trous (possibilités d'évitement).

Le Professeur français Daniel GUTMANN, par des propos universels, applicables bien au-delà du seul droit français, a très clairement souligné à la fois l'avantage notable de la *sécurité* que prodiguent de telles règles spécifiques et le réel inconvénient de leur *efficacité limitée*.

« Toutes ces règles ont un grand mérite. Elles donnent aux acteurs économiques des règles du jeu précises : ceux qui s'y soumettent sont assurés de n'être assujettis à aucune sanction [ou plutôt : à aucun redressement] ; ceux qui s'en écartent connaissent le risque qu'ils encourent. Ces règles ont cependant un défaut : elles ne permettent pas de faire face à toutes les situations d'évitement de l'impôt. De fait, l'imagination des praticiens est fertile et conduit souvent à donner aux praticiens et aux entreprises un train d'avance, si l'on peut dire, sur la réaction du législateur. Le respect des conditions légales n'est, dans ces conditions, qu'un brevet trompeur de civisme fiscal.

Comment réagir efficacement face à une telle situation ? La première réponse qui vient à l'esprit consiste à modifier la loi en permettant pour l'avenir à l'administration fiscale de combattre les schémas d'évasion nouvellement découverts. Commence alors une course poursuite : le législateur suit la pratique en élaborant une réglementation encore plus précise et détaillée ; les contribuables visés, se sachant démasqués, découvrent de nouveaux moyens de passer entre les mailles du filet législatif ; d'où une nouvelle réaction, toujours tardive, du législateur, etc. Ce petit jeu peut se poursuivre à l'infini, les finances publiques faisant les frais du décalage existant entre l'inventivité des uns et l'opiniâtreté des autres »³²⁰.

³¹⁵ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 302.

³¹⁶ Au sens où nous avons entendu ce genre de mesures/dispositions spécifiques dans notre introduction générale.

³¹⁷ J.-P. BOURS, « Sécurité juridique et droit fiscal », in *Sécurité juridique et fiscalité*, Les cahiers de l'Institut d'études sur la Justice, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 31-63, spéc. p. 33.

³¹⁸ A. TIBERGHIEEN, « Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993, n° 8-9, p. 214.

³¹⁹ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 126.

³²⁰ D. GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire*, Hiver 2009-2010, vol. 32/n° 128, p. 976.

On peut alors cerner, avec cet auteur, l'alternative méthodologique existant entre la technique législative que l'on peut qualifier d'« énumérative » (voire de « réactive » ou « réparatrice »), et le recours à des « principes généraux à la texture sémantique ouverte » permettant au fisc, dans le cadre de l'application d'une ou plusieurs législation(s) fiscale(s), de redresser un ensemble de pratiques d'évitement que le législateur n'aurait pas pu anticiper et dont il ne pourrait pas s'accommoder. D'un côté, Daniel GUTMANN voit le règne absolu de la règle de droit strictement formulée et interprétée, et de l'autre côté, il observe plutôt une certaine « marginalisation » de cette règle de droit, qui se voit ainsi complétée, épaulée voire suppléée par « une autre forme de normativité » dans l'arsenal législatif des dispositions anti-évasion.

Si les secondes normes visées (mesures générales « anti-abus » ou « anti-évitement ») peuvent bien s'avérer nécessaires pour préserver l'esprit des premières et sauvegarder leur effectivité, elles ne devraient toutefois pas pouvoir venir s'y substituer ou venir pallier leurs malfaçons et autres défauts de prévoyance. C'est donc finalement en prenant conscience, avec les mots de cet auteur, tant de la *nécessité* que de la *dangerosité* de ce genre de dispositifs généraux anti-évitement, qu'on peut bien prendre la pleine mesure du « problème » que pose l'applicabilité d'une théorie générale – légale ou jurisprudentielle – de l'« abus de droit » en matière fiscale.

« [...] On comprend la nécessité d'une autre riposte, reconnaissant les limites intrinsèques de toute entreprise d'énumération précise des comportements évasifs. Celle-ci s'articule autour de l'idée que le droit s'arrête là où l'abus commence, que l'utilisation frauduleuse [au sens de 'fraude à la loi'] des ressources du système juridique constitue une offensive contre celui-ci, bref, que la sanction de la fraude à la loi et de l'abus de droit constitue un principe général qui justifie suffisamment la sanction de ceux qui confondent malice et malignité. [...]

Le recours à la théorie de l'abus de droit a un mérite immense : il permet de débusquer les contribuables qui se croient à l'abri de toute sanction au seul motif qu'ils rendent un hommage de façade à la législation existante. La force de la théorie réside donc dans son flou. Son efficacité vient de ce qu'elle embrasse sans limite toutes les formes de comportement déviant. Partant, la théorie de l'abus de droit semble se présenter comme l'aboutissement ultime de la technique législative ou, mieux, comme l'expression de cette sagesse intemporelle selon laquelle tout ne se peut prévoir, de sorte que tout système a besoin, pour sa propre sauvegarde, de garde-fous formulés en termes généraux. La théorie de l'abus de droit, ce serait ainsi le refoulement du juridisme et l'affirmation de la confiance faite à notre administration et à nos juges, capables de discerner, sans le support des textes, les limites de l'acceptable et de l'inacceptable.

Toutefois, c'est dans la puissance même du principe général de lutte contre l'abus de droit que se situent les motifs d'interrogation sur la pertinence d'un recours systématique à cette théorie. [...] Sans verser dans un cynisme facile ni dans une critique systématique [du principe même de recourir à une telle notion d'abus de droit], il faut rappeler que l'abus de droit constitue une arme dont l'administration peut être tentée d'abuser [...]. La définition large des critères de l'abus de droit peut également faire craindre que, sous couvert de faire régner le droit dans ce qu'il a de plus noble, on aboutisse en réalité à faire prévaloir un certain arbitraire sur la nécessité tout aussi noble de respecter un minimum de sécurité juridique. En bref, si la théorie de l'abus de droit révèle que la norme fiscale spéciale ne peut toujours se suffire à elle-même, elle enseigne également que tout ce qui peut être prévu doit l'être par voie législative et que l'on ne saurait faire peser en principe sur le contribuable le risque d'une malfaçon législative. La dissolution de la règle de droit dans les principes généraux doit donc être évitée autant que possible »³²¹.

³²¹ D. GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire*, Hiver 2009-2010, vol. 32/n° 128, pp. 975-976 et pp. 977-978 (en partie repris dans K.B. BROWN (ed.), *A comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, 2012, Rapport français, pp. 131-132).

Ainsi donc, lorsqu'on parle du problème de l'« abus » du choix de la voie la moins imposée, on peut en définitive viser autant le problème que peut poser au législateur fiscal l'exercice de ce choix par le contribuable d'une certaine façon (qu'il jugerait « abusive » ou inacceptable), que les risques que soulèverait, pour les droits et la sécurité juridique des contribuables, l'inévitable marge de manœuvre qu'une règle générale anti-abus viendrait concéder au fisc.

C'est en tous les cas dans cette discussion fondamentale qu'on voit surgir en droit fiscal, dans la loi ou dans la jurisprudence, la référence explicite ou implicite aux concepts de l'« abus de droit » et/ou de la « fraude à la loi ». Cela nous amène alors à revisiter ces notions civilistes, telles qu'elles ont été à l'origine créées et développées en dehors du droit fiscal, et à éprouver ainsi, eu égard à leurs différents critères-conditions d'application en droit privé, la pertinence de la référence à ces concepts pour « évoquer » le problème qui nous occupe en droit fiscal, et le cas échéant, l'aptitude de ces notions civilistes à nous faire mieux comprendre ce problème.

B) L'évocation du problème par référence aux notions civilistes de fraude à la loi et d'abus de droit

66. Le problème tel qu'il vient d'être posé, du moins dans sa première variante ou déclinaison (celle qui voit le contribuable « contourner » l'application d'une disposition de la loi fiscale), fait alors inévitablement penser au problème de la « fraude à la loi » tel qu'il peut se présenter en droit commun, où cette notion renverrait à « l'utilisation d'un procédé juridique *non simulé et licite en lui-même, mais anormal*, en vue d'échapper à une loi d'ordre public ou impérative qui aurait été applicable si l'on avait agi normalement »³²². La « fraude à la loi » peut aussi se définir, en mettant l'accent plus sur la finalité du procédé et sur sa sanction (lorsque la notion est bien reçue en droit positif), comme visant « un acte *régulier en soi* (ou en tout cas non sanctionné d'inefficacité) qui est accompli dans l'intention d'éluder une loi impérative ou prohibitive et qui, pour cette raison, est frappé d'*inefficacité* par la jurisprudence ou la loi »³²³.

En toute hypothèse, lorsqu'on parle de « fraude à la loi » en droit commun, il est à chaque fois question de l'emploi de moyens juridiques parfaitement réels – bien que pouvant sembler artificieux ou artificiels –, visant à *s'attirer* formellement dans le champ d'application d'une règle de droit (ou d'une institution juridique, voire encore d'une liberté reconnue) pour mieux *se soustraire* par-là à l'emprise d'une autre règle de droit jugée contraignante ou gênante³²⁴ (soit qu'elle prohibe ou réglemente un résultat ou une situation que l'on voudrait atteindre, soit qu'elle prescrive une obligation à laquelle on ne voudrait pas se plier ou s'astreindre). Il n'est donc nullement question ici de créer une apparence trompeuse et de se cacher derrière le voile commode d'une simulation « pour échapper à l'application d'une disposition légale d'ordre public ou impérative » (ce qui rendrait alors le procédé de la simulation « *illicite* »³²⁵); au contraire, les actes juridiques en cause sont réellement conclus entre les parties concernées, et ils ne sont certainement pas tenus secrets puisqu'ils ont précisément été passés par les parties avec la volonté d'en exploiter les effets eu égard à l'ensemble (des règles) du droit³²⁶.

³²² J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, op. cit., p. 62, n° 1.34.

³²³ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 423.

³²⁴ Voy., pour des présentations générales et critiques de la notion en question par des privatistes en Belgique, W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht, Algemeen deel* (t. I), R. Dillemans en W. van Gerven (éd.), Bruxelles, Story-Scientia, 1987, pp. 201-210 ; J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé : des atteintes à la bonne foi, en général, et de la fraude, en particulier* ('*Fraus omnia corrumpit*'), Bruxelles, Bruylant, 2000, pp. 458 et s. ; P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, et fraude à la loi », note sous Cass. 10 septembre 1971, *R.C.J.B.*, 1976, pp. 303 et s., n^{os} 17 et s.

³²⁵ En droit commun, la simulation est un procédé en principe *licite* tant qu'elle n'est pas mue ou ourdie dans l'intention de frauder les droits de tiers ou bien d'éluder l'application d'une disposition légale d'ordre public ou impérative (en ce sens : P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 147-219, spéc. pp. 165-170 et pp. 183-191).

³²⁶ Voy. en ce sens W. VAN GERVEN, op. cit., pp. 208-209, citant à ce sujet l'éminent auteur néerlandais E.M. MEIJERS, « Misbruik van Recht en wetsontduiking », *Ann. dr. sc. pol.*, 1936-37, pp. 703 et s., spéc. pp. 710 et s.

Faire jouer une règle dans le but d'en (faire) tourner une autre, la circonvenir, s'en affranchir, et cela, sans trahir ni travestir la réalité juridique pour tromper ou méprendre qui que ce soit, c'est aussi ce qui semble ressortir – tel un dénominateur commun – des différentes définitions données à la notion de « fraude à la loi » par la doctrine privatiste la plus autorisée tant en France³²⁷ qu'aux Pays-Bas³²⁸, où une théorie de la « fraude à la loi », développée à l'origine en *droit international privé* (en matière de « conflits de lois »³²⁹), aurait connu une réception (jurisprudentielle) en *droit privé interne* plus importante et moins contestée qu'en Belgique³³⁰.

Cette conception plutôt « subjectiviste » de la notion de fraude à la loi, centrée principalement sur *l'intention de l'individu* d'évincer une règle légale de son domaine (normal) d'application, ne doit toutefois pas occulter ici l'élément dit « objectif » qui serait également constitutif de la notion, selon une conception « objectiviste » qui aurait cours dans la doctrine civiliste plutôt aux Pays-Bas (mais moins en France³³¹), à savoir l'idée d'une contrariété avec *l'intention du législateur* qui sous-tend la règle éludée-circonvenue (voire l'autre règle invoquée-utilisée), autrement dit : une violation, non pas de la lettre de la disposition, mais bien de son esprit. Ainsi, suivant cette dernière conception doctrinale, la « fraude à la loi » se rencontrerait dès lors que l'on tenterait de se mettre hors de portée d'une prescription légale impérative par le moyen d'actes juridiques licites en eux-mêmes, qui créeraient ou dont découlerait artificiellement une situation qui tomberait certes en dehors de l'hypothèse visée par le prescrit légal, mais qui en différerait tellement peu (ou s'en rapprocherait tellement fort) que le *but* de la disposition en question serait « frustré » si celle-ci n'était appliquée en l'espèce³³².

³²⁷ Voy., notamment, J. GHESTIN, G. GOUBEUX et M. FABRE-MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^e éd., 1994, LGDJ, pp. 799-800 ; J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe 'fraus omnia corrumpit'*, Paris, Dalloz, 1957, p. 59 et s. (et autres thèses citées *infra*).

³²⁸ Voy., principalement, M. KAKEBEEKE-VAN DER PUT, *Wetsontduiking*, Antwerpen, Deventer, 1961, p. 136 ; E.M. MEIJERS, « Misbruik van Recht en wetsontduiking », *Ann. dr. sc. pol.*, 1936-37, pp. 718-719.

³²⁹ Dans cette matière, véritable « terre d'élection » de la théorie en question, la « fraude à la loi » peut être ainsi vue comme « l'éviction de la loi normalement applicable (jugée gênante) par un changement du point de rattachement de la règle de conflit applicable, en vue d'attribuer compétence à une autre loi moins contraignante » (G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 423). La doctrine internationaliste définit encore cette même notion de « fraude à la loi » comme visant « l'utilisation volontaire de la règle de conflit par manipulation de l'élément de rattachement, afin d'échapper à une disposition impérative » (B. AUDIT, *La fraude à la loi*, Bibliothèque de droit international privé, Paris, Dalloz, 1974, n° 3, citant FRANCESKAKIS, *Rép. Dalloz, Droit international*, v° *Fraude à la loi*, n° 6), telle que l'interdiction de divorcer (comme dans l'affaire de la *Princesse de Beauffremont* jugée par la Cour de cassation française, exposée *infra*).

³³⁰ Voy., en faveur de cette théorie en droit civil belge, J.-G. RENAULD, « Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiée spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge », *Ann. dr. sc. pol.*, 1955, pp. 205 et s. ; J. MATTHYS, « La fraude à la loi », *J.T.*, 1955, pp. 541 et s. ; W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht, Algemeen deel*, *op. cit.*, n° 74. Voy. *contra* P. VAN OMMESLAGHE, « Les obligations », Examen de jurisprudence 1968-1973, *R.C.J.B.*, 1975, p. 484, et s., n° 37 ; *Ibid.*, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, et fraude à la loi », note sous Cass. 10 septembre 1971, *R.C.J.B.*, 1976, n°s 17 et s.

³³¹ Voy. pour un partisan de la tendance minoritaire « objectiviste » en France, A. LIGERPOULO (cité *infra*).

³³² Voy. ainsi M. KAKEBEEKE-VAN DER PUT, *op. cit.*, p. 136, citée par W. VAN GERVEN, *op. cit.*, p. 202.

Transposée à la matière du droit fiscal, une telle notion viserait alors le cas du contribuable qui échapperait à l'application de la loi fiscale en posant des actes juridiques non simulés qui le feraient rentrer dans une situation qu'une disposition de la loi fiscale n'aurait pas visée mais qui en serait « tellement proche »³³³ que le but de cette disposition légale serait frustré, contrarié ou méconnu si la disposition ne devait être appliquée au contribuable en l'espèce³³⁴. La lettre de la disposition concernée de loi fiscale serait « formellement » observée, mais pas son esprit, dans la mesure où *le législateur aurait voulu* que la situation dans laquelle le contribuable s'est astucieusement placé soit bien visée par la disposition en cause (et, partant, taxée) *s'il avait pu* prévoir une telle hypothèse au moment où il a adopté cette disposition. Pareil cas de figure correspondrait en effet assez bien à la première déclinaison de l'« abus » dont nous avons tenté de cerner – à titre préliminaire jusqu'ici – les contours abstraits, à savoir le contournement ou l'évitement (de l'application) d'une disposition fiscale (taxatrice).

C'est donc en ce sens qu'il nous faut déjà comprendre ici que les instruments ou dispositifs généraux « anti-évasion » ou « anti-évitemment » qui sont intégrés dans les législations fiscales de nombreux pays européens, s'ils devaient être vus, dans les systèmes juridiques de tradition « romano-germanique »³³⁵, comme l'émanation en droit fiscal d'une théorie ou d'un principe général de droit commun, procèderaient alors beaucoup plus de la théorie de la « fraude à la loi » que de la théorie de l'« abus de droit », et ce bien que la terminologie employée pour les désigner fasse plutôt généralement clairement référence à la notion d'« abus (de droit) »³³⁶.

³³³ Le critère de la « proximité manifeste » des situations en cause (entre celle visée et celle non visée par la loi) pourrait faire penser au raisonnement par analogie proscrit pour l'interprétation des lois fiscales. Tout l'intérêt de l'analyse des théories de la « fraude à la loi » admises en droit privé interne ou en droit fiscal (le cas échéant dans d'autres ordres juridiques) est alors de vérifier qu'elles soient discernables d'un problème d'interprétation.

³³⁴ Nous traduisons librement la définition donnée par Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, p. 8, s'inspirant de la définition générale de W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht* (t. I), R. Dillemans en W. van Gerven (éd.), Bruxelles, Story-Scientia, 1987, pp. 207-209. Il est symptomatique de relever déjà ici qu'en Belgique, les auteurs fiscalistes néerlandophones (outre PEETERS, voy. notamment DE BROE ou DAUGINET que nous citerons aussi *infra*), lorsqu'ils envisagent ce que viserait ou recouvrirait une notion civiliste de la fraude à la loi appliquée en droit fiscal, citent systématiquement le même auteur privatiste belge (VAN GERVEN) qui renvoie lui-même à des auteurs privatistes des Pays-Bas (où la notion de « *fraus legis* » ou « *wetsontduiking* » est admise en droit privé comme en droit fiscal par une jurisprudence constante), alors que certains auteurs francophones (voy. notamment AFSCHRIFT, KIRKPATRICK ou GARABEDIAN, que nous étudierons et citerons à ce sujet *infra*) renvoient quasi-systématiquement à de la doctrine privatiste française qui considère la théorie civiliste de la fraude à la loi (à la supposer admise en droit privé interne français) comme incompatible avec la matière du droit fiscal.

³³⁵ Par opposition aux systèmes de « *Common Law* », qui ne connaîtraient pas de telles théories en droit privé (qu'ils traduiraient en « *abuse of rights/law* » et « *evasion/avoidance of law* »), et dont les instruments législatifs anti-évasion adoptés en droit fiscal seraient le fruit d'une création indépendante, propre à la matière concernée.

³³⁶ Voy., respectivement le § 42 de l'*Abgabenordnung* (AO) en Allemagne (où l'expression « *Misbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten* » se traduirait littéralement par les mots « abus de possibilités de structuration »), l'article L. 64 du Livre des Procédures fiscales (L.P.F.) en France (instaurant la procédure de répression de l'« abus de droit en droit fiscal »), et les articles 344, § 1, du C.I.R., 18, § 2, du C.Enr. et, par renvoi à ce dernier, 106, al. 2, du C.Succ. en Belgique (introduisant la notion d'« abus fiscal » dans les matières fiscales concernées).

67. Dans les systèmes de droit privé dits « romano-germaniques », le plus petit commun dénominateur de la notion classique d' « abus de droit » tient, suivant une conception plutôt « subjectiviste » voire « moraliste »³³⁷, en principe dans le fait que le titulaire d'un droit ou d'une prérogative l'exerce dans l'intention exclusive ou le dessein principal de nuire à autrui. Ainsi, en France, là où, comme en Belgique, la théorie de l'abus de droit (en matière civile) est demeurée une construction de nature jurisprudentielle, on se souvient des premiers arrêts rendus en matière de propriété immobilière, qui avaient à chaque fois jugé qu'un propriétaire avait fait un usage abusif de son droit en l'exerçant dans la seule intention de nuire à autrui (en l'espèce : édifier sur son toit une fausse cheminée pour obstruer la vue de ses voisins ou ériger sur son terrain des piquets destinés uniquement à rendre périlleux le survol de ce terrain par des ballons dirigeables, jusqu'à forcer l'utilisateur à lui racheter le terrain à prix fort)³³⁸. Et même en Allemagne, où la notion s'est développée bien au-delà, le § 226 du BGB porte encore une occurrence expresse de la dimension subjectiviste, en prévoyant l'interdiction de l'exercice « chicanier » des droits (« *Schikanverbot*»), sans véritable intérêt pour soi-même³³⁹.

Pareille acception de l'abus de droit pourrait alors difficilement être transposée au droit fiscal, puisqu'en cette matière le contribuable qui choisirait – de façon alors soi-disant abusive – la « voie la moins imposée » agirait toujours en premier lieu dans son intérêt à lui³⁴⁰, celui de minimiser sa charge fiscale, beaucoup plus que dans l'intention de nuire à autrui ou au Trésor public, et ce, même si le bénéfice de l'économie fiscale recherchée entraînera inévitablement et, devrait-on dire, corrélativement des conséquences défavorables pour les recettes publiques. Et l'on ne trouve pas davantage de définition vraiment adaptable ou transposable en l'état à la matière fiscale si l'on s'enquiert de la notion plus « extensive » d'abus de droit constamment admise désormais par la jurisprudence en Belgique (de même qu'en France), considérant que l'abus peut résulter « non seulement de l'exercice d'un droit avec la seule intention de nuire,

³³⁷ Voy., sur cette approche dans la doctrine française (en controverse avec l'analyse « josserandienne » citée *infra*), G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, 4^e éd., 1949, LGDJ, ainsi que J. GHESTIN, G. GOUBEAUX et M. FABRE-MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^e éd., 1994, LGDJ, p. 766.

³³⁸ Voy., rendus dans ces affaires, Colmar, 2 mai 1855, *Doerr*, D., 1856. 2. 9 et Cass. française, req. du 3 août 1915, *Coquerel c. Clément Bayard*, D. 1917. 1. 79. Voy. aussi en Belgique Gand, 27 janvier 1854, *Pas.*, 1854, II, p. 233 (détournement d'eaux fluviales dans le seul but de causer des dégâts au fonds voisin) et Cass., 12 juillet 1917, *Pas.* 1918, I, p. 65 (placement d'une enseigne commerciale de façon à occulter celle d'un concurrent).

³³⁹ Voy. de même en Italie, où l'article 833 du Code civil interdit l'exercice « chicanier » du droit de propriété.

³⁴⁰ Dans le même sens, le Professeur français Jean UNTERMAIER (« Déqualification et requalification en droit fiscal », *Annales de la Faculté de droit de Lyon*, 1974, I, p. 183) relève ainsi que « le redevable qui maquille [on devrait plutôt dire ici : 'parvient à soustraire légalement', puisqu'il n'est pas question de fraude fiscale prohibée] un bénéfice imposable n'agit pas pour nuire au fisc, mais bien dans son propre intérêt ». S'inscrivant alors, comme de nombreux autres auteurs évoqués *supra*, dans la démarche de légitimation de la technique du choix de la voie la moins imposée, le même auteur ajoute classiquement que « le souci de payer le moins d'impôts possible est une préoccupation sinon louable, du moins parfaitement avouable du bon père de famille ».

mais aussi de l'exercice de ce droit d'une manière qui dépasse les limites de l'exercice normal de celui-ci par une personne prudente et diligente »³⁴¹, ce qui peut être alors établi en fonction d'une batterie de critères jurisprudentiels renvoyant tous à un examen de *proportionnalité* entre, d'une part, l'avantage retiré de l'exercice de son droit pour son titulaire, et d'autre part, l'inconvénient ou le préjudice occasionné à autrui³⁴². Comme l'observe le fiscaliste belge Thierry AFSCHRIFT, de tels critères ou définitions de la notion d'abus de droit en droit commun seraient en effet « inapplicables en droit fiscal, où, par définition, l'avantage retiré par le titulaire du droit consiste en une réduction d'impôt, qui est évidemment *exactement égal* [financièrement] au préjudice subi par le seul tiers [directement] concerné, l'Etat »³⁴³.

On perçoit et on pressent donc déjà ici que, bien que les instruments législatifs anti-évasion en vigueur dans de nombreux pays semblent s'en revendiquer de par la terminologie employée, « la traduction de la théorie civiliste d'abus de droit sur le terrain fiscal ne relève pas de l'évidence », et que « la mutation fiscale de l'abus de droit correspond davantage à [cet] autre mécanisme 'correcteur'³⁴⁴ du droit [qu'est] la fraude à la loi »³⁴⁵. Cette observation générale vaudrait d'ailleurs même pour la *seconde* variante de l'hypothétique abus que nous cherchons à approcher ici, à savoir l'invocation (abusive) d'un avantage fiscal prévu par la loi, puisque l'abus résulterait en l'occurrence beaucoup plus du fait que le contribuable viendrait à profiter de l'avantage en question sans rencontrer les finalités pour lesquelles la loi l'a octroyé, que du fait qu'il occasionnerait ce faisant un préjudice (disproportionné) aux finances publiques. Et puis, on ne peut pas vraiment parler d'exercice d'un « droit subjectif » lorsque le contribuable revendique le bénéfice d'un « avantage fiscal », si l'on considère qu'une telle faveur est une simple *exception* aux règles de *principe* relatives à l'établissement de l'impôt, et que, partant, chercher à bénéficier (de façon abusive) d'une règle dérogatoire-avantageuse de la loi fiscale, c'est nécessairement tenter d'échapper (de façon alors tout aussi abusive) à une règle « plus » principale *en amont* de cette loi (qui est bien impérative et même « d'ordre public »), ce qui nous fait inévitablement retomber sur une hypothèse classique de « contournement de loi ».

³⁴¹ Voy. Cass. (belge), 10 septembre 1971, *Pas.* 1972, I, p. 28, citant concl. proc. gén Ganshof Van Der Meersch.

³⁴² Voy., sur ces définitions-critères de la notion d'abus de droit en droit civil belge, P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude au droit des tiers et fraude à la loi », *op. cit.*, spéc. p. 305 ; *Ibidem*, *Les obligations* (Vol. 1), in *DE PAGE – Traité de droit civil belge* (Tome II), Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 63-95, spéc. pp. 90-91.

³⁴³ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 321. Voy. également V. DAUGINET et V. VERCAUTEREN, "Aan de slag met de nieuwe antimisbruikbepaling", in *De nieuwe antimisbruikbepaling – Verslagboek*, Kluwer, 2013, p. 91; L. DE BROE, "Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB" (Forum KUL), *T.F.R.*, 2010, n^{os} 379-380, p. 345.

³⁴⁴ Nous empruntons cette formule à J.-L. BERGEL, *Méthodologie juridique*, PUF, 2001, p. 381. Voy. aussi ici P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude... », *op. cit.*, p. 350, parlant de « correctifs nécessaires à une application trop stricte de dispositions légales inconciliable avec les exigences essentielles de la vie en société ».

³⁴⁵ L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, Thèse de l'Université Lyon 3, 2009, p. 29.

68. Mais d'où vient alors le fait qu'on parlera si souvent d'« abus (de droit) » dans les instruments généraux « anti-évasion fiscale » dont sont dotées les législations fiscales dans de nombreux Etats (même au-delà des systèmes dits « romano-germaniques ») ? Une possible explication serait peut-être à trouver dans une autre conception de la notion d'abus de droit, qualifiée de « finaliste » ou de « téléologique », qui a été soutenue avec vigueur par le Doyen JOSSERAND en France dès le début du XX^e siècle, mais qui n'a pas vraiment influencé directement la jurisprudence française ou belge en droit privé (sauf peut-être s'agissant de certains droits subjectifs à considérer comme des « droits-fonctions »)³⁴⁶. Pour l'auteur qui a ainsi attaché son nom à cette théorie « finaliste » (donc dite « josserrandienne »), *tous* les droits subjectifs ont une fonction sociale et, partant, « ils doivent demeurer dans le plan de la fonction à laquelle ils correspondent, sinon leur titulaire commet un détournement, un abus de droit ; l'acte abusif est l'acte contraire au but de l'institution, à son esprit et à sa finalité »³⁴⁷. Rapprochant en quelque sorte la notion *civiliste* d'« abus de droit » de la notion *publiciste* de « détournement de pouvoir » (dont l'auteur privatiste a sans doute pu s'inspirer³⁴⁸), semblable conception de l'« abus de droit » ne serait alors plus si éloignée de l'idée que nous tentons de nous faire ici de ce que pourrait être un «abus» commis en matière fiscale par le contribuable.

³⁴⁶ A l'opposé de droits subjectifs purement « discrétionnaires », dont « le juge ne peut contrôler les fins pour lesquelles il est fait usage », il existerait ainsi des « droits-fonctions » qui seraient alors « étroitement liés aux objectifs de nature sociale, économique ou même morale qui en justifient la création – en sorte que leur utilisation à d'autres fins constitue un détournement de pouvoir de nature privée » (P. VAN OMMESLAGHE, *Les obligations*, *op. cit.*, pp. 74-78), et *entre les deux* se situeraient alors tous les droits subjectifs susceptibles d'abus au sens des critères précités. Voy., sur cet accueil très partiel des analyses de Josserrand, A. PIROVANO, « La fonction sociale des droits – Réflexions sur le destin des théories de Josserrand », *D.*, 1972, chron., p. 67.

³⁴⁷ L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite de l'Abus des droits*, 2^e éd., 1939, Dalloz, n° 292. Dans le même sens, le même auteur dit encore : « toute prérogative, tout pouvoir juridique sont sociaux dans leur origine, dans leur essence et jusque dans la mission qu'ils sont destinés à remplir ; comment pourrait-il en être autrement, puisque le droit objectif pris dans son ensemble, « la juridicité », n'est autre chose que la règle sociale obligatoire ? La partie ne saurait être d'une autre nature que le tout [...] ». A noter ici que JOSSERAND fut par ailleurs le premier à avoir réfuté la critique de PLANIOL, selon laquelle l'idée d'un usage abusif de droits ne saurait être qu'une « logomachie » car « le droit cesse où l'abus commence, et il ne peut y avoir usage abusif d'un droit quelconque par la raison irréfutable qu'un seul et même acte ne peut être tout à la fois conforme au droit et contraire au droit » (M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, t. 2, 9^e éd., 1923, n° 871). D'après JOSSERAND (*op. cit.*, n°s 215 et 245), l'argument brandi par PLANIOL s'apparenterait à un sophisme qui procéderait d'une confusion verbale entre les deux sens que peut avoir le mot « droit », selon qu'il est question d'un droit *subjectif* ou du droit *objectif*. JOSSERAND s'en expliquait comme suit : « il y a *droit* et *droit* ; et l'acte abusif est tout simplement celui qui, accompli en vertu d'un droit subjectif dont les limites ont été respectées, est cependant contraire au droit envisagé dans son ensemble en tant que juridicité, c'est-à-dire en tant que corps de règles sociales obligatoires ». En répondant ainsi à PLANIOL, JOSSERAND asseyait le concept d'abus de droit sur une explication logique qui allait transcender et innover toutes ses déclinaisons possibles : l'acte accompli par le titulaire d'un droit subjectif (prétendant alors exercer ce droit) peut très bien respecter les limites formelles de ce droit (les règles conventionnelles ou légales qui en déterminent l'*existence* et le *contenu*), tout en franchissant, dépassant ou excédant les limites que le système juridique dans son ensemble imposerait à l'*exercice* de ce droit (pour la sauvegarde de ses propres principes ou d'un équilibre avec les droits d'autrui).

³⁴⁸ La notion de « détournement de pouvoir », reconnue en droit administratif par la jurisprudence française dès la seconde moitié du 19^e siècle, pouvait ainsi viser le fait de « détourner un pouvoir légal du but pour lequel il a été institué, à le faire servir à des fins auxquelles il n'est pas destiné » (E. LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, LGDJ, 1896-7, p. 521, cité par L. STANKIEWICZ, *op. cit.*, p. 33).

En effet, même s'il ne serait pas vraiment question ici de droits subjectifs ou de pouvoirs³⁴⁹ à proprement parler, on retrouverait bien l'idée d'un « détournement » dans chacune des deux hypothèses d'« abus » que nous tentons d'approcher. Cela paraîtrait certes plus évident pour l'hypothèse de l'*invocation* (abusive) d'un avantage fiscal dérogatoire prévu par la loi, là où l'avantage en cause serait *détourné* des finalités pour lesquelles le législateur (fiscal) a voulu l'octroyer. Mais cette idée interviendrait également – du moins, d'une certaine façon – dans l'hypothèse de l'*évitement* (abusif) de l'application d'une disposition fiscale taxatrice, là où des instruments juridiques conçus ou institués par la loi dans d'autres matières que fiscales³⁵⁰ seraient *détournés* – à des fins exclusivement fiscales – des raisons premières pour lesquelles le législateur ('non fiscal') les aurait initialement conçus ou institués (et réglementés). Et plus généralement, au-delà des formes et structures juridiques exploitées par les contribuables, il y aurait encore toutes ces libertés individuelles³⁵¹ reconnues et protégées par le droit objectif *en dehors* du droit fiscal, telles que les libertés de contracter et de disposer (en droit civil), de commercer et d'entreprendre (en droit commercial), voire de circuler (en droit européen)³⁵², qui seraient aussi susceptibles d'être *détournées* – à des fins purement fiscales – des raisons fondamentales qui auraient présidé à leur reconnaissance formelle et leur protection juridique.

A cet égard, il convient de noter ici que l'usage qui est fait de la notion d'« abus de droit » en matière fiscale dans certains pays met parfois clairement l'accent sur l'idée (plutôt «finaliste») d'un *détournement de techniques juridiques* à des fins fiscales. L'expression « abus de droit » ainsi étirée au droit fiscal s'y décortique alors d'une manière plus originale ou atypique, assez bien détachée de la notion civiliste qui renvoie *a priori* toujours à l'usage d'un droit subjectif.

³⁴⁹ E. GAILLARD (*Le pouvoir en droit privé*, Economica, 1985) a proposé d'opposer la notion de « pouvoirs » à celle de « droits subjectifs » en droit privé, en voyant dans les premiers des prérogatives accordées à une personne dans l'intérêt d'autrui au contraire des seconds qui seraient accordés pour la réalisation d'intérêts propres, ce qui délimiterait en conséquence le domaine respectif des théories de l'abus de *droit* et du détournement de *pouvoir*.

³⁵⁰ Songeons par exemple à des droits réels d'emphytéose et de superficie qui ne seraient constitués que pour éviter des droits d'enregistrement, ou encore, à des titulaires de professions libérales qui ne passeraient en société personnelle à responsabilité limitée unipersonnelle (SPRLU) que pour réduire leur impôt sur les revenus.

³⁵¹ Notons qu'à rebours de JOSSERAND qui y voyait de simples « droits innomés » bien susceptibles d'être abusés, une certaine doctrine en droit privé belge (non suivie par la Cour de cassation) a pu penser que de telles libertés individuelles reconnues par la loi, la Constitution ou des Traités constitueraient des droits « trop indéterminés » pour que leur exercice puisse encourir les limitations imposées par la théorie de l'abus de droit (voy., not., S. STIJNS, « Abus mais de quel(s) droit(s) ? Réflexions sur l'exécution de bonne foi des contrats et l'abus de droits contractuels », *J.T.*, 1990, p. 33, cité par P. VAN OMMESLAGHE, *Les obligations, op. cit.*, p. 74), ce qui cantonnerait cette dernière à la sanction de l'usage de droits subjectifs déterminés au sens de « prérogatives individuelles reconnues et sanctionnées par le Droit objectif qui permettent à leurs titulaires de faire, d'exiger ou d'interdire quelque chose dans leur propre intérêt ou, parfois, dans l'intérêt d'autrui » (d'après la définition de G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, Quadrige, PUF, 2004, p. 328).

³⁵² Nous verrons ainsi dans la jurisprudence de la CJUE en matière d'« abus de droit (européen) » que les grandes libertés de circulation garanties par le TFUE sont bien susceptibles d'être détournées de leurs finalités, notamment lorsqu'elles sont invoquées dans le seul but de contourner l'application d'une législation fiscale (défavorable) d'un Etat membre et de s'attirer ce faisant sous celle (plus favorable) d'un autre Etat membre.

Par « droit », on ne viserait donc pas une prérogative ou un pouvoir quelconque, ni même le droit objectif en tant qu'ensemble de règles définissant et garantissant les droits subjectifs³⁵³, mais il s'agirait plutôt d'évoquer les instruments, mécanismes, formules, figures, structures, techniques et autres institutions juridiques que le « droit » (civil, commercial, *etc.*), en tant que discipline (technique), a pu créer, conceptualiser ou développer pour régler ou organiser les rapports privés³⁵⁴, et qui seraient alors exploités (« détournés ») par des contribuables en vue *tantôt* de ne pas tomber sous le coup de certaines dispositions de la loi fiscale, *tantôt* de se placer dans les conditions de pouvoir bénéficier de régimes plus avantageux qu'elle prévoit. Autrement dit, le mot « droit » se rapporterait ici moins à « l'objet abusé » qu'à « l'instrument de l'abus »³⁵⁵, donc moins aux dispositions de la loi fiscale abusées (abusivement évitées ou invoquées) qu'aux techniques juridiques de droit privé empruntées et exploitées pour ce faire.

C'est précisément dans ce sens que devrait se comprendre la notion d'abus contenue en droit fiscal allemand dans l'expression « *Misbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten* »³⁵⁶, laquelle se traduirait littéralement par les mots « abus de possibilités de structuration », étant entendu que ce serait alors le droit privé, dans ses diverses branches, qui fournirait de telles possibilités aux contribuables (en amont du droit fiscal qui les traiterait lui-même différemment). Et c'est également cette idée si bien formulée en (droit) allemand que la doctrine fiscaliste française tente d'exprimer en (droit fiscal) français lorsqu'elle dit que « l'abus de droit [en droit fiscal], c'est l'abus des choix *juridiques* »³⁵⁷, c'est-à-dire l'abus des « choix » ou « arbitrages » que les contribuables peuvent être amenés à opérer librement – eu égard à leurs différences de traitement fiscal – entre diverses techniques juridiques qui constitueraient pour eux autant de voies alternatives leur permettant de réaliser et de formaliser (« habiller » juridiquement) leurs opérations économiques et d'atteindre des résultats qui seraient plus ou moins équivalents. A parler ainsi de choix entre des techniques *juridiques*, on retrouve alors bien l'opposition avec la notion de « choix *fiscal* » que nous avons exposée ci-avant, et dont nous avons dit qu'elle ne serait pas concernée par la question de l'abus au sens où nous allions nous y intéresser³⁵⁸.

³⁵³ Voy. not., sur ces notions de « droit subjectif/objectif », J. DABIN, *Le droit subjectif*, Paris, 1952, pp. 22 et s.

³⁵⁴ Et répondre ce faisant à des besoins juridiques qui sont *a priori* étrangers aux considérations d'ordre fiscal.

³⁵⁵ Nous verrons par ailleurs que lorsqu'on parlera en matière fiscale d'« abus de directives (européennes) » ou encore d'« abus de conventions (préventives de la double imposition) », on pourra alors discerner-distinguer systématiquement deux hypothèses que recouvriraient de telles notions, selon que les directives ou conventions en question sont plutôt vues comme les *instruments* d'un abus visant à éviter des règles fiscales nationales ou bien comme les *objets* d'un abus consistant à revendiquer le bénéfice d'un avantage qu'elles-mêmes prévoient et dont l'octroi en l'espèce (au contribuable qui le revendiquerait) serait contraire à leur but ou à leur *ratio legis*.

³⁵⁶ Comme déjà mentionné *supra*, ces mots apparaissent au § 42 de l'*Abgabenordnung* (AO) allemand.

³⁵⁷ M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd., 1999, p. 23.

³⁵⁸ Voy., à propos de cette notion doctrinale, les définitions, distinctions et illustrations proposées *supra*.

69. Si cette (apparente) bizarrerie terminologique que serait la référence à la notion d'abus de droit en matière fiscale pourrait donc en partie s'expliquer en revenant à certains éléments de l'approche plus « finaliste » de ce concept qui n'a pas vraiment été retenue en droit privé, elle pourrait aussi être atténuée par la prise en compte d'un autre facteur important, à savoir le fait que les différences de fond et/ou de fonction(nement) existant entre ces deux mécanismes « correcteurs du droit »³⁵⁹ que sont les notions de « fraude à la loi » et d'« abus de droit » ne doivent pas être exagérées et peuvent même au contraire être en grande partie relativisées.

Certes, *techniquement*, il a pu être théorisé que leur *champ* ou *domaine d'application* respectif serait distinct : d'un côté, l'interaction entre des droits « subjectifs » pour l'abus de droit, et de l'autre, la confrontation de prescrits ou de règles du droit « objectif » pour la fraude à la loi. Là où l'« abus de droit » viserait un acte qui, tout en exerçant formellement un droit subjectif, occasionnerait un inconvénient – jugé alors disproportionné – dans/pour l'exercice par autrui de ses propres droits subjectifs, la « fraude à la loi » viserait quant à elle un acte ou procédé qui, tout en appliquant ou respectant formellement une règle du droit objectif, contrarierait la *ratio legis* d'autres règles du droit objectif (à l'emprise desquelles il permettrait d'échapper).

Ainsi, synthétisant la pensée du juriconsulte néerlandais MEIJERS, le Professeur belge VAN OMMESLAGHE relève très clairement que : « L'abus de droit sanctionnerait un usage de *droits* apparemment licite devenant néanmoins illicite³⁶⁰ en raison des conditions de cet usage ; au contraire, la fraude à la loi ('*wetsontduiking*' en néerlandais ou '*Gesetzesumgehung*' en allemand) ressortirait au domaine du *droit objectif* : elle impliquerait l'utilisation de procédés apparemment licites en vue d'atteindre un résultat prohibé par une disposition d'ordre public ou impérative de la loi interne (...), à la faveur de l'application artificieuse d'une autre disposition »³⁶¹.

Mais du point de vue de la *fonction* qu'ils occupent lorsqu'ils sont admis en droit positif, les deux concepts se rejoignent en ce qu'ils apportent un même tempérament au droit strict³⁶² – l'un par rapport à un droit subjectif prétendument exercé, l'autre par rapport à une règle du droit objectif prétendument respectée ou appliquée –, pour sanctionner alors le « mésusage » qui en serait fait au détriment de l'exercice d'autres droits *ou* de l'application d'autres règles.

C'est d'ailleurs ce que laissait entendre MEIJERS lui-même en filigrane en même temps qu'il essayait d'opposer et de distinguer les deux concepts l'un par rapport à l'autre : « L'abus de droit suppose qu'il soit fait usage d'un droit (ou d'une compétence) *subjectif* accordé par une loi, alors que cependant l'acte doit être considéré comme illicite en raison du préjudice qu'il cause à d'autres personnes dans l'exercice par elles de leurs propres droits (ou compétences). La fraude à la loi suppose *la même chose*, mais à l'égard du droit *objectif* : d'un côté, on prétend ne rien faire d'autre qu'appliquer la loi, le droit objectif ; mais d'un autre côté, l'acte doit être considéré comme illicite/illégal par rapport à d'autres prescriptions légales [contournées], dont le but est frustré ou contrarié »³⁶³.

³⁵⁹ Comme nous l'avons dit *supra*, la formule est de J.-L. BERGEL, *Méthodologie juridique*, PUF, 2001, p. 381.

³⁶⁰ On pourrait dire qu'un comportement *a priori* légal, fondé sur un droit non contesté/contestable, « dégenère » alors en un comportement illicite en raison de la manière particulière dont le droit est exercé en l'espèce.

³⁶¹ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude au droit des tiers et fraude à la loi », *op. cit.*, p. 341, n° 20.

³⁶² On peut aussi bien dire que ces mécanismes (« correcteurs ») apportent le même *assouplissement* au droit strict, voire encore qu'ils opèrent la même *inflexion*, *modulation* ou *modération* du droit strict (tel que légiféré).

³⁶³ E.M. MEIJERS, « Misbruik van Recht en Wetsontduiking », *Ann. Reg. Sw.*, 1936-37, pp. 703 et s., spéc. p. 709 (notre traduction libre du néerlandais), également cité par W. VAN GERVEN, *Algemeen deel, op. cit.*, p. 208.

Et puis surtout, *au fond*, la distinction ainsi suggérée pourrait encore être réduite à « peau de chagrin » si l'on considérait, comme certains auteurs³⁶⁴ ont pu le faire avant nous, que même dans l'abus de droit, il y aurait *toujours en jeu* une règle de droit objectif qui serait à l'origine (de la définition ou la reconnaissance) du droit subjectif concerné et en l'occurrence mésusé. Il en ressort au final que, malgré les différences techniques quant à leurs champs et conditions d'application, les deux notions sont en réalité bien plus apparentées qu'elles n'y paraissent.

En ce sens, l'auteur belge Jean-François ROMAIN, dans sa thèse consacrée au principe général de la bonne foi en droit privé, s'exprime comme suit : « Finalement, il s'avère que la distinction opérant entre la fraude à la loi et l'abus de droit est plus technique, dans la définition même des éléments constitutifs de ces institutions, à savoir, d'un côté, un *évitement* artificieux de la loi *normalement* applicable, dans un but frauduleux, et de l'autre, l'*usage* d'un droit en dehors des limites *normales* de ce droit, en fonction [...] des critères précis de l'intention de nuire, [...], de l'absence d'intérêt, de la disproportion entre l'avantage retiré et le préjudice causé, *etc.* ». Si le même auteur remarque que l'abus de droit relève du droit commun de la responsabilité extra-/contractuelle, tandis que la fraude à la loi est plutôt une émanation de la notion générale de fraude, il souligne alors néanmoins que « ces institutions sont en définitive assez proches, en étant l'une et l'autre liées à une même philosophie juridique de base, qui doit être comprise à la lumière du principe général de bonne foi³⁶⁵ [...] », et il conclut donc que « l'origine en est commune et la parenté puissante, avec des possibilités de recoupement partiel ou total »³⁶⁶.

Dans le même sens, des auteurs civilistes français tendent à rapprocher, voire à assimiler les deux concepts, lorsqu'ils disent que « la fraude à la loi *englobe* l'abus de droit ; [qu']elle est par rapport à celui-ci comme le genre est à l'espèce »³⁶⁷, ou encore que la fraude à la loi « est une notion générique qui correspond à l'abus de droit lorsqu'elle est commise à l'occasion de droits subjectifs » et que « puisqu'il ne peut y avoir de droits subjectifs que dans les limites tracées par le droit objectif, tout détournement du droit subjectif de sa finalité³⁶⁸ est nécessairement constitutif d'une fraude à la loi »³⁶⁹. Les mêmes auteurs ajoutent encore, comme pour confirmer leur analyse de façon alors on ne peut plus convaincante, qu'il est d'ailleurs frappant et même plutôt symptomatique de constater que « selon leur emploi sémantique, l'abus et la fraude peuvent renvoyer aux droits subjectifs (abus *du/des* droit(s), fraude *aux* droits de tiers) et au droit objectif (abus *de* droit, fraude *à la* loi) ».

³⁶⁴ Voy., not., P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude au droit des tiers et fraude à la loi », *op. cit.*, pp. 341-342, n° 20 ; J. DABIN, *Le droit subjectif*, *op. cit.*, pp. 22 et s. (et d'autres auteurs référencés ci-dessous).

³⁶⁵ Depuis son arrêt du 19 septembre 1983 (*Pas.*, 1984, I, p. 55), la Cour de cassation belge fonde l'interdiction de l'abus de droit en matière contractuelle non pas sur l'idée d'une responsabilité aquilienne comme en matière extracontractuelle, mais bien sur le principe de l'exécution *de bonne foi* visé à l'article 1134, al. 3, du Code civil (dans sa fonction alors dite « modératrice »), tout en reprenant néanmoins la définition donnée de l'abus de droit en matière extracontractuelle par son arrêt de principe du 10 septembre 1971 (précité). VAN OMMESLAGHE (*Les obligations* (Vol. 1), in *DE PAGE – Traité de droit civil belge* (Tome II), Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 73) juge toutefois qu'« il ne paraît pas raisonnable d'assigner des fondements distincts » à l'institution selon que l'on se trouve en matière contractuelle ou extracontractuelle, vu que « tant le critère de l'abus que la typologie des applications sont les mêmes » dans ces deux domaines. Il estime que « le principe général du droit en cause devrait être recherché dans *le principe de la bonne foi objective* qui s'applique, selon [lui], à l'exercice de n'importe quel droit, et non point seulement en matière contractuelle » (*Idem*, « L'exécution de bonne foi, principe général de droit des obligations ? », *R.G.D.C.*, 1987, p. 101). Cette filiation entre la notion d'abus de droit et le principe de bonne foi, aussi parfois soulignée par des privatistes en France (voy. L. CADIET et P. le TOURNEAU, cités ci-dessous), est particulièrement bien établie en Allemagne où l'on affirme que la « notion d'abus de droit procède de la bonne foi », et où la jurisprudence a toujours limité l'exercice abusif des droits, par-delà la référence à l'interdiction de la « chicane » du § 226 du BGB, à travers l'*exceptio doli generalis* (qui permet au juge de débouter le justiciable faisant valoir une prétention de « mauvaise foi »), laquelle s'est muée ensuite en un concept de « *Rechtsmissbrauch* » se rattachant formellement au § 242 du BGB qui est l'équivalent de l'article 1134, al. 3, de notre Code civil (voy., pour une évocation synthétique du droit allemand sur ce sujet, L. STANKIEWICZ, *op. cit.*, p. 38). A noter que c'est aussi en ce sens qu'on pourra comprendre, surtout dans les pays germaniques, la quête d'un fondement à la lutte contre les « abus » des conventions fiscales internationales dans le principe d'interprétation *de bonne foi* des traités (Convention de Vienne sur le droit des traités, art. 31).

³⁶⁶ J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, *op. cit.*, p. 470, n° 226.4.

³⁶⁷ A. LIGERPOULO, *Le problème de la fraude à la loi*, Thèse Aix-Marseille, 1928, p. 144.

³⁶⁸ Les auteurs cités s'appuieraient ici sur la doctrine « josserrandienne » (cf. L. JOSSERAND, *op. cit.*, n° 274).

³⁶⁹ L. CADIET et P. le TOURNEAU, *Droit de la responsabilité*, Paris, Dalloz, 1998, n° 32.

70. En définitive, à la lumière de ces explications révélant, par-delà ses critères de définition et ses conditions d'application majoritairement retenus aujourd'hui, la *diversité* d'approches possibles de la notion d'abus de droit ainsi que sa *parenté* étroite avec celle de fraude à la loi, il semble donc que la référence à l' « abus de droit » en droit fiscal ne soit pas elle-même constitutive d'un « abus de langage »³⁷⁰ ou d'un « détournement de vocabulaire », et ce, bien que l'on ne puisse pas vraiment dire de prime abord que les dispositifs généraux « anti-abus » applicables en matière fiscale dans les quelques Etats précités y seraient le fruit d'une greffe pure et simple du concept civiliste d'abus de droit (dans l'acception qui y est alors admise). Loin d'être une aberration conceptuelle, l'emploi de la terminologie de l'« abus de droit » au lieu de celle de la « fraude à la loi » en matière fiscale pourrait même plutôt être encouragé par un souci pédagogique assez louable, celui de ne pas faire rejaillir, par le truchement d'une référence explicite à la notion (civiliste) de « fraude à la loi », une confusion indésirable sur le terrain de la distinction opérée en droit fiscal entre les notions de « fraude » et d'« évasion ».

Nous avons en effet montré que les deux vocables « fraude » et « évasion », aussi connus en terminologie juridique pour leur usage en droit civil (pour l'un) ou pénal (pour l'autre)³⁷¹, ont progressivement été retenus par la doctrine en droit fiscal pour viser deux cas de figure bien distincts (opposés l'un à l'autre, exclusifs l'un de l'autre) : la *violation intentionnelle* de la loi fiscale (pour se soustraire à l'impôt), d'un côté (concept de « fraude fiscale »), et l'*évitement licite* de l'impôt (c.-à-d. : sans violer la loi fiscale), de l'autre (concept d'« évasion fiscale »). Le mot « fraude » a ainsi pris un sens assez particulier en droit fiscal qu'il n'a pas vraiment en droit commun, où il peut désigner aussi bien un « acte de mauvaise foi », une « tromperie », ou un « acte accompli dans le dessein de préjudicier à des droits que l'on doit respecter »³⁷². Et dans la notion civile de fraude à la loi, le mot « fraude » vise bien moins des agissements destinés à tromper autrui³⁷³ ou lui porter préjudice que des pratiques visant à « tourner la loi » normalement applicable ou à l'évincer de son domaine normal d'application, *sans* la violer.

³⁷⁰ Voy. la formule utilisée de façon quelque peu ironique par L. STANKIEWICZ (*L'abus de convention fiscale internationale*, Thèse de l'Université Lyon 3, 2009, p. 29) sous forme de question. Si cet auteur avait en effet pu observer en première analyse qu'« en substance, on considère que les règles générales anti-évasion employées dans les systèmes romano-germaniques procèdent du concept d'abus de droit reconnu, sinon en tant que principe général du droit tout court, du moins sur le terrain du droit privé qui l'a vu naître » et que cette « intuition selon laquelle l'abus de droit est à l'origine de règles anti-évasion est corroborée par la terminologie fiscale elle-même » (p. 28), il avait néanmoins pu remarquer, après une étude plus approfondie des concepts, que la fraude à la loi, en tant qu'« autre mécanisme correcteur du droit reconnu dans les systèmes romano-germaniques », serait « sans doute le mécanisme le mieux adapté structurellement à la lutte contre l'évasion fiscale » (p. 39).

³⁷¹ Voy. à cet égard la confrontation que nous avons tentée *supra* entre les notions pénale et fiscale d'évasion.

³⁷² G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 423.

³⁷³ Si la fraude à la loi devait impliquer une tromperie, elle se rapprocherait alors bien de la « fraude fiscale » là où celle-ci se matérialise par une altération volontaire de la vérité à l'égard du fisc, par simulation/dissimulation.

On peut donc imaginer le danger que représenterait l'utilisation du vocable « fraude » en droit fiscal, pour viser non pas l'infraction *pénale* de « fraude fiscale », mais ce qui pourrait être une sorte de « fraude à la loi » au sens du droit *civil* appliquée alors à la matière fiscale. Un tel danger ne peut à notre sens mieux être signalé que ne l'a fait le français Charles ROBBEZ-MASSON dans sa thèse de doctorat relative à la notion d'évasion fiscale en droit français³⁷⁴ :

« On voit bien là qu'il serait trop tentant à tout juriste trop empreint de droit civil (lequel n'en est-il pas ou se plaindrait de trop en être ?) d'appliquer cette dernière définition [du mot fraude en droit commun] à la notion d'évasion [en droit fiscal] puisque, en fiscalité, le terme « fraude » a déjà été réservé à l'infraction au droit légiféré des impôts, et que la technique juridique utilisée dans l'évasion est proche de la fraude à la loi du droit civil [...]. En rapprochant ainsi les deux concepts d'évasion fiscale et de fraude à la loi fiscale, nous trouvons donc une signification « juridique » à la première par référence à la seconde, mais du même coup, nous employons pour ce faire une terminologie similaire à la notion à laquelle nous voulons l'opposer fiscalement ! ».

Ce risque de voir se décalquer insidieusement la notion de « fraude fiscale » sur celle d'« évasion fiscale » lorsque l'on parlerait, pour tenter d'apporter des limites à cette dernière, de « fraude à la loi fiscale » est ce que l'auteur précité appelle « la cause *juridique* de l'imprécision terminologique de la notion d'évasion fiscale », qui tend à la confondre avec celle de fraude fiscale et ainsi à « contrarier son évolution vers sa pleine autonomie »³⁷⁵.

C'est donc *in fine* aussi compte tenu de ce risque de réinjecter une ambiguïté tant redoutée dans la distinction préétablie entre la fraude fiscale (proscrite) et l'évasion fiscale (licite) que nous comprenons plus aisément que la notion de « fraude à la loi », bien qu'elle semble être la figure civiliste qui correspondrait *a priori* le mieux à cet hypothétique « abus » dont nous avons jusqu'ici tenté de saisir les contours en matière fiscale, ait été systématiquement bannie du libellé des dispositifs légaux généraux « anti-évitement » dans les pays qui en ont adopté.

Notons toutefois qu'il en aurait peut-être été autrement dans ces pays si la figure civiliste de « fraude à la loi » (qu'ils connaîtraient le cas échéant) s'y était dénommée par une expression plus neutre (sans mention du mot « fraude » ou d'un équivalent linguistique) telle que celle de « contournement de loi »³⁷⁶, à l'instar de la terminologie allemande qui connaît l'expression « *Gesetzesumgehung* »³⁷⁷ (laquelle équivaut alors en langues française, néerlandaise et latine – respectivement – aux concepts de « fraude à la loi », « *wetsontduiking* » et « *fraus legis* »).

³⁷⁴ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, *op. cit.*, p. 71.

³⁷⁵ Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, p. 70. Pour cet auteur (*op. cit.*, pp. 68-72), cette possible explication des confusions parfois commises entre les deux notions se cumulerait à d'autres causes (déjà évoquées *supra*) :

- « étymologique » : liée au fait que la sémantique du mot « évasion » traduirait imparfaitement cette idée qu'il s'agit d'éviter de se soumettre à l'emprise d'un impôt plutôt que d'échapper à un impôt auquel on serait déjà soumis (ou qui serait déjà « dû ») comme on s'échapperait d'une prison d'où l'on était détenu (par hypothèse) ;

- « historique » : liée au fait que les notions de fraude et d'évasion ont parfois fait l'objet d'un usage indifférencié voire d'inclusions réciproques dans d'anciennes conceptions doctrinales (épinglées *supra*) ;

- « d'ordre international » : liée à l'emploi souvent indifférencié des deux concepts pour désigner le phénomène de délocalisation de la matière taxable (ou de ses sources) dans des pays aux régimes fiscaux plus cléments ;

- ce à quoi on pourrait ajouter une cause « linguistique » : liée aux traductions discordantes des notions lors du passage de l'anglais au français (ou inversement), comme nous l'avions déjà montré *supra*.

³⁷⁶ Voy. en ce sens la suggestion de C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 289.

³⁷⁷ Alors que la fraude fiscale s'y traduit : « *Steuerhinterziehung* », « *Steuerverhinderung* » ou « *Steuerflucht* ».

Ces quelques considérations relatives à cette question de la réception « terminologique »³⁷⁸ des notions d' « abus de droit » ou de « fraude à la loi » en matière fiscale peuvent alors être encore ponctuées par les (très superficielles) observations suivantes en droit comparé³⁷⁹ :

ALLEMAGNE : La terminologie juridique allemande aurait très bien pu recycler l'expression par laquelle elle vise la problématique de la « fraude à la loi » en droit commun, à savoir « *Gesetzesumgehung* » (littéralement : « contournement de loi »), pour désigner la problématique qui se poserait de façon plus ou moins analogue en droit fiscal, sans encourir alors le risque d'amener de la confusion avec la notion de « fraude fiscale prohibée » (qui se traduit en allemand par : « *Steuerhinterziehung* », « *Steuerverhinderung* » ou encore « *Steuerflucht* »). Néanmoins, le droit fiscal allemand n'éprouve pas ce besoin, étant donné la dimension plutôt « finaliste » de la théorie de l'abus de droit qui est admise en droit privé-commun allemand³⁸⁰ et à laquelle le concept fiscal de « *Misbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten* »³⁸¹, bien qu'il soit lui-même « auto-suffisant » de par sa consécration expresse dans une disposition générale de la législation fiscale allemande, peut alors être aisément raccroché.

FRANCE : Bien que le texte légal n'utilise pas lui-même de telles formulations, la doctrine fiscaliste française décortique l'« abus de droit » codifié à l'article L. 64 du Livres des Procédures Fiscales français en deux variantes : d'une part, l' « abus de droit par simulation », et d'autre part, l' « abus de droit par fraude à la loi ». L'un et l'autre de ces concepts ainsi sous-distingués par la doctrine au sein de la notion légale d'abus de droit en droit fiscal ne pourront alors que nous interpeller puisque, dans la grille de lecture que nous avons exposée, d'une part, la simulation à l'égard du fisc ne relève pas de l'exercice d'un *droit* ou d'une liberté en droit fiscal, et d'autre part, les notions de fraude à la loi et d'abus de droit, quelle que soit leur parenté avérée, sont deux concepts *concurrents*, qui ne sont pas censés se superposer pas l'un à l'autre ou bien s'emboîter l'un dans l'autre.

PAYS-BAS : Parmi les pays voisins de la Belgique, seuls les Pays-Bas ont induit *mutatis mutandis* en matière fiscale la théorie de la « fraude à la loi » qu'ils admettent en droit commun. Pareille réception pure et simple de la théorie civiliste de la « fraude à la loi » en droit fiscal néerlandais s'est faite par le biais de la jurisprudence du *Hoge Raad* et ne s'y est jamais traduite dans un texte législatif qui aurait utilisé tel quel le concept de « *wetsontduiking* », avec le risque de confusion avec l'infraction de « *belastingontduiking/fraude* ». Certes, il y a bien une loi relative à la « *richtige heffing* » qui offre un mécanisme de redressement fiscal analogue et qui est toujours en vigueur, mais celle-ci est désormais délaissée par l'administration fiscale et les cours et tribunaux qui se réfèrent ainsi systématiquement à la doctrine jurisprudentielle du *Hoge Raad* relative à la « *wetsontduiking* ».

ROYAUME-UNI : Seul système juridique évoqué ici qui n'est pas relié à la tradition « romano-germanique », le droit privé britannique ne connaît pas de notion de fraude à la loi qu'il aurait alors traduite en « *evasion of law* ». Quand un dispositif général anti-abus est apparu en 2013 dans la législation fiscale britannique, on comprend donc bien qu'il n'y ait été fait aucune référence à une notion inconnue d' « *evasion of law* », qui de surcroît aurait engendré également d'éventuelles confusions avec la notion de « *tax evasion* » à opposer au Royaume-Uni à celle de « *tax avoidance* ». Et on comprend tout aussi bien que le législateur fiscal britannique ait créé dans ce cadre binaire un troisième concept d' « *abuse in tax law* » pour apporter ainsi des limites à la « *tax avoidance* ».

SUISSE : Par rapport à des pays comme l'Allemagne, la France ou la Belgique, où un concept d' « abus » propre à la matière fiscale a été introduit dans la loi (fiscale), la Suisse fait figure d'exception dans la mesure où il y est généralement admis en doctrine que l'administration fiscale est autorisée à invoquer *directement* le texte de l'article 2 du Code civil suisse qui interdit l'abus de droit de façon générale en le reliant à la notion de bonne foi. Un auteur bien averti relève à cet égard que « pareille application directe du code civil n'étonne d'ailleurs qu'à moitié étant donné la dimension essentiellement *finaliste* du concept d'abus de droit qui prévaut en Suisse »³⁸².

³⁷⁸ Pour rappel, nous n'étudions pas déjà ici la possibilité d'une réception de ces mécanismes correcteurs du droit commun en droit fiscal, ni leur éventuelle proximité de *contenu* avec les dispositifs généraux « anti-évasion » éventuellement adoptés dans la loi fiscale, tant en Belgique que dans les autres pays que nous étudierons.

³⁷⁹ Voy. *infra* pour les références légales, doctrinales et jurisprudentielles relatives à toutes ces observations de droit comparé ici épinglées superficiellement.

³⁸⁰ Cf. *supra* nos explications relatives à cette conception « finaliste » de la théorie de l'abus de droit en droit commun, plus aisément transposable au droit fiscal que l'approche dite « subjectiviste » ou « moraliste ».

³⁸¹ Voy. *supra* notre première évocation (et notre tentative de traduction) de ce concept du droit fiscal allemand.

³⁸² L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, Thèse de l'Université Lyon 3, 2009, p. 37. Voy. *supra* nos explications relatives à cette conception « finaliste » de la théorie de l'abus de droit en droit commun, plus aisément transposable au droit fiscal que l'approche dite « subjectiviste » ou « moraliste ».

CHAPITRE III –

LA REFLEXION DU PROBLEME

**via le *détour* (déontologique) par la notion morale de
« devoir fiscal »**

71. En rapprochant ainsi le problème que pourrait poser l'exercice par le contribuable de son « libre choix de la voie la moins imposée » des figures civilistes de l'abus de droit et/ou de la fraude à la loi, on touche là aux limites du droit et à la frontière avec le domaine de la morale. JOSSERAND disait de la fraude qu'elle « est située au confluent de la *morale* et du droit »³⁸³, et l'on sait qu'il parlait en droit civil d'une fraude qui serait plus comparable en droit fiscal à certaines « évasions » qualifiables d'abusives qu'à une « fraude » pénalement sanctionnée³⁸⁴. RIPERT, estimant que « la *morale* est un facteur essentiel du droit » et que « l'expression 'fraude à la loi' n'a de sens que si on lui donne une valeur *morale* », pouvait lui-même dire de cette fraude civiliste qu'elle « n'est pas la contravention à la loi civile ; elle est caractérisée par l'intention de nuire et c'est par cette intention que l'*immoralité* de l'acte apparaît »³⁸⁵. PLANIOL écrivait quant à lui par ailleurs, et non sans émettre par là une sévère critique à l'égard du concept même de l'abus de droit, que « le droit cesse là où l'abus commence »³⁸⁶, tandis que DABIN y voyait encore « le correctif de moralité que postule la légalité »³⁸⁷.

Tous ces auteurs civilistes, qu'ils soient favorables ou non à l'intervention de tels mécanismes « correcteurs » du droit³⁸⁸ (en droit commun), reconnaissent en tout cas bien, si pas leur lien avec des considérations morales, à tout le moins leur caractère non rigoureusement juridique. Pourtant, nous restons quant à nous persuadé que de tels mécanismes procèdent bien du droit, qu'ils en font bien partie intégrante avec pour fonction de « compléter » le droit légiféré³⁸⁹, non pas vraiment pour en combler les lacunes, mais plutôt pour en « modérer »³⁹⁰ les excès, face à des contournements ou détournements, contorsions ou distorsions, dont les textes de loi pourraient parfois faire l'objet et qu'ils ne pourraient pas toujours anticiper eux-mêmes. Ainsi, s'interroger quant à l'applicabilité de ces mécanismes correcteurs du droit à la matière fiscale, ou s'enquérir de critères de sous-distinction, parmi les procédés d'évitement *licite* de l'impôt,

³⁸³ L. JOSSERAND, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Paris, 1928, n° 189.

³⁸⁴ Comme nous l'avons montré dans notre approche *terminologique* du problème de l'« abus » en droit fiscal.

³⁸⁵ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, 3^e éd., n° 176, p. 356 ; G. RIPERT, dans sa Préface de G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. XI.

³⁸⁶ M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, t. 2, 9^e éd., 1923, n° 871. Voy. aussi J. DABIN (*Le droit subjectif*, pp. 283 et s.) qui considérait qu'une situation juridique ne pouvait à la fois être conforme et contraire au droit et proposait de définir (le critère de) l'abus de droit *en dehors* du droit, *dans* la morale, le *summum jus* devenant une *summa injuria* quand l'exercice du droit aboutit à un résultat que la morale réprovoque (l'exercice d'un droit ne pouvant pour cet auteur constituer une *faute*, supposant l'absence de droit ou la violation du droit).

³⁸⁷ J. DABIN, *Le droit subjectif*, *op. cit.*, p. 295.

³⁸⁸ Cf. la formule de J.-L. BERGEL, *Méthodologie juridique*, PUF, 2001, p. 381. Voy. également P. VAN OMMESLAGHE (« Abus de droit, fraude... », *R.C.J.B.*, 1976, p. 350) qui parle de « correctifs nécessaires à une application trop stricte de dispositions légales à un usage [inconciliable] avec les exigences de la vie en société ».

³⁸⁹ Voir les droits et obligations nés d'un contrat (qui forme la « loi » des parties), lorsque l'on parle de la fonction « complétive » du principe de l'exécution de bonne foi (art. 1134, al. 3, du Code civil).

³⁹⁰ On parle d'ailleurs parfois de la fonction « modératrice » du principe de l'exécution de bonne foi (art. 1134, al. 3, du Code civil) qui constituerait ainsi le fondement de la théorie de l'abus de droit en matière contractuelle.

entre certains procédés qui seraient qualifiables d'« abusifs » et d'autres qui ne le seraient pas, peut relever à notre avis d'une démarche juridique, celle à laquelle notre étude est consacrée.

72. Toujours est-il que, de tout temps, de nombreux philosophes, théologiens ou moralistes (voire même des juristes) se sont intéressés à la question *extra*-juridique de savoir s'il existe un devoir « moral » pour le contribuable de payer ses impôts (légalement dus) ; *autrement dit*, si le fait pour le contribuable de « frauder » un impôt qui lui serait exigible en vertu de la loi, comportement illégal qui, dans notre ordre juridique, serait bien passible de sanctions pénales, serait – oui ou non – un manquement également répréhensible du point de vue de la morale.

Même s'il est plutôt question ici de « fraude » que d'évasion, la réponse à cette interrogation intéresse aussi notre sujet dans la mesure où se permettre de considérer que ce qui est illégal ne serait pas nécessairement immoral, c'est aussi s'autoriser réciproquement (ou inversement) à penser que ce qui est formellement légal pourrait toutefois ne pas être complètement moral. Si un tel détour par la morale pouvait ainsi excuser, voire légitimer, certaines fraudes fiscales, alors il pourrait bien également, dans un même détachement (inverse) à l'égard de la légalité, justifier que des limites (*juridiques*, via des mécanismes anti-« abus de droit/fraude à la loi ») soient posées à l'efficacité de procédés d'évitement de l'impôt qui seraient bel et bien légaux.

Le droit (comme ensemble de règles en vigueur dans une société donnée en tant qu'elles ont été explicitement *posées* par une institution capable de faire pression sur les destinataires de ces règles par menace de sanction) et la morale (en tant qu'ensemble de normes de conduite considérées comme valables au sein d'une société donnée parce qu'elles ont été tacitement *incorporées* par chaque membre de la société comme des préceptes à suivre³⁹¹) sont en effet deux choses distinctes, et cela, bien que l'on puisse les voir comme deux ensembles de règles visant tout autant au « bon fonctionnement » voire à l'« amélioration » de la vie de tous les individus en société.

Le meilleur moyen de se figurer cela est sans doute de les envisager non pas comme deux cercles *concentriques*, où l'un absorberait complètement l'autre, mais plutôt comme deux cercles *sécants*, n'ayant donc pas le même centre mais se recoupant toutefois partiellement. La zone d'intersection représenterait les points de convergence qui existent entre le droit et la morale (là où les règles morales trouveraient une application/traduction juridique, ou réciproquement, là où les règles juridiques s'appuieraient sur une dimension/justification morale), et les zones propres à chaque cercle représenteraient quant à elles, pour l'une, la catégorie des règles morales ne connaissant pas de réception en droit, et pour l'autre, la catégorie des règles de droit ne comportant pas de dimension morale, c'est-à-dire, par exemple (si l'on réfléchit ici plutôt en termes d'« interdits ») respectivement : là où la morale réprouverait telle attitude que le droit n'interdirait pas³⁹², et inversement, là où le droit proscrirait/réprimerait tel comportement que la morale ne désapprouverait pas (voire même excuserait ou bien encore légitimerait)³⁹³.

³⁹¹ Voy., sur cette ébauche de distinction générale entre le droit et la morale, E. DELRUELLE, *Métamorphoses du sujet – L'éthique philosophique de Socrate à Foucault*, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, pp. 13-16. Voy. aussi à ce sujet, L. FRANCOIS, *Le problème de la définition du droit*, Ed. Fac de Droit de Liège, 1978, pp. 23 et s. (se référant notamment à la distinction entre le *Sollen* juridique et le *Sollen* moral de Hans KELSEN).

³⁹² C'est ce qu'exprime à la base l'adage latin *non omne quod licet honestum est, licit tamen*, dans sa traduction littérale (« tout ce qui est permis n'est pas nécessairement honnête, mais c'est permis ! »), même si on le rattache désormais, par déformation pédagogique, à l'idée que « tout ce qui n'est pas interdit est permis » (Ch. ROBBEZ-MASSON, *op. cit.*, p. 127, note n° 99), laquelle renverrait plutôt au principe de « légalité » en matière pénale.

³⁹³ Voy., sur cette représentation schématique des découpages et recoupements possibles entre le droit et la morale, S. DRUFFIN-BRICA et L.-C. HENRY, *Introduction générale au droit*, 9^e éd., Gualino, 2015, pp. 8-10.

On voudrait ainsi penser que, dans les sociétés où les normes juridiques sont adoptées par un pouvoir législatif *démocratiquement* élu, et même si le recoupement avec le « cercle » de la morale n'y est jamais vraiment total, la surface d'intersection entre les deux « cercles » du droit et de la morale serait alors plus importante que dans les Etats *totalitaires* où les règles de droit seraient imposées par la seule force de contrainte du pouvoir en place.

Ainsi, avant de poursuivre notre étude sur un terrain strictement juridique, il ne nous semble pas inintéressant de clore cette première partie en nous ouvrant à quelques considérations d'ordre plutôt philosophique et/ou moral relatives au problème de droit qui nous occupe, ainsi qu'au phénomène plus global de la « résistance à l'impôt » dans lequel ce problème s'insère.

A cette fin, nous commencerons par redécouvrir chronologiquement les « grandes » pensées religieuses et philosophiques qui se sont intéressées à la question du devoir fiscal, et essayer d'en inférer l'existence et l'essence par-delà les inévitables divergences « idéologiques » (**A**). Nous pourrons ensuite faire état de la résistance individuelle dont font preuve de nombreux citoyens face à un tel devoir dans les démocraties modernes (et en particulier dans notre pays) et tenter d'épingler certaines des explications « socio-psychologiques » de ce phénomène (**B**). Nous pourrons enfin confronter toutes ces fuites individuelles devant l'impôt ainsi observées avec la notion morale de devoir fiscal telle que nous l'aurons dégagée, dans le cadre d'une discussion plus « déontologique », où nous rendrons notamment compte de tous ces « méfaits collatéraux » qui devraient amener à voir la fraude *et* certaines évasions comme moralement inacceptables dans nos sociétés, qu'importe les critiques qu'on pourrait adresser à l'impôt (**C**).

A) *L'évolution des conceptions philosophiques d'un devoir fiscal dans l'Histoire de l'impôt*

73. Depuis l'Antiquité jusqu'à nos jours, les thèses les plus divergentes ont pu être défendues sur la question de l'existence d'un devoir « moral » de payer l'impôt édicté par l'Etat, et cela, au gré des formes que l'impôt a pu revêtir ou des idées qu'on a pu se faire de son essence et ses finalités, mais aussi au gré des idées qu'on a pu avoir de l'Etat, sa nature et ses fonctions. L'impôt est d'ailleurs « consubstantiel » à l'Etat, comme le montrent les historiens qui relient assez nettement l'apparition d'Etats puissants au développement de l'impôt³⁹⁴, celui-ci ayant « indéniablement assuré, notamment en permettant la constitution d'une armée puis d'une administration, la consolidation des rapports de force et de domination dont il procédait »³⁹⁵.

Lorsqu'on entreprend, comme l'avait fait Camille SCAILTEUR (éminent jurisconsulte belge et haut fonctionnaire de notre administration fiscale au siècle dernier), de retracer l'évolution des conceptions d'un certain devoir « moral » fiscal à travers les âges et courants de pensée, on peut alors d'emblée remarquer avec cet auteur que l'idée même de l'impôt a toujours été « en connexion étroite avec l'idée politique », et on peut discerner, dans l'Histoire de l'impôt, trois façons d'analyser l'impôt correspondant à trois façons (successives) de concevoir l'Etat :

« (i) Dans la conception de l'Etat comme pouvoir de *domination*, l'impôt est l'une des formes de l'*assujettissement* des personnes et des choses à la souveraineté. (ii) Il [l'impôt] est le prix de la *protection* des citoyens dans la thèse qui considère l'Etat comme subsistant par l'effet d'une *convention* tacite par laquelle chacun sacrifie une partie de ce qu'il possède en propre pour avoir la *sûreté* du reste. (iii) L'impôt a enfin le caractère d'une *coopération* aux charges de la communauté aux yeux de ceux qui voient dans l'Etat une société naturelle et nécessaire, destinée à *promouvoir* le bien-être et le bonheur de chacun de ses membres »³⁹⁶.

Dans ses versions primitives, l'impôt a donc été perçu et conçu plutôt comme une marque de captivité, un signe de servitude, un indice de sujétion et d'asservissement des vaincus envers les vainqueurs³⁹⁷. Ce fut ainsi le cas des « tributs » (du latin *tributum*)³⁹⁸ levés auprès des peuples conquis dans la Grèce antique et l'Empire romain, quoiqu'on puisse relever que les citoyens grecs et romains versaient eux aussi des contributions aux charges de leur cité, mais alors plutôt *par vertu* (volontairement), sinon sous l'effet d'obligations assez bien acceptées.

³⁹⁴ G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, tome 1, Fayard, 1972.

³⁹⁵ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, p. 166.

³⁹⁶ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, Louvain, Ed. de la Société d'Etudes morales, sociales et juridiques, 1961, Chap. I, pp. 12-39, spéc. p. 12 ; et du même auteur, *Le devoir fiscal*, Bruges, Desclée De Brouwer, 1950 (le même Chap. I, pp. 11-54). Voy. aussi la synthèse proposée sur la question par J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, p. 35.

³⁹⁷ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 4 et p. 156; C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 12.

³⁹⁸ Les « tributs » seraient nés sur fond de violence, lorsque des groupes sédentarisés (ayant délaissé la chasse et la cueillette) ont commencé à se constituer des stocks alimentaires par l'agriculture et à se faire piller de façon *périodique*, les « pillers » ayant compris qu'il valait mieux *régulariser* le « pillage » plutôt que dépouiller tout en une fois et empêcher la reconstitution des stocks (G. ARDANT, *op. cit.*, p. X ; G. ORSONI, *op. cit.*, p. 156).

A Athènes comme dans d'autres cités grecques antiques, les citoyens étaient tellement soucieux de prendre part à la vie politique de la cité, tellement convaincus de la prééminence de l'Etat (sur la famille et sur l'individu) dans l'ordre naturel des choses (tel que théorisé par Aristote³⁹⁹), et tellement imprégnés d'un sentiment de solidarité régnant entre membres d'une même communauté, qu'ils contribuaient spontanément aux charges publiques ou payaient plus que ce qui leur était demandé⁴⁰⁰. Xénophon rapportait ainsi que subvenir aux charges de l'Etat était alors pour eux « la plus haute vertu qui existe après la crainte des dieux et le secours apporté à ses amis »⁴⁰¹.

A Rome, sous la République, les citoyens avaient bien, à côté d'autres obligations de nature administrative ou militaire, quelques obligations de contribuer aux charges de la cité-état par certains prélèvements fiscaux qu'ils acceptaient le plus souvent sans discussion, n'ayant aucune idée d'un droit « subjectif opposable à l'Etat »⁴⁰². Cicéron avait certes déclaré que l'*utilitas rei publicae* devait inspirer les mesures fiscales, mais il ne reconnut jamais un droit de résistance ou de désobéissance face à des lois (fiscales) jugées injustes ou odieuses. Et puis, avec l'avènement de l'Empire et son extension progressive, la fiscalité directe romaine fut plutôt reportée sur les peuples vaincus, avec notamment un impôt foncier grevant les possesseurs soumis dans les territoires conquis.

Quid alors de la position du christianisme naissant sur la question du devoir fiscal ? La doctrine originelle des Pères de l'Eglise s'en est d'abord tenue au précepte évangélique de Matthieu, portant la réponse que Jésus aurait adressée aux Pharisiens qui cherchaient à le confondre sur la question de savoir s'il fallait payer le tribut romain aux percepteurs publicains : « Rendez donc à César ce qui appartient à César, et à Dieu ce qui appartient à Dieu »⁴⁰³. Cette célèbre sentence et le commentaire qu'en donna l'épître de Saint Paul aux Romains avaient alors fait de l'obligation de payer l'impôt une « obligation de conscience »⁴⁰⁴, « inhérente au devoir d'obéir à l'autorité civile dans les choses temporelles »⁴⁰⁵. Ainsi, parmi les théologiens chrétiens de l'Antiquité, Saint Augustin écrivait qu'« une fraude faite au trésor public n'est pas moins une fraude que si elle est faite à un particulier »⁴⁰⁶.

74. Ce sont ensuite les théologiens chrétiens du Moyen-Age qui (ré-)ouvrirent la discussion et relièrent la question du devoir (moral) fiscal à celle de la justice de/dans l'impôt⁴⁰⁷, tandis que les prélèvements fiscaux sous la féodalité s'apparentaient vraiment à de « véritables exactions au bénéfice exclusif et personnel du pouvoir en place (qu'il soit local ou étranger) »⁴⁰⁸. Ainsi, dans sa *Somme théologique* au XIII^e siècle, Saint THOMAS d'Aquin professait que les impôts levés par le pouvoir souverain, le cas échéant sous la contrainte, doivent être « justes » en ce sens qu'ils doivent être tendus ou ordonnés vers le « bien commun » et répartis entre les sujets-contribuables d'après une « égalité de proportion ». A défaut, le prince userait alors de violence pour ravir sous le couvert d'« impôts » des biens auxquels il n'aurait pas droit (comme s'il se rendait « coupable de rapine ou de brigandage »), et la loi consacrant pareille violence ne serait « pas une loi véritable » à laquelle le sujet serait impérativement tenu de se conformer⁴⁰⁹. En revanche, si la loi fiscale est juste, elle oblige en conscience car « elle tire du bien commun dont le législateur s'est constitué gardien sa pleine force morale obligatoire »⁴¹⁰.

³⁹⁹ ARISTOTE, *Politique*, Livre I, Chap. I, § 11 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 13).

⁴⁰⁰ P. GUIRAUD, « L'impôt sur le capital à Athènes », *Revue des Deux Mondes*, 1888, p. 917, (cité par A. TIBERGHEN, « De verhoudingen tussen de fiscus en de belastingplichtigen », *A.F.T.*, oct. 1950, p. 49).

⁴⁰¹ XENOPHON, *Economique*, XI, 10 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 13).

⁴⁰² C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 13 (se référant p. 14 à CICERON, *Verr.*, III, 38 et 193).

⁴⁰³ *Evangile de Matth.*, XXII, 17-21 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 14).

⁴⁰⁴ Saint PAUL, *Epître aux Romains*, XIII, 5, 6 et 7 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 14).

⁴⁰⁵ C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 15 (v. aussi B. COLMANT, « L'impôt et Jésus de Nazareth », *L'Echo*, 1/8/2015).

⁴⁰⁶ Saint AUGUSTIN, *Epistol.*, 96, 2 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 15).

⁴⁰⁷ C. SCAILTEUR, p. 16, réf. P. KEHL, *Die Steuer in der Lehre der Theologen des Mittelalters*, Berlin, 1927.

⁴⁰⁸ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Le juste prix de la liberté », *Le Soir*, 11 avril 2013, p. 12.

⁴⁰⁹ *Somme théologique*, 2a-2ae, qu. 66, art. 8, ad. 3 et 1a-2ae, qu. 96, art. 4 (cité par SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 17).

⁴¹⁰ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 17.

A rebours de ces enseignements de Saint THOMAS, des *casuistes* développèrent à la fin du Moyen-Age une théorie selon laquelle les lois fiscales appartiendraient, parmi les lois posées par l'autorité civile, à la catégorie des « lois *purement* pénales », au sens où, contrairement à d'autres lois plus « préceptives » qui prescrivent ou défendent impérativement un acte donné, elles attacheraient simplement une sanction à l'accomplissement ou au non-accomplissement d'un acte (mais sans le défendre ou prescrire impérativement), de sorte qu'elles n'obligeraient en conscience qu'à se soumettre à la peine qu'elles auraient prévue pour leur transgression⁴¹¹. Cette théorie plutôt catégorique, dont l'émergence au XV^e siècle se justifiait sans doute par le caractère arbitraire et oppressant des impôts féodaux (et dont la persistance jusqu'à la fin du XIX^e siècle ne s'expliquerait que par la distance alors observée par les moralistes catholiques à l'égard des intérêts étatiques dans un contexte de laïcisation de l'Etat et d'anticléricalisme), fut assez bien contestée par les *scolastiques* de la Renaissance, ralliés à la doctrine *thomiste*.

Ainsi, le théologien SUAREZ observait, à la façon d'un théoricien du droit, que « l'adjonction d'une sanction au dispositif d'une loi d'impôt n'a pas pour effet de laisser au sujet le choix d'obéir ou de subir la peine, car si cela était, la sanction réduirait l'efficacité de la loi, alors qu'elle a ordinairement pour but de la renforcer ». Pour cet auteur, il faudrait alors plutôt s'en remettre à l'appréciation « d'hommes prudents et éclairés qui ne doivent conclure à l'absence d'obligation qu'au cas où ils auront des raisons objectives de tenir l'impôt pour injuste »⁴¹².

75. A partir des Temps modernes, des courants de pensées en dehors de la religion *catholique* se saisirent successivement de la question du « devoir fiscal », avec à la clé des conclusions parfois radicalement différentes. Aux XVI^e et XVII^e siècles, les tenants de l'*absolutisme*, qu'il s'agisse de réformateurs religieux comme LUTHER ou CALVIN, de juristes tels GROTIUS ou PUFENDORF, ou de philosophes comme KANT, BODIN ou HOBBS, dissocièrent nettement la légalité de la moralité, de telle sorte qu'ils n'offraient alors plus aucun prétexte aux sujets pour se dispenser de leur devoir de se soumettre au pouvoir fiscal du souverain (régulièrement exercé par lui) ; selon tous ces penseurs, la question de la justice de l'imposition et, partant, celle de la moralité de la fraude fiscale n'ont pas lieu d'être posées⁴¹³.

Ainsi, pour LUTHER, les impôts fixés par la loi du Prince doivent être acceptés par le peuple car leur « légalité » en fait leur « légitimité »⁴¹⁴ ; de même que pour HOBBS, l'obligation pour les sujets de verser l'impôt établi par l'Etat ne tolère aucune réserve morale, puisque, dans sa théorie générale de l'Etat selon laquelle les sujets ont transféré leurs droits à l'Etat par le pacte social, « obéir à l'Etat, c'est être juste, lui désobéir, c'est être injuste », et la loi (de l'Etat) est donc « un commandement qui tient lieu de raison suffisante pour qu'on lui obéisse »⁴¹⁵.

⁴¹¹ L'acte ou le non acte en question n'étant pas par nature contraire à la morale mais devant être réprimé dans le souci d'une bonne organisation (sociale). Voy. sur cette théorie, Ch. CARDYN et J. DELEPIERRE, *Frauder... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Bruxelles, E.S.S.F., 1962, p. 7 ; J. VAN HOUTTE, *op. cit.*, p. 35.

⁴¹² SUAREZ, *De legibus*, 1. V, c. 18, n. 7 et 8 (cité par SCAILTEUR, *op. cit.*, pp. 19-20).

⁴¹³ Voy., sur ces théories absolutistes, C. SCAILTEUR, *op. cit.*, pp. 21-26, et J. VAN HOUTTE, *op. cit.*, p. 35.

⁴¹⁴ LUTHER, *Lettre aux paysans* (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 21).

⁴¹⁵ Th. HOBBS, *De Cive* (1642), chap. XIV, I (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 26). On se situe bien déjà ici dans le courant dit « contractualiste », qui voit un « contrat » là où les individus auraient tacitement accepté d'aliéner à l'Etat (une part de) leur liberté et de leurs biens en « échange » d'une garantie de sécurité.

Au contraire, aux XVIII^e et XIX^e siècles, les partisans de l'*individualisme* et du *libéralisme* défendent systématiquement l'individu contre l'Etat qui pourrait l'entraver, voire l'oppresser, et à ce titre, ils veillent à définir des impératifs à respecter par l'Etat dans la levée de l'impôt, sans vraiment se soucier du devoir du contribuable d'acquitter l'impôt tel que prévu par la loi. LOCKE, pour qui la mission de la société publique est de garantir les droits individuels (dont le droit de propriété), vient lui-même conférer à l'impôt un caractère *bilatéral* et *commutatif*, en ne le concevant alors comme « légitime qu'à la condition d'être *consenti* par les individus et d'avoir pour *contrepartie* la protection de leur vie, de leurs libertés et de leurs biens »⁴¹⁶.

Au siècle des Lumières, MONTESQUIEU déclare dans *l'Esprit des lois* que « les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement » et que « pour fixer ces revenus, il faut avoir égard tant aux nécessités de l'Etat qu'aux nécessités des citoyens » car « il ne faut point prendre au peuple sur ses besoins réels pour des besoins imaginaires de l'Etat »⁴¹⁷. Quant à Adam SMITH, fondateur du libéralisme économique, réduisant comme LOCKE la missions générale de l'Etat à la protection de la liberté individuelle et à la sûreté de la propriété (ce qu'il décline en des fonctions limitatives), il précise par ailleurs que « les sujets d'un Etat doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun, [...], en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la *protection* de l'Etat ». Si cet auteur s'efforce ainsi de définir les qualités essentielles que doit réunir un impôt, il se montre en revanche assez indulgent envers la fraude fiscale lorsqu'il parle notamment du contrebandier comme « un homme sans contredit extrêmement blâmable d'enfreindre les lois de son pays, mais qui néanmoins se trouve fort incapable de violer celles de la justice naturelle, et née pour faire, à tous égards, un excellent citoyen, si les lois de son pays ne se fussent avisées de rendre criminelles des actions qui n'ont jamais reçu de la nature un tel caractère »⁴¹⁸.

Dans l'idée qu'ils se font d'un « impôt-échange »⁴¹⁹ (elle-même liée à la vision « contractualiste » qu'ils ont des rapports entre l'Etat et les individus), voire d'un « impôt-assurance » (où l'impôt est une « prime d'assurance payée par ceux qui possèdent pour s'assurer contre tous les risques de nature à les troubler dans leur jouissance »⁴²⁰, et donc chiffrée en proportion de la valeur garantie), les adeptes du libéralisme économique du XIX^e siècle exigent alors un taux d'impôt identique pour tous et assez bas⁴²¹, sans quoi ils dénoncent l'absence de service immédiatement reçu en contrepartie⁴²². Certains défendront même, pour le contribuable auquel on réclamerait un impôt excessif, « le droit *moral* de recourir à tous les moyens pour détourner de lui la confiscation déguisée dont on le menace » (et notamment « de chercher à échapper par la dissimulation à ces spoliations », ou encore, de tenter de « dérober, en toute sécurité de conscience, son actif à la vue et à la poursuite du fisc »)⁴²³.

⁴¹⁶ J. LOCKE, *Du gouvernement civil* (1690), chap. X, IV et VII (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 26).

⁴¹⁷ Ch. MONTESQUIEU, *De l'Esprit des lois*, livre XIII, chap. I (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 27).

⁴¹⁸ A. SMITH, *An Inquiry into the nature and the causes of the Wealth of Nations* (1776), livre V, chap. II, sect. II (et trad. Garnier, Paris, 1843, cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 28, et J. VAN HOUTTE, *op. cit.*, p. 35).

⁴¹⁹ Voy. sur cette théorie de l' « impôt-échange », à opposer à celle de l' « impôt-solidarité » (évoquée *infra*), M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, pp. 279-288.

⁴²⁰ E. de GIRARDIN, *Questions financières*, 1858 (cité par M. BOUVIER, *op. cit.*, p. 281).

⁴²¹ Voy. J. STUART MILL, *Principes d'économie politique* (trad. Dussard et Courcelle-Seneuil), Paris, 1854, livre V, chap. II, § 2 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 32), là où il dit : « Comme un gouvernement [...] doit reconnaître à tous un droit égal à ses services, les sacrifices qu'il demande doivent peser du même poids sur tous les citoyens, et il faut remarquer que c'est ainsi qu'il peut leur demander le moins de sacrifices en somme ».

⁴²² Voy. ainsi J.-B. SAY, *Traité d'économie politique*, livre I, chap. XIV et livre II, chap. VIII, IX et X (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 30), là où il dit : « La levée des impositions ravit au producteur un produit dont il aurait retiré une jouissance s'il l'eût consommé improductivement ; ou un profit s'il l'eût consacré à un emploi utile ; dans les deux cas, lever un impôt, c'est faire un tort à la société, tort qui n'est balancé par aucun avantage toutes les fois qu'on ne lui rend aucun service en échange ». Voy. aussi, dans le même sens, F. BASTIAT, *Œuvres complètes*, Paris, 1854, t. V, p. 345 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 31), là où il dit : « Quand X donne cent sous à un fonctionnaire contre un service réellement utile, c'est exactement comme quand il donne cent sous à un cordonnier contre une paire de souliers. [...] Mais quand il livre cent sous à un fonctionnaire pour n'en recevoir aucun service ou même pour en recevoir des vexations, c'est comme s'il les livrait à un voleur ».

⁴²³ P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, 7^e éd., Paris, 1906, t. I, p. 623 (voy. aussi p. 246 : « un impôt hautement progressif, même entouré des formes légales, n'est pas une loi qui oblige la conscience »).

Alors que les idées *libérales-individualistes* se répandent sous la plume d'auteurs anglais et français, des thèses assez « inverses » (qui sont parfois qualifiées d'« *organicistes* ») germent en Allemagne dès le XIX^e siècle, sous l'influence d'HEGEL notamment, pour concevoir alors l'Etat comme un « but absolu », un « corps supérieur » doué d'une existence propre, à laquelle les individus ne font que participer (leur « plus haut devoir » étant d'être « membres » de ce corps⁴²⁴). Ces conceptions dériveront d'une certaine manière au XX^e siècle sur les doctrines politiques totalitaires du *national-socialisme* allemand et du *communisme* soviétique, qui sont fondées sur l'idée d'une souveraineté illimitée de l'Etat, dont le pouvoir à l'égard des gouvernés, de leurs vies et *a fortiori* de leurs biens est aussi étendu que le permet la contrainte, et où la justification de l'impôt est qu'il n'a pas besoin d'être justifié⁴²⁵. Mais les mêmes thèses anti-individualistes vont aussi donner lieu à la fin du XIX^e siècle à l'idéologie démocratique du *socialisme d'Etat*, qui va apporter une conception nouvelle de l'impôt et du « devoir fiscal ».

L'idéologie politique du *socialisme d'Etat* émergeant à la fin du XIX^e siècle va quant à elle assigner à l'impôt un objectif nouveau, à côté de sa finalité « financière (ou budgétaire) » qui est de couvrir de façon générale les dépenses liées au fonctionnement des services publics. A la différence du *collectivisme* qui postule l'expropriation des classes possédantes par la voie d'impôts confiscatoires, cette doctrine veut préserver la propriété privée en tant qu'institution fondamentale, mais utiliser l'impôt comme outil de redistribution des richesses nationales⁴²⁶ et financer ainsi des politiques censées « réformer » la société, la rendre moins inégalitaire⁴²⁷.

C'est aussi cette même utilisation de l'impôt que prône la philosophie sociale du *solidarisme* qui se propage en France à la même époque. Partant du constat posé comme objectif que la société est, tel un organisme vivant dans la nature, un ensemble solidaire dont les membres sont « interdépendants » (en ce sens que la défaillance de l'un est susceptible d'affaiblir l'ensemble tout entier), les *solidaristes* considèrent qu'il convient de prévenir les dysfonctionnements de cet ensemble en veillant à mieux y répartir les richesses. Ils voient donc comme une dette sociale « l'obligation, pour ceux qui ont profité des avantages de la société par l'action de tous, de consacrer au bien-être commun la part de leur propriété, de leur activité et de leur liberté qui provient de l'effort commun »⁴²⁸.

Ainsi, voit-on alors une nouvelle représentation de l'impôt (ou « idéologie fiscale »), que l'on peut qualifier de théorie de l'« impôt-solidarité », venir désormais disputer à la théorie de l'« impôt-échange » le soin de justifier la nécessité de l'impôt, d'en fixer les fonctions et d'en déterminer les grandes modalités de répartition. Comme le disait en France le Doyen VEDEL, toutes deux sont productrices d'une « légitimité fiscale reposant sur l'idée que la vie en société organisée procure des avantages et qu'il faut donc en payer le coût », mais là où l'une « met l'accent sur le prix et se réfère à la justice *commutative*, l'autre refuse l'idée d'une équivalence trait pour trait des avantages de la vie en société et de l'impôt acquitté par chacun ; c'est le fait social lui-même qui engendre la nécessité de l'impôt en dehors de tout processus contractuel et la répartition est affaire de justice *distributive* »⁴²⁹. On pourrait même parler de justice « *redistributive* » (cf. *infra*) dans la mesure où chacun contribuerait à l'Etat selon ses *moyens* (sa « capacité contributive »), tandis qu'il recevrait de l'Etat selon ses *besoins* ; il n'est donc plus seulement question de ménager la justice *dans l'impôt*, mais de réaliser la justice (sociale) *par l'impôt*⁴³⁰. C'est bien dans cette représentation « *communautariste* » de l'impôt que l'on va préférer la « progressivité » à la proportionnalité pour l'impôt sur le revenu, et donc appliquer à la base imposable non plus un taux fixe (le même pour tous) mais un taux croissant en fonction de l'élévation du revenu, conformément à la théorie économique de l'utilité marginale (qui postule que chaque unité supplémentaire de revenu entraîne une utilité décroissante)⁴³¹.

⁴²⁴ HEGEL, *Principes de la philosophie du droit* (1821), § 258 (trad. française, p. 190, citée par C. SCAILTEUR *op. cit.*, p. 34). Avec ces thèses inverses qui se répandent et se répondent, on a précisément cette impression que, dans l'Histoire de la philosophie, chaque pensée aurait secrété son antithèse dans une dialectique « hégélienne ».

⁴²⁵ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 34.

⁴²⁶ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, pp. 36-37 (citant comme théoricien de ces idées l'Allemand A. WAGNER, *Traité de la science des finances*, t. II, trad. Ronjat, § 83-117).

⁴²⁷ On parle aussi ici de *socialisme réformiste*, pour l'opposer au *marxisme* voulant susciter la lutte des classes.

⁴²⁸ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 37 (citant comme théoricien de ces idées le français L. BOURGEOIS, *Essai d'une philosophie de la solidarité*, Paris, 1902, p. 92).

⁴²⁹ G. VEDEL, *R.F.F.P.* (France), Préface. n° 1, 1983 (cité par M. BOUVIER, *op. cit.*, p. 280).

⁴³⁰ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 348.

⁴³¹ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, pp. 286-7 et 296.

76. Tout au long du XX^e siècle, avec l'extension continue des tâches de l'« Etat-providence » et l'accroissement corrélatif de ses besoins financiers, la fiscalité va progressivement prendre de plus en plus de *poids* et occuper de plus en plus de *terrain* dans tous les domaines de la vie des individus et des acteurs économiques. On parlera même de « *fiscalisme* » pour désigner ce phénomène d'interventionnisme étatique croissant à travers l'instrument fiscal⁴³², ne servant donc plus seulement à « financer » les services publics, mais étant alors utilisé aussi bien pour redistribuer les richesses via la progressivité de l'impôt, que pour orienter des comportements (inciter ou dissuader) via des allègements/exemptions ou alourdissements/créations de taxe⁴³³, ce qui impliquera une inflation et un remaniement constant des textes de la législation fiscale.

Mais à partir des années 1970, l'ébranlement du modèle keynésien de l'Etat interventionniste par plusieurs crises économiques successives va donner à une pensée *libérale* alors en plein « renouveau » (notamment au sein des écoles nord-américaines *néo-libérales* comme celle des ultra-libéraux « libertariens » ou encore celle du « *Public Choice* »⁴³⁴) l'occasion de procéder à une critique radicale de la fiscalité sur laquelle l'Etat-providence s'appuyait, allant jusqu'à prôner l'abolition des impôts, sinon leur remplacement par un « impôt unique à la dépense ». Un « *anti-fiscalisme* », qui avait déjà cours dans les mœurs de certaines populations (avec ce phénomène de résistance à l'impôt que nous évoquerons ci-après), va ainsi se constituer sous une forme « doctrinaire » et banaliser une image négative de l'impôt de façon « théorisée »⁴³⁵.

Symptomatique de cet anti-fiscalisme doctrinal d'essence libérale, le prix Nobel d'économie américain Milton FRIEDMAN déclarera à propos d'un mouvement de contestation fiscale aux Etats-Unis qu'il était la preuve que « le peuple commence à comprendre que la politique qui consiste à gaspiller l'argent de l'Etat pour régler des problèmes aggrave la situation plutôt qu'elle ne l'améliore et que chacun d'entre nous a davantage à dépenser lui-même l'argent qu'il gagne plutôt qu'à le confier à des bureaucrates chargés de le dépenser à sa place »⁴³⁶.

Chez les libertariens, on peut même parler d'un anti-étatisme total qui va alors de pair avec une condamnation non moins totale de l'impôt, comme le souligne un auteur français : « reprenant largement la thèse de Lysander Spenner pour qui un impôt non consenti directement par chaque individu donne le droit à ce dernier de défendre sa propriété contre le percepteur comme s'il avait à faire à un bandit de grand chemin, et détournant par ailleurs le fameux 'la propriété c'est le vol' de Proudhon, les libertariens adoptent le slogan : 'l'impôt c'est le vol' »⁴³⁷.

Ces idéologies anti-fiscales trouveront aussi des relais auprès d'auteurs français, notamment avec le Professeur de droit fiscal Jean-Claude MARTINEZ qui, dans la lignée de l'essayiste Paul LEROY-BEAULIEU (cité *supra*) qui affirmait le droit moral de frauder l'impôt (« hautement progressif »), défend la légitimité « de principe » de la fraude fiscale, en tant que refus *individuel* du consentement *collectif* donné à l'impôt de façon « viciée »⁴³⁸.

⁴³² Voy. *supra* les descriptions et références données à propos de cette notion (péjorative) de « fiscalisme ».

⁴³³ Ex.: dégrever des opérations économiques favorisant l'emploi, grever des consommations nuisibles à la santé.

⁴³⁴ Voy., à propos de ces écoles néo-libérales et de la critique de l'Etat-providence à laquelle elles se livrent, M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, pp. 264-270. Pour synthétiser, on peut dire ici que la première école citée prône la suppression de toute régulation de l'économie et la société par l'Etat et son remplacement par une régulation « spontanée » par le marché, tandis que la seconde préconise l'application de la « rationalité économique » au fonctionnement de l'Etat et à la décision politique.

⁴³⁵ Voy. sur ces thèses antifiscales et les utopies fiscales de l'impôt unique, M. BOUVIER, *op. cit.*, pp. 247 et s.

⁴³⁶ M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, Chicago, 1962 (cité par M. BOUVIER, *op. cit.*, p. 261).

⁴³⁷ M. BOUVIER, *op. cit.*, pp. 264-265, évoquant en l'occurrence l'ouvrage de L. SPONNER, *No treason*, 1867.

⁴³⁸ Voy. *infra* les citations et références données des propos de cette position du Professeur J.-Cl. MARTINEZ.

77. Au total, dans l'Histoire des régimes et des idées politiques, l'impôt a donc bien évolué, et avec lui, la conception que l'on a pu avoir du devoir moral de le payer tel que la loi le prévoit. Ainsi, loin d'être encore une marque de soumission ou subordination à la « loi du plus fort », l'impôt pourrait donc être vu, dans nos sociétés démocratiques contemporaines, plutôt comme un indice d'appartenance à la communauté (étatique), en tant qu'il matérialiserait la « part » d'efforts que chacun est tenu de fournir, à raison de ses propres facultés, dans l'intérêt de tous, conformément à l'idée que S^t Thomas s'était faite du devoir fiscal en avance sur son temps⁴³⁹, et conformément à l'idée de « justice distributive » qu'Aristote avait théorisée bien avant lui.

Parmi les différents types de « justice » conceptualisés par Aristote, le devoir fiscal relèverait en effet, non de la « justice commutative », celle qui régit les échanges de biens ou services dans les relations d'individu à individu avec pour critère l'égalité « arithmétique » des prestations (de sorte que chacun reçoive de l'autre l'équivalent de ce qu'il lui donne), mais de la « justice distributive », celle qui régit les relations de la collectivité à ses membres et vise à déterminer ce qu'elle leur donne ou leur attribue suivant une égalité « géométrique », « de proportion » (ex.: les offices publics selon les *mérites*, les aides sociales selon les *besoins*...) ⁴⁴⁰. Certes il s'agit en l'occurrence d'obligations envers la collectivité (et non de droits), mais c'est là le pendant naturel de la justice distributive⁴⁴¹ que de déterminer, toujours en respectant une égalité « de proportion », non pas seulement ce qui est dû par la collectivité à ses membres mais aussi ce qui est dû par les membres à la collectivité, autrement dit, déterminer ici non plus la façon dont ils doivent bénéficier des services publics, mais la façon dont ils doivent contribuer à leur financement (de la même manière qu'on dirait comment ils doivent contribuer à la défense militaire de l'Etat)⁴⁴², et cela, indépendamment du *profit* personnel qu'ils retire(raie)nt chacun individuellement de ces services publics.

En tous les cas, et quoi que pourraient dire ses plus purs opposants idéologiques, l'impôt levé de nos jours dans nos contrées n'est plus ce « tribut » extorqué au profit exclusif du souverain ou à des fins complètement étrangères aux besoins (collectifs) de ceux qui le subissent, si bien que la limitation systématique de l'obligation *morale* à l'acceptation des peines prévues en cas d'infractions, telle qu'elle fut longtemps défendue par les moralistes religieux, ne se justifie plus. C'est ainsi qu'au XX^e siècle, l'Eglise catholique a bien dû renier de sa doctrine officielle cette théorie consistant à minimiser les lois fiscales en des lois « purement pénales », pour élever au rang de devoir moral naturel l'obligation incombant aux membres de la collectivité étatique, en raison de leur appartenance à celle-ci, de concourir personnellement, chacun pour leur part, aux dépenses nécessaires à l'accomplissement des missions impérieuses de l'Etat (elles-mêmes toujours plus larges dans un contexte d'interventionnisme étatique croissant)⁴⁴³.

⁴³⁹ A savoir, l'obligation pour les membres de la société, de concourir, chacun pour sa part, au « bien commun ».

⁴⁴⁰ Voy., sur ces conceptions aristotéliennes de la justice (outre ARISTOTE, *Ethique à Nicomaque*, V, 6-8), A. STEICHEN, « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 243-279, spéc. pp. 245-246 ; J. DABIN, *Théorie générale du droit*, 2^e éd., Bruxelles, 1953, p. 279 et s.; M. VILLEY, *Philosophie du droit*, 4^e éd., T. 1, Paris, 1984, pp. 71-73.

⁴⁴¹ Tantôt on parle ici de « justice légale » comme troisième forme de justice aristotélienne (J. DABIN, *op. cit.*, n° 311), tantôt on y voit une simple déclinaison de la justice distributive à n'opposer qu'à la justice commutative.

⁴⁴² A. STEICHEN, *op. cit.*, pp. 246-247, citant parmi ceux qui rangent le droit fiscal dans la justice distributive, DEL VECCHIO, *Die Gerechtigkeit*, 2^e éd. Bâle, 1950, p. 58; TIPKE, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Cologne, 1981 (*contra* F. VON HAYEK, *Droit, législation et liberté*, Vol. III, Paris, 1979/1983, pp. 53 et s.).

⁴⁴³ Ch. CARDYN et J. DELEPIERRE, *Frauder... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Bruxelles, E.S.S.F., 1962 ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, p. 35.

Déjà avec Léon XIII, qui se rallie en 1892 à la démocratie comme pouvoir politique, la morale chrétienne renoue avec la conception thomiste selon laquelle la propriété privée doit être limitée (une fois les besoins raisonnables du propriétaire satisfaits) en fonction des nécessités du « bien commun » dont l'Etat a la gestion. L'impôt devient alors « une des manières dont s'opère l'affectation morale de nos biens, aux autres et à la communauté »⁴⁴⁴. Puis, en 1956, Pie XII déclarera qu' « aucun doute ne subsiste sur le devoir de chaque citoyen de supporter une part des dépenses publiques », tout en précisant cependant que l'Etat devait de son côté respecter l'exigence de « ne répartir entre les citoyens que des charges nécessaires [au bien commun] et proportionnées à leurs ressources ». Et en 1964, Paul VI surenchéra en s'adressant cette fois-ci aux contrôleurs fiscaux pour leur témoigner soutien et admiration et condamner la fraude fiscale sans ambiguïté : « vous trouverez en nous des alliés moraux dans vos activités lorsque celles-ci, bien entendu, se déroulent dans le cadre de la juste application des exigences raisonnables ; [...] et] des admirateurs lorsque vous réussissez à découvrir et à punir les fraudes à l'impôt qui affaiblissent et offensent le sens collectif de la justice et ont des répercussions sur le bien de la communauté »⁴⁴⁵.

Lorsqu'un tel devoir est précisé dans des lois positives qui se limitent aux charges nécessitées par les réels besoins de ce « bien commun », et qui en opèrent une « équitable répartition » entre citoyens suivant leurs moyens, les moralistes religieux et laïcs convergeraient désormais pour conférer une valeur impérative à ces lois et condamner alors fermement leur violation. Cette reconnaissance plutôt *consensuelle* du devoir moral fiscal aujourd'hui resterait toutefois *conditionnelle*, et toute la question demeure évidemment de savoir comment apprécier que de telles conditions sont bien remplies pour donner ainsi cette assise « morale » au devoir fiscal, sans compter qu'une telle appréciation ne pourrait être abandonnée aux contribuables sous peine de leur laisser trop facilement la possibilité de justifier moralement toutes leurs fraudes.

Rien que sur l'ampleur des exigences de ce bien commun dont l'Etat a la charge (ampleur qui se répercutera sur la largeur des bases et la hauteur des taux d'imposition), le débat peut être âpre, entre les nostalgiques de l' « Etat-gendarme » (assurant la sécurité des personnes, biens et transactions et n'intervenant que pour garantir le fonctionnement « correct » du marché) qui a plutôt dominé le XIX^e siècle, et les défenseurs de l' « Etat-providence » (intervenant directement sur le marché pour pallier les défaillances supposées inéluctables de l'initiative *privée* dans l'offre de services jugés indispensables) qui a rayonné au milieu du XX^e siècle⁴⁴⁶.

A cet égard, il convient à tout le moins de souligner ici que, contrairement aux ultra-libéraux libertariens évoqués *supra*, Adam SMITH, le père du libéralisme, avait lui-même stipulé, à côté des fonctions de maintien de l'ordre intérieur et extérieur (justice, police, armée) dévolues à l'Etat, « le devoir du souverain ou de la République d'élever et d'entretenir ces ouvrages [et infrastructures] publics dont une grande société retire d'immenses avantages, mais qui sont néanmoins de nature à ne pouvoir être entrepris à ou par quelques particuliers, attendu que, pour ceux-ci, le profit ne saurait jamais leur en rembourser la dépense »⁴⁴⁷. Il préfigurait ainsi la notion de « biens publics » qui allait être développée au milieu du XX^e siècle par l'économiste SAMUELSON, s'agissant de ces biens ou services (comme l'éclairage public) pour lesquels il existe une certaine demande mais qui, du fait de l'indivisibilité de leur consommation, posent un problème de tarification (chacun pouvant cacher la jouissance qu'il en a) et nécessitent dès lors d'être pris en charge « hors marché », par la voie contraignante de l'impôt⁴⁴⁸.

⁴⁴⁴ R. BIGO, « Faut-il payer ses impôts ? », *Revue de l'action populaire*, n° 122, novembre 1958, p. 1068.

⁴⁴⁵ *Documentation catholique*, 1956, Col. 1424, et 1964, pp. 963-964, cité par G. ORSONI, *op. cit.*, p. 344.

⁴⁴⁶ Voy., sur ces évolutions du degré d'intervention de l'Etat dans l'économie de marché, N. THIRION (e. a.), *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2013 (évoquant ces évolutions dans l'introduction de l'ouvrage).

⁴⁴⁷ A. SMITH, *La richesse des Nations*, liv. 5 (voy. aussi ici sur ce point, A. STEICHEN, *op. cit.*, p. 256).

⁴⁴⁸ P.A. SAMUELSON, "The Pure Theory of Public Goods", *Review of Economics and Statistics*, 1954.

78. Et puis, si l'on convient que dans un régime politique tel que la démocratie parlementaire, il appartient au seul législateur de se prononcer sur le niveau des exigences du bien commun, l'on butera ensuite sur la question de la « justice » dans la répartition entre citoyens du poids des impôts visant à couvrir les dépenses ainsi nécessitées par de telles exigences. En effet, comme le relevait très justement le Professeur français de droit des finances publiques Gaston JEZE au début du siècle dernier, « l'idée de justice n'ayant pas de valeur absolue, l'accord n'existe pas sur les conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste »⁴⁴⁹.

Tout au plus, pour ne pas s'en tenir à dire (vainement) que, pour tout un chacun, l'impôt « juste » est celui qui frappe autrui tout en épargnant soi-même, pourrait-on ici ramener la discussion autour de quelques idées-forces qui nourrissent le fantasme de l'impôt idéal pour chaque type de représentation abstraite de la justice fiscale⁴⁵⁰.

La formule de la « justice commutative », dont nous avons dit qu'elle ne s'appliquait en principe pas à l'impôt dans la mesure où celui-ci ne pourrait être considéré comme un « prix » par lequel l'Etat demanderait à chaque contribuable de l'indemniser exactement à concurrence de ce qu'il lui donne (ce qui serait plutôt une redevance), pourrait néanmoins encore faire rechercher formellement une stricte « égalité arithmétique » *entre contribuables* sous la forme d'un impôt *de capitation*, où chaque contribuable verserait exactement la même cotisation à l'Etat. Pareil impôt, s'il semblerait être le plus juste pour certains, pourrait paraître profondément injuste pour beaucoup là où il ne tiendrait nullement compte des inégalités de ressources ou situations entre les différents contribuables.

Dans une approche de « justice distributive », qui implique que l'Etat donne et demande à chacun la même chose « en proportion » (de ses mérites, besoins, moyens, *etc.*, selon le critère retenu), on cherchera à ménager l'égalité entre contribuables par des impôts *proportionnels* assis tantôt sur leurs revenus, leur fortune ou leurs dépenses. Certains estimeront alors que l'impôt qui répartirait le plus « équitablement » les charges publiques entre les différents contribuables serait celui qui se grefferait sur les dépenses exposées par ceux-ci, car il ferait contribuer chacun selon que, par sa consommation, il profiterait plus ou moins de la richesse produite dans/par la société⁴⁵¹. C'était déjà l'idée de HOBBS en 1651 : « L'égalité d'imposition repose davantage sur l'égalité de ce qui est consommé que sur l'égalité de fortune de ceux qui consomment ces choses. Pour quelle raison en effet celui qui travaille beaucoup et qui, épargnant les fruits de son travail, consomme peu, serait-il plus imposé que celui qui, vivant à ne rien faire, a de faibles revenus et les dépense intégralement, alors que l'un ne reçoit pas de la République plus de protection que l'autre ? Quand les impôts sont assis sur ce que les gens consomment, chacun paie également pour ce dont il use, et la République n'est pas frustrée par le gaspillage de particuliers »⁴⁵².

Dans une dernière optique que l'on pourrait encore qualifier ici de « justice redistributive »⁴⁵³, on ne cherchera plus simplement à prendre en compte *dans l'impôt* les écarts de richesses, mais bien à les atténuer *par l'impôt*, en levant des impôts *progressifs*, dont le taux s'accroît avec la valeur de l'élément taxé (censé révéler ces richesses), couplés à une politique d'Etat-providence redistribuant ensuite les richesses auprès de ceux qui en ont le moins (en allouant des aides sociales selon les besoins, en mettant à disposition de tous des infrastructures publiques dont les plus pauvres useraient ou profiteraient davantage, *etc.*). En matière d'imposition (directe) sur le revenu, la « progressivité » est ainsi fondée sur l'idée que la véritable capacité contributive croît plus vite que le revenu, dont l'« utilité marginale » serait décroissante (chaque unité supplémentaire de revenu étant affectée par celui qui la reçoit à la satisfaction de besoins de moins en moins essentiels, et donc de plus en plus superflus)⁴⁵⁴. Et c'est bien sous l'angle d'une telle « justice » que le législateur belge justifiait en 1962 de remplacer, pour les personnes physiques, les impôts cédulaires assis sur chaque catégorie différente de revenus par un impôt unique sur le revenu global : « Une des qualités essentielles que l'on s'accorde à demander à l'impôt est d'être 'juste' ».

⁴⁴⁹ G. JEZE, *Cours de finances publiques*, LGDJ, 1937.

⁴⁵⁰ Voy. ici M. BOUVIER, « La question de l'impôt idéal, in Archives de Philosophie du Droit, t. 46, 2002, pp. 15-23 ; *Ibid.*, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, pp. 247-260 (sur les différentes utopies fiscales de l'impôt unique) et pp. 295-297 (sur les différentes figures de la justice fiscale).

⁴⁵¹ Voy., sur ce que M. BOUVIER (*op. cit.*) nomme l'« utopie fiscale » d'un impôt unique sur la dépense, notamment, N. KALDOR, *An expenditure Tax*, Allen and Unwin University Books, 1955 ; *Report-J.E. MEADE, The Structure and reform of direct taxation*, Ed. IFS, 1978 ; F. OULES et A. MARGAIRAZ cités *infra* (p. suiv.)

⁴⁵² Th. HOBBS, *Léviathan*, 1651, chap. 30, p. 263. Voy. aussi, F. OULES, Préface MARGAIRAZ (cité *infra*) p. 14 : « c'est en dépensant [vs. en travaillant/épargnant] que l'individu impose des charges à la communauté ».

⁴⁵³ M. BOUVIER, « La question de l'impôt idéal », *op. cit.*, p. 20 ; *Ibid.*, *Introduction...*, *op. cit.*, p. 296.

⁴⁵⁴ Voy., sur cette théorie économique de l'« utilité marginale », M. BOUVIER, *Introduction...*, *op. cit.*, p. 287.

Ce principe de justice s'affirme avec une force d'autant plus grande que la charge fiscale à répartir est lourde. Il n'implique pas seulement que tous, à ressources et charges familiales ou professionnelles égales, consentent un égal sacrifice, mais encore que la participation de chacun soit proportionnée à ses facultés contributives, qui s'accroissent plus que proportionnellement au revenu : les premières tranches de celui-ci correspondent, à un stade déterminé de l'évolution économique et sociale, à des besoins considérés comme indispensables à la vie, tandis que les tranches suivantes répondent à des besoins moins immédiats et moins élémentaires »⁴⁵⁵.

De ce dernier point de vue, les impôts indirects à la dépense, outre qu'ils frappent aveuglément les contribuables sans avoir égard à leur situation personnelle et familiale, apparaissent comme « régressifs », en ce sens qu'ils toucheraient plus les pauvres que les riches en proportion de leur revenu, puisque les plus riches seront amenés à épargner une certaine part de leur revenu alors que les plus pauvres auront tendance à le consommer entièrement (conformément à cette « loi psychologique fondamentale » de KEYNES qui dit que la « propension marginale » d'un individu à épargner – vs. à consommer – s'accroît avec son revenu⁴⁵⁶). C'est pour cela que d'aucuns jugeraient « inique » un impôt unique à la dépense s'il n'était pas compensé par des impôts progressifs, ou encore, que d'autres, dans leur « utopie d'un impôt unique », proposeraient plutôt un impôt « différencié » à la dépense, c'est-à-dire frappant à des taux plus faibles les consommations courantes jugées de première nécessité (représentant une part plus importante de la consommation des ménages à bas revenus), et à des taux plus élevés les consommations jugées « de confort » ou « de luxe » (de sorte que le taux moyen d'un tel impôt à la dépense payé par les contribuables à bas revenus soit bien inférieur à celui payé par les contribuables à hauts revenus)⁴⁵⁷.

Cette dernière possibilité d'atténuer la proportionnalité « aveugle » de ces impôts indirects par des réductions et aggravations de taux en fonction d'un facteur *social* (à défaut de pouvoir moduler l'impôt suivant des facteurs *individuels*) montrerait en tous les cas bien que de tels impôts ne doivent pas nécessairement être vus que comme des « expédients visant à tirer un maximum de rendement d'un minimum de mécontentement »⁴⁵⁸. Quant à l'impôt progressif sur le revenu, après avoir joui d'une certaine légitimité pendant près de trois quarts de siècle en tant que pilier de l'Etat-providence, il focalise désormais toutes les critiques des économistes néo-libéraux qui, comme leurs aînés idéologiques, dénoncent une forme de « charité obligatoire » ayant un effet désincitatif sur l'ardeur au travail et l'esprit d'entreprise, et appellent de leurs vœux la mise en place d'un seul et même impôt proportionnel, le plus souvent sur la dépense, sinon sur le revenu mais alors avec un taux faible appliqué à une base élargie, sans toutes ces possibilités d'abattement connues aujourd'hui (la bien nommée « *flat tax* »)⁴⁵⁹.

On le voit : la controverse entre impôts *directs* et impôts *indirects* ne peut donc pas être tranchée dans l'absolu, de même que celle entre impôts *progressifs* et impôts *proportionnels*. Ainsi, la considération d'un impôt comme étant « juste » ou, inversement, sa stigmatisation comme étant « injuste », constitue inévitablement un « jugement de valeur » imprégné de ces postulats « idéologiques » qui ont pu évoluer avec les époques et qui varieraient aujourd'hui encore selon les sensibilités de chaque auteur amené à se prononcer sur la question. Celles-ci expliqueront/impliqueront en effet le rattachement idéologique à telle ou telle représentation de la justice fiscale qui déterminera pour chacun les contours ou le visage de l'« impôt juste ».

⁴⁵⁵ Pasiomie, 1962, p. 1316, passage inspiré de L. MELH, *Science et technique fiscales*, T. 1^{er}, p. 315.

⁴⁵⁶ Cet économiste considère l'épargne comme le résidu de revenu qui n'est pas consommé, et observe ainsi que la « propension marginale à consommer » (c'est-à-dire la part d'une unité de revenu supplémentaire consacrée à la consommation) décroît à mesure que le revenu s'accroît, autrement dit que la consommation d'un individu croît certes lorsque son revenu augmente, mais alors dans de moins grandes proportions que son revenu.

⁴⁵⁷ F. OULES, Préface de l'ouvrage de A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Lausanne, 1970 ; A. MARGAIRAZ, « L'impôt différencié à la dépense », *R.F.F.P.*, n° 1, 1983.

⁴⁵⁸ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 62. Parlant de ces droits et taxes ne permettant pas de ménager l'« égalité individuelle » de la même manière que les impôts sur les revenus, cet auteur précisait ainsi que, s'« ils n'obtiennent la grande productivité qu'on attend d'eux qu'en frappant les objets d'une large utilité dont s'approvisionne la masse [...], le seul moyen de les humaniser est d'atténuer leur proportionnalité d'après les besoins par des réductions (voire des exemptions) pour les denrées indispensables à l'existence, ainsi que par des aggravations de taux pour les objets répondant à une idée de luxe ou de superflu ».

⁴⁵⁹ R.E. HALL, A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, 2007. Voy., plus généralement sur les critiques de la progressivité de l'impôt (en son principe), M. BOUVIER, *Introduction...*, *op. cit.*, pp. 273 et s..

Pour reprendre la métaphore utilisée par BOBBIO s'agissant de désigner la question la plus passionnante et embarrassante de la *philosophie du droit* (à savoir, à quoi peut-on différencier, en terme de « juridicité », la simple injonction d'un brigand du commandement de l'Etat ?⁴⁶⁰), c'est un peu « le cap des tempêtes »⁴⁶¹ de la *philosophie de l'impôt* que de chercher à savoir ce qui pourrait distinguer, du point de vue de ses diverses conditions d'application et autres modalités de calcul, l'impôt « juste »⁴⁶² de l'impôt « injuste » dans nos Etats démocratiques (dès lors que l'impôt est bien voté ou consenti par les représentants des citoyens au Parlement, et qu'il sert à financer des dépenses jugées d'utilité publique par ces mêmes représentants⁴⁶³). Du moins serait-ce le cas tant que l'on continuera à subordonner la condamnation « morale » de la fraude fiscale au caractère « juste » de l'impôt fraudé, comme le font encore certains auteurs contemporains, et cela sans vraiment venir préciser eux-mêmes quels seraient les traits caractéristiques de l'impôt « injuste » qui dispenseraient ainsi du devoir « moral » de le payer.

Une telle « aporie » se ressent ainsi dans les propos du Professeur Gaston JEZE (en 1933), lorsqu'on y trouve, non sans perplexité, à la fois (et successivement) la condamnation et la justification *morale* de la fraude fiscale, suivant que l'impôt ou le système fiscal est jugé (par qui ?, suivant quels critères ?) comme étant *juste* ou *injuste* : « Lorsqu'un régime fiscal est, dans l'ensemble, *équitable*, lorsque les impôts ne sont qu'un procédé financier pour opérer une *juste* répartition des dépenses publiques entre les individus selon leurs facultés, [...], la fraude fiscale est incontestablement *immorale*. [...] Mais] la fraude n'a plus rien à faire avec la morale lorsque les gouvernants abusent de leur force passagère, se servent de l'impôt pour opprimer une classe sociale au profit d'une autre classe, [...]. Dans ce cas, il y a un conflit de forces [...]. Les individus menacés de spoliation cherchent à se soustraire à la confiscation déguisée sous le nom de l'impôt ; ils ne méconnaissent aucun devoir *moral*. Ils violent, à leurs risques et périls, une loi sociale *injuste*. C'est une forme de l'insurrection »⁴⁶⁴.

Nous préférons donc ici le degré de raffinement supplémentaire du propos de SCAILTEUR, quoiqu'il opère la même liaison inéluctable entre la moralité de la fraude et l'injustice de l'impôt, là où il suggère une appréciation « marginale », qui ne serait en tout cas pas laissée « à la merci » de chaque contribuable : « Si par les tendances qu'il traduit, le système témoigne de l'intention *délibérée* des gouvernants de privilégier certaines classes, il est intrinsèquement *injuste*, et la loi fiscale n'est qu'une violence à laquelle on peut *légitimement* chercher à échapper. Mais lorsque la volonté des détenteurs du pouvoir de créer des impôts *arbitraires* ou *oppressifs* n'est pas établie d'une manière *incontestable*, la fraude est *en principe* un acte *moralemment* condamnable »⁴⁶⁵.

On appréciera néanmoins chez ces deux auteurs qu'ils suggèrent de considérer l'ensemble du « système fiscal » plutôt que de laisser juger un type d'impôt en particulier, ce qui tendrait à restreindre considérablement le champ d'application potentiel de cette dispense morale d'accomplir son devoir fiscal. Le même Gaston JEZE indiquait ainsi que pour apprécier la (juste) répartition des charges publiques entre les contribuables, il y a lieu d'envisager « l'ensemble du système fiscal, son orientation générale »⁴⁶⁶. Quant à Camille SCAILTEUR, il précisait que « pour être rationnel, un régime d'imposition doit comprendre une variété suffisante de types d'impôts afin de correspondre à la diversité des activités et des sources de revenus ». Le même auteur ajoutait encore que « dans un système fiscal équilibré, les divers impôts réagissent les uns et les autres et leur interaction contrebalance les inéquités inévitables de chacun d'eux, car, par la variété des matières imposables et la multiplication des points d'application de la charge, des équilibres s'établissent et des inégalités se font contrepois »⁴⁶⁷.

⁴⁶⁰ Question qui renvoie à la parabole de Saint-Augustin du pirate et de l'Empereur (*La Cité de Dieu*, Liv. IV, 4).

⁴⁶¹ Cette expression de N. BOBBIO est devenue le titre d'un ouvrage de L. FRANCOIS que nous évoquerons *infra* dans notre discussion : *Le cap des tempêtes – Essai de microscopie du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

⁴⁶² Cf. aussi F. PIETRI, *Justice et injustice fiscale*, Paris, 1933, p. 5, visant la philosophie de l'impôt *impuissante*.

⁴⁶³ Et donc, que l'impôt n'est plus ce « tribut » extorqué par la seule volonté du prince pour satisfaire ses intérêts personnels ou des intérêts totalement étrangers aux intérêts communs des contribuables qui le subissent.

⁴⁶⁴ G. JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de Science et de Législation Financières*, 1933, p. 187.

⁴⁶⁵ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., 1961, p. 63.

⁴⁶⁶ G. JEZE, « La fraude fiscale », *Revue de Science et de Législation Financières*, 1933, p. 188.

⁴⁶⁷ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., 1961, p. 62.

B) L'observation psycho-sociologique du phénomène contemporain de résistance à l'impôt

79. *Quid* maintenant, derrière les *conceptions* philosophico-religieuses tendant à reconnaître un fondement théorique moral au « devoir fiscal » des contribuables dans nos Etats modernes, de la *perception* courante que ces derniers se feraient eux-mêmes d'un tel devoir en pratique ? Autrement dit, l'existence ainsi affirmée du « devoir fiscal » serait-elle rentrée dans la morale populaire, aurait-elle largement pénétré les mœurs des peuples de nos pays d'aujourd'hui⁴⁶⁸ ? Comme nous allons le voir ci-après (et notamment, avec l'exemple révélateur de la Belgique), il faut croire que de nombreux contribuables dans nos sociétés démocratiques contemporaines seraient restés dépourvus du sens « moral » de leur devoir fiscal (*soit* qu'ils percevraient mal les justifications qu'il existe désormais au soutien des impôts qu'on leur réclame, *soit* qu'ils jugeraient ces impôts encore complètement immoraux), tant on observe chez eux la tentation voire l'obsession constante d'y échapper dès qu'ils en trouvent le moyen (légal ou illégal)⁴⁶⁹.

Ni les autorités religieuses catholiques (qui, comme nous l'avons vu, par la voie du souverain pontife, prêchent désormais depuis plus d'un siècle pour le respect des obligations fiscales⁴⁷⁰), *ni* les autorités publiques (qui, comme nous le verrons en Belgique, ont graduellement accru la sévérité des contrôles et sanctions pour donner aux lois fiscales une valeur plus impérative à mesure que l'impôt s'alourdissait au XX^e siècle), ne seraient donc parvenues à « inculquer » le devoir fiscal à des contribuables toujours (plus) obsédés par l'idée de s'y soustraire ou, à tout le moins, encore bien réticents voire récalcitrants à l'idée de l'accomplir. Autrement dit, *ni* les censeurs de la morale encore relativement écoutés au siècle dernier dans nos contrées, *ni* les détenteurs de la force de contrainte normalement redoutée lorsqu'il s'agit de faire respecter d'autres lois, n'auraient réussi à faire observer (plus) spontanément les lois fiscales, ou encore, à retirer *de facto* à un très (trop) grand nombre de contribuables cette excuse bien « trop commode de ne pas désobéir à leur conscience en désobéissant à la loi [fiscale] »⁴⁷¹. Et on ne parle pas encore ici de l'éventuelle possibilité pour certains contribuables de recourir à l'évasion fiscale qui, quant à elle, n'aurait même pas à s'excuser de « désobéir à la loi » (mais qui pourrait néanmoins « poser problème » lorsqu'elle méconnaît l'esprit du texte de la loi⁴⁷²).

⁴⁶⁸ Nous parlerons ici des populations de nos sociétés « occidentales contemporaines » *sans distinction* de pays, sous réserve de considérations spécifiques explicitement relatives à certains pays ou à la Belgique en particulier.

⁴⁶⁹ Voy. les constats dressés à propos du phénomène contemporain de résistance à l'impôt tel qu'envisagé ci-après, et en particulier en Belgique tout au long du siècle dernier.

⁴⁷⁰ Ch. CARDYN et J. DELEPIERRE, *op. cit.*; Ph. MILLAN, *Le consentement à l'impôt, op. cit.*, p. 319 ; G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, pp. 343-344.

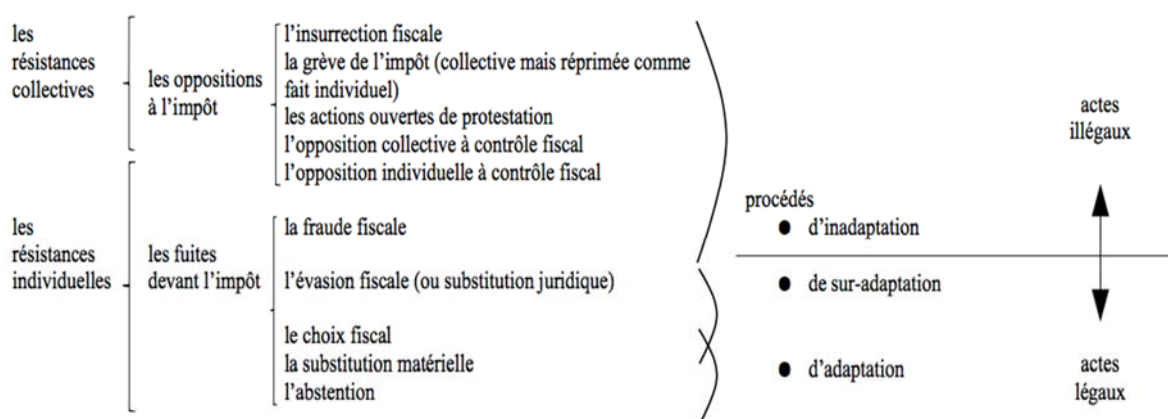
⁴⁷¹ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité, op. cit.*, p. 41.

⁴⁷² Cf. le potentiel problème de l'abus du choix de la voie la moins imposée tel que nous l'avons approché *supra*.

80. On assiste ainsi dans de nombreux pays à un phénomène dit de « résistance à l'impôt » (comme on le désigne dans la littérature fiscale française)⁴⁷³, particulièrement observé depuis la seconde moitié du siècle dernier, qui se manifeste principalement à travers ces « fuites » *individuelles* que sont la fraude et l'évasion fiscales, mais qui peut également prendre plus occasionnellement la forme d'« oppositions » *collectives* (comme on en dénombre quelques exemples célèbres encore plus ou moins récents dans l'histoire de la fiscalité en France⁴⁷⁴).

La littérature fiscale française adopte alors ici une nomenclature assez spécifique pour bien discerner les attitudes *individuelles* de résistance à l'impôt que sont la fraude et l'évasion fiscales, ainsi qualifiées de « fuites devant l'impôt », des attitudes *collectives* telles les révoltes ou insurrections fiscales (comme on en relève déjà à la fin de l'Antiquité contre l'impérialisme fiscal romain) ou encore les grèves de l'impôt et les oppositions collectives au contrôle fiscal (comme la France en a notamment connues dans les années 1950 et 1970, respectivement sous l'impulsion du papetier P. POUJADE et du cafetier G. NICOUD⁴⁷⁵), plutôt qualifiées d'« opposition à l'impôt ». Les attitudes de fraude ou d'évasion fiscales peuvent alors être vues comme des résistances plus « passives », par contraste avec les oppositions collectives, car si elles manifestent aussi une forme de désapprobation à l'égard d'un impôt, elles sont bien moins guidées par la volonté de faire réformer cet impôt (pour tous) que par le souci de s'en préserver ou de s'en dispenser personnellement (chacun de son côté). Toutes ces manifestations du même phénomène peuvent être recensées dans le schéma suivant proposé par le français Charles ROBBEZ-MASSON, lequel situe assez bien l'« évasion fiscale » (qui, chez cet auteur, désignerait plus particulièrement les procédés d'évitement licite de l'impôt potentiellement abusifs) juste *en deçà* d'une frontière de « légalité » qu'il trace entre la fraude fiscale prohibée et d'autres procédés d'évitement de l'impôt licites et non problématiques (tels que l'abstention ou la substitution matérielle, qui traduisent la simple « adaptation » du contribuable à la loi)⁴⁷⁶.

(Schéma de Ch. ROBBEZ-MASSON – « Les procédés de résistance à l'impôt »)



A noter ici que ce phénomène, qui intéresse autant les historiens que des sociologues et des psychologues, doit être bien distingué de ce que les économistes appellent la « sous-estimation fiscale »⁴⁷⁷ (notion exposée *supra*), laquelle mesure plutôt la perte de recettes fiscales qui serait encourue par le Trésor public eu égard aux richesses produites dans le pays et qui serait due tant aux fraudes et évasions fiscales des contribuables qu'au fait que la loi fiscale a prévu l'immunisation ou l'évaluation forfaitaire de certains éléments déterminant la base d'imposition.

⁴⁷³ Voy. notamment P. BELTRAME, « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », *R.F.F.P.*, n° 5, 1984, p. 21.

⁴⁷⁴ Lorsque le système fiscal ou un impôt particulier cristallise le mécontentement de toute une catégorie sociale ou professionnelle au sein de la population (comme le mouvement poujadiste en France dans les années 1950), ou bien de toute une région (comme le mouvement plus récent des « Bonnets rouges » en Bretagne en 2013).

⁴⁷⁵ Voy. à ce sujet, M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, pp. 184-190.

⁴⁷⁶ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, pp. 44-50 (pour les explications détaillées) et p. 426 (pour le schéma annexé).

⁴⁷⁷ Voy. M. FRANCK., « Problèmes méthodologiques et statistiques relatifs à l'évaluation de la sous-estimation et de la fraude fiscales » (et J. VAN HOUTTE, « Sous-estimation et fraude fiscales »), *op. cit.*, pp. 113 et s.

Sans qu'il soit nécessaire de donner ici des chiffres – forcément imprécis là où il s'agirait (notamment) de mesurer le volume global de fraudes qui seraient par définition cachées⁴⁷⁸ – pour montrer l'importance actuelle du phénomène, on peut attester de sa réelle persistance sur ces dernières décennies, en relevant par exemple qu'on écrivait déjà il y a 65 ans (en France, mais dans un propos dépassant largement le cas de ce seul pays) : « l'une des préoccupations dominantes des contribuables est à l'heure actuelle de 's'évader' de l'impôt au maximum »⁴⁷⁹ (« s'évader » s'entendant ici tant dans le sens de frauder l'impôt que de l'éviter licitement⁴⁸⁰). On ne serait en effet pas en mesure de réfuter cette observation aujourd'hui, 65 ans plus tard, et cela vaudrait autant pour le petit particulier que pour la grande entreprise, même si, comme nous le verrons, leurs possibilités de fraude et d'évasion ne seront pas exactement les mêmes.

Loin de s'atténuer sur ces dernières années, ce phénomène pourrait même encore s'accroître, du moins dans certains domaines de la fiscalité, et notamment avec l'apparition de nouvelles techniques de fraude ou d'évasion exploitant toujours mieux le décalage existant désormais entre une économie « globalisée » et une fiscalité demeurée essentiellement « nationale »⁴⁸¹. En témoignent ainsi les récentes révélations par voie de presse⁴⁸² de l'existence de pratiques internationales de fraude et d'évasion à grande échelle affectant un très grand nombre de pays. On voudrait aussi pour preuve, si pas de la croissance, à tout le moins de la persistance ou de la subsistance (pour ne pas dire : de la « résistance ») dudit phénomène, le fait que la plupart des Etats, autrefois passifs ou complaisants à l'égard de la fraude et, *a fortiori*, de l'évasion, intensifient et coordonnent ces dernières années toujours plus leurs efforts pour lutter plus efficacement contre la fraude mais aussi l'évasion (dans ses formes réputées « abusives »), tant au niveau purement interne qu'au niveau international⁴⁸³. Il est toutefois vrai cependant, comme le faisait remarquer un auteur belge déjà en 1983, que la fraude et l'évasion fiscales retiennent toujours beaucoup plus l'attention des hommes politiques et de l'opinion publique « à mesure que la situation économique et que les finances publiques se dégradent »⁴⁸⁴.

⁴⁷⁸ Voy., en ce sens, Th. DELAHAYE, « Evasion fiscale/fraude fiscale – Rapport belge », *Cahiers de l'IFA*, vol. LXVIIIa, Rotterdam, Kluwer, 1983, p. 265 : « connaître les montants fraudés, c'est [...] éliminer la fraude ».

⁴⁷⁹ B. NAVATTE, « La fraude et l'habileté en droit fiscal », *Recueil Dalloz*, 1951, chroniques XX, p. 87.

⁴⁸⁰ Comme en témoigne le titre de la contribution citée ci-dessus, parlant autant d'habileté licite que de fraude.

⁴⁸¹ M. BOUVIER, « L'évasion fiscale: révélateur d'un nouveau modèle économique et politique? », *R.F.F.P.*, Editorial, n° 134, 2016 (parlant d'« un processus de déterritorialisation quasi-invisible de la matière imposable, menacée par une érosion sans précédent [liée] au développement d'une économie mondialisée et numérisée »).

⁴⁸² Voy. ici les nombreux scandales révélés par l'*International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ) : « *Offshore Leaks* » en 2013, « *LuxLeaks* » en 2014, « *SwissLeaks* » en 2015 et « *Panama Papers* » en 2016.

⁴⁸³ Songeons notamment aux travaux menés au sein du G 20 pour favoriser l'échange de renseignements, au sein de l'OCDE pour lutter contre « l'érosion de la base imposable et le transferts de bénéfices (taxables) » (*BEPS*), ou encore au sein de l'Union européenne pour lutter contre « la planification fiscale agressive » (*ATP*) (cf. *infra*).

⁴⁸⁴ Th. DELAHAYE, « Evasion fiscale/fraude fiscale – Rapport belge », *Cahiers de l'IFA*, op. cit., 1983, p. 265.

81. Parler de ces fraudes et évasions fiscales comme d'un phénomène « contemporain » ne devrait d'ailleurs pas faire penser que ces attitudes n'existaient pas déjà depuis des siècles, mais plutôt qu'elles s'observeraient aujourd'hui avec d'autant plus d'acuité que l'impôt a pris au siècle dernier une importance inédite – dès lors que les besoins financiers de l'Etat se sont accrus avec l'extension des missions dont il (s') est doté – au sein de nos sociétés modernes. *Existant* depuis des siècles en tant que manifestations individuelles de la résistance à l'impôt, *persistant* depuis des décennies dans des proportions importantes en de très nombreux pays, et *résistant* ces dernières années à la « croisade » politico-médiatique qu'on leur livre désormais dans tous ces pays, la fraude et l'évasion sont donc omniprésentes dans l'Histoire de l'impôt.

Que l'attitude hostile (fuyante et/ou rebelle) du contribuable face à l'impôt, ainsi tellement répandue et remarquée aujourd'hui, ne date pas « d'hier », cela ne surprendra aucun historien. Comme le rapporte un auteur français, « l'étude de l'histoire de l'impôt laisse apparaître la constante⁴⁸⁵ réticence des contribuables sitôt qu'il s'agit d'accomplir leur devoir fiscal, quelle qu'ait pu être la manière de manifester celle-ci, ouvertement violente ou bien plus sournoise, et elle montre également que la garantie du principe de légalité de l'impôt ne supprimait pas corrélativement l'hostilité du contribuable qui peut encore ne pas se sentir indéfectiblement lié par la volonté de ses représentants ». Mais ce qui peut paraître bien plus remarquable, c'est que « l'assentiment du contribuable envers l'impôt »⁴⁸⁶ ne semble pas avoir réellement progressé au XX^e siècle « avec [le quasi-] abandon de l'idéologie libérale individualiste et la reconnaissance [politique, philosophique, religieuse] de la nécessité d'un effort collectif »⁴⁸⁷.

Gilbert ORSONI, qui s'est particulièrement intéressé à l'évolution de la notion d'impôt lors du passage de l'Etat libéral à l'Etat interventionniste dans les sociétés démocratiques modernes, fait ainsi les observations suivantes : « L'argument qui mettait sur le compte de l'idéologie libérale, par l'individualisme qu'elle supposait et par la méfiance vis-à-vis de l'Etat qu'elle suscitait, une grande part de cette hostilité, ne devrait plus avoir cours. Il n'a peut-être pas perdu, dans l'inconscient collectif, toute valeur. Les contribuables n'ont pas toujours correctement assimilé la nature et la portée de l'évolution économique et sociale qui a conduit à une intervention croissante de l'Etat et à l'exigence de ressources fiscales sans cesse accrues ; parfois, trop facilement abusés par une démagogie fiscale de responsables politiques désireux de ne pas montrer la situation telle qu'elle est réellement, comme ce ministre des finances qui disait qu'il fallait demander 'plus à l'impôt et moins au contribuable' »⁴⁸⁸.

Relevant par ailleurs que « la réaction libérale à cette situation [d'absence d'assentiment du contribuable vis-à-vis de l'impôt qu'il subissait] avait été de garantir le principe de légalité de l'impôt et de rechercher, à travers le système et les techniques fiscales, à gêner le moins possible le contribuable », le même auteur remarquait que « ce qui pouvait paraître réalisable dans une société où les dépenses publiques sont limitées ne l'est plus dès lors que l'Etat intervient dans tous les domaines de la vie économique et sociale ; la fiscalité en subit le contrecoup logique, mais aussi le principe de légalité, qui, s'il reçoit toujours une garantie formelle, a dû subir de nombreuses entorses qui se répercutent d'ailleurs sur l'assentiment des contribuables vis-à-vis de l'impôt »⁴⁸⁹.

⁴⁸⁵ A quelques exceptions près, comme nous l'avons vu et le reverrons avec le cas des cités de la Grèce antique.

⁴⁸⁶ Expression que nous distinguerons par après de celle de « consentement (démocratique) de/à l'impôt ».

⁴⁸⁷ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, pp. 336-337.

⁴⁸⁸ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, pp. 340-341.

⁴⁸⁹ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, pp. 347-348.

Le même Gilbert ORSONI pouvait donc constater le décalage entre la morale populaire et la morale chrétienne, à partir du moment où l'Église a commencé à prêcher en faveur de l'accomplissement du devoir fiscal et à condamner sans ambiguïté la fraude fiscale (alors qu'elle avait partagé jusque-là avec le libéralisme une grande méfiance envers tout ce qui pouvait provenir de l'autorité étatique), ce qui montrait bien qu'elle avait de son côté « parfaitement assimilé la portée du changement de société du passage de l'Etat *libéral* à l'Etat *interventionniste*, et le fait que l'évolution de la notion même d'impôt rendait celui-ci légitimement beaucoup plus exigeant »⁴⁹⁰.

Ajoutons encore à ces propos que, si la disparition du libéralisme comme idéologie *dominante* de notre époque n'a pas fait « progresser » l'assentiment des contribuables envers l'impôt, sa *résurgence* plus récente à travers des courants de pensée parfois bien plus radicaux (comme l'école ultra-libérale « libertarienne ») ne pourrait quant à elle que faire « régresser » cet assentiment à l'impôt déjà fort déficitaire, du moins chez les contribuables qui seraient sensibles à l'« anti-fiscalisme » que ces courants propagent dans la société sous forme doctrinaire⁴⁹¹.

En réalité, derrière la fraude et l'évasion *de masse* qui séviraient dans nos sociétés modernes, il n'y aurait pas tant un phénomène *de mode* à relier à l'idéologie dominante ou résurgente d'une époque qu'un problème *de mœurs* trop ancrées dans les gènes de nombreux peuples, et d'habitudes séculaires difficiles à changer alors que l'impôt a lui-même changé de paradigme, qu'il est censé être plus « légitime » depuis qu'il est décidé par un pouvoir démocratique, mais qu'il est aussi devenu plus exigeant car il répond à des besoins toujours plus importants.

La légèreté des mœurs populaires en matière fiscale s'est longtemps reflétée en de nombreux pays dans l'*indulgence* du jugement (voire l'*absence* de jugement⁴⁹²) de l'opinion publique vis-à-vis de cette forme la plus « malhonnête » de résistance à l'impôt qu'est la fraude fiscale. Bien que celle-ci ne pouvait alors plus vraiment y passer pour de la résistance à l'oppression, elle a continué toute une partie du XX^e siècle à susciter dans la population de ces pays plus de sentiments de compréhension ou compassion que de condamnation ou réprobation morale⁴⁹³. La fraude a été trop longtemps vue par de trop nombreux contribuables (et pas seulement ceux qui pouvaient y avoir recours) comme « un acte presque étranger à toute appréciation morale, un phénomène banal, une attitude normale, sinon une nécessité de la vie économique »⁴⁹⁴, quand elle n'était pas considérée comme un « sport » (se pratiquant avec adresse et assiduité) dont on se vantait même des exploits réalisés⁴⁹⁵, ou bien encore comme un « jeu » (impliquant une certaine prise de risque), le jeu du plus fin contre le plus fort⁴⁹⁶. Et devant une telle morale ambiante, on imagine que l'évasion pourrait être appréciée presque comme un « art » (exigeant une certaine maîtrise technique), l'art d'éviter l'impôt sans jamais violer la loi⁴⁹⁷.

⁴⁹⁰ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 344.

⁴⁹¹ Voy. *supra* notre évocation des écoles de pensée néo-libérales et de leurs critiques radicales des impôts.

⁴⁹² Comme si, à l'absence d'assentiment envers l'impôt, correspondait l'absence de jugement envers la fraude.

⁴⁹³ Et on ne parle pas de la justification morale qu'elle puiserait chez certains sur fond d'idéologies politiques.

⁴⁹⁴ G. SCHMOLDERS, « De la psychologie sociale de l'impôt... », *R.S.F.*, 1962, p. 399 et p. 403.

⁴⁹⁵ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 345.

⁴⁹⁶ G. RIPERT, Préface de G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, pp. XV-XVI.

⁴⁹⁷ Cf. cette définition de la notion anglaise de «*tax avoidance*»: «*the art of dodging tax without actually breaking the law*» (WHEATCROFT, « The attitude of the legislature and the Courts to tax avoidance », *The modern Law Review*, 1955, p. 209, cité par Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, op. cit., 1977, p. 27).

Sans doute le jugement de l'opinion publique à l'égard de la fraude fiscale a-t-il bien changé ces dernières années dans la plupart des pays européens (notamment sous l'effet de récentes chasses politico-médiatiques aux fraudeurs, dans un contexte de crise économique et de crise des finances publiques), mais encore faut-il constater qu'on ne s'offusque le plus souvent que devant les plus gros « poissons » (un peu comme si la dose faisait le « poison »), sans être aussi regardant vis-à-vis des petites fraudes courantes qu'on pourrait soi-même commettre et dont l'addition pourrait pourtant être tout aussi néfaste au Trésor public. Et puis, outre le fait qu'on serait toujours plus prompt à excuser ses propres fraudes (et inversement, plus enclin à juger avec sévérité les mêmes fraudes quand elles seraient commises par autrui), ne doit-on pas reconnaître que parmi les contribuables qui condamnent ouvertement la fraude désormais, il y en a quelques-uns qui ne le font que « parce qu'ils ne peuvent eux-mêmes pas en profiter, et, de ce fait, se jugent lésés, semblables en cela à l'Arsinoé du Misanthrope, devenue prude parce que nul ne la courtisait plus »⁴⁹⁸ ? De même, si l'évasion fiscale peut elle aussi susciter désormais la réprobation du grand public, cela vaut essentiellement pour les pratiques à grande échelle, voyant de très grandes fortunes familiales ou sociétés multinationales parvenir légalement à n'avoir quasiment plus aucun impôt à payer sur la transmission de leurs patrimoines et/ou la réalisation/distribution de leurs bénéfices. Quand elles sont révélées au grand public, ces pratiques d'évasion apparaissent alors d'autant plus scandaleuses qu'elles ne semblent pas accessibles à tous les contribuables de la même façon (ni dans les mêmes proportions).

Dans la doctrine belge et française, on soutient souvent que le degré de « civisme fiscal », qui n'aurait donc pas fondamentalement évolué pendant des décennies de fiscalité contemporaine, varierait sensiblement d'un pays à l'autre et n'aurait jamais été très élevé dans nos contrées. Plus généralement, on attribue l'apanage de mœurs fiscales plutôt « légères » aux pays latins (où il se dit classiquement que la fraude fiscale se pratiquerait comme un « sport national »⁴⁹⁹) tandis qu'on prête aux pays anglo-saxons une réputation de moralité fiscale irréprochable⁵⁰⁰. Comme le notait au milieu du siècle dernier un Professeur de droit fiscal belge, « on oppose habituellement l'indiscipline de nos compatriotes à la correction, en matière fiscale, d'autres peuples, tels que les anglo-saxons »⁵⁰¹. En réalité, chez ces derniers (anglais ou américains), ce n'est pas tant que la fraude fiscale se pratiquerait à une échelle minimale, mais bien qu'elle y serait toujours apparue « comme une inélégance, comme quelque chose qui ne se fait pas »⁵⁰², ou du moins, dont on ne se vante pas, de peur de s'attirer les foudres de l'opinion publique⁵⁰³.

Des auteurs français précisaient ainsi leur comparaison sociologique en écrivant, l'un en 1939, qu'en Angleterre, « ceux qui pratiquent [la fraude] cherchent autant qu'en France à se soustraire aux rigueurs de la loi, mais – et voici la différence – ils veulent aussi éviter la sanction de l'opinion publique »⁵⁰⁴, et l'autre en 1975, que « s'il faut bien constater que les opinions publiques [dans tous ces pays anglo-saxons] n'ont pas la même coupable indulgence envers le fraudeur, la fraude fiscale n'en existe pas moins à une large échelle dans ces pays »⁵⁰⁵. Et on peut ajouter que les contribuables dans ces pays se reportent sur l'évasion fiscale dès qu'ils le peuvent, d'où l'important arsenal de règles anti-*avoidance* insérées dans les législations fiscales de ces pays. Le mot « fraude », désignant pour l'opinion une grave atteinte à l'ordre social, ne peut alors être bradé, et on a vu des contribuables attaquer en diffamation des journaux qui les avaient accusés de fraude alors qu'il s'agissait d'évitement licite⁵⁰⁶.

⁴⁹⁸ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 345.

⁴⁹⁹ C'est la formule typique des dirigeants ou journalistes souhaitant dénoncer l'ampleur (locale) du phénomène.

⁵⁰⁰ G. ORSONI, *op. cit.*, pp. 345-346; *contra* A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Lausanne, 1970, p. 43 (parlant d'une « réputation d'intégrité fiscale en grande partie usurpée » chez les Britanniques).

⁵⁰¹ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, pp. 108-109.

⁵⁰² C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, 1961, pp. 98 et 163.

⁵⁰³ Là où pareille sanction n'aurait donc pas toujours existé, ou été aussi dissuasive, en Belgique ou en France.

⁵⁰⁴ J. LHOMME, *L'impôt sur les revenus en Angleterre*, Paris, 1939, p. 356 (cité par G. LEROUGE, *op. cit.*).

⁵⁰⁵ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 346.

⁵⁰⁶ *Bernstein v. The Sunday Telegraph*, oct. 28, 1961, cité par FLESCHE, "Tax avoidance – The attitude of the courts and the legislature", in *Current Legal Problems*, 1968, p. 215 (cité par Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 23).

82. Pour expliquer la répugnance (soi-disant) si particulière du Belge à accomplir son devoir fiscal, on pointe parfois les nombreuses occupations étrangères qu'il a subies sur son territoire (successivement : bourguignonne, espagnole, autrichienne, française, hollandaise, allemande) et depuis lesquelles il verrait toujours derrière l'autorité de l'Etat la « volonté de l'occupant » et aurait alors conservé en lui cet inextricable réflexe de s'y soustraire autant qu'il le peut⁵⁰⁷.

Le Professeur VAN HOUTTE émet ainsi cette hypothèse: « est-ce d'avoir vécu si longtemps sous la domination étrangère que les Belges sont devenus d'instinct rebelles à l'autorité et plus prompts à déceler les fissures d'un règlement qu'à en assurer l'exacte application ? On serait tenté de le croire, à juger par l'aggravation de la fraude, dans tous les domaines, à la suite de la dernière occupation. Celui qui a pris l'habitude de saboter, soit par patriotisme, soit par nécessité ou par intérêt, des règlements imposés par l'ennemi ou appliqués sous son contrôle, éprouve quelque peine, après le retour des autorités légitimes, à respecter désormais la loi »⁵⁰⁸. Mais dans un écrit ultérieur, cet auteur relativise cette explication historique en relevant que la fraude fiscale ne paraît pas moins développée en France là où pourtant « l'autorité de l'Etat est bien, depuis des siècles, 'nationale' »⁵⁰⁹.

Toujours est-il que depuis l'indépendance de la Belgique jusqu'à la réforme fiscale de 1919, c'est plutôt le climat fiscal maintenu par le législateur et entretenu par l'administration dans notre Royaume qui fut très peu propice à y éveiller les consciences individuelles à la nécessité d'accomplir scrupuleusement le devoir fiscal. En effet, le système d'impôts *directs*, inchangé depuis la période hollandaise, reposait principalement sur une contribution personnelle elle-même héritée du régime français et fixée d'après des signes extérieurs de richesse⁵¹⁰ ; et dans l'attente d'une réforme fiscale sans cesse ajournée, l'administration s'était « arrangée » avec les contribuables pour les affranchir de tout contrôle tendant à rechercher les sous-évaluations, la priorité étant au contraire de vérifier que des contribuables ne se chargent pas exprès d'une « aggravation » d'impôt afin de devenir électeurs dans un régime électoral à base censitaire⁵¹¹. Quant aux droits de succession, ils s'établissaient sur base d'une déclaration des héritiers dont la sincérité ne devait alors pas être attestée sous la foi du serment, ce qui faisait que ceux-ci ne déclaraient effectivement « que ce qui avait valeur au soleil, et cela au vu et au su du fisc »⁵¹².

L'obligation de déclarer l'avoir successoral sous serment, introduite sous régime hollandais par une loi de 1817, avait ainsi été abolie par le Gouvernement provisoire en 1830 parce qu'elle tendait soi-disant à « placer le contribuable entre son intérêt et sa conscience » (ce qui revenait presque à reconnaître comme légitime l'intérêt du contribuable à frauder envers et contre tout). Elle avait ensuite encore été rejetée en 1851 alors que d'aucuns voulaient la rétablir pour le surcroît d'intransigeance dont l'opinion publique pouvait faire preuve à l'égard des mensonges faits sous serment, comme le suggérait alors FRERE-ORBAN devant la Chambre des représentants :

⁵⁰⁷ A. TIBERGHEN, « De verhoudingen tussen de fiscus en de belastingplichtigen », *A.F.T.*, oct. 1950, p. 89; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, p. 34.

⁵⁰⁸ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 109.

⁵⁰⁹ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, p. 34, réf. à C. ROSIER, « La lutte contre la fraude fiscale », *Bull. Int. Fisc. Doc.*, 1950, pp. 148 et 237, 1951, pp. 11 et 335, 1952, p. 258.

⁵¹⁰ Tels que le nombre de portes ou de fenêtres en façade des propriétés immobilières bâties.

⁵¹¹ Une loi du 26 juillet 1879 avait ainsi prescrit de sévères mesures de vérification afin d'éviter que certains ne parviennent, en payant plus d'impôt qu'ils n'en devaient (eu égard à la réalité de leur matière taxable), à pénétrer tels des « intrus » avec de « fausses clefs » dans les comices électoraux (cf. les propos du Ministre des Finances d'alors, cités par J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 109).

⁵¹² C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., p. 43.

« Beaucoup de personnes pensent qu'elles peuvent, en toute sûreté de conscience, dissimuler, dans une déclaration soumise au fisc, certains objets, ou exagérer certaines dettes. Le fait serait connu, publié, la preuve contraire à la déclaration serait fournie, qu'il n'en résulterait pas, dans l'opinion publique, un sentiment trop défavorable à celui qui aurait fait pareille déclaration. Mais ce que l'on reconnaîtra, [...], c'est que si cette déclaration menteuse avait été faite sous la foi du serment, celui qui l'aurait faite serait flétri dans l'opinion publique. Si telles sont les mœurs du pays, ne faut-il pas mettre la législation en harmonie avec celles-ci ? »⁵¹³.

C'était là des temps « heureux » pour les contribuables belges (on parle d'ailleurs parfois d'un climat fiscal « empreint de bonhomie »⁵¹⁴) : le jeune Etat indépendant n'avait alors que des charges peu élevées et il s'accommodait dès lors assez facilement des « libertés » que certains contribuables prenaient à l'égard de leurs obligations fiscales (sans encourir de réel opprobre) en s'assurant des rentrées suffisantes auprès des autres, qu'ils soient plus « soucieux » de leur devoir fiscal ou bien plus sensibles aux quelques rares mesures de coercition alors en vigueur.

Camille SCAILTEUR résume bien cette situation en la rapportant à l'idéologie politique dominante de l'époque: « Au XIX^e siècle, l'Etat faisait sentir le moins possible son existence aux citoyens en réduisant son rôle principal à la sauvegarde des libertés individuelles. L'impôt n'absorbait qu'une faible partie des ressources des contribuables. Les lois fiscales étaient des coercitions que l'on subissait quand on ne pouvait y échapper et, dans l'esprit des gouvernants comme dans celui des gouvernés, elles pouvaient être violées sans qu'il en résultât pour les contrevenants un blâme moral quelconque ». Le même auteur voit alors comme représentatif des mentalités « libérales » très répandues à l'époque, ce mot de Charles LAMB, un écrivain anglais du début du XIX^e siècle : « Le fraudeur fiscal me plaît, c'est un voleur honnête car il ne vole que l'Etat qui n'est qu'une abstraction »⁵¹⁵.

Mais au lendemain de la Grande guerre, alors que les besoins financiers de l'Etat s'accroissent avec l'extension de ses nouvelles missions économiques et que progressent les conceptions égalitaristes (ou re-distributrices) de l'impôt sous l'influence des idées socialistes-solidaristes, le législateur belge a voulu rompre avec cet état d'esprit de complaisance et d'indulgence généralisé à l'égard de la fraude fiscale. Par une loi de 1919 qui élargit le champ d'application des droits de succession et en fit un impôt progressif, il réintroduisit l'obligation d'affirmer solennellement la véracité de la déclaration successorale et érigea en délits passibles de peines correctionnelles les fraudes commises dans cette matière et celle des droits d'enregistrement. Et la même année, il réforma entièrement le système des contributions directes pour instaurer des impôts « cédules » assis sur chaque catégorie différente de revenus, et en conséquence, imposer aux contribuables l'obligation inédite de déclarer au fisc l'ensemble de leurs revenus.

Les déclarations du Ministre des Finances DELACROIX au soutien de cette réforme de 1919 témoignent bien de la volonté de l'autorité de désormais lutter contre une opinion publique trop favorable aux fraudeurs fiscaux : « Il faut le dire, un véritable fléau réside chez nous dans la conception que voler l'Etat n'est pas voler et que l'on fait en quelque sorte une chose qui tient du sport que de ne pas verser ce que la loi nous impose de verser dans cette caisse de l'Etat, qui plus que toute autre en a besoin et doit subvenir à de si impérieuses nécessités. [...] Ce qu'il faut, c'est prêcher d'exemple, c'est faire comprendre aux contribuables que leur horreur du fisc est injustifiée et antipatriotique, que nul ne peut se soustraire aux sacrifices indispensables et qu'avant de se livrer à des dépenses d'agrément et de luxe, chacun doit pourvoir, suivant ses moyens, au fonctionnement des services publics »⁵¹⁶.

⁵¹³ Décl. à la Chambre des repr. citée par PARENT, *Loi du 17 décembre 1851*, Bruxelles, 1853, pp. 122-123.

⁵¹⁴ Th. DELAHAYE, « Evasion fiscale/fraude fiscale – Rapport belge », *Cahiers de l'IFA*, op. cit., 1983, p. 265.

⁵¹⁵ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., pp. 9-10.

⁵¹⁶ Séances du 17 septembre et 10 octobre 1919, *Annales parlementaires*, sess. 1918-1919, p. 1623 et p. 2020.

Dans le souci – depuis lors bien affiché – d’assurer une perception plus « exacte » des impôts (à mesure que ceux-ci s’alourdissaient avec l’élévation continue des dépenses publiques), le législateur belge s’efforça par la suite de renforcer les moyens de vérification et de coercition existants vis-à-vis des déclarations des contribuables, de façon à inciter alors les nombreux récalcitrants à faire des déclarations sincères comme les plus scrupuleux ou consciencieux. Force est toutefois de constater que malgré ses efforts répétés, notre législateur ne parvint pas à obtenir un degré satisfaisant d’ « observation » des obligations fiscales qu’il avait édictées. Tout au plus, la crainte des pénalités et des accroissements d’impôts pousserai-t-elle seulement « la plupart des contribuables [qui seraient bien sensibles à cette menace] à ne déclarer leurs revenus et leurs biens qu’à concurrence de ce qui est accessible aux investigations du fisc »⁵¹⁷, ou encore, à préférer à la fraude fiscale prohibée la voie légale de l’évasion (évitement licite), du moins lorsqu’une telle alternative leur est bien matériellement ou techniquement possible.

Les extraits cités ci-dessous (successivement) d’une déclaration du Premier Ministre SPAAK en 1938 avant le vote d’une loi « tendant à assurer l’exacte perception de l’impôt », de l’exposé des motifs de cette même loi, ainsi que d’une réponse du Ministre des Finances à une interpellation parlementaire en 1953, montrent tous bien la difficulté d’imprimer dans l’opinion publique l’intransigeance qui caractérise désormais l’*opinio legis* envers la fraude fiscale et la nécessité pour l’autorité de convaincre l’opinion publique de l’ « immoralité » de celle-ci :

Premier Ministre (1938) : « Nous entendons dire trop souvent que ‘voler l’Etat, ce n’est pas voler’. C’est là un abominable sophisme, contre lequel nous devons tous nous élever. Voler l’Etat, c’est voler, et c’est voler aussi directement et d’une manière aussi condamnable que de prendre un portefeuille dans la poche de son voisin »⁵¹⁸.

Exposé des motifs (1938) : « Le contribuable qui se soustrait au paiement d’un impôt s’imagine peut-être frustrer l’Etat d’une somme qui lui revient. En réalité il frustrer ses propres concitoyens à qui l’Etat doit demander un autre sacrifice pour suppléer à la carence des redevables en défaut »⁵¹⁹.

Ministre des Finances (1953) : « Le devoir fiscal est un devoir de conscience, malgré les sacrifices et l’amertume qu’il peut comporter, [...] et ceux qui pratiquent la fraude systématique volent la communauté, découragent les gens de bonne volonté et constituent un danger public de démoralisation sociale »⁵²⁰.

83. Ce récit des premières expériences de confrontation à la fraude fiscale dans notre pays⁵²¹ nous fait prendre conscience avec Camille SCAILTEUR que « la contrainte est impuissante à assurer par elle seule l’observation pratique des lois d’impôts, [et que] les mesures de coercition et les sanctions ne peuvent suffire à rendre efficaces des lois qui imposent de lourds sacrifices aux citoyens », comme c’est le cas des lois fiscales. « Trop fréquemment employée, ajoute cet auteur, la contrainte s’émousse, paralyse l’action de l’administration [...], annihile l’effet d’intimidation des pénalités et finit alors par entraîner une *résistance* généralisée »⁵²².

⁵¹⁷ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l’Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., p. 50.

⁵¹⁸ Séance du 7 juillet 1938, *Annales parlementaires*, Chambre des représentants, session 1937-1938, p. 2304.

⁵¹⁹ *Documents parlementaires*, Chambre des représentants, session, 1937-1938, n° 263, p. 1.

⁵²⁰ Séance du 9 décembre 1953, *Annales parlementaires*, Chambre des représentants, p. 18.

⁵²¹ Sans doute comparables à celles d’autres pays voisins de la Belgique, comme la France, où l’impôt prenait au même moment une dimension nouvelle, notamment avec le passage au système de la déclaration des revenus.

⁵²² C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l’Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., p. 52.

Parlant de la hauteur des sanctions à appliquer aux fraudes fiscales, MONTESQUIEU disait déjà qu'avoir recours ici à des peines exorbitantes, « c'est la chose au monde la plus contraire à l'esprit d'un gouvernement modéré », précisant encore que « toute la proportion des peines est ôtée quand des gens, qu'on ne saurait regarder comme des hommes méchants, sont punis comme des scélérats »⁵²³. Et dans le même sens, le Professeur Jean VAN HOUTTE écrivait chez nous en 1946 que « les peines appliquées aux fraudeurs d'impôt doivent être choisies avec discernement et appliquées avec prudence », car « le châtement trop rigoureux d'une infraction qui ne heurte pas vraiment le sens moral, dans l'état actuel de l'opinion [...] soulève envers le condamné un sentiment de pitié [ou du moins, de compassion] plutôt que de réprobation [...]. Si les fraudeurs punis passent pour des martyrs, ajoutait le même auteur, la sanction produit évidemment un effet éducatif à rebours »⁵²⁴.

D'ailleurs, pour dénier la valeur morale impérative qu'on tentait d'imprimer aux lois fiscales, certains ont même cru voir dans la sévérité des sanctions pécuniaires frappant leur violation « la contrepartie de la chance laissée aux fraudeurs [non démasqués] » d'échapper à l'impôt, ce qui reviendrait en quelque sorte à faire « cautionner par la loi » la fraude de ces derniers⁵²⁵. Cette objection courante des défenseurs de la fraude fiscale doit aussitôt être réfutée ici, car elle méconnaît complètement le fait que les amendes fiscales relèvent, au même titre que les autres peines, de la « justice répressive » et non de la « justice indemnitaire », et que leur but reste donc au premier chef d'assurer l'observation de la loi par de l'intimidation préventive⁵²⁶.

Comme le rappelle le Professeur DABIN, « la règle est le principal, la sanction l'accessoire. Loin de transformer l'impératif catégorique en impératif hypothétique (« observe la règle si tu veux échapper à la sanction ; mais si tu préfères la sanction, tu as le droit de ne pas observer la règle »), le rôle de la sanction est de venir au secours de l'impératif catégorique, afin d'en procurer autant que possible la réalisation effective dans les conduites »⁵²⁷.

On en revient toujours à la nécessité d'éduquer/éveiller les contribuables à une approche plus « déontologique » de la fiscalité (comme le prônait Camille SCAILTEUR), qui sensibiliserait chacun à l'importance de l'acquiescement par lui de son devoir fiscal, tel que la loi le prévoit. En effet, si, quelle que soit son intensité, la menace de contrainte dont est assortie la norme fiscale s'avère ainsi insuffisante pour en garantir une application correcte par ses destinataires, c'est parce que bien souvent la norme fiscale ne bénéficie pas dans l'esprit de ses destinataires d'une image avantageuse ou, du moins, à la hauteur des véritables enjeux qu'elle poursuit.

Autrement dit, et pour reprendre ici les néologismes conçus par le théoricien du droit Lucien FRANCOIS dans son essai de « microscopie du droit », si la norme fiscale réunit bien les éléments constitutifs du « jurème », au sens d'une « apparence produite par un humain du vœu d'obtenir une conduite humaine, et munie d'un dispositif tel que la résistance d'un des destinataires déclenche une pression en sens contraire par menace de sanction », il lui manque peut-être son « nimbe », c'est-à-dire un « dispositif destiné à faciliter l'inclination des destinataires à y obéir », en rehaussant en l'occurrence l'injonction fiscale de justifications de nature à en asseoir le bien-fondé. Dans la façon dont elle apparaît aux contribuables, la loi fiscale ne serait donc pas assez parée ou « nimbée » d'un habillage qui pourraient « produire une image avantageuse » de ses jurèmes et de ceux qui les émettent⁵²⁸.

⁵²³ MONTESQUIEU, *De l'Esprit des lois*, livre XIII, chap. VIII (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 27).

⁵²⁴ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, pp. 112-113.

⁵²⁵ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 79.

⁵²⁶ C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 80, citant sur la distinction entre « justice répressive » et « justice indemnitaire » P. ROUBIER, *Théorie générale du droit*, Paris, 1946, 1^{ère} éd., p. 28.

⁵²⁷ J. DABIN, *Théorie générale du droit*, Bruxelles, 1944, n° 53, p. 52 (cité par C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 80).

⁵²⁸ L. FRANCOIS, *Le cap des tempêtes – Essai de microscopie du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2001. Voy. spéc. le « glossaire » de l'auteur, pp. 325-326, ainsi que la recension de l'ouvrage par N. THIRION, *J.T.*, 2004, p. 603.

Un obstacle majeur rencontré par nos dirigeants lorsqu'il s'agit de faire « interioriser » les lois fiscales comme des règles « moralement impératives », est alors sans doute à trouver dans le fait que ces lois répondent à des nécessités ou intérêts (publics) dont les citoyens n'ont pas une conscience assez précise et exacte, et en tous les cas, dont ils ont eu une conscience bien moins immédiate – ou bien plus diffuse – que pour les intérêts (d'autrui) qui sont protégés par des lois civiles ou pénales qu'ils seraient par ailleurs enclins à observer plus scrupuleusement. C'est du moins une explication que l'on peut mobiliser quand on remarque, comme d'autres l'ont fait avant nous en Belgique ou en France, que la plupart des fraudeurs fiscaux respectent volontiers ces autres lois qui relèvent pour DOMAT de l'« ordre naturel », comme « les règles qui commandent de rendre à chacun ce qui lui appartient ou de ne faire tort à personne »⁵²⁹, (l'intérêt lésé en cas de non-respect de la règle apparaissant alors de façon bien plus évidente).

SCAILTEUR : « Que l'on regarde autour de soi [...], et l'on remarquera bien vite que des hommes qui se feraient scrupule de tromper leur prochain n'hésitent pas à se dérober le plus possible aux requêtes du fisc et que des gens qui obéissent de bon gré aux lois civiles violent les lois d'impôts en toute tranquillité de conscience »⁵³⁰.

RIPERT : « L'Etat représente les intérêts communs. Celui qui ne remet pas à l'Etat tout ce qui lui est dû cause volontairement un préjudice aux intérêts de tous. Son acte est coupable en ce qu'il nuit à tous. Et pourtant il faut convenir que des hommes d'une conscience scrupuleuse et qui ne feraient pas de tort à leur prochain, n'hésitent pas à ne pas respecter la loi fiscale [...]. C'est à mon sens, que l'individu n'a pas la même conscience des intérêts généraux que des intérêts d'autrui. Pendant longtemps, c'est le souverain qui a perçu l'impôt à son profit ; il avait sans doute à assurer les services de l'Etat, mais on distinguait mal son intérêt personnel de l'intérêt général. Le contribuable pensait user de son droit en résistant à la perception de l'impôt. L'idée que l'impôt est consenti par la Nation est une idée récente. Elle n'a pas rencontré une adhésion universelle. Les lois d'impôt continuent à être considérées comme des lois imposées, et la résistance à la loi fait volontiers figure de résistance à l'oppression. Le contribuable n'a pas une assez claire conscience de l'intérêt public [ce « bien commun » poursuivi par les lois fiscales] pour comprendre qu'il y porte atteinte en ne s'exécutant pas »⁵³¹.

Dans la même idée, on pourrait pointer ici, avec le Doyen RIPERT, d'autres particularités de la norme fiscale qui peuvent attiser la résistance de ses destinataires, comme le fait que « la règle fiscale est imposée par l'Etat qui se trouve à la fois [en] être l'auteur et le bénéficiaire » (Etat qui, d'ailleurs, « n'hésite jamais à [faire] modifier le texte qui a été interprété contre lui »), le fait que « cette règle n'est pas dictée comme les autres règles par le désir de concilier l'exercice de droits semblables, mais est inspirée par la nécessité de sacrifier des droits individuels à l'intérêt public », ou encore, le fait que « ce sacrifice est calculé le plus souvent de manière à assurer le meilleur rendement à l'impôt » (ce qui tendrait alors à lui faire cibler « parmi les redevables ceux qu'il est le plus facile de soumettre à l'impôt le plus lourd »)⁵³².

⁵²⁹ DOMAT, « Les lois civiles dans l'ordre naturel », in *Traité des Loix*, chap. IV, 5, cité par Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 52.

⁵³⁰ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., p. 49.

⁵³¹ G. RIPERT, Préface de G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, pp. XII, XIII et XV.

⁵³² G. RIPERT, Préface de G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, pp. XII, XIII et XV.

A cela s'ajouteraient encore certains défauts typiques de nos lois fiscales *actuelles*, qui ne sont certainement pas de nature à en favoriser le respect, comme leur instabilité et leur complexité, qui s'expliquent tant par les réajustements périodiques du budget de l'Etat d'année en année que par le développement continu du « fiscalisme »⁵³³ (cet interventionnisme étatique larvé au travers de la fiscalité) depuis la seconde moitié du XX^e siècle. Il est vrai, comme le remarque un auteur français, qu'il est difficile de rester « fidèle à une inconstante, serait-elle la loi ! »⁵³⁴.

Le Doyen RIPERT rappelait ainsi que « la valeur de la loi vient de sa *généralité* et sa *permanence* quand elle ne procède plus du respect de la souveraineté qui l'édicte, [car] si la règle ne s'applique pas à tous, chacun peut se prétendre injustement frappé ; si elle ne s'applique que temporairement, chacun peut prétendre devancer l'avenir en ne la respectant pas ». Or, pour lui, nos lois fiscales ne présenteraient pas ces caractères : « elles frappent les contribuables à raison de considérations diverses en les rangeant en classes ou catégories, sans que ce classement satisfasse un idéal de justice ; elles frappent un acte ou une transmission de biens d'une façon qui varie presque chaque année sans que le redevable puisse comprendre pourquoi il est sans cesse plus sévèrement traité »⁵³⁵.

84. Il faut bien constater en tous les cas que, parmi les différentes formes de restrictions que l'Etat est susceptible d'apporter (par ses lois) aux libertés individuelles dans l'intérêt public, la contrainte fiscale est souvent celle qui est vécue le plus douloureusement par les individus. C'est que le sacrifice personnel qu'elle leur impose (par hypothèse, sans leur consentement individuel) est ressenti *directement* par eux sur leur patrimoine propre, tandis que les bienfaits collectifs qui la sous-tendent ne leur apparaissent *pas immédiatement* ou *pas assez clairement*.

C'est aussi ce que relèvent plusieurs théoriciens contemporains de la fiscalité, au siècle dernier comme au début du XIX^e siècle. Après avoir rappelé qu'« à partir du moment où ce n'est pas par un consentement personnel mais par ce qui lui apparaît comme une fiction juridique, le consentement, à sa place, par ses représentants [...], l'impôt est essentiellement, aux yeux du contribuable, un acte autoritaire », le Français ORSONI écrit en 1975 : « cet autoritarisme originel n'est pas accepté alors que d'autres contraintes entraînent moins de récriminations ; la raison en est que la nécessité de cette contrainte fiscale n'a pas été suffisamment comprise par le contribuable »⁵³⁶. Et, dans le même sens, mais plus récemment (en 2002), le Luxembourgeois STEICHEN constate que trop souvent « la fiscalité est ressentie par les contribuables comme une machine incompréhensible et redoutable, fonctionnant par elle-même et dont la seule justification est la force qu'elle peut déployer »⁵³⁷.

Ainsi donc, le citoyen dilué dans la population de nos Etats modernes n'aurait non seulement pas assez l'intelligence des enjeux *collectifs* de l'accomplissement par lui de son devoir fiscal, mais il n'aurait en outre pas davantage conscience des acquis fondamentaux dont il profite *personnellement* sous la protection de l'Etat aux charges duquel il contribue, tout en étant en revanche obsédé par la hauteur du sacrifice qu'il est tenu de consentir sur ses biens propres (sans jouir en contrepartie de services individualisés et proportionnés aux montants versés⁵³⁸).

⁵³³ Ce phénomène (déjà évoqué *supra*) engendre ainsi l'inflation et la modification incessantes des textes fiscaux.

⁵³⁴ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 52.

⁵³⁵ G. RIPERT, Préface de G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, pp. XIV-XV.

⁵³⁶ G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 338.

⁵³⁷ A. STEICHEN, « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, p. 244.

⁵³⁸ Tel est en effet le propre de l'impôt, d'après la définition classique que nous donnerons *infra* de cette notion.

C'est bien le portrait « psychologique » qu'on pourrait dresser abstraitement du contribuable ordinaire de l'Etat moderne, en deçà de tout particularisme de mœurs nationales ou locales⁵³⁹. Le contraste est alors particulièrement saisissant avec la mentalité assez exceptionnelle dont pouvaient faire preuve les citoyens des « cités-Etats » de la Grèce antique, qui, dans des conditions de solidarité, de proximité et de publicité propres à ces petites cités de l'Antiquité, pouvaient même s'ingénier à trouver le moyen de contribuer plus qu'on ne le leur demandait aux charges de la cité (plutôt qu'à trouver le moyen de s'en dispenser autant que possible).

« On s'étonne, à première vue, parlant de la situation à Athènes aux V^e et IV^e siècles avant Jésus-Christ, de l'étendue des sacrifices que l'Etat pouvait imposer à un Grec ou qu'un Grec pouvait s'imposer à lui-même pour le service de l'Etat. Tout se réunissait pour les lui faire accepter : l'amour très ardent qu'inspirait le sol natal, la vanité, le désir de renchérir sur les générosités d'autrui, le goût de la popularité, la conviction que le zèle à remplir les devoirs civiques était la sauvegarde de la sécurité extérieure et par conséquent des intérêts de chacun. De là cette idée qu'il fallait se soumettre bravement à toutes les exigences fiscales de l'Etat et même lui fournir plus qu'il ne demandait. On était moralement tenu de dépasser ici la mesure de ses obligations et l'on savait presque mauvais gré à ceux qui faisaient simplement le nécessaire »⁵⁴⁰.

« Comme le gouvernement se faisait par la participation *directe* des citoyens aux assemblées délibérantes, la politique était intimement mêlée à la vie de chacun et elle excitait chez tous l'ambition, la soif de paraître et l'émulation. Du moment qu'elles étaient honorables, les obligations fiscales les plus lourdes étaient acceptées avec empressement et des citoyens s'ingéniaient même à faire à l'Etat des libéralités ostentatoires. Les Grecs étaient également persuadés que leur existence d'hommes libres dépendait de leur ardeur à contribuer aux dépenses qu'entraînait la défense de la cité contre les ennemis du dehors, toujours menaçants »⁵⁴¹.

« Lorsque l'on passe du cadre étroit de la commune autonome et indépendante à ce vaste complexe qu'est l'Etat moderne dominé par l'opposition des intérêts de groupes et l'inégalité des situations économiques, les rapports sociaux ne s'établissent plus sur le plan de la responsabilité sentie et l'impôt n'est plus concevable sans le soutien de la contrainte légalement organisée⁵⁴². C'est une constatation de la vie courante que le citoyen n'a qu'une notion confuse de la finalité de l'impôt. Ayant toujours vécu détaché des nécessités primitives, habitué à jouir de la sécurité des transactions, de la protection contre les atteintes à sa personne et à ses biens, ainsi que de tous les bienfaits que lui procurent les innombrables institutions créées et entretenues par la collectivité, il bénéficie, quasi à son insu, d'avantages fondamentaux qui font partie d'une 'sorte d'ordre naturel', inhérent à la société dans laquelle il est inséré. Quand il prend conscience de ces avantages, il a tendance à considérer qu'il a un droit inné à en profiter, de par sa condition d'homme.

[...] Le citoyen moderne n'a pas le sens de l'Etat, parce que l'Etat, pour lui, c'est le néant ou plutôt, 'le plus froid de tous les monstres froids'⁵⁴³. Ne sachant pas dépasser le champ restreint de ses intérêts immédiats et de ses préoccupations du moment, il n'a pas l'intelligence de ses intérêts véritables qui sont sociaux autant qu'individuels. Il s'hypnotise sur les charges que lui impose l'Etat, parce qu'il ne peut connaître l'ampleur des besoins publics, ni surveiller l'affectation des sommes qu'il verse. D'ailleurs l'homme est fort sensible à la bourse ; il déteste l'impôt, car il n'aime pas qu'on lui tire de l'argent de sa poche sans qu'il ne reçoive rien de palpable en retour. Ce qui lui répugne surtout, c'est de devoir fixer lui-même les bases de sa cotisation fiscale, de pratiquer de ses propres mains 'une opération chirurgicale qui lui enlève un morceau de sa substance'⁵⁴⁴ et dévoiler ce qu'il a tant à cœur de tenir caché, les revenus dont il vit »⁵⁴⁵.

⁵³⁹ Voy. ainsi les différentes études rédigées en France ou en Belgique à propos de la question de la psychologie des contribuables ou de la dimension psychologique de l'impôt ou de la fraude fiscale : G. SCHMOLDERS, *Psychologie des finances et de l'impôt*, P.U.F., 1973 ; G. HOUCHON, « Psycho-sociologie de la fraude fiscale », in *Recueil en hommage à Victor Gothot*, éd. Faculté de Droit de Liège, 1962 ; P.-L. REYNAUD, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, pp. 276 et s.

⁵⁴⁰ P. GUIRAUD, « L'impôt sur le capital à Athènes », in *Revue des Deux Mondes*, 15 octobre 1888, p. 917.

⁵⁴¹ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., p. 92.

⁵⁴² Si nous avons relevé que la menace de contrainte était *insuffisante* pour assurer l'observation spontanée de la norme fiscale, cela ne voulait pas dire qu'elle ne serait pas *nécessaire* à l'effectivité de la règle de droit (fiscal).

⁵⁴³ L'auteur cité se réfère ici aux mots de NIETZSCHE dans *Ainsi parlait Zarathoustra*.

⁵⁴⁴ L'auteur cite ici H. TAINÉ, *Les Origines de la France contemporaine*, « Le Régime moderne », t. II, p. 91.

⁵⁴⁵ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., pp. 95-96. Nous produisons ici *in extenso* ce passage situé dans une section intitulée « Le contribuable et l'Etat » (cf. le titre de l'ouvrage).

Ces données relevant du psychisme ordinaire des contribuables de nos démocraties modernes apparaissent comme des constantes universelles parmi les facteurs explicatifs du phénomène de résistances individuelles à l'impôt en Belgique comme ailleurs, aujourd'hui comme hier, par-delà les variables spatio-temporelles liées à l'idéologie dominante d'une époque ou bien à la morale populaire ambiante d'un pays, et indépendamment de traits de personnalité pouvant être plus ou moins prononcés chez chaque individu (comme l'appât du gain, le goût du risque, le rejet de l'autorité, le désir de jouir pour soi-même de l'argent gagné/reçu-mérité/hérité)⁵⁴⁶. Ainsi, aux côtés de ses dimensions *idéologique*⁵⁴⁷ et *sociologique*⁵⁴⁸, le phénomène en cause comporterait aussi et surtout une dimension *psychologique*⁵⁴⁹, tenant dans ce « tropisme », cette propension naturelle qu'ont la plupart des contribuables de voir beaucoup plus nettement l'impôt qui sort de leur poche que les services publics qui, d'une certaine façon, y rentrent⁵⁵⁰.

C'est cette cause « psychologique » qu'un auteur français mettait en évidence il y a une cinquantaine d'années : « L'absence de contrepartie apparente est plus que son caractère obligatoire la caractéristique fondamentale de l'impôt : sa caractéristique et en même temps sa tare la plus grave. Dans la psychologie du contribuable, il y a séparation complète entre l'impôt qui finance les activités de l'administration et ces activités elles-mêmes »⁵⁵¹. Dans le même sens, un autre auteur écrivait que « de manière générale, [les contribuables] ne perçoivent pas directement la contrepartie de l'argent qu'ils donnent et, de ce fait, ont l'impression de le perdre totalement »⁵⁵².

S'ensuit alors un invariable refrain, une éternelle litanie, qui voit le contribuable, quelle que soit sa sensibilité politique, se plaindre constamment d'être trop imposé (par rapport à ce qu'il gagne comme revenus, à ce qu'il reçoit comme services de l'Etat, ou encore, à ce que d'autres contribuables payent comme impôt), à tel point que l'on a pu entendre à plusieurs reprises au siècle dernier, de la bouche d'observateurs avertis de la fiscalité, que « l'homme paye plus facilement le tribut du sang à la patrie qu'il ne paye l'impôt que lui réclame la patrie »⁵⁵³. Comme le faisait alors bien remarquer un auteur français il y a une quarantaine d'années, « le caractère excessif de telles réactions, qui dépasse largement le fait qu'effectivement certains contribuables sont trop imposés, montre que ce qui touche à la fiscalité relève plus de la passion que de la réflexion et que, en l'occurrence, peut se vérifier l'affirmation de SCHMOLDERS que 'les lois psychologiques ne sont pas des lois logiques' »⁵⁵⁴.

A noter encore ici que cette sensation courante de « lourdeur fiscale » peut être alors plus ou moins intensément éprouvée par le contribuable selon la façon dont l'impôt se présente à lui, sans que cela ne corresponde rationnellement au poids effectif de l'impôt en cause. Ainsi, comme le disait très bien Camille SCAILTEUR, « une taxe plus lourde peut être facilement tolérée si le fisc 'cache sa main', [tandis qu'] un impôt plus léger mais irritant provoque en revanche des réflexes d'hostilité [et donc de fraude et d'évasion fiscales] ». Le même auteur faisait à cet égard remarquer que « l'impôt personnel est irritant [car] il force le contribuable à déclarer ses revenus, ses biens ou son chiffre d'affaires, l'oblige à verser des sommes importantes dans une caisse publique, multiplie les contacts avec le fisc », et que « à l'inverse, les taxes de consommation se font aisément accepter parce qu'elles sont incorporées dans les prix et que les consommateurs les paient alors sans s'en apercevoir »⁵⁵⁵.

⁵⁴⁶ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, pp. 184-190. Cet auteur cite aussi l'anti-étatisme ou l'individualisme dont le degré peut également varier d'un individu à l'autre.

⁵⁴⁷ Cf. le libéralisme qui a pu susciter (ou ressusciter) chez ses adeptes une hostilité de principe envers l'impôt.

⁵⁴⁸ Cf. la morale populaire ou l'opinion publique restée en certains pays trop peu défavorable envers la fraude.

⁵⁴⁹ Voy. ici les études psycho(-socio)logiques précitées du phénomène en cause en France ou en Belgique.

⁵⁵⁰ A. DOWNS, « Why the government budget is too small in a democracy », *World Politics*, n° 12, 1960, pp. 541-563 (cité par M. LEROY, *Sociologie des finances publiques*, Ed. La Découverte, Paris, 2007, p. 92).

⁵⁵¹ J. RIVOLI, *Vive l'impôt*, Paris, Le Seuil, 1965, p. 20 (cité par G. ORSONI, *op. cit.*, p. 342).

⁵⁵² G. ORSONI, *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 339.

⁵⁵³ Cette affirmation si souvent répétée en France serait de J. INGEBLEEK *La justice dans l'impôt*, 1918, p. 53.

⁵⁵⁴ G. ORSONI, p. 339, citant SCHMOLDERS, « De la psychologie sociale de l'impôt... », *R.S.F.*, 1962, p. 404.

⁵⁵⁵ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 106.

C) La discussion déontologique des attitudes de fraude et d'évasion à l'aune du devoir fiscal

85. Nous avons donc ciblé ce double « biais » qui fait que, en général, partout où un tel phénomène de « résistances individuelles à l'impôt » s'observe (ou s'est observé par le passé), le contribuable aurait tendance à n'avoir véritablement « conscience » (de façon assez précise) *ni des bienfaits* qu'il retire personnellement de ce que chacun paie ses impôts comme il le doit *ni des méfaits* qui résulteraient pour tous ses concitoyens de ce qu'il ne payerait pas lui-même ses impôts comme il le devrait. Il y a en effet sans doute un parallélisme à établir entre le fait que l'impôt que le contribuable paie n'a pas de contrepartie individualisée immédiatement visible pour lui-même, et le fait que la fraude – ou l'évasion – fiscale qu'il pourrait commettre n'aurait pas, à première vue, de répercussion négative identifiable sur autrui. De même que le contribuable ne verrait pas pour quelle raison il devrait payer autant d'impôt, il ne verrait pas quel tort il pourrait causer à son prochain en parvenant (même illégalement) à en payer moins. Autrement dit, alors qu'il pourrait avoir *parfois* (en certains cas ou dans une certaine mesure) l'impression de se faire « voler » par l'Etat en se soumettant à tel impôt qui lui serait réclamé, notre contribuable n'aurait en revanche *jamais* la sensation de lui-même « voler » quelqu'un (en particulier) en échappant à tout ou partie d'un impôt par la fraude ou, *a fortiori*, l'évasion.

Pour sensibiliser le contribuable à l'importance de l'accomplissement de son « devoir fiscal » dans le cadre d'une discussion plus « déontologique » relative à la fraude et l'évasion fiscales, il faut sans doute faire preuve de « pédagogie » pour aller à rebours de la « démagogie » de ceux qui ne voient l'impôt que comme la négation de la propriété individuelle sans lui prêter la moindre justification (même dans son principe) et qui trouvent par conséquent en revanche à la fraude fiscale, et donc *a fortiori* à l'évasion, les excuses les plus absolues ou catégoriques. Il convient alors de commencer par nuancer/relativiser un schéma de pensée bien trop ancré dans l'« ADN » du juriste fiscaliste, qui consiste à opposer systématiquement l'impôt levé par l'Etat et la propriété qu'il doit respecter en tant que droit individuel fondamental. Sous l'angle juridique, le prélèvement fiscal s'analyserait en effet de façon axiomatique⁵⁵⁶ comme étant par nature ou hypothèse une « atteinte » au droit fondamental de propriété, atteinte qui n'est alors *constitutionnellement* autorisée qu'à la condition d'avoir été *légalement* prévue et organisée.

C'est en ce sens qu'on peut comprendre le principe de « légalité » de l'impôt consacré dans la Constitution de la plupart des Etats démocratiques, ou encore, l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel à la CEDH, qui prévoit, au titre d'*exception* au droit de chacun au respect de ses biens, la possibilité pour les Etats contractants d'adopter des lois visant à lever des impôts, ce qui sous-entend bien que ces lois seraient *a priori* restrictives dudit droit⁵⁵⁷.

⁵⁵⁶ Postulat *juridique* qui se situerait *a priori* au-delà (ou en deçà) de toute idéologie philosophique ou politique. Voy. à cet égard les références doctrinales épinglées *infra* lors de notre exposé du principe de légalité de l'impôt.

⁵⁵⁷ Voy. *infra* notre examen du principe de légalité de l'impôt en Belgique en « lien » avec le droit de propriété.

Il est vrai qu'il y a *a priori* en droit une tension évidente entre les notions mêmes d'impôt et de propriété, et ce, en raison de ces deux caractéristiques intrinsèques du prélèvement fiscal que sont l'absence de consentement individuel et l'absence de contrepartie individualisée⁵⁵⁸ dans le chef du contribuable qui subit pareil prélèvement sur ses ressources ou biens propres. Un Professeur de droit fiscal français exprime alors très bien cette « aporie originelle » de la théorie générale de l'impôt, lorsqu'il écrit que « justifier [juridiquement] l'impôt implique de résoudre la contradiction fondamentale d'un Etat ayant pour fonction première de *garantir* la propriété de ses citoyens, et devant nécessairement pour cela *attenter* à leur propriété »⁵⁵⁹.

C'est ainsi qu'il nous paraît opportun de faire remarquer ici, à rebours de la vision classique, que, dans son principe, l'impôt pourrait être vu, non pas comme la *négation* des libertés ou droits individuels tels que la propriété, mais plutôt comme la *condition* d'existence d'un appareil étatique apte ou propre à garantir l'effectivité de ces droits. C'est ce que suggèrent deux professeurs de droit fiscal en Belgique, en se référant à la pensée *utilitariste* des auteurs contemporains américains MURPHY et NAGEL à propos du statut moral de la propriété⁵⁶⁰.

Dans une carte blanche où ils défendent l'impôt comme étant « le juste prix de la liberté », ou à tout le moins, son prérequis indispensable, les Professeurs (de droit fiscal) belges Marc BOURGEOIS et Edoardo TRAVERSA jugent utiles de rappeler que « la liberté et la propriété n'existent pas en l'absence d'appareil étatique qui permet d'en garantir l'effectivité » et que « l'Etat ne peut exister sans moyens financiers », de sorte que « ce n'est pas le principe de l'impôt qui porte atteinte aux droits individuels, mais bien l'absence de celui-ci qui les fragilise »⁵⁶¹. Du moins est-ce le cas dans nos sociétés modernes actuelles, où il ne semble pas envisageable de faire reposer le financement de l'Etat sur des contributions volontaires des citoyens (*contra* l'avis du philosophe allemand Peter SLOTERDIJK, qui plaide pour « une éthique du don démocratique » et l'abolition des impôts obligatoires⁵⁶²).

⁵⁵⁸ Cf. la définition classique de la notion juridique d'impôt telle que nous la détaillerons ci-après lorsque nous exposerons le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt (et son champ d'application limité à cette notion).

⁵⁵⁹ E. DE CROUY-CHANEL, « La citoyenneté fiscale », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 39-77, spéc. p. 44.

⁵⁶⁰ L. MURPHY et Th. NAGEL, *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*, New-York, Oxford University Press, 2002, spéc. pp. 8-9. Pour ces auteurs, la propriété privée ne peut être regardée comme un droit naturel préexistant au système fiscal dont elle dépend; elle se définit «après impôt», dans l'optique «utilitariste» visant à maximiser l'utilité pour le plus grand nombre: «Private property is a legal convention, defined in part by the tax system; therefore, the tax system cannot be evaluated by looking at its impact on private property, conceived as something that has independent existence and validity. Taxes must be evaluated as part of the overall system of property rights that they help to create.[...]. Any convention that is sufficiently pervasive can come to seem like a law of nature – a baseline for evaluation rather than something to be evaluated. [...] In the cases of taxes and property, the situation is more complicated [...]. The feeling of natural entitlement produced by an unreflective sense of what are in fact conventionally defined property rights can encourage complacency about the status quo, as something more or less self-justifying. But it can also give rise to an even more confused criticism of the existing system on the ground that it violates natural property rights, when, in fact, these “natural” rights are merely misperceptions of the legal consequences of the system itself. [...]. One can neither justify nor criticize an economic regime by taking as an independent norm something that is, in fact, one of its consequences».

⁵⁶¹ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Le juste prix de la liberté », *Le Soir* du 11 avril 2013, p. 12.

⁵⁶² P. SLOTERDIJK, *Repenser l'impôt - Pour une éthique du don démocratique*, Paris, Libella, 2012, 310 p., spéc. pp. 246-257. Ce philosophe contemporain propose de « repenser fondamentalement le phénomène des impôts, c'est-à-dire des prestations au profit du bien commun dans les sociétés civiles ». Dénonçant l'actuelle « culture autoritaire et socialiste du prélèvement obligatoire qui voit la propriété comme le 'vol' pour mieux légitimer le 'contre-vol' de l'Etat ou qui met les riches en accusation car 's'ils ont quelque chose à donner, c'est qu'ils ont commencé par voler' », il estime qu'il faut cesser de « rabaisser les prestations des personnes

86. Voilà bien le genre de considération qui mériterait d'être rappelé à ceux qui plaident pour la suppression pure et simple des impôts parce qu'ils ne leur prêtent aucune justification⁵⁶³. Mais supposons maintenant que notre contribuable soit doté de suffisamment de sens civique pour accepter la nécessité d'un prélèvement fiscal dans son principe ; on peut bien imaginer que celui-ci viendrait encore à trouver des raisons de justifier, à ses yeux (en sa conscience), toutes ses fraudes, et, *a fortiori*, ses évasions (qui ne soulèveraient pas le grief de l'illégalité), en critiquant alors tantôt l'*utilisation* de son produit (dans des dépenses jugées inopportunes ou inconsidérées), tantôt l'*élévation* de son montant ou de ses taux (jugés excessifs voire confiscatoires), tantôt la *répartition* de son poids (jugée inéquitable ou bien discriminatoire) entre lui et d'autres contribuables que la loi fiscale traiterait elle-même différemment⁵⁶⁴.

Raisonnons tout d'abord par rapport à la fraude, avant d'en revenir ensuite à l'évasion fiscale. On ne peut évidemment pas admettre que les contribuables puissent ainsi régler ou moduler leurs obligations fiscales d'après des appréciations aussi personnelles ou subjectives. Chacun pourrait voir le sacrifice que lui impose l'Etat comme disproportionné, que ce soit par rapport à ce que l'Etat lui apporte vraiment, par rapport à ce que l'Etat peut raisonnablement exiger de lui, ou encore (et surtout) par rapport à ce que l'Etat exige réellement des autres contribuables. La loi fiscale serait alors « ployable en tous sens » si chaque contribuable s'estimant victime d'un impôt exagérément établi ou injustement réparti pouvait s'autoriser (« en conscience ») à « redresser à son profit la règle » et ainsi, en un certain sens, « se faire justice à lui-même »⁵⁶⁵. Sous réserve de griefs *juridiques* pouvant être soulevés contre des dispositions de la loi fiscale qui violeraient le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination voire, dans des cas très particuliers, le droit fondamental de propriété (tel qu'il est garanti par la Constitution ainsi que par le 1^{er} Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme), il faut donc bien reconnaître que, dans un Etat démocratique comme le nôtre, la « sanction » (du contenu) des lois fiscales que les citoyens désapprouvent ne peut être que « *politique* »⁵⁶⁶ :

« Par l'exercice du droit de vote, les contribuables ont le moyen de traduire leur mécontentement, de marquer la direction qu'ils entendent imprimer à l'action gouvernementale [...] et faire pression sur le Parlement pour qu'il maintienne la fiscalité dans les bornes de la modération [et vote] un programme de compression des dépenses ».

Telle est d'ailleurs la raison d'être des principes constitutionnels de légalité et d'annualité de l'impôt en vigueur dans les démocraties modernes (et dont nous étudierons plus loin la portée exacte pour ce qui est de notre pays) :

fiscalement actives au niveau d'un automatisme contraint » car « minimiser la dimension du donateur dans le psychisme humain ne ferait pas de bien à nos sociétés modernes ». Plaidant pour « le passage de la contrainte au volontariat », il suggère « une refondation démocratique de la générosité civile en faveur de la communauté », dans un système fiscal qui serait ainsi exclusivement basé sur « *une éthique du don démocratique* ».

⁵⁶³ Voy. à cet égard les quelques « utopies fiscales » (d'inspiration néo-libérale) que nous avons épinglées *supra*.

⁵⁶⁴ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 108.

⁵⁶⁵ G. RIPERT, Préface de G. LEROUGE, *op. cit.*, p. XIV ; C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 63.

⁵⁶⁶ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, pp. 58-59.

faire « consentir » les citoyens, par la voie de leurs représentants démocratiquement élus, à chaque nouvel impôt levé dans leur chef au profit de l'Etat, et mettre le Parlement en mesure de « surveiller » l'évolution des recettes fiscales de l'Etat en fonction des dépenses publiques issues des politiques gouvernementales en lui faisant « renouveler » chaque année l'autorisation de lever les impôts ainsi prévus par les lois fiscales en vigueur⁵⁶⁷. D'où la possibilité pour le peuple de « sanctionner » politiquement un gouvernement trop taxateur ou dépensier...

Toutes les critiques parfois bien légitimes à l'égard des impôts ne devraient donc pas pouvoir prendre la forme individuelle et clandestine de la fraude fiscale sous peine d'entraîner *de facto* la désintégration sociale la plus totale. C'est en cela qu'il nous faut alors souligner ici la réelle « dangerosité » des propos de certains auteurs (aussi bien des économistes que des juristes), qui, au XX^e siècle, sous l'influence d'idéologies libérales connaissant un certain renouveau à travers « un anti-fiscalisme doctrinaire et la banalisation d'une image négative de l'impôt »⁵⁶⁸, défendent la légitimité « *de principe* » de la fraude fiscale en reconnaissant au contribuable le droit *moral* de se soustraire à certains impôts dès que cela lui est techniquement possible⁵⁶⁹.

On se souvient ainsi des propos peu nuancés de l'économiste et essayiste français Paul LEROY-BEAULIEU, également juriste publiciste par ailleurs, qui, dans son *Traité de la science des finances* paru en 1906, écrivait : « un impôt hautement progressif, même entouré de toutes les formes légales, n'est pas une loi qui oblige la conscience individuelle : le contribuable est placé, par des taxes de ce genre, dans une situation de légitime défense, et il a le droit *moral* de recourir à tous les moyens pour détourner de lui la confiscation détournée et dissimulée dont on le menace ». Parlant plus loin des droits de succession, il ajoutait : « le contribuable lésé a, en stricte *morale*, le droit de chercher à échapper par la dissimulation quand il en trouve le moyen à ces spoliations ; il peut, en toute sûreté de conscience dérober, dérober l'actif successoral à la vue et à la poursuite du fisc »⁵⁷⁰. Et dans *L'Economiste français* du 3 août 1907, il déclarait encore, à propos de la non-déclaration de valeurs à l'étranger, que « le contribuable ne commet aucune fraude, aucune faute, s'il se soustrait à une tentative d'extorsion et de vol, et voilà tout... ; le plus scrupuleux *moraliste* ne peut concevoir aucun doute à ce sujet »⁵⁷¹.

Plus récemment, c'est le Professeur de droit fiscal français Jean-Claude MARTINEZ qui a « repris le flambeau » en postulant que le consentement à l'impôt serait « nul » en raison de multiples vices (comme l'erreur ou le dol, notamment liés au fait que l'impôt sur le revenu avait été créé en France à un taux qui devait « rester modéré », ou encore au fait que les deniers publics issus de l'impôt seraient gaspillés-dilapidés par l'appareil administratif), ce qui à son sens justifierait *juridiquement* la fraude⁵⁷² : « contrairement à l'idée trop simple qui fait de la fraude un comportement anti-démocratique, c'est plutôt le seul moyen d'expression directe de son consentement qui est ouvert au contribuable ; loin d'être contraire à la démocratie, la fraude fiscale n'est que la manifestation frustrée de sa vitalité ; elle relève d'un consentement spontané, autonome et en quelque sorte sauvage à l'impôt »⁵⁷³, car « consentir implique en effet que l'on puisse refuser et c'est bien ce que fait celui qui fraude »⁵⁷⁴.

Certes, il est vrai que la fraude fiscale traduit manifestement (quoiqu'elle soit plutôt cachée) « le refus individuel du consentement collectif [à l'impôt] »⁵⁷⁵. Mais quelle que soit l'intensité de la critique dirigée contre l'impôt qu'on lui réclame, on ne saurait laisser au contribuable de façon aussi catégorique et systématique le loisir de se dispenser de respecter la loi fiscale toutes les fois qu'il la désapprouverait personnellement dans ses modalités.

⁵⁶⁷ Voy. *infra* les développements que nous consacrerons à l'examen de la portée de ces principes en Belgique.

⁵⁶⁸ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, pp. 261 et s.

⁵⁶⁹ Pour de tels apologistes de la fraude fiscale, non seulement le détour par des considérations d'ordre moral ne serait pas de nature à freiner la fraude fiscale, mais il devrait au contraire plutôt l'encourager, jusqu'à valoir à l'égard des fraudeurs (ceux qui osent jouer contre l'Etat au « jeu du plus fin/rusé contre le plus fort/puissant ») non plus de simples sentiments d'indulgence ou de compassion mais bien du respect voire de l'admiration.

⁵⁷⁰ P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, 7^e éd., Paris, 1906, t. I, p. 246 et p. 623.

⁵⁷¹ Cité par Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, *op. cit.*, p. 53.

⁵⁷² J.-Cl. MARTINEZ, « La légitimité de la fraude fiscale », in *Mélanges Gaudemet*, Economica, 1984, p. 921.

⁵⁷³ J.-Cl. MARTINEZ, *La fraude fiscale*, Coll. Que sais-je ?, n° 2180, 1990, p. 58.

⁵⁷⁴ J.-Cl. MARTINEZ, *La révolution fiscale à refaire*, Ouvrage collectif, LITEC, 1986, p. 201.

⁵⁷⁵ Ph. MILLAN, *Le consentement à l'impôt*, Thèse de doctorat de l'Université de Paris II, Atelier national de Reproduction des Thèses, 1996, p. 343.

On ne le tolérerait pas pour d'autres lois parfois moins indispensables au fonctionnement de la vie en société, alors *a fortiori* pourquoi l'admettre pour les lois fiscales aussi désagréables soient-elles pour l'intérêt personnel ? C'est le principe même de la démocratie que des lois régulièrement votées par une majorité s'imposent à tous⁵⁷⁶ ; cela ne fait certes pas de ces lois des règles morales qui obligeraient en conscience, mais le souci de maintenir un minimum de cohésion sociale et de ne pas susciter l'« anarchie » aurait pu/dû amener des auteurs aussi instruits à s'abstenir de formuler sous leur plume autorisée des invitations aussi généralisées à la fraude, ou de lui offrir sur un plateau des prétextes aussi généraux que la mauvaise utilisation de l'impôt ou l'exagération de ses taux. La « légitimité de principe » qu'on s'accorde à reconnaître aujourd'hui à l'impôt, en tant qu'il est indispensable au fonctionnement de nos démocraties, devrait au moins empêcher de justifier la fraude aussi « abstraitement ».

Et s'agissant en particulier de la critique de l'*exagération* des taux de l'impôt, on ne peut pas se résoudre à abandonner au contribuable le soin de corriger cette prétendue exagération par ses propres fraudes, en appréciant lui-même « le moment à partir duquel l'impôt cesserait d'être supportable et de l'obliger en conscience »⁵⁷⁷, ou encore, « le moment à partir duquel l'impôt deviendrait confiscatoire ou spoliateur »⁵⁷⁸. Comme l'écrivait chez nous le Professeur VAN HOUTTE, « chacun viendrait à trancher la question dans son propre intérêt et trouverait mille raisons de justifier ses fraudes ». Sous couvert de ne s'attaquer qu'au (relatif) *surpoids* d'un impôt, c'est bien tout cet impôt qui se retrouverait alors ébranlé dans son *principe* même.

Tout au plus, pourrait-on admettre qu'il serait bien difficile de « rappeler le devoir moral de payer l'impôt à celui qui fraude, non pour gagner davantage, mais pour ne pas se ruiner »⁵⁷⁹, comme c'est le cas lorsque l'application de taux d'imposition élevés aboutit manifestement à toucher « de manière grave et irrémédiable » aux moyens de subsistance d'un contribuable *in concreto*. C'est aussi cette nuance qu'observait Camille SCAILTEUR lorsqu'il précisait, en se référant à Saint Thomas, que « ce n'est pas juger la règle elle-même, mais interpréter sainement la volonté du législateur, que d'agir à l'encontre du texte légal dans les cas particuliers où il est manifeste, par l'évidence du préjudice causé, qu'il n'a pas entendu faire tomber ces cas sous le coup de ses prescriptions »⁵⁸⁰.

A noter ici que certains cherchent parfois à asseoir leur critique des taux sur une approche soi-disant scientifique, comme avec la courbe de LAFFER, qui tend à montrer qu'il existerait un seuil de pression fiscale au-delà duquel toute augmentation de l'impôt entraînerait une diminution de son rendement, en décourageant les activités productrices de la matière taxable voire en suscitant ou accentuant chez les contribuables la tentation de recourir à la fraude ou l'évasion fiscales. Comme l'écrit un auteur français, pareille courbe vise à « justifier la révolte fiscale non plus sur un terrain populiste, mais sur celui de l'efficacité économique. Avec Laffer, la révolte fiscale est devenue intellectuellement respectable : ce n'est plus du poujadisme, mais de la science économique »⁵⁸¹. Et c'est aussi encore ce genre d'observations prétendument empiriques que mobilisent en général les adversaires « idéologiques » de la progressivité à l'impôt sur le revenu. Ainsi, l'essayiste français Paul LEROY-BEAULIEU disait qu'« un impôt à progression rapide prélève une telle part du revenu de certaines classes de citoyens qu'il pousse à la dissimulation de la fortune, à l'émigration des capitaux, à la diminution de l'épargne et décourage l'esprit d'entreprise » (tandis qu'« un impôt à progressivité modérée ne rapporterait guère plus qu'un impôt proportionnel [vu que] les petits revenus forment la plus grande part de l'ensemble des revenus de la nation »)⁵⁸².

⁵⁷⁶ Dans le même sens, Philippe MILLAN (*op. cit.*, p. 344) écrit : « Ici se marque la spécificité du rapport fiscal, qui repose certes sur le consentement à l'impôt, mais aussi sur la règle majoritaire. Le fraudeur pourra toujours avoir de bonnes raisons personnelles pour échapper au fisc, mais ce faisant il rejette en partie les obligations de toute vie en société organisée sur la base de l'Etat. [...] Il y a aura toujours une minorité à devoir payer ce qu'elle ne consent pas. Remettez ceci en question c'est bouleverser tous les rapports entre l'Etat et les citoyens ».

⁵⁷⁷ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 83.

⁵⁷⁸ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 109. Sous réserve de la possibilité de faire reconnaître devant un juge une atteinte disproportionnée au droit de propriété (*cf. supra*)

⁵⁷⁹ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 110.

⁵⁸⁰ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 84.

⁵⁸¹ G. SORMAN, *La solution libérale*, Fayard, 1984 (cité par M. BOUVIER, *Introduction...*, *op. cit.*, p. 271). La courbe vise toutefois plus à inviter nos dirigeants à la modération qu'à offrir une caution scientifique à la fraude.

⁵⁸² P. LEROY-BEAULIEU, *Précis d'économie politique*, Delagrave, 1888 (cité par M. BOUVIER, p. 273).

87. Mais bien au-delà de la réfutation des critiques des (relatifs) excès ou injustices de l'impôt comme « excuses » à la fraude, et bien au-delà de la sensibilisation à la nécessité des impôts comme « piliers » de nos Etats démocratiques (et des droits individuels y garantis), c'est la révélation des *méfais collatéraux* de la fraude à l'égard de ceux qui ne veulent ou ne peuvent pas y recourir qui devrait emporter sa condamnation morale. C'est ce qui nous amènera alors, par une analogie bien mesurée, à enfin oser porter un jugement sur certaines évasions fiscales.

A côté du préjudice qu'elle occasionne immédiatement au Trésor public, la fraude rompt concrètement l'égalité des citoyens devant les charges publiques⁵⁸³ au détriment de tous ceux qui ne la pratiquent pas, que ce soit par *vertu* personnelle ou bien par *impossibilité* technique (notamment parce que l'impôt sur leurs revenus serait retenu « à la source » par un tiers). Et ce sont aussi les mêmes contribuables qui subiront les augmentations graduelles subséquentes de la pression fiscale qui viseraient à compenser la perte de recettes fiscales liée à la fraude. En outre, il y a également la distorsion des conditions de concurrence que la fraude implique dans les rapports entre entreprises ou commerçants actifs sur le même marché, n'ayant alors pas les mêmes coûts fiscaux à répercuter dans les prix qu'ils pratiquent auprès de leurs clients. Ce sont tous ces inconvénients « *horizontaux* » que la fraude fiscale cause *entre concitoyens* que plusieurs auteurs belges cherchaient à mettre en lumière dans le courant du siècle dernier, à l'époque où notre législateur (fiscal) commençait seulement à se préoccuper de la fraude :

SCAILTEUR : « Les fraudeurs mettent sur le dos de leurs concitoyens le fardeau qu'ils rejettent de leurs épaules. Ils provoquent l'alourdissement des impôts qui pèsent sur les autres, car le budget étant en déficit presque permanent, l'Etat pare à l'insuffisance des rentrées des impôts existants par des aggravations de taux ou par des impôts nouveaux qui atteignent toujours ceux qui ne veulent ou ne peuvent éluder leurs obligations. De la sorte, les fraudeurs causent aux autres contribuables un préjudice certain »⁵⁸⁴.

VAN HOUTTE : « L'organisation de la perception est telle que, si certains contribuables peuvent éluder l'impôt dans une assez large mesure, pour d'autres, la fraude est extrêmement difficile, voire même impossible⁵⁸⁵. Nous songeons ici aux fonctionnaires et employés et aux salariés en général, à charge desquels la taxe professionnelle et la contribution nationale de crise sont prélevés à la source et par conséquent, sur le montant réel des revenus. Mais il y a plus. La généralisation de la fraude compromettrait gravement la moralité des relations commerciales et l'égalité des conditions de la concurrence »⁵⁸⁶.

COART-FRESART : « En raison des taux élevés de nos taxes, l'évasion de l'impôt par un concurrent est de nature, en de nombreux cas, à rendre intenable la situation du commerçant qui, soit par correction, soit par nécessité, acquitte régulièrement l'impôt... Le dommage qui résulte de la fraude pour le Trésor est incomparablement moindre que celui qu'elle cause aux hommes d'affaires respectueux de la loi, au détriment desquels elle vicie fondamentalement les conditions de la concurrence et pour lesquels elle crée un état de choses proprement intolérable... »⁵⁸⁷.

⁵⁸³ Principe que notre Constitution (en son article 172, plus spécifiquement) impose au législateur fiscal (l'auteur de la norme fiscale) de respecter lorsqu'il prévoit un prélèvement fiscal et en définit les conditions d'application.

⁵⁸⁴ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, op. cit., p. 54.

⁵⁸⁵ Voy. le même constat opéré par J. KIRKPATRICK, « L'égalité devant l'impôt en droit belge contemporain », in *L'égalité devant l'impôt*, Travaux du Centre de philosophie du droit - ULB, Bruxelles, Bruylant, 1975, p. 52.

⁵⁸⁶ J. VAN HOUTTE, « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 104.

⁵⁸⁷ P. COART-FRESART, *Rapport sur la simplification des lois d'impôts*, Bruxelles, 1937, p. 98.

Ainsi, ce serait donc surtout « le souci de ne pas faire retomber le poids de la fiscalité sur les gens consciencieux [ou, du moins, tous ceux qui ne fraudent pas] » qui devrait aujourd'hui convaincre les mentalités *collectives* de « ne plus juger la fraude fiscale avec indulgence »⁵⁸⁸. Le problème est que la discussion réside (et résiste) encore et toujours sur le plan *individuel* de l'éthique personnelle dès lors que la question de la moralité de la fraude ne se pose pas de la même manière chez tous les contribuables..., et qu'elle ne se posera peut-être jamais chez certains contribuables demeurés « imperméables » à l'évolution des mentalités collectives.

Comme nous le disait très bien en France le théoricien du droit Henri DUPEYROUX, « nous sommes régis par un corps de règles qu'une conscience sourcilleuse nous prescrit d'observer scrupuleusement, alors que d'autres, tant d'autres autour de nous, ne songent qu'aux moyens de s'y soustraire sans dommage ; dans le même panier, une opposition irréductible : du point de vue des honnêtes gens, les honnêtes gens et les malhonnêtes ; mais du point de vue de ces derniers, les *malins* et les *imbéciles* »⁵⁸⁹. Or, comme cela a déjà été dit, tous les contribuables n'ont pas nécessairement les mêmes possibilités matérielles ou techniques de se montrer ainsi « malins ».

Au final, on en viendrait à inverser la thèse si souvent propagée dans les discussions morales et selon laquelle un impôt pourrait légitimement être fraudé *dès lors qu'il serait* « injuste »⁵⁹⁰, pour constater qu'un impôt deviendrait précisément « injuste » *parce qu'il serait* (trop) fraudé par certains contribuables, tandis qu'il ne le serait pas, ou ne pourrait pas l'être, par d'autres. C'est d'ailleurs parfois beaucoup plus sur la base d'une telle considération « pragmatique » (que sous l'angle de considérations idéologiques visant à déterminer *in abstracto* ce que serait un impôt « juste ») que certains auteurs justifient leurs appels répétés à la suppression pure et simple de l'impôt sur le revenu et son remplacement par un impôt différencié à la dépense⁵⁹¹.

L'économiste français Firmin OULES, Professeur à l'Université de Lausanne, pouvait ainsi défendre dans la préface d'une thèse de doctorat consacrée à « la fraude fiscale et ses succédanés » les opinions suivantes, mêlant ainsi à ses propres *jugements de valeurs* quelques *constats de réalités* :

« [...] L'impôt sur le revenu est excessif pour ceux qui le paient effectivement ; par contre, il est insignifiant pour ceux qui, en le fraudant, y échappent. Or les contribuables qui le fraudent sur une grande échelle sont précisément ceux qui devraient le payer aux taux progressifs les plus élevés ».

« [...] Avec l'impôt sur le revenu, la fiscalité est dure et intraitable pour ceux dont les revenus sont déclarés par les tiers, alors qu'elle peut être accommodante, complaisante et même complice pour les gros contribuables indépendants qui profitent de conseils de fiscalistes avisés ».

« [...] Le but essentiel pour lequel l'impôt sur le revenu a été introduit et maintenu [à savoir : obtenir une plus grande justice sociale *dans et par* l'impôt] dans les divers pays où il constitue le pilier principal du système fiscal n'a pas été atteint. En raison de l'ampleur prise par la fraude fiscale et ses succédanés, les riches et super-riches, qui sont censés être frappés le plus lourdement par cet impôt, sont précisément ceux qui y échappent le plus »⁵⁹².

⁵⁸⁸ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 162.

⁵⁸⁹ H. DUPEYROUX, « Les grands problèmes du Droit, quelques réflexions personnelles en marge », in *Archives de philosophie du droit et de sociologie juridique*, 1938, pp. 58-59.

⁵⁹⁰ Appréciation qu'il n'est pas possible d'objectiver (comme nous l'avons vu) et qu'il serait donc inconcevable de laisser à chaque contribuable.

⁵⁹¹ Voy., sur cette « utopie fiscale » de l'impôt (unique) différencié à la dépense, M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, pp. 258-259.

⁵⁹² F. OULES, Préface de l'ouvrage de A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Lausanne, 1970, p. 7 ; A. MARGAIRAZ, *op. cit.*, pp. 36-38 ; *Ibid.*, « L'impôt différencié à la dépense », *R.F.F.P.*, n° 1, 1983.

88. *Quid* alors du jugement (moral) que l'on pourrait porter sur certaines « évasions fiscales » dans le cadre de notre esquisse de « déontologie du contribuable » ? Il est bien clair que tous les griefs que les contribuables adressent habituellement aux impôts qui leur sont réclamés, et qui les amènent quelques fois à « frauder » ces impôts, sont autant de raisons ou de motifs qui peuvent *a fortiori* justifier à leurs yeux de s'en « évader », c'est-à-dire de les éviter *sans* nullement violer la loi qui les prévoit⁵⁹³. Par l'évasion fiscale, le contribuable manifesterait tout autant sa « résistance individuelle » à l'impôt (son déficit d'assentiment envers l'impôt, voire son ressentiment contre l'impôt) que par la fraude fiscale, à ces deux nuances près qu'il n'aurait pas à craindre d'être découvert et sanctionné (puisqu'il n'enfreindrait pas la loi)⁵⁹⁴ et qu'il aurait sans doute – *encore – moins* la sensation ou le scrupule de « faire du tort » à quelqu'un (vu qu'il ne l'aurait déjà pas toujours, comme on l'a vu, quand il fraude l'impôt).

Les raisonnements classiquement à l'œuvre chez les contribuables pour « auto-justifier » leur attitude d'évasion peuvent être ainsi décrits : « L'évasion fiscale – entendue comme comportement *licite* visant à éviter l'impôt – ne serait que la réaction légitime à un système oppressant et injuste, le symptôme naturel du caractère spoliateur et arbitraire d'une fiscalité débridée, le seul recours effectif du contribuable soucieux de protéger le produit de son travail de la voracité d'une bureaucratie assoiffée d'argent, vouée à faire disparaître ce dernier dans le trou noir d'une redistribution aveugle. A l'échelle internationale, le fait de s'abriter derrière des paravents fiscaux plus cléments ne serait que l'illustration de la liberté de l'individu de choisir [le système] qui lui convient le mieux, récompensant ainsi les Etats ayant fait le choix d'organiser souverainement la vie en société sur leur territoire selon d'autres modalités que celles choisies par la Belgique (sous-entendu : en exigeant *peu* ou *pas* d'impôt) »⁵⁹⁵.

Si les *explications*-« excuses » des attitudes de fraude et d'évasion fiscales sont en général assez semblables dans le chef des contribuables fraudeurs ou évadés (critiques systématiques de l'impôt dans son principe, ses finalités, ses modalités, son intensité...), leurs *implications*-« conséquences » peuvent elles aussi être relativement comparables en termes de répercussion dommageable sur la répartition des charges publiques telle que celle-ci a été voulue par la loi.

Confrontant ce qu'il appelle la « fraude légale » (à savoir, pour rappel : une technique d'évitement *licite* de l'impôt par choix de formes *juridiques*)⁵⁹⁶ à la notion morale de « devoir fiscal », Camille SCAILTEUR recense ainsi les méfaits de cette attitude en des termes plutôt analogues à ceux utilisés pour la véritable fraude (illégal) : « L'exercice [licite] du droit de choisir la voie la moins imposée cause des dommages qui peuvent être graves. Non seulement il entraîne des moins-values dans les rentrées du Trésor, mais il va aussi à l'encontre du principe [non juridique] que l'impôt doit être supporté par chacun selon ses facultés contributives et du principe [juridique celui-là] d'égalité devant les charges publiques. Il vicie enfin les conditions de la concurrence commerciale en donnant une prime à ceux qui évitent *légalement* les taxes sur les transactions ou l'impôt sur les bénéfices professionnels [c.-à-d. : l'impôt sur les revenus des entreprises, personnes physiques ou sociétés] »⁵⁹⁷.

⁵⁹³ Voy. les distinctions que nous avons opérées *supra* entre ces notions de « fraude » et d'« évvasion » (fiscale).

⁵⁹⁴ Or, chez un contribuable complètement indifférent-insensible à toute dimension morale de son devoir fiscal, la crainte de se faire pincer en cas de fraude (risque qu'il met alors en balance avec les avantages économiques de la fraude) est précisément le seul « frein » possible à son penchant pour la fraude (Ph. MILLAN, *Le consentement à l'impôt*, *op. cit.*, 1996, p. 335), ce qui peut le ré-aiguiller le cas échéant vers l'évasion fiscale dès que celle-ci lui est techniquement ou matériellement possible (dans sa situation).

⁵⁹⁵ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Le juste prix de la liberté », *Le Soir* du 11 avril 2013, p. 12 (carte blanche également parue in *R.G.C.F.*, 2013, liv. 2, p. 76.)

⁵⁹⁶ Voy. *supra* notre présentation de la notion de « libre choix de la voie la moins imposée » et notre analyse de ses différentes appellations en doctrine (et des nuances qu'elles peuvent comporter ou apporter à la discussion).

⁵⁹⁷ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 301.

C'est aussi cette analogie de « conséquences dommageables (*entre concitoyens*) », entre la fraude fiscale d'une part et certaines formes d'évasion fiscale d'autre part, qui était mise en évidence dans l'exposé des motifs de la loi du 23 février 1954 qui a introduit dans notre Code des impôts sur les revenus l'une des premières dispositions « anti-*évasion* fiscale » (à savoir, l'actuel article 54, qui rejette la déductibilité, au titre de charges professionnelles, de certains paiements de revenus mobiliers faits vers des contribuables établis dans des paradis fiscaux) :

« [...] Mais la fraude proprement dite qui consiste, en la matière, de la part du contribuable à soustraire délibérément ses revenus ou une partie de ceux-ci à l'impôt expressément et indiscutablement dû en vertu de la loi, se double de l'évasion fiscale. Certains contribuables, de plus en plus nombreux durant ces derniers temps, parce que *mal* [ou *bien*, selon le point-de-vue] conseillés par des officines fiscales qui se multiplient, cherchent à se soustraire aux impôts par certains moyens qui paraissent plus ou moins licites. L'abstention au 'devoir fiscal' ne procède pas ici d'une omission volontaire, mais plutôt de l'habileté à exploiter les lacunes, les insuffisances de précision ou les faiblesses de la loi. Si de telles pratiques ne peuvent être assimilées à des opérations frauduleuses proprement dites, elles n'en sont pas moins critiquables, car elles faussent toute l'économie des lois d'impôt et rompent l'égalité fiscale. Comme la fraude, elles lèsent d'ailleurs gravement les intérêts de la communauté et permettent souvent aux industriels et commerçants qui s'y livrent de faire une concurrence déloyale à leurs confrères qui payent correctement tous leurs impôts. Si tous les contribuables accomplissaient correctement leur 'devoir fiscal', on pourrait sans doute envisager une réduction du taux des impôts »⁵⁹⁸.

Ainsi, si ces deux formes de fuites individuelles devant l'impôt diffèrent bien sur le plan de la *légalité*, « la fraude et l'évasion fiscale ont néanmoins ceci en commun de représenter un manquement à l'éthique sociale », comme le remarque le Professeur Michel BOUVIER⁵⁹⁹. Sous l'angle plus moral d'une certaine déontologie fiscale, l'évasion visée ici ne poserait pas moins de problème que la fraude : le sacrifice fiscal auquel le contribuable-évadé échappe, c'est-à-dire l'impôt qui aurait été exigible de lui s'il n'avait pas emprunté la voie de l'évasion (impôt sur lequel le législateur fiscal avait pu raisonnablement compter dans ses prévisions), sera inévitablement rejeté sur les épaules de ceux qui ne s'évadent pas ou ne peuvent le faire.

C'est ce qu'expriment très clairement deux Professeurs de droit fiscal en Belgique, à rebours des caricatures qui ne voient dans l'impôt qu'un rapport vertical du citoyen envers l'Etat (sans impact horizontal entre concitoyens) : « La présentation simpliste de l'impôt par ses opposants radicaux occulte l'enjeu majeur de l'obligation fiscale. Celle-ci ne régit pas uniquement le rapport isolé entre l'individu (le contribuable) et l'Etat (vu comme un appareil bureaucratique désincarné). Au contraire, la relation à l'impôt est, avant tout, une relation à autrui, aux autres membres de la même société. Lorsqu'un citoyen ou une entreprise réduit sa contribution fiscale, que ce soit de manière légale ou illégale, l'économie qu'il réalise devra être compensée par une augmentation de la contribution réclamée à d'autres. Si ce manque est financé par l'emprunt, c'est sur les générations futures que se reporte cette obligation. Par la fraude, [mais aussi] l'évasion fiscale, on observe, quel que soit le niveau global des dépenses publiques, une étrange et paradoxale redistribution des contribuables *honnêtes* vers les *autres* »⁶⁰⁰.

Plutôt que de parler de redistribution des contribuables « honnêtes » vers les « malhonnêtes », nous parlerions ici de contribuables *soucieux* ou *non* de leur « devoir fiscal », étant entendu qu'un tel devoir, au sens non pas juridique mais bien moral, peut être malmené par l'« évasion » pratiquée sans aucune forme de « mensonge ».

⁵⁹⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, session 1953-1954, n° 9.

⁵⁹⁹ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2012, p. 191.

⁶⁰⁰ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Le juste prix de la liberté », *Le Soir* du 11 avril 2013, p. 12. Cette considération déontologique se heurte toutefois au constat (« socio-psychologique ») que « beaucoup de Belges [...] ne sont nullement convaincus que leurs concitoyens payeront moins d'impôts si eux-mêmes en paient plus ; ils croient au contraire [qu'éviter l'impôt] est la seule manière efficace de limiter les dépenses de l'Etat [...] » (J. DE LONGUEVILLE, « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, n° 21937, p. 274).

On ne vise évidemment pas ici tous les procédés d' « évitement licite de l'impôt », mais bien uniquement ces constructions juridiques relativement artificielles, qui auraient pour (seul) objet et pour effet de faire éviter l'impôt au contribuable d'une façon que le législateur fiscal n'aurait pas voulu encourager et qu'il n'aurait pas vraiment pu anticiper dans ses textes de loi. C'est à ce genre de pratiques d'évitement licite, qui méconnaîtraient donc autant que la fraude l'idée morale d'un devoir fiscal à l'égard de la collectivité, qu'une certaine doctrine – plutôt en France qu'en Belgique – tend à réserver l'expression « évasion fiscale » (à distinguer de celles d' « habileté » ou « optimisation fiscale »)⁶⁰¹, et c'est pour lutter contre ce même genre de pratiques que notre législateur belge a créé en 2012 la notion nouvelle d'« abus fiscal ».

C'est ainsi bien en ce sens que le Professeur français de sociologie des finances publiques, Marc LEROY, tente d'isoler l'évasion fiscale des autres types d'évitement licite de l'impôt, pour y voir, au regard d'autres normes (morales, sociales...) que des normes strictement juridiques, une même « déviance » que dans la fraude, eu égard à ses effets sociaux négatifs :

« [...] Comme pratique de l'évitement de l'impôt, l'évasion est délicate à définir au regard de l'optimisation, usage habile du droit qui lui sert de terreau, et de la fraude qui constitue une violation de la loi. Notre thèse est que l'évasion, qui résulte de la décision d'un contribuable recherchant, par le recours à un montage non voulu par la politique publique, la minimisation de son impôt, doit s'apprécier, du point de vue collectif, par les effets sociaux négatifs qu'elle engendre. Ainsi, il convient de considérer l'évasion, à l'instar de la fraude, comme une déviance, un évitement insidieux de l'impôt qui transgresse ses finalités socio-politiques »⁶⁰².

89. La redistribution de richesses qui résulterait de ce genre d'évasions serait d'autant plus « paradoxale » que ces pratiques sont en général l'apanage des contribuables les plus aisés, ceux qui ont les moyens de solliciter les (onéreux) conseils avisés d'experts fiscalistes et qui ont des patrimoines ou des revenus suffisamment étendus et diversifiés pour mettre en œuvre de tels conseils à travers des « constructions juridiques » souvent hautement « sophistiquées ». On est là aux antipodes de la philosophie redistributrice de certains impôts, lesquels auraient ainsi tendance à être, non pas *payés*, mais plutôt *évités* selon le niveau de revenu ou fortune ; loin d'être des marqueurs d'égalité, ils seraient alors vecteurs de nouvelles inégalités sociales.

⁶⁰¹ Voy. sur ces terminologies alternatives, les explications et références que nous avons déjà données *supra*.

⁶⁰² M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, Bruylant, n° 2016/4, pp. 516-528, spéc. pp. 516-517. A noter ici que dans cette étude, l'auteur cité observe encore la « faiblesse des normes morales » en matière fiscale, dans la mesure où « la condamnation morale de la fraude reste ambiguë » et où « on ne peut donc pas conclure à une transgression d'une norme morale collective », ce qui vaudrait *a fortiori* pour « l'évasion qui [...] ne repose pas sur une violation de la loi »⁶⁰² (p. 525). Certes, comme nous l'avons déjà indiqué ci-avant, les mentalités collectives ont sans doute évolué ces dernières années au vu de l'indignation de l'opinion publique devant les scandales de fraudes ou d'évasions massives dénoncés par voie de presse, mais il nous faut bien remarquer à nouveau ici, avec les mots de Gilbert ORSONI (*L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975, p. 345), que parmi les contribuables qui condamnent ouvertement la fraude désormais, il y en a quelques-uns qui ne le font que « parce qu'ils ne peuvent eux-mêmes pas en profiter, et, de ce fait, se jugent lésés, semblables en cela à l'Arsinoé du Misanthrope, devenue prude parce que nul ne la courtisait plus ».

Par exemple, on observe, avec plus ou moins d'étonnement, que les familles les plus fortunées parviennent à se transmettre leur patrimoine d'une génération à l'autre en évitant quasiment tout impôt successoral, ou encore, que des sociétés appartenant à de grands groupes multinationaux parviennent à réduire à presque rien leur base taxable dans les pays où elles réalisent pourtant de plantureux bénéfices (en lien avec les activités qu'elles y exercent)⁶⁰³, de façon parfaitement légale. Nous avons déjà dit que parmi les contribuables dont la morale ne réproouve pas le recours à la fraude fiscale, tous n'auraient pas techniquement le même accès à la fraude (notamment à l'impôt sur leurs revenus, selon qu'ils sont salariés ou indépendants), et cela vaudrait donc aussi pour l'évasion. C'est ainsi qu'avec le sociologue Marc LEROY, on pourrait alors distinguer trois catégories de contribuables sous l'angle de leurs opportunités de mettre en place des mécanismes « déviants » d'évitement de l'impôt, licites ou frauduleux :

- « Le manque d'opportunité d'éviter l'impôt, un facteur important, conduit à écarter la masse des contribuables salariés, *compliant*, sinon par vertu, au moins par nécessité : la fraude est impossible pour leurs revenus recoués auprès de l'employeur et l'optimisation à grande échelle, qui requiert une expertise coûteuse, ne leur est pas accessible » ;
- « La déviance des petites entreprises et des indépendants prend surtout la forme, même si une optimisation élémentaire est possible, de la fraude simple (dissimulations de recettes, travail clandestin, frais injustifiés...) » ;
- « Les entreprises multinationales et les contribuables les plus riches utilisent le droit fiscal des Etats dans des montages souvent complexes d'optimisation (*tax planning*) en vue de diminuer ou d'échapper à l'impôt, notamment sur leurs bénéfices ou sur les revenus distribués aux actionnaires et dirigeants »⁶⁰⁴.

C'est bien cela que dénonçaient les économistes André MARGAIRAZ et Firmin OULES⁶⁰⁵, lorsqu'ils relevaient déjà en 1970 que les « riches et super-riches » sont ceux qui échappent le plus à l'impôt sur le revenu, non seulement par la fraude, mais aussi par ses « succédanés », ce qui correspond, dans la bouche de ces auteurs, aux « évasions fiscales » dont nous parlons ici. Le modeste salarié qui ne percevrait pas d'autre revenu que celui faisant l'objet d'une retenue à la source par son employeur n'aurait en effet pas les mêmes possibilités effectives de minimiser sa base taxable, que ce soit par « malhonnêteté » ou « ingéniosité », que d'autres contribuables aux revenus plus élevés et/ou plus diversifiés, qui auront alors beaucoup plus le loisir de mettre en place des mécanismes d'évitement de l'impôt, qu'ils soient licites ou non.

Notons d'ailleurs ici que c'est également sous cet angle que l'auteur néerlandais R.L.H. IJZERMAN expliquait l'important développement qu'a connu la théorie de la fraude à la loi (« *wetsontduiking* ») dans la jurisprudence du *Hoge Raad* néerlandais durant les dernières décennies du XX^e siècle qui ont vu émerger et proliférer aux Pays-Bas des constructions juridiques toujours plus complexes visant à échapper à l'impôt sur les revenus : « [...] *om te voorkomen dat de inkomstenbelasting zou verworden tot een min of meer 'vrijwillige heffing' : een belastingheffing voor de domme en braven* »⁶⁰⁶ (traduction libre: « afin d'éviter que l'impôt sur les revenus ne dégénère en une sorte d'impôt volontaire, autrement dit : un impôt pour les idiots et pour les braves »).

⁶⁰³ Comme en témoignent les rapports précités de l'OCDE sur le thème « *Base Erosion and Profit Shifting* ».

⁶⁰⁴ M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *op. cit.*, p. 518.

⁶⁰⁵ F. OULES, Préface de l'ouvrage de A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, *op. cit.*, p. 7.

⁶⁰⁶ R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, p. 37.

Et ce sont aussi les mêmes contribuables bien conseillés (qui parviennent à profiter des failles de/dans la législation fiscale) qui seront ensuite capables de trouver d'inventives parades aux modifications subséquentes qui auront été apportées à la loi afin de rendre « inopérantes » les combinaisons juridiques dont la pratique aura révélé les inconvénients au législateur fiscal. Lorsqu'on songe à toutes ces dispositions légales qui, par voie de fictions ou de présomptions, viennent ponctuellement étendre la matière taxable ou neutraliser l'utilité fiscale de certaines opérations juridiques, on peut ainsi constater qu'elles « n'atteignent trop souvent que ceux qui peuvent le moins se défendre », en accentuant la complexité de la loi fiscale à leur détriment.

C'est ce que remarquait Camille SCAILTEUR en ajoutant : « Les plus fins parviennent toujours, eux, à éviter les obstacles placés sur leur chemin. Et partant, les textes fiscaux sont incessamment remaniés sans pouvoir atteindre une fraude légale qui change de visage dès qu'elle a été démasquée »⁶⁰⁷. A cet égard, nous avons déjà mis en évidence l'inconvénient de la pratique législative qui consiste à ajouter ponctuellement dans la loi de nouvelles règles spécifiques « anti-évitement »⁶⁰⁸ à chaque fois qu'est révélé au législateur un nouveau montage qu'il ne saurait tolérer : comme l'écrit Jean- Pierre BOURS, « tout texte nouveau secréterait son anticorps, d'où la nécessité d'un nouvel 'ajustement', pour lutter contre les avatars d'évasion que le premier texte génère »⁶⁰⁹.

Parlant de l'inflation continue des textes fiscaux liée à la multiplication des régimes particuliers ou dérogatoires, l'auteur français Charles ROBBEZ MASSON observait aussi que « plus les textes sont nombreux et précis, plus le système est difficile à maîtriser et plus il va comprendre de solutions possibles d'évasion, par la multiplication des combinaisons fiscales légales avec d'autres textes »⁶¹⁰. Le même auteur citait alors le grand privatiste Jean CARBONNIER, qui décrivait ironiquement ce cercle vicieux de « complexification constante » de la loi fiscale : « La loi fiscale étant devenue bien plus subtile, il nous faut plus de conseillers fiscaux. Oui mais maintenant que vous avez tant de conseillers fiscaux, la loi fiscale est à l'aise pour se faire encore plus subtile [complexe] »⁶¹¹.

90. Toutes ces considérations ne doivent sans doute pas nous amener à juger « immorale »⁶¹² toute entreprise du contribuable de réduire légalement sa dette fiscale, mais elles peuvent au moins justifier que des exceptions de portée générale soient admises au droit du contribuable de « choisir la voie la moins imposée », lorsque son exercice peut être jugé « abusif » à l'aune de critères définis par le législateur fiscal dans le cadre de mesures générales « anti-abus ». Ces mesures s'avèreraient ainsi nécessaires tout autant pour préserver les recettes du Trésor public que pour sauvegarder *in concreto* « l'égalité devant l'impôt », ici au niveau non pas de la conception de la règle fiscale par son auteur, mais de son application à ses destinataires (c'est-à-dire : plutôt « l'égalité devant la loi fiscale » que « l'égalité dans la loi fiscale »)⁶¹³.

⁶⁰⁷ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 302.

⁶⁰⁸ Au sens où nous avons entendu ce genre de mesures/dispositions spécifiques dans notre introduction générale.

⁶⁰⁹ J.-P. BOURS, « Sécurité juridique et droit fiscal », in *Sécurité juridique et fiscalité*, Les cahiers de l'Institut d'études sur la Justice, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 31-63, spéc. p. 33.

⁶¹⁰ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 126.

⁶¹¹ J. CARBONNIER, *Flexible droit*, L.G.D.J., 1983, p. 43 et p. 8.

⁶¹² Ainsi, nous n'irions par exemple pas jusqu'à dire comme les auteurs néerlandais ADRIANI et VAN HOORN que « lorsque la voie la moins onéreuse, qui a été choisie, est 'inaccoutumée', et que des mesures particulières et insolites doivent être prises pour la suivre, l'utilisation de cette voie n'est [dès lors] pas *moralemment* permise » (*Het belastingrecht*, 2^e éd., t. II, p. 322).

⁶¹³ Voy., sur cette distinction, J. KIRKPATRICK, « L'égalité devant l'impôt en droit belge contemporain », in *L'égalité devant l'impôt*, Travaux du Centre de philosophie du droit de l'ULB, Bruxelles, Bruylant, 1975, p. 31.

C'est à cela que servait notre détour par la notion morale de « devoir fiscal », telle que nous avons tenté de la dégager dans nos sociétés modernes par-delà tous les clivages idéologiques : montrer que *certaines* formes d'évasion fiscale, toutes licites soient-elles, peuvent être aussi inacceptables moralement que la fraude⁶¹⁴. Celles-ci heurteraient en effet tout autant l'idée que chacun doit contribuer aux charges publiques de la société à laquelle il appartient *pour sa part*⁶¹⁵, telle que le législateur l'a conçue et déterminée (*sans* pouvoir tenir compte de toutes les « contorsions/distorsions » que certains contribuables pourraient faire de ses dispositions). Au fond, on peut dire qu'il y aurait dans ces attitudes d'« évasion » la même incohérence que chez le contribuable-fraudeur « qui réclame pour lui les avantages de la vie collective et qui se refuse à contribuer aux charges qui en seraient la contrepartie [démocratiquement fixée] »⁶¹⁶.

C'est bien ce qu'expriment les deux Professeurs de droit fiscal cités ci-dessus : « [...] C'est là une question de cohérence : on ne peut prétendre aux bénéfices que l'on retire à vivre dans une société en voulant éviter à tout prix d'y contribuer en fonction de ses capacités ». Comme le signalent les deux Professeurs cités, c'est à cela que le Président Franklin Roosevelt faisait allusion lorsqu'il complétait la phrase d'un ancien juge à la Cour suprême des Etats-Unis (« les impôts sont ce que nous payons pour une société civilisée »), en disant : « trop d'individus, toutefois, voudraient une civilisation au rabais ». Les deux mêmes Professeurs belges poussent alors leur réflexion à l'extrême en ajoutant qu'« éviter l'impôt [belge] aujourd'hui ne pourrait être vu comme un acte cohérent de résistance à l'oppression que s'il s'accompagnait d'une renonciation à l'ensemble des avantages présents et futurs attachés à l'appartenance à la société belge »⁶¹⁷. Ce serait le cas de la personne physique qui, pour fuir l'impôt sur ses revenus en Belgique, délocaliserait effectivement sa résidence dans un autre pays, et c'était par excellence le cas des « anachorètes fiscaux » de l'Antiquité (que nous avons déjà évoqués *supra*) qui partaient s'établir dans les déserts loin de toutes les commodités de la vie en cité (ou société).

C'est aussi en ce sens que s'exprimait au Royaume-Uni le Vicomte SIMON devant la Chambre des Lords en 1943, pour amorcer une critique de la *moralité* d'attitudes d'ingéniosité fiscale dont la *légalité* ne pouvait pas être contestée : « Messieurs, ces dernières années, on a consacré beaucoup d'ingéniosité dans certains milieux pour trouver les moyens de disposer de revenus, de manière telle que ceux qui adoptent ces moyens puissent jouir de bienfaits inhérents à la résidence en ce pays tout en recevant l'équivalent de ces revenus sans participer à la charge appropriée de l'imposition britannique. Des précédents judiciaires peuvent être invoqués qui déclarent qu'aussi sophistiqués et artificiels que ces moyens puissent être, ceux qui les adoptent sont en droit de le faire. Il ne fait, en effet, aucun doute qu'ils sont dans leurs droits légaux, *mais* ce n'est pas une raison pour considérer leurs efforts, ou ceux des *gentlemen* professionnels qui les assistent en cette matière, comme un exercice recommandable d'ingéniosité ou comme une dispense vis-à-vis de leurs *devoirs de bon citoyen* »⁶¹⁸.

⁶¹⁴ Voy. not. en ce sens J.-P. WINANDY, « L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois », Publications de l'Université de Luxembourg, 2004, p. 12 : « Dans le domaine de la fiscalité, il est ressenti comme [morale]ment] choquant que certains arrivent par des moyens détournés à se dérober à des charges fiscales que normalement les personnes placées dans la même situation fiscale doivent assumer ».

⁶¹⁵ Conformément à l'idée que Saint-Thomas d'Aquin s'était faite du devoir fiscal en avance sur son temps : l'obligation pour les individus vivant en société de concourir, chacun pour sa part, au bien commun (*cf. supra*).

⁶¹⁶ C. SCAILTEUR, *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, *op. cit.*, p. 103.

⁶¹⁷ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Le juste prix de la liberté », *Le Soir* du 11 avril 2013, p. 12.

⁶¹⁸ *Latilla v. I.R.C.* (1943) AC 377 House of Lords per viscount Simon, p. 381 (dont nous avons reproduit la traduction française citée par Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 45-46) : “My Lords, of recent years much ingenuity has been expended in certain quarters in attempting to devise methods of disposition of income by which those who were prepared to adopt them might enjoy the benefits of residence in this country while receiving the equivalent of such income without sharing in the appropriate burden of British Taxation. Judicial dicta may be cited which point out, tat, however elaborate and artificial such methods may be, those who adopted them are ‘entitled’ to do so. There is, of course, no doubt that they are within their legal rights, but that is no reason why their efforts or those of the professional gentlemen who assist them in the matter, should be regarded as a commendable exercise of ingenuity or as a discharge of the duties of good citizenship”.

Les mentalités évoluent chez les gouvernants, qui ne peuvent plus rester passifs-complaisants avec le mouvement actuel de lutte contre le phénomène d' « érosion de la base (imposable) » et de « transfert des bénéfiques (taxables) » des sociétés (« *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS* ») qui a été initié dès 2013 au sein de l'OCDE⁶¹⁹, et de lutte contre les pratiques de « planification fiscale agressive » des sociétés (« *Aggressive Tax Planning* » – « *A.T.P.* »)⁶²⁰ qui a débouché en 2016 sur une directive européenne « *Anti-Tax Avoidance (ATAD)* »⁶²¹ contraignant les Etats membres à adopter certaines mesures anti-abus ou évasion dans leur droit interne pour répondre de façon coordonnée aux recommandations des rapports *BEPS*.

Si les Etats sont ainsi les premiers responsables de l'intégrité du système fiscal international, les sociétés multinationales auront aussi leur rôle à jouer dès lors qu'on analyserait leurs conduites en termes moraux (et non purement légaux), comme le suggère le néerlandais Hans GRIBNAU parlant de responsabilité morale partagée : « *The concepts of 'aggressive tax planning', 'tax evasion' and 'tax avoidance' are elaborated on to exemplify the difference between a purely legal and broader approach. In moral terms, aggressive tax planning may imply loss of integrity and trust which may entail certain costs for businesses, such as reputation damage* »⁶²².

Au terme de cet *excursus* dans les méandres de la morale fiscale, et sans prétendre refermer la discussion déontologique que nous avons ouverte, nous retiendrons ici la chose suivante : certes, personne ne demande au contribuable de « consentir à l'impôt en son for intérieur » (« il faudrait être un saint... », écrivait RIVOLI)⁶²³, de même que « personne ne peut être contraint de partager les choix politiques opérés par la société à laquelle il appartient »⁶²⁴ ; néanmoins, il conviendrait d'admettre qu'à partir du moment où la nécessité d'un impôt et ses modalités d'application ont été approuvées par une majorité de représentants des citoyens, cet impôt ne mériterait en aucun cas d'être « fraudé », ni davantage d'être « évité » de la façon⁶²⁵ potentiellement « abusive » que nous avons tenté de mettre en évidence jusqu'ici, en amont du droit positif. C'est alors à l'analyse de la possibilité et de la manière d'implémenter *juridiquement*, en droit belge, cette idée que tous les procédés d' « évitement licite » de l'impôt ne seraient pas acceptables *moralement*, que nous allons donc nous livrer ci-après.

⁶¹⁹ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfiques*, Paris, Ed. OCDE, 2013 ; *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfiques*, Paris, Ed. OCDE, 2013.

⁶²⁰ *Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, 6 déc. 2012.

⁶²¹ Directive n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 19 juillet 2016, L. 193. Voy. sur ces évolutions européennes et leur transposition en droit belge, notre étude menée infra.

⁶²² H. GRIBNAU, « The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility », *E.L.R.*, août 2017, n° 1, pp. 12-28, spéc. p. 12; H. GRIBNAU, « Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play », in *Building Trust in Taxation*, Br. Peeters, H. Gribnau et J. Badisco (éd.), Cambridge, Intersentia, 2017, pp. 17 et s.; H. GRIBNAU et A.-G. JALLAI, « Good Tax Governance: A matter of Moral Responsibility and Transparency », *Nordic Tax Journal*, 2017, pp. 70-88, spéc. p. 70.

⁶²³ J. RIVOLI, *Vive l'impôt*, Seuil, 1965, p. 5, cité par Ph. MILLAN, *Le consentement à l'impôt*, op. cit., p. 335.

⁶²⁴ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Le juste prix de la liberté », *Le Soir* du 11 avril 2013, p. 12.

⁶²⁵ Nous parlons ici d'évitement de l'impôt « d'une certaine façon », et non pas « dans une certaine mesure », étant bien entendu que ce ne serait certainement pas le montant d'impôt qui serait évité (légalement) par l'effet du procédé ou du montage en question qui pourrait ou devrait (pouvoir) en déterminer le caractère « abusif ».

DEUXIEME PARTIE

—

LA QUESTION DE L'OPPOSABILITE AU FISC DES ACTES JURIDIQUES DES CONTRIBUABLES :

état des lieux en amont des mesures anti-abus

DEUXIEME PARTIE – LA QUESTION DE L’OPPOSABILITE AU FISC DES ACTES JURIDIQUES DES CONTRIBUABLES : état des lieux en amont des mesures anti-abus

Chapitre I – L’arborescence des principes en présence sous la prémisse constitutionnelle

A) L’exigence constitutionnelle de « légalité » pour l’édiction et la fixation de tout impôt

- a) Le champ d’application liminaire du principe à partir de la notion juridique d’ « impôt »
- b) La philosophie générale du principe : le « consentement démocratique » de l’impôt
- c) L’explication historique du libellé du principe : une « réaction » au régime hollandais ?
- d) La portée exacte du principe : l’étendue de la « réserve à la loi » et le tempérament admis
- e) L’articulation du principe avec le droit de propriété dans la Constitution et la CEDH

B) Les corollaires du principe pour l’interprétation et l’application des « lois » fiscales

- a) Le principe d’interprétation stricte des lois fiscales et l’adage ‘in dubio contra fiscum’
- b) L’interdiction d’application des lois fiscales par analogie et la négation de leurs lacunes

C) L’inférence d’un certain principe de ‘réalité’ pour l’appréhension des ‘faits’ imposables

- a) Le prétendu réalisme du droit fiscal vs. sa dépendance présumée au droit commun-privé
- b) L’opposabilité au fisc des « réalités » (vs. les apparences) juridiques (vs. économiques)

Chapitre II – La reconnaissance d’un principe d’opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés

A) La question de l’applicabilité au fisc des règles d’(in)opposabilité aux tiers en droit privé

- a) Les règles d’opposabilité des actes juridiques à l’égard des tiers en droit privé-commun
 - (i) Le principe d’opposabilité des contrats aux tiers, à côté de la relativité de leurs effets internes
 - (ii) Les fictions d’inopposabilité et exceptions à l’opposabilité de plein droit aux tiers en droit privé
- b) La question de l’opposabilité des actes juridiques au fisc comme à un tiers en droit privé

B) La question de l’applicabilité de la théorie de la *fraus legis* du droit privé au droit fiscal

- a) L’identification d’une théorie générale de la « fraude à la loi » en droit privé-commun
 - (i) La théorie de la fraude à la loi d’après VIDAL et les diverses conceptions en droit privé comparé
 - (ii) L’accueil mitigé de la théorie en droit privé interne vs. en droit international privé en Belgique
- b) La convocation et la révocation d’une/de théorie(s) de la « fraude à la loi » en droit fiscal
 - (i) La convocation de théories de la fraude à la loi en droit fiscal en des termes inadmissibles
 - (ii) La révocation de la fraude à la loi en droit fiscal par VIDAL et par la Cour de cassation belge

C) La circonscription de la théorie de la simulation comme limite « inhérente » au principe

- a) L’extension exacte de la notion de « simulation » en droit civil comme en droit fiscal
- b) L’appréciation plus subjective de la simulation et les montages fiscaux en plusieurs actes
- c) L’application pratique de la notion de « simulation » dans/par la jurisprudence fiscale

D) L’admission d’une limite « ex-croissante » : l’inopposabilité au fisc d’actes non simulés mais entachés d’une illicéité (violation d’une loi d’ordre public) dans le but d’éviter l’impôt

91. De façon très générale, dans la terminologie juridique en droit commun, on peut se figurer l'opposabilité comme étant « la qualité reconnue à un élément de l'ordre juridique par laquelle il rayonne indirectement hors de son cercle d'activité directe »¹. Cette définition générique suggère donc que l'opposabilité se détermine à partir d'un triptyque assez typique, selon son *effet* (l'intensité du rayonnement en question)², son *objet* (l'élément opposé/-able) et ses deux *sujets* (l'un *actif*, celui qui oppose ; l'autre *passif*, celui à qui l'on oppose)³.

L'« élément »⁴ de l'ordre juridique, *objet* de l'opposabilité, peut ainsi être aussi bien un fait qu'un acte, un droit ou plus généralement une situation. L'opposabilité désigne alors l'effet que ce fait, cet acte, ce droit ou bien cette situation pourrait avoir à l'égard de personnes qui, respectivement, ne seraient pas directement concernées par le fait en question, n'auraient pas accompli elles-mêmes l'acte en question, n'auraient pas contracté une obligation corrélative au droit en question, ou n'auraient pas œuvré/contribué à faire naître la situation en question. Qu'il s'agisse pour ces derniers de pouvoir se prévaloir de l'élément juridique envisagé ou bien d'avoir à en reconnaître (ou à en subir) l'existence, l'*effet* que traduit l'opposabilité est nécessairement *indirect*, comme l'a mis en évidence de façon lumineuse José DUCLOS, auteur d'une remarquable thèse sur la notion d'« opposabilité », qui propose « d'imaginer un cercle dont la circonférence délimite, *en deçà* et *au-delà*⁵, deux types de rapport juridique » :

« L'*intérieur* représente le domaine de l'effet direct : il concerne les personnes directement en relation avec l'élément juridique considéré, et que l'on peut d'ailleurs appeler globalement les 'acteurs' ou les 'sujets directs'⁶. Ce rapport *interne* peut d'ailleurs exister aussi bien entre plusieurs individus, comme des cocontractants ou des colitigants, qu'entre une personne et une chose, comme pour les droits réels ou les droits intellectuels.

A l'*extérieur* de ce cercle [...], se développe le rapport juridique indirect, domaine spécifique de l'opposabilité, laquelle en conséquence intéresse ceux qui ne sont pas acteurs directs, c'est-à-dire les tiers. [...] L'effet indirect, [dont la portée précise dépend de la nature et de la structure de l'élément juridique envisagé], peut être défini en général comme le *devoir de toute personne de tenir compte de ce qui existe en dehors d'elle et de s'abstenir éventuellement d'y porter atteinte*. Car l'opposabilité procède d'une vérité banale : les hommes sont interdépendants. [...] Tout fait, acte, droit ou situation par sa seule existence se propage, par une irréductible contagion sociale, en un 'irrésistible rayonnement'⁷, *au-delà* de son cercle d'activité immédiate »⁸.

¹ J. DUCLOS, *L'opposabilité (Essai d'une théorie générale)*, L.G.D.J., 1984, p. 22, n° 2-1.

² Et partant, l'argument ou le moyen de défense qu'on pourrait tirer de l'élément qu'on opposerait à autrui.

³ J. DUCLOS, *L'opposabilité (Essai d'une théorie générale)*, L.G.D.J., 1984, p. 22, n° 2-1.

⁴ Le terme ici utilisé par l'auteur précité se veut être le plus neutre et le plus englobant possible, si l'on se réfère à cet « élément » comme étant le « composant [le] plus simple d'un tout [plus] complexe [ici l'ordre juridique] » (voy. A. CUVILLIER, *Nouveau vocabulaire philosophique*, v. Élément, cité par J. DUCLOS, *op. cit.*, p. 22).

⁵ L'auteur cité reprend ici aussi les mots du Doyen J. CARBONNIER (*Droit civil*, 4, n° 52) pour tracer ce cercle « d'une manière toute physique, pour ainsi dire, comme on distingue le dedans et le dehors ».

⁶ L'auteur cité préfère de telles expressions à celle de « parties », plutôt réservée aux seuls actes juridiques, pour couvrir de façon plus neutre (dans cette première approche très générale de la notion d'« opposabilité ») tant les actes juridiques que les faits juridiques, les droits subjectifs ou les situations juridiques.

⁷ L'auteur emprunte ces mots à S. CALASTRENG, *La relativité des conventions. Etude de l'article 1165 du Code civil*, thèse Toulouse, 1939, p. 22.

⁸ J. DUCLOS, *L'opposabilité (Essai d'une théorie générale)*, L.G.D.J., 1984, p. 23, n° 2-3.

C'est bien la même définition que donne un célèbre dictionnaire de « vocabulaire juridique », de la notion d' « opposabilité » en droit commun, de la façon la plus générique possible, en la rapportant ainsi aussi bien à un *droit*, à un *acte*, ou encore à une *situation* de droit ou de fait :

« aptitude d'un droit, d'un acte (convention, jugement, *etc.*), d'une situation de droit ou de fait à faire sentir ses effets à l'égard des tiers (c'est-à-dire ici de personnes qui ne sont ni titulaires du droit ni parties à l'acte ni ayants cause ou créanciers de ces parties ni concernées en premier par la situation) non en soumettant ces tiers aux obligations directement nées de ces éléments (ce qui constitue dans les cas spécifiés où cela se produit, une extension de l'effet obligatoire par exception au principe de l'effet relatif de celui-ci), mais en les forçant à reconnaître l'existence des faits, droits et actes dits opposables (s'ils sont par ailleurs légalement prouvés), à les respecter comme des éléments de l'ordre juridique et à en subir les effets, sous réserve de leur opposition lorsque la loi leur en ouvre le droit »⁹.

Ainsi donc, le terme « opposabilité » renvoie bien à un concept « réservé » en droit commun, de même que l'adjectif « opposable », qui, s'il peut dans un contexte plutôt procédural se dire de tout argument qui « peut être utilement invoqué par un plaideur à l'encontre de son adversaire », s'utiliserait bien, d'après le même dictionnaire juridique, à propos de tout « élément de l'ordre juridique » (droit, acte, fait) « dont la valeur ne peut être méconnue par les tiers, lesquels, n'étant pas directement *obligés* par ce qui leur est *opposable*, n'en sont pas moins tenus d'en reconnaître et d'en respecter l'existence et même d'en subir les effets »¹⁰.

C'est essentiellement à propos des « actes juridiques », entendus comme des « manifestations de volonté ayant pour objet et pour effet de produire des effets en droit »¹¹, que l'on parle d' « opposabilité » en droit commun, parce que c'est pour ces « éléments » particuliers qu'on est censé pouvoir isoler plus nettement « un cercle générateur » (à l'origine de leur création), « une sphère juridique de l'initiative agissante » comme disaient RIPERT et TEISSEIRE¹². L'opposabilité renvoie alors au rayonnement¹³ de ces actes vis-à-vis de « tiers » à ces actes, c'est-à-dire – en simplifiant quelque peu ici – ceux qui n'y sont pas des « parties » contractantes (ou bien leurs ayant-droits)¹⁴, lesquelles peuvent *seules* être tenues d'exécuter des obligations ou admises à exercer des droits découlant de ces actes, en vertu du principe de « l'effet relatif des conventions » tel que celui-ci est déposé à l'article 1165 du Code civil¹⁵.

⁹ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, Quadrige, PUF, 2004, p. 625, verbo « opposabilité ».

¹⁰ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, Quadrige, PUF, 2004, p. 625, verbo « opposable ».

¹¹ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, Quadrige, PUF, 2004, p. 16, verbo « acte (juridique) ».

¹² RIPERT et TEISSEIRE, *R.T.D. Civ.* 1904, pp. 756-757.

¹³ La métaphore du « rayonnement » peut ainsi être approfondie comme le fait C. GUELFUCCI-THIEBIERGE (« De l'élargissement de la notion de partie au contrat... à l'élargissement de la portée du principe de l'effet relatif », *Rev. trim. dr. civ.*, 1994, pp. 275 et s., spéc. p. 276, n° 4) : « [le] rayonnement de force obligatoire, puissant pour les parties, soumises à la totalité de ses effets de droit, s'atténue pour les sous-contractants, concernés par un effet ponctuel, jusqu'à se transformer en un rayonnement plus diffus d'opposabilité ; ce dernier est lui-même susceptible de degrés dans la mesure où l'opposabilité est forte pour les tiers liés aux parties par un lien de droit alors qu'elle ne constitue que le halo d'un fait social quelconque pour le tiers étranger aux parties ».

¹⁴ Voy. nos explications et références apportées *infra* sur ces notions (à opposer) de « parties » et de « tiers ».

¹⁵ Qui stipule que « les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes... » (*cf.* notre étude *infra*).

Nous verrons ainsi qu'en droit des obligations (en Belgique comme en France), on parle bien d'un principe d'« opposabilité » des conventions à l'égard des tiers, comme pendant au principe de leur « relativité » entre parties (pour leurs effets obligatoires, ou « internes » dit-on en droit belge, par opposition à leurs effets « externes », alors « opposables » aux tiers)¹⁶. Si l'« opposabilité » d'un acte juridique traduit donc le fait que les tiers à cet acte doivent bien reconnaître (le cas échéant à *leur détriment*) l'existence et les conséquences de cet acte (de même qu'ils pourraient s'en prévaloir à *leur avantage* contre les parties ou d'autres tiers), c'est alors par la figure de l'« inopposabilité » que des règles dérogoires du/en droit privé permettent exceptionnellement à des tiers, tantôt de plein droit, tantôt sur la base d'une action en justice, de méconnaître l'existence d'un acte ou d'en ignorer certains des effets (et ne pas en souffrir les conséquences), alors que la validité de cet acte ne s'en trouverait pas affectée, ni entre les parties, ni à l'égard des autres tiers (non protégés par la règle d'inopposabilité).

En ce sens, la sanction d'inopposabilité, dont nous étudierons les différentes occurrences en droit privé avant de voir si elles pourraient s'appliquer en faveur du fisc pour les actes des contribuables, peut déjà être définie ici comme l'« inefficacité d'un acte à l'égard d'un tiers permettant à ce tiers de méconnaître l'existence de l'acte et d'en ignorer les effets, qui tient non pas au fait que le tiers, étranger à l'acte, n'est pas directement obligé par celui-ci (conséquence spécifique de l'effet *relatif*) mais à la circonstance que l'acte manque de l'une des conditions de son intégration à l'ordre juridique (formalité de publicité, absence de fraude ou de simulation, etc.) », ce qui suggère bien qu'il s'agit là d'une « inefficacité limitée, distincte de la nullité (*erga omnes*) ». Et l'adjectif « inopposable » se dira quant à lui, par opposition à l'adjectif « annulé », « d'un acte en lui-même maintenu mais dont les effets sont neutralisés à l'égard d'une personne qui est en droit de ne pas en souffrir »¹⁷.

92. Nous avons déjà dit combien l'établissement d'impôts tels que les impôts sur les revenus, les droits d'enregistrement et les droits de succession dépend des actes juridiques qui ont été posés par le contribuable, là où la loi fiscale s'y réfère pour y greffer l'impôt et le modaliser. On ne saurait le répéter plus simplement que ne l'avait fait le Professeur KIRKPATRICK, lorsqu'il relevait très sobrement que « la matière imposable dépend des actes accomplis et des conventions conclues par les contribuables », que « cela saute aux yeux en ce qui concerne les droits proportionnels d'enregistrement, qui frappent des conventions déterminées [...] », et que « cela est vrai aussi des impôts sur les revenus, car les revenus taxables résultent des actes accomplis par les personnes physiques et les sociétés ». Et c'est alors ce constat, tel que nous avons pu l'illustrer et le généraliser pour les trois types d'impôts concernés par notre étude, qui avait pu faire dire à ce même Professeur, douze ans avant l'adoption de la nouvelle règle-« abus fiscal » dans notre droit, qu'« il n'y a pas de question plus fondamentale en droit fiscal que celle de l'*opposabilité* au fisc des *actes* [juridiques] accomplis par les contribuables »¹⁸.

¹⁶ Voy. *infra* nos explications et nos références (doctrinales et jurisprudentielles) données sur ces deux principes complémentaire du droit des obligations, que ce soit en Belgique ou en France.

¹⁷ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Association Henri Capitant, Paris, P.U.F., Quadriga, 2004, p. 484.

¹⁸ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, mars 2000, p. 193.

Comme nous l'avons déjà dit aussi, c'est en effet bien à « l'opposabilité au fisc » des actes juridiques accomplis par les contribuables que tient l'*efficacité* du procédé d'évitement *licite* de l'impôt consistant pour le contribuable à (librement) « choisir la voie la moins imposée ». Et *a contrario*, comme nous l'avons déjà annoncé également, c'est bien par le fait de rendre « inopposables au fisc » des actes juridiques posés par les contribuables, que des procédés d'évitement de l'impôt qui seraient bien *licites* pourraient néanmoins être neutralisés (ou rendus *inefficaces*), comme ce serait ainsi le cas en présence d'un « abus fiscal » au sens de la nouvelle disposition générale (anti-abus) qui est applicable depuis 2012 dans ces trois matières des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et des droits de succession.

C'est pourquoi, *après* avoir dans la première partie de notre étude reposé la frontière entre les procédés d'évitement de l'impôt licites et illicites, et avoir cherché à identifier abstraitement le problème de l'abus en question dans la sphère des procédés licites, et *avant* de nous essayer à dresser une théorie générale de « l'abus fiscal » dans la troisième et dernière partie de notre étude, il conviendrait de consacrer cette deuxième partie (intermédiaire) de notre étude à cette question fondamentale de « l'opposabilité au fisc des actes juridiques des contribuables ». Il s'agira ainsi de dégager les conditions auxquelles ces actes juridiques seraient opposables au fisc lorsque celui-ci établit l'impôt des parties ou contribuables concernés, et de circonscrire les hypothèses dans lesquelles ils ne le seraient pas (*en amont* de toute disposition anti-abus).

Pour ce faire, il nous faudrait tout d'abord revisiter toute l'arborescence des principes de notre droit fiscal qui découlent directement ou indirectement de l'exigence de légalité de l'impôt (que ce soit pour l'édiction ou l'adoption d'un impôt, pour l'interprétation des lois fiscales, ou encore, pour l'appréhension des faits imposables), afin de ré-éprouver tous les fondements d'un principe que l'on pourrait déjà poser comme un postulat de toutes nos discussions : « l'opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés » (pour l'établissement de l'impôt).

Nous pourrions ensuite vérifier toute la validité de ce postulat en le confrontant aux divers mécanismes du droit privé que mobilise cette question de l'opposabilité des actes juridiques des contribuables au fisc : les règles d'opposabilité et inopposabilité aux tiers en droit privé ; la théorie de la « fraude à la loi » comme moyen alternatif de rendre un acte non simulé « inefficace » (c.-à-d. inapte à faire éviter l'application d'une règle obligatoire) en droit privé ; la « simulation » en tant que seule cause admissible (*a priori*, en amont des dispositions légales fiscales anti-abus/évitement) d'inopposabilité au fisc d'un acte juridique ; la violation d'une obligation légale (non fiscale), commise dans le but d'éviter l'impôt, comme cause additionnelle (mais contestée) d'inopposabilité d'un acte au fisc en l'absence de simulation.

Nous verrons ainsi que ce sont tous ces principes revisités (dans le chapitre I^{er} de cette partie) qui commandent ou induisent les solutions ou réponses qui ont été consacrées par la Cour de cassation ou se sont dégagées en doctrine sur cette question fondamentale de l'opposabilité au fisc des actes juridiques des contribuables (et que nous reformulerons ici dans le chapitre II): que ce soit l'idée que les fictions d'inopposabilité que le droit privé prévoit pour certains actes en faveur de certains tiers ne devraient pas pouvoir être invoquées par le fisc lorsqu'il établit l'impôt, l'idée que la théorie de la fraude à la loi telle qu'elle peut se concevoir en droit privé ne devrait pas pouvoir s'appliquer en droit fiscal (du moins, sans trouver d'appui dans une disposition légale anti-abus), ou encore, l'idée que la simulation dont le fisc voudrait se prévaloir ne devrait pas pouvoir s'apprécier autrement qu'en droit privé. Et ce sont encore ces principes qui pourraient nous faire critiquer *in fine* la jurisprudence de la Cour de cassation qui admet l'inopposabilité au fisc d'actes qui ne seraient pas simulés mais entachés d'une illicéité (violation d'une loi d'ordre public non fiscale) commise dans le but d'éviter l'impôt¹⁹.

C'est à tout cela que sera consacrée cette partie intermédiaire de notre étude : dresser un « état des lieux » sur cette question de « l'opposabilité des actes juridiques du contribuable au fisc », tant aux confins de tous les principes généraux pertinents de notre droit fiscal qu'au contact des règles, théories ou mécanismes du droit privé susceptibles de venir impacter la question, et sans envisager à ce stade l'exception légale d'inopposabilité pour cause d'« abus fiscal » (ou toute autre inopposabilité prévue dans le cadre de dispositions anti-abus de la loi fiscale).

Chapitre I – L'arborescence des principes en présence à partir de leur prémisse constitutionnelle

Chapitre II – La reconnaissance d'un principe d'opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés

¹⁹ Nous verrons toutefois que cette jurisprudence peut être justifiée eu égard à la liberté des conventions, qui suppose de ne pas violer les lois d'ordre public, et qui constitue, à côté du principe de légalité de l'impôt, le deuxième « pilier » sur lequel repose le principe même du « libre choix de la voie la moins imposée ».

CHAPITRE I –
L'ARBORESCENCE DES PRINCIPES EN PRESENCE
A PARTIR DE LEUR PREMISSE
CONSTITUTIONNELLE

93. Le principe constitutionnel dit de la « légalité de l'impôt », tel qu'il est proclamé à l'article 170 de notre Constitution, est à la source de tous les principes que l'on véhicule dans notre droit fiscal en doctrine ou en jurisprudence lorsque l'on parle de « libre choix de la voie la moins imposée » et/ou d' « opposabilité au fisc d'actes juridiques des contribuables ». Que ce soit l'exigence d'interprétation stricte des lois fiscales, l'interdiction de leur application par analogie, ou encore, le devoir du fisc d'établir l'impôt sur la base des réalités visées par la loi (en se fiant aux actes juridiques non simulés des contribuables, qualifiés conformément aux notions du droit privé, tant que la loi fiscale s'y réfère et qu'elle n'en a pas décidé autrement), il ne s'agirait bien à chaque fois que de corollaires, inférences ou déductions à resituer dans le sillage de cette prémisse constitutionnelle qui veut qu'aucun « impôt » (ou prélèvement fiscal) ne puisse être établi et réclamé par une autorité en Belgique sans avoir été prévu *par la loi*²⁰.

Camille SCAILTEUR, auteur qui s'est beaucoup intéressé dans notre droit fiscal, comme nous le reverrons, à la question des *limites* du « libre choix de la voie la moins imposée », présentait ainsi tous ces principes comme les *fondements* d'un tel droit pour le contribuable, en brossant comme suit toute la séquence d'inférences « en cascade » permettant de passer du principe constitutionnel de la « légalité de l'impôt » à notre postulat d' « opposabilité au fisc » des actes juridiques non simulés des contribuables (pour l'établissement de leur imposition) :

« A la différence de l'impôt ancien qui était regardé comme une contrainte à laquelle il était permis d'échapper dès qu'on en trouvait le moyen, l'impôt moderne, quand il n'est pas détourné de son but, n'a rien d'odieux puisqu'il est levé pour subvenir à des dépenses d'intérêt général. [...] Mais comme néanmoins l'imposition des citoyens reste toujours, dans notre organisation sociale, une restriction de la liberté et une limitation de la propriété, l'obligation fiscale ne s'étend pas au-delà des prescriptions de la loi qui l'établit. [...]

D'où il suit que l'on ne peut, sans étendre arbitrairement la portée de la loi fiscale, ranger des actes ou des faits qui ne sont pas visés par elle, dans la catégorie des opérations imposables. Car appliquer l'impôt à des situations que le législateur n'a pas prévues, mais qu'il aurait imposées s'il avait pu les prévoir, ce n'est pas interpréter le texte pour en dégager le sens, c'est ajouter à la loi et enlever son fondement à l'obligation fiscale.

Ne faut-il tout de même pas dire, en considérant les droits établis sur les faits juridiques, que le législateur a entendu frapper toutes les conventions qui aboutissent au même résultat économique, parce qu'elles manifestent la même capacité contributive et que l'on ne peut supposer qu'il ait voulu atteindre certains actes, à l'exclusion des autres, en blessant ainsi le principe primordial de l'égalité de l'impôt ?

Cependant, ce qu'il importe de connaître, c'est le contenu d'une volonté réelle et non pas celui d'une volonté supposée qui a pu ne pas exister. Or la loi soumet aux droits des actes déterminés et non point tous les actes qui produisent les mêmes effets économiques. Il faut en conclure que les opérations qui ne rentrent pas dans les termes de la loi ne sont pas assujetties à l'impôt, quelle que soit la similitude qu'elles présentent avec celles qui sont imposées. En un mot, il est permis de se mettre en dehors du champ d'application de l'impôt en exploitant les fissures des textes légaux. En revanche, il est défendu d'utiliser des actes simulés, car les impositions doivent être assises, non sur des apparences, mais sur des réalités²¹ »²².

²⁰ Ou du moins par une norme émanant de l'assemblée démocratiquement élue du niveau de pouvoir concerné, comme nous allons le voir.

²¹ L'auteur cite ici l'arrêt Cass., 18 octobre 1949, *Pas.*, 1950, I, 87 (en matière d'impôts sur les revenus), sur lequel nous reviendrons *infra*.

²² C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, n° 19535, pp. 293-295.

C'est bien toute cette arborescence ou cascade de principes que nous voudrions retracer ici, pour pouvoir asseoir sur tous ses véritables fondements (et par-delà les adages et slogans qui encombrant ou polluent parfois notre droit fiscal²³), un certain principe d'opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés des contribuables (au terme de ce chapitre **I^{er}** de cette deuxième partie de notre étude, et avant d'en éprouver l'exacte étendue dans le chapitre **II**).

Pour bien cerner le principe constitutionnel en question dans tous ses tenants et aboutissants, il nous faudrait d'abord commencer par exposer ce que prescrit cette exigence de légalité pour l'édition et la fixation de l'impôt (en repartant de l'énoncé du principe, de son explication historique et/ou philosophique, de son champ d'application limité à la notion d'impôt, pour en saisir sa portée exacte, ses éventuels tempéraments, son articulation avec la propriété...) (**A**). Ce n'est qu'après avoir bien compris ce qu'elle signifie pour l'auteur des normes fiscales (le pouvoir édictant un impôt) que nous pourrions alors examiner ce que cette exigence de légalité de l'impôt implique pour les autorités chargées de lever ces impôts ou d'appliquer ces normes fiscales (et pour les contribuables censés les subir), en dégagant d'abord les principes qui en découlent pour l'interprétation et l'application des lois fiscales (les principes d'interprétation stricte des lois fiscales et de leur non-application par analogie) (**B**), et puis ensuite ceux qui gouvernent l'appréhension des « faits » sur lesquels l'impôt doit être établi (entre le 'réalisme' et la 'dépendance au droit privé', qu'on prête parfois trop catégoriquement au droit fiscal) (**C**).

La résultante de tous ces principes induits ou déduits dans la filiation du principe de légalité devrait être, en réponse à notre question de départ, que tous les actes juridiques accomplis par les contribuables sont *a priori* bien opposables au fisc pour l'établissement de leur imposition tant qu'ils sont juridiquement réels (c.-à-d. non simulés). Ce « postulat », dont nous aurons ainsi revisité et resitué les fondements parmi les grands principes de notre droit fiscal, ne restera pas un « axiome » puisque nous en vérifierons encore l'exactitude au contact des principes, notions et mécanismes du droit privé, avant d'en redécouvrir la confirmation ou la consécration à travers les grands arrêts de jurisprudence fiscale de notre Cour de cassation.

²³ Jusqu'à parfois se contredire, comme nous le verrons pour certains d'entre eux.

A) L'exigence constitutionnelle de « légalité » pour l'édition et la fixation de tout impôt

94. La Constitution belge consacre depuis son origine, en son Titre V, aux articles 170 à 172, plusieurs garanties fondamentales *spécifiquement* applicables aux individus qui se verraient réclamer, en Belgique, de la part de l'autorité, un prélèvement qualifiable d'« impôt » (d'où la nécessité de définir cette notion juridique qui détermine l'applicabilité de ces principes²⁴) : principes de légalité de l'impôt, d'annualité de l'impôt, et d'égalité dans/devant l'impôt²⁵. Et à ces protections spécifiques s'ajoutent aussi tous les droits et libertés individuels garantis au Titre II de la Constitution, qui ne concernent certes pas expressément la matière « fiscale », mais qui peuvent néanmoins également être invoqués par les contribuables qui se trouveraient confrontés à des normes « fiscales » dont ils contesteraient la compatibilité avec ces droits et libertés (comme le droit à l'inviolabilité de la propriété, le droit au respect de la vie privée)²⁶.

Parmi les différents principes constitutionnels qui encadrent directement le pouvoir de « lever l'impôt » et qui conditionnent donc la validité de la « norme fiscale »²⁷ en droit belge²⁸, on peut alors sous-distinguer pédagogiquement les principes dits « formels » d'un côté et les principes dits « matériels » de l'autre côté²⁹, selon qu'ils sont plutôt relatifs à la *forme* de la norme fiscale, à la façon dont elle doit être introduite dans l'ordre juridique, ou bien qu'ils concernent plutôt le *contenu* de la norme fiscale, l'étendue des obligations qu'elle prévoit et/ou la manière dont elle les configure et les répartit entre différents types de contribuables.

²⁴ Voy., pour une thèse de doctorat entièrement consacrée à l'exercice de définition du concept d'« impôt », M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, Bruxelles, Larcier, (à paraître), 928 p.

²⁵ Voy., en général sur les garanties ou protections que les contribuables peuvent puiser dans la Constitution en Belgique, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », in M. Verdussen et N. Bonbled (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique – Les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 1567-1598 ; A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Annales de Droit de Louvain*, vol. 75, 2015, n^{os} 3-4, pp. 387-449 ; P. PEETERS, « De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtzekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof », *T.B.P.*, 2005, pp. 334-350 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

²⁶ Voy., sur ces « droits fondamentaux » qui sont susceptibles d'intervenir en matière fiscale, V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, 531 p.

²⁷ Dans la typologie originale proposée par M. PELLETIER (*Les normes du droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2008, p. 39) à propos des différentes normes du droit fiscal, ces principes constitutionnels seraient qualifiés de « normes de production de normes », et les normes ainsi produites conformément à ces normes constitutionnelles seraient qualifiées tantôt de « normes fiscales » lorsqu'il s'agit de normes *hypothétiques* prévoyant que tel impôt est dû dans telle situation et de telle manière, tantôt de « normes d'imposition » lorsqu'il s'agit de normes *catégoriques* ordonnant à tel individu déterminé de s'acquitter de telle cotisation d'impôt déterminée, en application des normes hypothétiques précitées (ce qui distingue l'ordre de payer émis par l'agent du fisc de celui d'un bandit).

²⁸ Voy., pour une approche de droit comparé à propos de ces principes constitutionnels encadrant l'adoption ou l'introduction de la norme fiscale dans différents ordres juridiques contemporains, M. BOURGEOIS, « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in Br. PEETERS, e.a. (éd.), *The Concept of Tax*, EATLP, International Tax Series, n^o 3, Amsterdam, IBFD, 2008 (2005-Congress), pp. 79-196.

²⁹ Voy., sur cette distinction d'intérêt pédagogique, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 1571.

En tant qu'il protège les contribuables quant à la « nature formelle » des normes sur la base desquelles un impôt peut leur être réclamé, le principe de légalité de l'impôt³⁰ consacré à l'article 170 de la Constitution apparaît donc comme un principe « formel »³¹ d'encadrement du pouvoir d'imposer, au même titre que le principe d'annualité de l'impôt³² prévu à l'article 171 de la Constitution, qui requiert que l'exécutif soit bien ré-autorisé formellement chaque année par le législatif à lever les impôts qui sont applicables sur la base des lois en vigueur.

En revanche, le principe d'égalité dans et devant l'impôt³³ qui est déposé à l'article 172 (considéré comme une répétition en matière fiscale du principe d'égalité et non-discrimination consacré de façon générale aux articles 10 et 11³⁴) est quant à lui un principe « matériel », comme le serait aussi l'exigence d'imposer selon les capacités contributives si celle-ci était prévue dans la Constitution en Belgique, à l'instar des Constitutions allemande et italienne³⁵.

³⁰ Voy., sur ce principe constitutionnel de légalité en matière fiscale, notamment, H. BORTELS et J. THEUNIS, «Het fiscale legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Gronwettelijk Hof (2005-2015)», *T.F.R.*, 2016, n° 501, pp. 418-438; H. BORTELS et P. HEYVAERT, «Het legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: een variërende intensiteit van de toetsing», *T.B.P.*, 2011/6, spéc. pp. 336-346 ; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in X., *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320; Br. PEETERS, «Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?», in Br. Peeters et J. Velaers (dir.), *De grondwet in groothoekperspectief: Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen, Intersentia, 2007, pp. 509-562; K. ROSSIGNOL, «'No taxation without legislation': het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », in M. De Jonckheere (éd.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, die Keure, 2011, pp. 73-106; J. THEUNIS, «Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof», *T.F.R.*, n° 295, 2006, pp. 79-96; E. VAN DE VELDE, *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gand, Larcier, 2009, pp. 149-229; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 91-134.

³¹ Voy. également, suivant cette distinction entre principes *formels* et *matériels* (d'exercice du pouvoir fiscal), K. ROSSIGNOL, « 'No taxation without legislation': het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », in M. DE JONCKHEERE (éd.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, die Keure, 2011, pp. 73-106.

³² Voy., sur ce principe constitutionnel d'annualité de l'impôt, F. VAN DE GEJUCHTE, « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, 2013/3, pp. 187-194 ; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in X., *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320, spéc. pp. 297-303.

³³ Voy., sur ce principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale, F. DIERCKX, «Fiscaliteit : 'gelijkheid' en 'non discriminatie', twee zijden van een zelfde munt?», in *Gelijke behandeling in de bedrijfswereld, 20^{ste} Dag van de bedrijfsjurist*, 19 novembre 2009; V. SEPULCHRE, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 5-55 ; V. SEPULCHRE, « Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale », in C. DOCCLO (éd.), *ALABASTER – IFA 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 255 et s. ; S. VAN CROMBRUGGE, « De gelijkheid in het fiscaal recht », in *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblio, 2007, pp. 11-62. Voy. aussi, sur l'application de ce principe d'égalité en matière de fiscalité communale, R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité – Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.* 2006, liv. 1-2, pp. 20-30 ; J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 53-85.

³⁴ Lesquels articles peuvent toujours être invoqués de façon isolée ou combinée avec d'autres droits et libertés garantis dans la Constitution (*cf.* la logique de raisonnement « combinatoire » que nous évoquerons ci-après et qui avait permis à la Cour constitutionnelle, à l'époque où elle n'était pas directement compétente pour ce faire, d'opérer déjà un contrôle du respect du principe de légalité de l'impôt par le truchement du contrôle du respect du principe d'égalité et de non-discrimination).

³⁵ Voy., sur l'existence d'une telle exigence en droit belge, A. LACHAPPELLE « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, liv. 5-6, pp. 331-

C'est uniquement le principe constitutionnel de légalité de l'impôt qu'il nous faut étudier ici dans tous ses tenants et aboutissants, pour pouvoir remonter au fondement constitutionnel de la liberté pour les contribuables de « choisir la voie la moins imposée » et à tout ce que cela implique quant à l'opposabilité au fisc des actes juridiques qu'ils accomplissent dans ce cadre. Et c'est alors essentiellement par rapport à ce même principe constitutionnel qu'il nous faudra ultérieurement confronter, dans notre droit fiscal, les différentes exceptions qui sont admises – ou qu'on a voulu faire admettre – à cette « opposabilité », pour vérifier qu'elles ne laisseraient pas au fisc le loisir de redéfinir arbitrairement les conditions d'imposition fixées par la loi.

Avant d'en présenter les principales conséquences pour ce qui est de l'interprétation et de l'application des lois fiscales, le principe constitutionnel de légalité de l'impôt peut d'abord être étudié « en tant que tel », en s'arrêtant sur les points d'intérêt suivants³⁶ : son champ d'application liminaire lié à la notion juridique d' « impôt » (*a*), son énoncé et sa substance en lien avec sa raison d'être philosophico-politique (*b*), l'explication historique de son libellé dans son contexte d'adoption à la création de l'Etat belge (*c*), sa portée exacte et son tempérament dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle (*d*), sa relation intrinsèque avec le droit de propriété garanti par ailleurs dans la Constitution et au sein de la CEDH (*e*).

372. Voy. aussi, sur un tel principe de capacité contributive en droit comparé, notamment M. BOURGEOIS, « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in *The Concept of Tax, op. cit.*, pp. 79-196.

³⁶ Voy., sur tous ces points à aborder dans le cadre de notre étude du principe de légalité de l'impôt, notamment, H. BORTELS et J. THEUNIS, « Het fiscale legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Gronwettelijk Hof (2005-2015) », *T.F.R.*, 2016, n° 501, pp. 418-438; H. BORTELS et P. HEYVAERT, « Het legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: een variërende intensiteit van de toetsing », *T.B.P.*, 2011/6, spéc. pp. 336-346 ; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in X., *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320; Br. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie? », in Br. Peeters et J. Velaers (dir.), *De grondwet in groothoekperspectief: Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen, Intersentia, 2007, pp. 509-562; K. ROSSIGNOL, « “No taxation without legislation”: het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », in M. De Jonckheere (éd.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, die Keure, 2011, pp. 73-106; J. THEUNIS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof », *T.F.R.*, n° 295, 2006, pp. 79-96; E. VAN DE VELDE, *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gand, Larcier, 2009, pp. 149-229; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 91-134.

a) Le champ d'application liminaire du principe à partir de la notion juridique d' « impôt »

95. S'agissant de la notion juridique d' « impôt »³⁷, qui conditionne donc au premier chef l'applicabilité des principes spécifiquement proclamés par la Constitution en matière fiscale, elle est définie en droit belge notamment par la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle, à défaut de faire l'objet d'une définition formelle dans la Constitution voire même dans la loi. Ainsi selon la Cour de cassation, l'impôt peut se définir en Belgique comme « un prélèvement pratiqué *par voie d'autorité* par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux *services d'utilité publique* »³⁸. Et selon la Cour constitutionnelle (se limitant à parler de l'impôt levé au profit de l'Etat fédéral), « l'impôt constitue un prélèvement pratiqué *par voie d'autorité* par l'Etat ; il est inscrit à son budget et ne constitue *pas la contrepartie* d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément »³⁹.

Sous réserve de certaines précisions supplémentaires apportées par la définition de la Cour de cassation (quant aux entités politiques dotées d'une « autonomie fiscale » en Belgique⁴⁰ et quant aux différents facteurs de rattachement à leur « souveraineté fiscale »⁴¹), les deux définitions mettent en avant les mêmes éléments constitutifs ou caractéristiques de l'impôt : d'une part, l'absence de consentement *individuel*⁴² du contribuable à l'égard du prélèvement opéré sur ses biens⁴³, et d'autre part, l'absence de contrepartie (ou de contre-prestation) *individualisée* en faveur du contribuable et *proportionnée* au montant du prélèvement subi.

³⁷ Voy., pour une thèse de doctorat entièrement consacrée à l'exercice de définition du concept d' « impôt », M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, Bruxelles, Larcier, (à paraître), 928 p.

³⁸ Cass., 20 mars 2003, *Pas.*, I, 556, concl. DE RIEMAECCKER, *F.J.F.*, n° 2003/181, *J.L.M.B.*, 2003, pp. 1186-1198, note G. ROSOUX, « Cacophonie jurisprudentielle autour de la notion d'impôt ». Voy., aussi pour la même définition sous réserve de l'évocation des entités fédérées, Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, pp. 191 et s.; Cass., 12 octobre 1954, *Pas.*, 1955, 106, concl. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *J.T.*, 1955, p. 194.

³⁹ Voy., notamment, C. Const., 19 avril 2006, n° 52/2006, B.4.1.

⁴⁰ C'est-à-dire : le pouvoir de lever des impôts *à son profit* et d'en régler les éléments normatifs « essentiels » (au sens où nous le précisons par après). Cette autonomie fiscale (aussi appelée « pouvoir fiscal propre ») est implicitement reconnue à ces collectivités politiques par l'article 170 de la Constitution, comme nous l'avons déjà vu *supra* (en présentant la philosophie générale du principe de légalité porté par cette disposition)

⁴¹ Ainsi, en matière de fiscalité directe, la plupart des Etats souverains fondent leur pouvoir d'imposer des revenus *tantôt* sur le fait que le bénéficiaire du revenu « réside » sur leur territoire (rattachement *personnel*), *tantôt* sur le fait que le revenu lui-même puise sa « source » sur ce territoire (rattachement *matériel*).

⁴² A distinguer du consentement *collectif* formalisé par l'(exigence d') adoption parlementaire des lois fiscales (cf. l'idée de « consentement démocratique de l'impôt » qui constitue la *ratio legis* du principe tel que nous l'avons introduit en substance *supra*, dans sa philosophie générale).

⁴³ L'impôt ne doit pas nécessairement porter sur une prestation *en argent*, mais pourrait très bien porter sur une prestation *en nature*, comme c'était le cas des « corvées » au Moyen-Age (A. NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, Paris, P.U.F., 1978). Voy. aussi ici la possibilité, aujourd'hui prévue par le Code des droits de succession, de s'acquitter de l'impôt successoral par « dation d'œuvre d'art », ce qui, loin d'en faire un « impôt en nature », doit être vu comme une modalité exceptionnelle de recouvrement d'un impôt normalement payable en argent.

Ce sont alors ces deux caractéristiques dominantes du prélèvement fiscal qui le singularisent par rapport à d'autres types de paiements qui peuvent être réclamés par l'autorité publique, comme ceux qui pourraient être perçus au titre de « redevances » ou de « rétributions »⁴⁴.

Dans la jurisprudence de la Cour de cassation et de la Cour constitutionnelle, ces deux dernières notions peuvent ainsi être respectivement définies comme suit, *par contraste* avec celle d'« impôt » :

« Une *redevance* est essentiellement la rémunération que l'autorité réclame à certains redevables en contrepartie d'une prestation spéciale qu'elle a effectuée à leur profit personnel ou d'un avantage direct et particulier qu'elle leur a accordé; son montant doit présenter un rapport raisonnable avec l'intérêt du service fourni, faute de quoi elle doit être considérée comme un impôt »⁴⁵.

« Une *rétribution* est l'indemnisation d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément. Elle n'a qu'un caractère d'indemnisation, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable »⁴⁶.

Prélèvement *contraignant* opéré par une autorité publique *sans contre-prestation* directe et individualisée au profit de celui qui le subit, l'impôt se distingue encore des cotisations de sécurité sociale⁴⁷ (auxquelles le principe constitutionnel de légalité de l'impôt ne s'applique donc pas) en ce que son produit sert à couvrir de façon générale, *sans affectation* prédéfinie, toutes les dépenses de la collectivité qui le perçoit. Ce dernier élément caractéristique de la notion juridique d'impôt ressort d'ailleurs également, avec les deux autres éléments précités, bien clairement des définitions qui sont habituellement données en doctrine, et notamment, des définitions classiques d'auteurs français et néerlandais qui ont « fait école » chez nous :

JEZE : « L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »⁴⁸.

ADRIANI-VAN HOORN: “*De heffing waardoer de Overheid zich door middel van juridische dwang, middelen verschaft om publieke uitgaven te bestrijden, zulke zonder er enige prestatie daartegenover te stellen*”⁴⁹.

⁴⁴ S'agissant des « rétributions » à distinguer des « impôts » (et des simples « redevances » ?), l'article 173 de la Constitution viendrait « verrouiller » le système des garanties prévues par les articles 170 et suivants, en posant une sorte d'exigence de légalité « allégée » où le législateur devrait seulement prévoir « les cas » dans lesquels une telle rétribution peut être perçue, sans fixer les modalités d'établissement de son montant (E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, op. cit., pp. 142 et 153). La portée exacte de cet article n'est toutefois pas claire, et donne lieu à presque autant de lectures différentes qu'il y a d'auteurs qui l'ont étudiée : V. SEPULCHRE, « Impôt, rétribution, et redevance – Conséquences pratiques d'une distinction fondamentale », *R.G.F.*, 2005, pp. 14-28 ; J. KIRKPATRICK et P. GLINEUR, « La distinction entre l'impôt et la rétribution régie par l'article 113 de la Constitution », in *Mélanges offerts à Jacques Velu*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1992 ; Br. PEETERS, « De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 van de Grondwet », *R.W.*, 1987-1988, pp.241-250 ; R. ANDERSEN, « La notion de 'redevances', spécialement au regard de l'art.113 de la Constitution », in *Liber Amicorum Prof. E.M. Krings*, Bruxelles, Story-Scientia, 1991, pp. 941-951.

⁴⁵ Cass, 10 septembre 1998, *Pas.*, 1998, I, 397.

⁴⁶ C. Const., 22 novembre 2006, n° 172/2006, B.18.

⁴⁷ Voy., not. sur le sujet, B. PEETERS, « Het onderscheid tussen socialezekerheidsbijdragen en belastingen : een vergelijkend overzicht van de Belgische en de Europese jurisprudentie », *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p.373-406 ; S. DAVID, « La nature juridique des cotisations à la sécurité sociale », *Rev. dr. soc.*, 1952, pp. 169-182.

⁴⁸ Cette définition ainsi attribuée à Gaston JEZE (*Encyclopedia Universalis*, 1996, v° Impôt, vol. 11, p. 1001) viendrait en réalité de Georges VEDEL (O. NEGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », in *Revue de droit public*, 2008, n° 1, pp. 119-131), tandis que, dans son Cours de finances publiques (1936-1937, LGDJ, 1937, p. 38), JEZE donnait la définition suivante : « Une prestation de valeurs pécuniaires exigée des individus d'après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général, et uniquement à raison du fait que les individus qui doivent les payer sont membres d'une communauté politique organisée ».

⁴⁹ P.J.A. ADRIANI et J. VAN HOORN, *Het belastingrecht*, 2^e éd., t. I Amsterdam, 1954, n° 18.

Ce sont donc toutes ces caractéristiques propres au prélèvement fiscal qui justifient ainsi l'application de protections ou garanties spécifiques prévues expressément par la Constitution, et, en l'occurrence, pour ce qui concerne notre étude, de cette exigence d'intervention d'une norme du pouvoir « législatif » (au sens d'une règle votée par l'assemblée *démocratiquement* élue du niveau de pouvoir concerné, comme nous allons le comprendre ci-après) pour prévoir la levée d'un impôt et pour en régler les « principales » conditions d'application et de calcul (au sens des « éléments *essentiels* de l'impôt » tels que nous les identifierons ci-après⁵⁰).

⁵⁰ Voy. notre point sur la portée exacte du principe et l'étendue précise de la réserve de compétence « à la loi ».

b) La philosophie générale du principe : le « consentement démocratique » de l'impôt

96. Le principe de la « légalité de l'impôt » est énoncé à l'article 170 de la Constitution⁵¹, qui dispose en son § 1^{er} qu' « aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que *par une loi* ». Des dispositions analogues se retrouvent aux paragraphes suivants du même article pour ce qui concerne chacun des *autres niveaux* de pouvoir qui coexistent en Belgique avec l'Etat fédéral et qui se voient également reconnaître, par ce biais, une « autonomie fiscale » (appelée aussi « pouvoir fiscal propre »)⁵², qu'il s'agisse des collectivités fédérées ou des collectivités décentralisées. Ainsi, les impôts au profit des régions ou des communautés ne peuvent être instaurés que « *par un décret ou une règle visée à l'article 134 [de la Constitution]*⁵³ » (article 170, § 2, al. 1^{er}), et les charges ou impositions levées au profit des provinces ou des communes (ou encore, au profit des agglomérations ou fédérations de communes) ne peuvent être prévues que « *par une décision de leur conseil* » (article 170, § 3, al. 1^{er} et § 4, al. 1^{er}).

En substance, le principe de la légalité de l'impôt veut que, pour chacune des collectivités publiques ainsi dotées d'une « autonomie fiscale » (la collectivité fédérale, les collectivités fédérées et les collectivités décentralisées énumérées), la décision de *créer* un prélèvement de nature « fiscale » et d'en *déterminer* les principales conditions d'application et de calcul soit prise par l'assemblée délibérante démocratiquement élue de l'entité concernée (le Parlement fédéral, le Parlement régional ou communautaire, le Conseil provincial ou communal). Ainsi, un tel principe n'est rien d'autre que la traduction juridique de l'idée philosophico-politique selon laquelle les citoyens, à défaut de pouvoir négocier et contracter *individuellement* les impôts qu'ils subissent sur leurs biens et ressources propres, doivent pouvoir « consentir » (ou non) à ces impôts de façon *collective* et « démocratique »⁵⁴, que ce soit par l'intermédiaire des représentants qu'ils ont élus au Parlement (dans le cadre d'une démocratie représentative), ou bien par leur vote immédiatement exprimé (dans un régime de démocratie dite « directe »).

⁵¹ L'article 172, al. 2, de la Constitution participe aussi du principe de « légalité » en matière fiscale, mais pour les exemptions ou modérations d'impôt, comme nous le verrons *infra* en cernant la portée exacte du principe.

⁵² C'est-à-dire le pouvoir de lever des impôts à son profit et d'en fixer les composants normatifs essentiels. A noter par ailleurs que d'autres dispositions de ce Titre V de la Constitution relatifs aux finances publiques consacrent l'autonomie « budgétaire » des communautés et régions (pour régler l'affectation de leurs recettes) et prévoient que leur système de financement est fixé par une loi votée à la majorité « spéciale » (art. 175 à 178).

⁵³ C'est-à-dire une norme qui serait adoptée par l'une de ces entités fédérées et qui aurait « force de loi ».

⁵⁴ La doctrine française parle plutôt de « consentement *de* l'impôt » pour évoquer ce consentement démocratique qui est requis pour l'adoption de tout impôt, tandis qu'elle parle de « consentement *à* l'impôt » (voire encore d'« assentiment *à* l'impôt ») pour viser le degré (souvent déficitaire, comme nous l'avons vu) d'adhésion psychologique ou sociale des contribuables envers les impôts qui leur sont réclamés en vertu de la loi (voy. A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Les Presses de Science-Po, 2000 ; P. BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *R.F.F.P.*, n° 51, 1995, pp. 81-89 ; Ph. MILLAN, *Le consentement à l'impôt*, Thèse de doctorat, Atelier national de reproduction des thèses, 1996, p. 343).

Ce principe du « consentement démocratique » de l'impôt provient d'une tradition séculaire, dont on retrouve déjà de premières manifestations dans l'Antiquité (à Athènes, à Rome voire dans l'Histoire du peuple juif)⁵⁵, et dont la première occurrence célèbre remonte à la *Magna Carta* du 21 juin 1215, concession du Roi d'Angleterre Jean « sans terre » à des aristocrates anglais pour contrer leurs velléités d'insurrection⁵⁶. Si on trouve aussi une expression de ce principe dans la Paix de Fexhe, signée le 18 juin 1316 pour l'ancienne Principauté de Liège, c'est dans le modèle anglais de démocratie parlementaire qu'il connut ensuite d'illustres consécutions, avec la *Petition of Right* du 7 juin 1628, puis le *Bill of Rights* du 13 février 1689, grandes étapes dans la conquête de ce droit absolu à ce que tout impôt levé par le Royaume ait été consenti par le Parlement⁵⁷, ce qui s'exprime dans l'adage « *No taxation without representation* » (ou « *Taxation requires legislation* ») en droit public anglais⁵⁸ (cf. aussi la formule de BODIN, dans *Les Six Livres de la République* en 1576 : « Imposer, c'est légiférer »)⁵⁹.

L'idée part d'un double postulat, à savoir que d'une part, l'impôt est certainement *nécessaire* pour permettre à l'Etat et à toute collectivité politique en général d'assurer et d'assumer les missions d'intérêt public qui lui sont dévolues dans nos sociétés actuelles⁶⁰, et que d'autre part, l'impôt est potentiellement *dangereux* s'il est laissé à la libre disposition de gouvernants arbitraires, pouvant alors devenir un redoutable « instrument d'oppression » des gouvernés⁶¹. Le principe de la légalité de l'impôt ménage ainsi un équilibre entre la *nécessité* de l'impôt comme pourvoyeur de moyens financiers à la collectivité et sa (potentielle) *dangérosité* par rapport aux droits et libertés individuelles⁶², et en particulier, à l'égard du droit de propriété.

C'était bien cette idée que John LOCKE avait théorisée dans son *Traité du gouvernement civil* en 1690 : « Il est vrai, d'un autre côté, que les gouvernements ne sauraient subsister sans de grandes dépenses, et par conséquent sans subsides, et qu'il est à propos que ceux qui ont leur part de la protection du gouvernement, paient quelque chose, et donnent à proportion de leurs biens, pour la défense et la conservation de l'Etat ; mais toujours faut-il avoir le consentement du plus grand nombre des membres de la société qui le donnent, ou bien par eux-mêmes immédiatement, ou bien par ceux qui les représentent et qui ont été choisis par eux. Car, si quelqu'un prétendait avoir le pouvoir d'imposer et de lever des taxes sur le peuple, de sa propre autorité, et sans le consentement du peuple, il violerait la loi fondamentale de la propriété des choses, et détruirait la fin du gouvernement. En effet, comment me peut appartenir en propre ce qu'un autre a droit de me prendre lorsqu'il lui plaira ? »⁶³.

⁵⁵ J. PIRENNE, « Les rapports entre gouvernants et gouvernés chez les Hébreux », in *Recueil de la société Jean Bodin pour l'Histoire comparative des institutions*, XXIII, *Gouvernés et gouvernants*, II, *Antiquité et Haut Moyen Age*, Bruxelles, Librairie Encyclopédique, 1968, pp. 101-127 ; R. VAN COMPERNOLLE, « Gouvernés et gouvernants dans la Grèce Classique », in *Recueil de la société Jean Bodin pour l'Histoire comparative...*, *op. cit.*, pp. 139-180 ; G. ARDANT, *L'histoire de l'impôt*, I, *De l'antiquité au XVIIIe siècle*, Paris, Fayard, 1971.

⁵⁶ L'article 12 de cette *Magna Carta* consacrait alors la coutume selon laquelle « aucune aide, aucun impôt extraordinaire ne peut être établi sans le consentement du commun conseil du royaume ».

⁵⁷ La *Petition of Rights* et le *Bill of Rights* proclamèrent ainsi successivement l'illégalité de toute imposition directe non consentie par le Parlement (« ... to make or yield any gift, loan benevolence, tax, or such like charge without common consent by Act of Parliament ») et puis de toute levée d'argent « pour la Couronne et à son usage, sous prétexte de prérogative pour un temps et d'une autre manière que ne l'a accordé le Parlement » (extraits cités par W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, spéc. pp. 261-262).

⁵⁸ Voy., sur ce grand principe du droit public anglais, J. JENNINGS, *Parliament*, Cambridge, 1957, p. 283.

⁵⁹ Cité par L. TROTABAS, *Science et législation financières*, 11^e éd., 1953, p. 256.

⁶⁰ Du moins serait-ce le cas tant qu'il ne paraît pas envisageable de faire reposer le financement de l'Etat par des dons facultatifs des citoyens comme le recommande le philosophe P. SLOTERDIJK (dans son ouvrage précité).

⁶¹ Voy. ainsi les mots prononcés par W.B. BARKER en 2005 à propos de l'impôt en Afrique du Sud, qui a pu y être vu comme un instrument d'oppression, alors qu'on pourrait au contraire le concevoir – lorsqu'il est entouré de certaines garanties – comme le fondement/pilier de la démocratie: « *Historically, generations of people in this country see tax as a tool that funded their own oppression. It is a major attitude adaptation to see that the funds from taxation are for maintaining a broader democracy* ». Voy. aussi ce que nous avons dit *supra* des premières conceptions de l'impôt-*tributum* comme signe d'asservissement des peuples vaincus (à l'égard des vainqueurs).

⁶² Sur cette présentation générale de l'exigence constitutionnelle de consentement démocratique de l'impôt, voy. M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable », *op. cit.*, pp. 1572-1573.

⁶³ J. LOCKE, *Traité du gouvernement civil*, 1690, chap. XI, n° 140, trad. de David MAZEL en 1795.

C'est d'abord en ce sens qu'il faut comprendre l'exigence de légalité de l'impôt en Belgique : protéger les citoyens contre les ingérences fiscales de l'autorité dans leurs droits *individuels*, en ne laissant pas les gouvernants décider de l'instauration ou de l'élévation d'un impôt sans le *consentement* de leurs représentants au sein de l'assemblée délibérante de la *collectivité*⁶⁴.

Comme l'écrivait WIGNY, interprète autorisé de la Constitution belge au siècle dernier, « c'est un principe fondamental de l'Etat moderne que pareille atteinte (l'impôt) suppose toujours le *consentement* des représentants du peuple »⁶⁵. Et parmi nos constitutionnalistes contemporains, UYTENDAELE présente encore l'exigence de légalité de l'impôt comme « une garantie du citoyen qui ne peut se voir imposer un impôt sans qu'il y ait eu un débat et sans que ses représentants élus aient eu l'occasion de se prononcer à ce propos », et donc, comme « une manière, certes symbolique, de consacrer le principe du *consentement* à l'impôt »⁶⁶, de même que DELPEREE nous explique que « les contributions que les citoyens versent à la collectivité politique doivent avoir été *consenties* par eux ou, en tous cas, par les assemblées qui réunissent leurs représentants »⁶⁷.

Et c'est alors pour compléter cette protection des citoyens que l'article 171 de la Constitution ajoute l'exigence de renouvellement *annuel* de l'autorisation donnée par le pouvoir législatif au pouvoir exécutif de mettre en application les impôts au profit de l'Etat, la Communauté ou la Région, ce qui permet au parlement de ces entités d'opérer un *contrôle* sur les recettes fiscales sollicitées en fonction des dépenses nécessitées par les politiques du gouvernement⁶⁸.

Comme le relevait l'Avocat général GANSHOF VAN DER MEERSCH, « par le double biais du consentement à la création de l'impôt et de l'autorisation de procéder à son 'recouvrement', les Chambres exercent un puissant moyen de *contrôle* sur la gestion du gouvernement citoyens, et principalement sur les décisions financières qui engagent aujourd'hui l'orientation sociale et économique de l'Etat »⁶⁹. Dans le même sens, WILLEMART écrivait plus récemment que « le renouvellement annuel de l'autorisation de lever l'impôt se justifie, à l'instar du principe de l'annualité du budget⁷⁰, par la nécessité d'un *contrôle* politique de l'utilisation des deniers publics et par le souci d'adapter la perception des impôts à l'évolution des ressources et des besoins »⁷¹.

Cette double fonction « protectrice » (des gouvernés) et « sanctionnatrice » (des gouvernants) forme donc la *ratio legis* des dispositions constitutionnelles en question, comme en atteste le seul extrait significatif des travaux préparatoires de la Constitution de 1831 qui y est relatif :

« Les impôts ont toujours été un des principaux sujets des plaintes que les peuples ont élevées contre l'autorité. La constitution d'un peuple libre doit donc le préserver d'impôts arbitraires *et* assurer l'emploi fidèle de ceux qui sont légalement perçus »⁷².

⁶⁴ Nous reviendrons plus en détails *infra* sur la liaison étroite entre le principe en cause et le droit de propriété.

⁶⁵ P. WIGNY, *Droit constitutionnel*, Bruxelles, 1952, II, n° 644, p. 828.

⁶⁶ M. UYTENDAELE, *Précis de droit constitutionnel belge – Regards sur un système institutionnel paradoxal*, Bruylant, 2001, pp. 600-601.

⁶⁷ F. DELPEREE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, Bruxelles, Paris, Bruylant, L.G.D.J., 2000, p. 718.

⁶⁸ L'article 171 de la Constitution stipule ainsi que : « Les impôts au profit de l'Etat, de la Communauté et de la Région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force de loi que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ». Voy., sur ce principe, F. VAN DE GEJUCHTE, « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, 2013/3, pp. 187-194 ; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, pp. 297-303.

⁶⁹ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, pp. 274-275. Cet auteur ajoutait aussi que la règle du consentement aux conditions d'établissement de l'impôt s'impose désormais « *plus que jamais* » depuis que l'impôt « *a perdu son exclusive destination budgétaire et est devenu un moyen de gouvernement et un agent de redistribution des richesses et des ressources* » (c'est-à-dire : un instrument-levier au service de politiques poursuivant des finalités économiques, sociales, culturelles, environnementales, etc.).

⁷⁰ Principe qui est proclamé à l'article 174 de la Constitution, pour ce qui concerne l'Etat fédéral.

⁷¹ E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 135.

⁷² Rapport de la Section « *Des Finances* » du Chevalier de Theux de Meylandt en séance du 22 janvier 1831, cité par E. HUYTENS, *Discussions du Congrès National de Belgique*, t. IV, Bruxelles, 1844, p. 105.

c) L'explication historique du libellé du principe : une « réaction » au régime hollandais ?

97. La formulation stricte du principe en cause dans notre Constitution est traditionnellement présentée en doctrine⁷³ comme une « réaction » du constituant belge contre les « abus » qui auraient eu cours sous le régime constitutionnel du Royaume-Uni des Pays-Bas dont la Belgique faisait partie depuis le Traité de Vienne de 1815 jusqu'à la révolution belge de 1830. En décrétant en 1831 qu'aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que « par une loi » (alors à l'art. 110 de la Constitution, devenu art. 170, qui est demeuré inchangé sur ce point), le constituant belge aurait alors marqué fermement et délibérément sa différence avec la Loi Fondamentale du Royaume-Uni des Pays-Bas qui stipulait, en son article 197, qu' « aucune imposition ne peut être établie au profit du Trésor public qu'en vertu d'une loi »^{74 75}.

C'est l'opinion soutenue par l'Avocat général à la Cour de cassation GANSHOF VAN DER MEERSCH, qui voit dans l'article précité de la Constitution du Royaume-Uni des Pays-Bas « l'expression d'un régime basé sur la prééminence de l'exécutif », et estime par conséquent qu' « il n'est pas surprenant que le constituant belge, qui bâtissait le régime nouveau sur la souveraineté de la nation, ai substitué au système qui permettait, en matière d'impôts, l'habilitation de l'exécutif, celui qui réserve l'impôt au profit de l'Etat au législateur »⁷⁶. Cet auteur appuyait sa thèse sur le fondement d'une nette différence de sens à attacher à la façon dont le Constituant désigne les « matières réservées à la loi », suivant qu'il utilise les mots « par la loi » (« *door een wet* ») ou bien « en vertu d'une loi » (« *krachtens een wet* »)⁷⁷ :

« Tant dans l'article 110 [actuel 170] que dans l'article 112 [actuel 172] de la Constitution, le choix des termes est le fruit d'une volonté nettement exprimée par le Constituant, qui a substitué la notion de l'acte, objet même de la loi, à celle de l'acte accompli parce qu'une loi antérieure le permet ou le prescrit. [...] Lorsqu'un acte ne peut être fait qu'en vertu d'une loi, cela signifie que l'organe qui fait l'acte ne saurait légalement le faire sans avoir été habilité à ces fins par une loi, nécessairement préalable. Lorsqu'il doit être fait par la loi, l'habilitation est insuffisante ; l'acte ne peut être accompli que par le pouvoir législatif lui-même ; il est l'objet de la loi. »⁷⁸.

⁷³ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320, spéc. pp. 257-258 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 9^e éd., n° 14 ; Br. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie? », *op. cit.*, p. 513 ; M. UYTENDAELE, *Précis de droit constitutionnel belge – Regards sur un système institutionnel paradoxal*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 706 ; A. TIBERGHIEN, « ... door een wet », *A.F.T.*, 1990, p. 253.

⁷⁴ En néerlandais, l'article 197 de la *Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden* s'énonçait comme suit : « *Geen belastingen kunnen ten behoeve van 's lands kas worden geheve, dan uit kracht van eene wet* ».

⁷⁵ De même, le principe d'annualité inscrit dans la Constitution belge, qui veut donc que le consentement du pouvoir législatif à la levée des impôts soit renouvelé *chaque année* avec le vote du budget, serait lui aussi une « réaction contre les abus qu'avait permis, sous le régime [...] du Royaume des Pays-Bas, le vote du budget ordinaire pour dix ans » (W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, pp. 257-258).

⁷⁶ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, p. 258.

⁷⁷ Voy. *contra*, pour relativiser la différence de portée à attribuer aux expressions « *seulement par une loi* », « *par une loi* » et « *en vertu d'une loi* » qui auraient été parfois utilisées de manière invariable par le Constituant, G. CEREXHE, « 'Les matières réservées' : une notion de droit constitutionnel ? », *A.P.T.*, 1983, pp. 243-257.

⁷⁸ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, p. 277.

La thèse courante, selon laquelle la formulation stricte du principe dans la Constitution belge traduirait une nette démarcation par rapport à la *Grondwet* du Royaume-Uni des Pays-Bas, a toutefois été contestée par un auteur (isolé), Dirk DE GROOT⁷⁹, qui constate qu'elle est généralement relayée par la doctrine⁸⁰ en ne renvoyant qu'aux écrits de GANSHOF VAN DER MEERSCH, lesquels n'indiqueraient nulle part les sources sur lesquelles ils s'appuient. Dirk DE GROOT s'est donc efforcé de rechercher lui-même, dans ce qu'on pourrait appeler les « travaux préparatoires » de la Constitution de 1831, la source d'une trace (voire la trace d'une source) susceptible de confirmer ou de corroborer l'analyse de l'ancien Avocat général.

A l'intérieur du Congrès National qui fut mis en place au lendemain de la révolution belge et qui siégea du 10 novembre au 21 juillet 1831 (date d'installation de la « maison royale »), le processus d'élaboration de la Constitution belge s'est décliné en trois phases successives⁸¹ :

- *d'abord*, au sein d'une Commission composée de 14 juristes (dont le Président De Gerlache et le Secrétaire Nothomb) chargée par le gouvernement provisoire de rédiger un avant-projet de texte sur lequel elle travailla du 12 octobre au 16 octobre 1830 ;
- *ensuite*, en Sections spécialisées pour chaque matière (notamment, une Section « *Des Finances* » dirigée par le Chevalier de Theux de Meylandt) qui devaient soumettre au Congrès National un projet de texte final et lui remettre un rapport à ce sujet ;
- *enfin*, au Congrès National réuni en séance plénière pour discuter, amender et voter les textes soumis par les Sections spéciales et la Section centrale.

Comme le fait alors remarquer DE GROOT, il ne ressort *ni* des procès-verbaux tenus par le Secrétaire de la Commission Nothomb concernant l'avant-projet de texte, *ni* du rapport de la Section « *Des Finances* » qui a étudié le projet de texte de la disposition constitutionnelle en question, *ni* même des discussions qui ont eu lieu en séance plénière du Congrès National au sujet du texte final de la Constitution adoptée en 1831, que l'emploi du mot « *par* » plutôt que des mots « *en vertu de* » relevait d'un choix conscient et délibéré de la part du constituant.

⁷⁹ D. DE GROOT, "Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden", *T.F.R.*, n° 360, 2009, pp. 339-344, spéc. p. 340.

⁸⁰ Voy., notamment, ces ouvrages généraux de droit constitutionnel ou de droit constitutionnel fiscal belge : S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, *op. cit.*, n°14 ; M. UYTTENDAELE, *Précis de droit constitutionnel belge – Regards sur un système institutionnel paradoxal*, *op. cit.*, p. 706 .

⁸¹ Voy. l'aperçu historique détaillé plus précisément par D. DE GROOT ("Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden", *op. cit.*, p. 341) se référant aux travaux de E. HUYTENS (*Discussions du Congrès National de Belgique*, t. IV, Bruxelles, 1844) ainsi que de W. VAN DEN STEENE (« De Belgische grondwetscommissie – oktober-november 1830–. Tekst van haar notulen en ontstaan van de Belgische Grondwet », *Verhandelingen van de Koninklijke Vlaamse Academie voor Wetenschappen, Letteren en Schone Kunsten, Klasse der Letteren*, Jaargang XXV, 1963, n° 47).

98. En réalité, les procès-verbaux relatifs aux travaux de la Commission qui a rédigé l'avant-projet de Constitution font apparaître que la Commission aurait effectivement hésité entre les deux formulations, mais ils ne révèlent toutefois pas pourquoi il a été finalement tranché en faveur d'une de ces formulations plutôt que de l'autre. Ainsi, la Commission se serait d'abord inspirée du texte de la Constitution française de 1830, pour arrêter la formule suivante : « aucun impôt ne peut être établi ni perçu s'il n'a été établi *par* la loi ». Ensuite, ce texte fut adapté comme suit : « aucun impôt ne peut être établi ni perçu *qu'en vertu d'une loi* ». Enfin, les mots « *en vertu d'une loi* » y furent définitivement remplacés par les mots « *par une loi* ».

Aucun de ces revirements successifs n'a toutefois fait l'objet d'explications dans les procès-verbaux en question, lesquels relèvent uniquement que, lors des discussions qui ont conduit à opérer de telles modifications, l'attention se serait surtout portée sur les compétences fiscales à accorder aux provinces et communes. Le texte alors soumis à la Section « *Des Finances* » énonçait qu' « aucun impôt, *excepté* les charges et impositions provinciales et communales, ne peut être établi que *par une loi* ». Pour des raisons de clarté, il fut décidé par cette Section de scinder le texte en trois premiers alinéas distincts, respectivement relatifs aux impositions étatiques, provinciales et communales, et un dernier réservant à la loi le pouvoir d'apporter des exceptions qu'il jugerait nécessaires à l'autonomie fiscale des provinces et communes⁸². C'est ainsi que le texte finalement adopté en séance plénière du Congrès National s'énonçait, dans la Constitution de 1831 (en son article 110 dans la numérotation d'alors), comme suit :

« Aucun impôt ne peut être établi au profit *de l'Etat* que par une loi.

Aucune charge, aucune imposition *provinciale* ne peut être établie que du consentement du Conseil provincial.

Aucune charge, aucune imposition *communale* ne peut être établie que du consentement du Conseil communal.

La loi détermine les exceptions, dont l'expérience démontrera la nécessité, relativement aux impositions provinciales et communales ».

GANSHOF VAN DER MEERSCH estime de son côté que si, « au Congrès National même, l'article 110 de la Constitution n'a guère donné lieu, en tant qu'il portait sur les impôts 'au profit de l'Etat', à discussion », c'est parce que « la règle consacrée par le projet paraissait claire et absolue », ajoutant qu'en s'éloignant ainsi du régime hollandais, « on était au surplus proche du droit des provinces *belgique* qui consacrait la règle de façon absolue et résolue »⁸³.

⁸² Ce dernier alinéa réservant au Parlement le « pouvoir du dernier mot » en matière de fiscalité locale, « qui ne se trouvait donc pas initialement dans le projet d'article, y a été inséré en réaction à des propositions qui voulaient *soit* réserver au pouvoir législatif l'établissement des impositions communales et provinciales, *soit* soumettre [ces impositions] à l'approbation du pouvoir législatif, voire du Roi » (F. VAN DE GEJUCHTE, « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, 2013/3, p. 188). Voy., sur l'historique des alinéas de l'article 170 de la Constitution qui sont relatifs au pouvoir d'imposition de ces collectivités décentralisées, M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid*, Die Keure, 1996, 641 p., spéc. pp. 10-22.

⁸³ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, p. 258.

Le même auteur signale par ailleurs, à propos non plus de l'article 110 [actuel 170] mais de l'article 112, al. 2 [actuel 172, al. 2] de la Constitution (relatif aux exemptions et modérations d'impôts), que le projet de texte adopté par la Section « *Des Finances* » (en provenance directe de la Commission créée par le Gouvernement provisoire) utilisait alors l'expression « *en vertu d'une loi* », avant que la Section centrale ne modifie le texte, « entendant y substituer [...] une 'rédaction plus claire' » (« *par une loi* ») alors soumise au Congrès National⁸⁴.

Au contraire, DE GROOT conclut quant à lui de l'absence de discussion rapportée dans les sources disponibles quant au choix des termes litigieux (pour ce qui est des impôts *étatiques*) que, si la rédaction du principe de légalité de l'impôt que nous connaissons en Belgique s'est certainement inspirée de la Constitution française de l'époque, elle ne traduit pas pour autant une « prise de distance » ferme et résolue vis-à-vis de la Constitution néerlandaise d'alors⁸⁵.

Cet auteur conforte par ailleurs son point-de-vue avec d'autres arguments qu'il tire de son enquête « historique », à savoir (i) que le Président de Gerlache, lors de la présentation au Congrès National du projet de Constitution arrêté par la Commission, a déclaré lui-même que le projet « ne renfermait rien ou presque rien de nouveau »⁸⁶, (ii) que ni les mémoires de ce Président de Gerlache⁸⁷, ni celles du Secrétaire Nothomb⁸⁸ ne contiennent des explications propres à l'introduction du principe de légalité en matière fiscale, ou encore, (iii) que la révolution belge n'aurait pas été engendrée par une contestation de la manière dont les impôts étaient établis sous le régime des Pays-Bas (comme en témoignerait d'ailleurs le fait que les dix premières années qui ont suivi l'indépendance de la Belgique ont été caractérisées par une absence remarquable de réformes fiscales)⁸⁹.

Cette position reste toutefois très minoritaire. Plusieurs auteurs continuent donc de soutenir la thèse d'une démarcation délibérée de notre Constituant par rapport au texte hollandais, comme Bruno PEETERS, qui recommande quant à lui la lecture des travaux préparatoires relatifs aux premiers 'Budgets des voies et moyens' pendant le processus d'indépendance (alors que le jeune Etat belge ne connaissait pas encore sa propre législation fiscale et que le gouvernement provisoire était bien forcé de continuer à percevoir des impôts sur la base du régime fiscal néerlandais⁹⁰). Plusieurs interventions lors des discussions y révèlent en tous les cas une certaine aversion pour le régime fiscal en vigueur sous administration hollandaise⁹¹, suggérant ainsi l'idée que le mobile de la révolution belge était notamment d'ordre 'fiscal'⁹².

⁸⁴ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, p. 276, citant bel et bien ici des sources « officielles » liées aux débats de 1831 : E. HUYTTENS, *Discussions du Congrès National de Belgique*, *op. cit.*, t. IV, pp. 44 et 106, et I. VAN OVERLOOP, *Exposé des motifs de la Constitution belge*, Bruxelles, 1864, p. 651.

⁸⁵ D. DE GROOT, "Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden", *op. cit.*, p. 342.

⁸⁶ E. HUYTTENS, *Discussions du Congrès National de Belgique*, *op. cit.*, I, p. 324.

⁸⁷ E.C. DE GERLACHE, *Œuvres complètes*, Bruxelles, Goemare, 1876.

⁸⁸ J.B. NOTHOMB, *Essai historique et politique sur la Révolution belge*, Bruxelles, Meline, 1833.

⁸⁹ P. JANSSENS, H. VERBOVEN, et A. TIBERGHEN, *Drie eeuwen Belgische belastingen*, Bruxelles, Centrum voor Fiscale Geschiedenis en Fiscale Hogeschool, 1990, p. 167.

⁹⁰ Loi 1^{er} oct. 1830, continuant la perception des impôts existant avant le Gouv. provisoire, *Pasin.* 1830-31, 7.

⁹¹ Br. PEETERS, "Algemene inleiding over de toepassing van het recht op eigendom in fiscale zaken", in *Grondrechten in fiscalibus 1989-2014*, S. De Raedt et A. Van de Vijver (dir.), Bruxelles, Larcier, 2016, p. 309; Br. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, M. Maus et al. (éd.), Anvers, Intersentia, 2011, p. 29, note de bas de page n° 19. Voy. aussi, en ce sens, E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gand, Larcier, 2009, pp. 157-158.

⁹² Voy. aussi en ce sens, Camille SCAILTEUR (*Le contribuable et l'Etat...*, *op. cit.*, p. 100), parlant de la « psychologie » des contribuables belges : « Sous les dominateurs étrangers, ils ont appris à plier plutôt que de

On peut ainsi épinglez les interventions suivantes lors des discussions relatives au budget en séances du Congrès National des 28 et 29 décembre 1830 (peu avant les discussions relatives au Titre IV de la Constitution – « *Des Finances* » – qui eurent lieu les 27 et 28 janvier 1831) :

ROBAULX : « La Hollande avait imposé à la Belgique un système de contribution à la fois immoral, accablant, despotique et contraire à l'industrie [...] ».

SERON : « Messieurs, sans impôts l'Etat social ne peut subsister, mais ils ne doivent jamais excéder les besoins de l'Etat ni les forces des contribuables, et la répartition, entre ceux-ci, doit en être faite proportionnellement à leurs facultés. Ces principes ont été peu respectés par le gouvernement qui a cessé de peser sur nous. Ennemi de l'économie et du bon sens, d'une part il nous mangeait en récompenses, en pensions ou dépenses superflues et en encouragements plus propres à tuer l'industrie qu'à la vivifier ; d'un autre côté, avec des lois fiscales les plus bizarres et les plus injustes peut-être qu'on eût jamais imaginées, il semblait prendre à la tâche de trouver l'argent où il n'était pas, et de ruiner la classe moyenne du peuple, c'est-à-dire, la partie la plus laborieuse, la plus utile et la plus saine de la nation qui, à la longue, n'eût plus offert qu'un peuple de grands propriétaires et un peuple de mendiants »⁹³.

Et postérieurement aux discussions du Congrès National sur le Titre IV de la Constitution (« *Des Finances* »), on peut encore relever, dans le même sens, cette autre intervention de SERON du 25 juin 1831, à l'occasion des discussions sur le budget pour le 2^e semestre 1831 :

« En effet, s'il (le peuple) a chassé les Hollandais, ce n'est pas pour des affronts reçus à la Cour, ni pour des refus de place de chambellan, ni même pour obtenir la liberté de l'instruction ; c'est uniquement afin de se décharger d'impôts excessifs dont le fardeau devenait de jour en jour insupportable [...] »⁹⁴.

Nous verrons plus loin que la thèse d'une démarcation délibérée du Constituant belge de 1830 par rapport aux termes de la Loi Fondamentale de l'ancien Royaume-Uni des Pays-Bas se transporte encore parfois aujourd'hui pour opposer la formulation des deux principes de légalité de l'impôt dans les Constitutions belge et néerlandaise contemporaines⁹⁵, et justifier que la théorie de la « *fraus legis* » telle qu'elle est consacrée dans la jurisprudence fiscale du *Hoge Raad* néerlandais n'ait jamais pu être admise par notre Cour de cassation comme limite générale au principe du « libre choix de la voie la moins imposée ». Or, nous verrons que, sous réserve de l'absence aux Pays-Bas d'un mécanisme de contrôle de constitutionnalité des lois comme il en existe en Belgique, la différence d'énoncé des deux principes devrait peut-être être relativisée dans la mesure où l'on y attacherait *en substance* des conséquences similaires dans les deux pays, et que la mesure générale anti-« abus fiscal » telle qu'elle est en vigueur en droit belge et a été validée par notre Cour constitutionnelle (eu égard au principe de légalité) est *au fond* encadrée par des conditions d'application étroitement comparables à celles qui encadrent l'application de la théorie de la « *fraus legis* » en droit fiscal néerlandais.

rompre et à pratiquer une opposition passive qui est d'ordinaire d'un meilleur rendement que la révolte. Lorsque la limite de la passivité était dépassée, ils n'ont jamais hésité à se soulever, à user de violence et même à faire une révolution, *comme ce fut le cas en 1830* »

⁹³ E. HUYTTENS, *Discussions du Congrès National de Belgique 1830-1831, op. cit.*, t. II, pp. 670 et 677-678.

⁹⁴ E. HUYTTENS, *Discussions du Congrès National de Belgique 1830-1831, op. cit.*, t. III, pp. 330 et s.

⁹⁵ L'article 104 de la Constitution néerlandaise actuelle stipule ainsi: « *Belastingen en ander heffingen van het Rijk uit kracht van een wet worden geheven* ».

d) La portée exacte du principe : l'étendue de la « réserve à la loi » et le tempérament admis

99. Le principe de légalité en cause vise à protéger les citoyens quant à la « nature » de l'acte qui institue des prélèvements fiscaux dans leur chef et qui en règle les principales conditions et modalités d'application : il doit donc s'agir d'un acte émanant de l'assemblée délibérante démocratiquement élue de l'autorité compétente, c'est-à-dire, selon la collectivité concernée, d'une loi, d'un décret, d'une ordonnance ou d'un règlement provincial ou communal. Cette réserve de compétence « exclusive » a alors pour double conséquence que le pouvoir exécutif de la collectivité concernée ne pourrait pas « d'initiative » introduire de prélèvement « fiscal » dans l'ordre juridique et en fixer ou modifier les éléments normatifs « essentiels », et que la loi ou bien l'acte de l'autorité législative compétente qui « délèguerait » à ce pouvoir exécutif (ou à l'administration fiscale) une telle prérogative serait en principe « inconstitutionnelle ».

C'est le Conseil d'Etat et la Cour de cassation (en dernier recours) qui sont compétents pour contrôler le respect du principe s'agissant de la fiscalité provinciale ou communale, ainsi que pour censurer les actes du pouvoir exécutif fédéral, communautaire ou régional qui méconnaîtraient eux-mêmes le principe, du moins pour autant que l'« inconstitutionnalité » ne provienne pas d'une loi ou d'un décret (ou d'une ordonnance) d'habilitation.

Ces dernières normes de valeur législative ne pourraient en effet être censurées *que* par la Cour constitutionnelle, qui peut contrôler leur conformité au principe de façon « directe » depuis qu'une Loi spéciale du 9 mars 2003 a étendu la liste des normes constitutionnelles dont elle assure le contrôle pour y inclure expressément l'article 170 de la Constitution. Avant cela, le contrôle par la Cour du respect du principe de légalité de l'impôt ne pouvait s'opérer *que* de façon « indirecte », en faisant un détour par le principe d'égalité et de non-discrimination pour considérer que des contribuables qui seraient soumis à un prélèvement fiscal dont tous les éléments normatifs essentiels n'auraient pas été fixés par le pouvoir législatif concerné (fédéral ou fédéré) seraient alors discriminés par rapport aux contribuables qui n'auraient pas été privés d'une telle garantie constitutionnelle fondamentale⁹⁶.

L'application de cette réserve de compétence est alors doublement conditionnée-circonsrite, dans la mesure où, *d'une part*, elle ne vaut bien évidemment que pour les seuls prélèvements de nature « fiscale », c'est-à-dire qualifiables d'« impôt » en droit belge (et non pour d'autres types de prélèvements de l'autorité publique comme des « redevances » ou « rétributions »)⁹⁷ et, *d'autre part*, elle ne porte plus précisément que sur les seuls éléments jugés « essentiels » à l'établissement de tels impôts au sens où la Cour constitutionnelle l'entend et où nous allons l'expliquer, à l'exclusion donc de points de détails jugés « secondaires » ou « accessoires ».

⁹⁶ Voy., sur ce contrôle indirect du respect du principe de légalité par le truchement du principe d'égalité, P. PEETERS, « De rechtstreekse toetsing door het Arbitragehof aan het legaliteitsbeginsel na de Bijzondere Wet van 9 maart 2003 », *A.F.T.*, 2005, pp. 8-15, spéc. pp. 9-12; P. PEETERS, « De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof », *T.B.P.*, 2005, pp. 334-350, spéc. pp. 341-345. Voy., sur l'existence d'un droit *fondamental* déduit de cette règle *institutionnelle* de légalité, A. ALEN, « Twintig jaar grondwettigheidstoezicht op wetgevende normen. Krachtlijnen van de rechtspraak van het Arbitragehof van 1985 tot en met 2004 », *T.B.P.*, 2005, pp. 213-226, spéc. p. 218: « In sommige gevallen heeft het Hof uit in wezen institutionele bepalingen het bestaan van een grondrecht afgeleid, namelijk het recht op de grondwettelijk gewaarborgde tussenkomst van een democratisch verkozen beraadslagende vergadering ».

⁹⁷ Voy., sur la notion juridique d'« impôt », les définitions que nous avons renseignées *supra*, de même que nos indications relatives à un principe de légalité « allégé » pour les « rétributions » visées à l'art. 173 Const.

D'après la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, relèvent de ces déterminants normatifs « essentiels » de l'impôt tombant sous le coup du monopole constitutionnellement réservé au « législateur », outre « la désignation des contribuables [ou plutôt : redevables] », la définition de la « matière imposable », la fixation de la « base » et du « taux d'imposition », ainsi que la détermination des éventuelles « exonérations et diminutions d'impôt »⁹⁸.

Autrement dit, c'est la loi, ou la norme émanant de l'assemblée délibérante démocratiquement élue de la collectivité concernée, qui doit contenir les réponses – générales et abstraites – aux questions topiques⁹⁹ suivantes (« essentielles » pour l'établissement de la dette d'impôt)¹⁰⁰ :

- « *qui ?* » (qui est le redevable de l'impôt, c'est-à-dire la personne dans le chef de laquelle l'impôt peut être réclamé, et qui ne se confond pas nécessairement avec le contribuable, c'est-à-dire la personne qui supporte en définitive le poids de l'impôt ?) ;
- « *quand ?* » (quel est le fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire le fait ou l'acte en raison duquel l'impôt est dû et qui génère ou fait naître la matière imposable¹⁰¹ ?) ;
- « *quoi ?* » (quelle est la base imposable, c'est-à-dire le montant arithmétique – valeur réelle ou présumée – de matière imposable sur la base duquel l'impôt est calculé ?) ;
- « *combien ?* » ou « *comment ?* » (quel est le taux ou le tarif d'imposition, c'est-à-dire le pourcentage¹⁰² qui est prélevé à titre d'impôt sur la base imposable constatée ?).

⁹⁸ Voy., notamment, C. Const., 24 avril 2008, n° 72/2008, *M.B.* 15 mai 2008, 25425, ou encore, plus récemment (à propos de la règle générale anti-abus réécrite en matière d'impôts sur les revenus et de droits d'enregistrement et de succession par la loi-programme du 29 mars 2012), C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013.

⁹⁹ Nous prolongeons ici la formule du Professeur Luc DE BROE («Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB...», *Forum KUL - Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijke een paradox?*, *T.F.R.*, 2010, n°s 379-380, pp. 332-349 spéc. p. 341) lorsqu'il écrit: « Anders gezegd het komt enkel aan het democratisch verkozen parlement toe om te beslissen wie, wat en hoeveel zal belast worden. Die bevoegdheid kan niet aan de uitvoerende macht, de fiscus, worden overgelaten ».

¹⁰⁰ Voy., pour de la doctrine discernant ces divers « éléments » les uns des autres, J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, 3^e éd., Gand-Louvain, Ed. Story-Scientia, 1979, pp. 193 et s. ; L. MELH et P. BELTRAME, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, P.U.F., 1997, pp. 46 et s.

¹⁰¹ Celle-ci vise le « substrat économique » sur lequel l'impôt vient se greffer, la ressource qu'il vient grever. La Cour constitutionnelle (C. Const., 21 janvier 1998, n° 4/98, B.7.1 ; C. Const., 5 juillet 2000, n° 86/2000, B.11.10) tend à assimiler au fait générateur la notion de « matière imposable », laquelle intéresse doublement la question de la répartition des compétences fiscales en Belgique, puisque les entités fédérées ne peuvent exercer leur autonomie fiscale « propre » dans des « matières » faisant déjà l'objet d'un impôt fédéral (règle *non bis in idem* prévue à l'art. 11 de la loi spéciale de financement des communautés et régions, et à l'art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989), et que ces mêmes entités, dans le cadre de leur autonomie fiscale dite « dérivée », sont *exclusivement* compétentes pour modifier les règles relatives (notamment) à la « base d'imposition » mais non à la « matière imposable » pour les « impôts régionaux » visés par la loi spéciale de financement (art. 3-5). Voy., sur cette notion technique de « matière imposable » dans notre cadre institutionnel belge, notamment, A. GOEGEBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884; M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle: commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », in *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661.

¹⁰² Du moins est-ce le cas pour les impôts dits « *ad valorem* », c'est-à-dire dont le calcul se fait par l'application d'un tarif (exprimé en pourcents) à une base (valeur chiffrée en argent) taxable. Plus rarement, certains impôts (dits « spécifiques ») se calculent en multipliant un coefficient monétaire par une quantité de matière (un poids,

S'agissant plus particulièrement des *exemptions* et *réductions* d'impôts, bien qu'elles soient généralement recensées par la Cour constitutionnelle parmi les « éléments essentiels » de l'impôt¹⁰³ couverts par le principe de l'article 170 de la Constitution, c'est plus précisément l'article 172, al. 2, de la Constitution qui vient requérir l'intervention de « la loi ». Mais en l'occurrence, puisqu'il est question ici non pas de la création d'un impôt ou de la fixation de ses conditions générales d'application, mais plutôt de l'octroi d'une exception ou dérogation à celui-ci, l'exigence de « légalité » doit être davantage vue comme une garantie d'« égalité » devant l'impôt. D'ailleurs, à cet égard, l'alinéa 1^{er} de ce même article 172 de la Constitution, qui prévoit qu'« il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts », doit quant à lui se comprendre comme n'étant qu'une simple reformulation particulière en matière fiscale du principe général d'égalité et de non-discrimination des articles 10 et 11 de la Constitution¹⁰⁴.

100. En *dehors* de la décision de créer des impôts, d'en déterminer les conditions générales d'application, et d'en accorder les éventuelles exonérations et réductions, il n'est toutefois pas contesté que la loi puisse encore être complétée ou précisée par des mesures réglementaires adoptées par le pouvoir exécutif. Celui-ci intervient alors, soit d'initiative, soit dans le cadre d'une délégation (qui n'est dans ce cas pas exclue), « pour préciser, dans le respect de la règle tracée par la loi, des détails et des mesures d'exécution », comme a pu l'écrire l'Avocat général à la Cour de la cassation GANSHOF VAN DER MEERSCH¹⁰⁵. Et comme l'indique opportunément le Professeur VAN HOUTTE, cette compétence réglementaire du pouvoir exécutif en matière fiscale n'existe véritablement que « lorsque, conformément à l'article 110 [aujourd'hui 170] de la Constitution, le législateur a clairement délimité le principe d'un impôt, son assiette, ses tarifs, en bref tout ce qui est *essentiel* à son établissement »¹⁰⁶.

C'est ainsi que la réglementation fiscale contient des arrêtés royaux ou ministériels portant sur des éléments *non* essentiels (accessoires ou secondaires) de l'impôt, comme c'est le cas de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus ou des très nombreux arrêtés royaux d'exécution du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

En matière d'impôts sur les revenus par exemple, c'est donc dans le C.I.R. qu'on trouvera les définitions de principe de la matière imposable (art. 1^{er}), des redevables (art. 3-5), de la base d'imposition (art. 6) et du taux (art. 130), et toutes les règles déterminant au premier chef les revenus imposables et les dépenses déductibles...

un volume, une surface). C'est par exemple le cas des droits sur les alcools (x euros par hectolitre) ou encore de certaines taxes locales sur les encarts publicitaires ou les emplacements de marché (x euros par mètre carré). Voy., sur ces classifications techniques entre types d'impôts, M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 11^e éd., coll. Systèmes, Paris, L.G.D.J., Lextenso éditions, 2012, pp. 32-41.

¹⁰³ Cf. la formule habituelle d'énumération de ces « éléments essentiels » de l'impôt par la Cour constitutionnelle (voy. notamment C. Const., 24 avril 2008, n° 72/2008), telle que nous l'avons reproduite *supra*.

¹⁰⁴ Voy., sur ce principe d'égalité *in fiscalibus*, V. SEPULCHRE, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 5-55; S. VAN CROMBRUGGE, « De gelijkheid in het fiscaal recht », in *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, pp. 11-62.

¹⁰⁵ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320, spéc. p. 269.

¹⁰⁶ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, n° 117, p. 87.

Ces dernières précisions ne sont là que des *applications* de ce principe qui veut que seuls les éléments dits « essentiels » de l'impôt relèvent de la compétence réservée au législateur (sa « chasse gardée »). En revanche, il faut signaler ici que la Cour constitutionnelle admet depuis quelques années un véritable *tempérament-exception* au principe interdisant toute délégation par le législateur à son exécutif du pouvoir de régler les éléments essentiels d'un impôt. Si elle fait ainsi preuve de clémence ou de tolérance (voire de pragmatisme) à l'égard de certaines habilitations *a priori* inconstitutionnelles, ce n'est toutefois que dans des circonstances bien particulières et à des conditions très strictes, qu'elle formule dans un attendu de référence :

« Puisque la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle. Toutefois, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas de réaliser un objectif d'intérêt général, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pourvu qu'il détermine explicitement et sans équivoque l'objet de cette habilitation et que les mesures prises par le Roi soient examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation, et qu'en l'absence de confirmation, les arrêtés adoptés soient privés d'effets »¹⁰⁷.

En d'autres termes, l'admission par la Cour de telles habilitations *a priori* prohibées suppose : l'existence de *circonstances spéciales* justifiant le recours à la technique de la délégation au service d'un objectif d'intérêt général dont la réalisation requiert une *certaine célérité* (que ne saurait pas rencontrer la procédure parlementaire), une *habilitation explicite* et non équivoque quant à son objet, pour une *durée limitée* dans le temps, et la fixation dans la loi d'habilitation d'un *délai relativement court* au terme duquel les mesures adoptées en vertu de l'habilitation devront avoir été *ratifiées* par le législateur à peine de *privation rétroactive* de leurs effets¹⁰⁸.

L'encadrement de ces pratiques d'habilitation en matière fiscale par de strictes conditions est ainsi une bonne illustration de cette double tendance – observée par Bruno PEETERS au terme de son étude en 2007¹⁰⁹ – à l'érosion (« *erosie* ») et au renforcement (« *verstrakking* ») de la garantie de « légalité de l'impôt » prévue par notre Constitution, sous l'interprétation qu'en donne notre Cour constitutionnelle depuis qu'elle est compétente pour « censurer » le législateur qui aurait délégué la tâche de régler ces matières fiscale qui lui sont réservées¹¹⁰.

¹⁰⁷ Voy. ainsi C. Const., 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, B.16.3. ; C. Const., 19 mai 2004, n° 88/2004, B.7.2.

¹⁰⁸ Voy., sur les conditions d'application de cette exception dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable, *op. cit.*, pp. 1580-1581 ; J. THEUNIS « Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof », *T.F.R.*, n° 295, 2006, pp. 79-96, spéc. n° 38 et s.; Br. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie? », *op. cit.*, pp. 537-540.

¹⁰⁹ Br. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie? », *op. cit.*, p. 560.

¹¹⁰ Et depuis que le législateur fiscal n'est donc plus soumis qu'au seul et unique contrôle préventif et non-liant du Conseil d'Etat-Section Législation. Voy., à cet égard, sur la « légisprudence » du Conseil d'Etat en cette matière avant 1999, J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State*, Anvers, Maklu, 1999, pp. 573-588.

A cet égard, on peut encore signaler ici que dans certains arrêts plus (ou moins) récents, la Cour constitutionnelle semble avoir adopté une formulation plus souple du principe lui-même, en affirmant que les art. 170 et 172, al. 2, de la Constitution « ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption ; une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur »¹¹¹. Certains voient alors là l'expression de l'idée que seule la fixation des « éléments essentiels des éléments essentiels (l'essence de l'essence) » est vraiment réservée par principe à la loi¹¹².

¹¹¹ Voy. not. C. Const., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.30. ; 21 février 2007, n° 32/2007, B.7. ; 16 décembre 2010, n° 142/2010 ; 13 juin 2013, n° 85/2013 ; 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6. ; 20 février 2014, n° 30/2014, B.6.

¹¹² Voy. ici M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable, *op. cit.*, p. 1582.

e) L'articulation du principe avec le droit de propriété dans la Constitution et la CEDH

101. Nous avons mis en évidence la fonction « protectrice » du principe de légalité de l'impôt, à travers cette exigence de consentement démocratique collectif des citoyens face à ces impôts qui représentent autant d'ingérences potentielles de l'autorité dans leurs libertés individuelles. En particulier, c'est avec le droit de propriété que l'impôt entrerait alors « en confrontation » de par sa nature, d'après la définition qu'on donne classiquement de cette notion *en droit*¹¹³.

Ainsi, en imposant au contribuable de céder à la collectivité une part de ses ressources *sans* son consentement personnel et *sans* compensation immédiate de la part de la collectivité, l'obligation fiscale constituerait une atteinte *directe* au droit de propriété dont le Constituant a proclamé l'inviolabilité par ailleurs. Pareille « atteinte » à un droit fondamental reconnu par la Constitution doit alors être « légalement » prévue pour être « constitutionnellement » admise. C'est cela que l'Avocat général à la Cour de cassation GANSHOF VAN DER MEERSCH soulignait en mettant le principe de légalité de l'impôt de l'article 170 de la Constitution en relation avec celui de l'inviolabilité des droits patrimoniaux de l'article 16 de la Constitution :

« Ce qui relève des droits fondamentaux est [...] une matière constitutionnelle, et les restrictions apportées à ces droits, lorsqu'elles ne sont pas inscrites dans la Constitution même, ont été réservées par le Constituant à la loi ; elles sont, dans le système de la démocratie politique, des propres de la loi. Le constituant a entendu que nul ne puisse être 'privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité'. L'article 11 [actuel 16] de la Constitution, qui soumet le pouvoir qu'a la puissance publique de priver un citoyen de sa propriété à trois conditions, est étroitement associé – on l'oublie trop – à l'article 110 [actuel 170] de la Constitution. Celui-ci prévoit une exception au principe de l'indemnité lorsque l'atteinte à la propriété résulte d'une peine ou d'un impôt ; mais, dans ce cas, la garantie fondamentale exprimée dans l'article 11 [16] doit subsister : l'atteinte doit trouver son principe dans la loi »¹¹⁴.

S'il peut s'analyser comme une ingérence de l'autorité dans le droit de propriété des citoyens, le prélèvement fiscal doit toutefois être distingué de l'« expropriation » *sensu stricto*, car il serait plutôt « une atteinte portée à l'ensemble du patrimoine, dans sa globalité ». En effet, comme le fait remarquer Marc BOURGEOIS, là où l'expropriation a pour objet « un élément bien défini du patrimoine du contribuable (tel immeuble est visé et aucun autre ne peut procurer satisfaction [à l'autorité expropriant]) », l'impôt « laisse en principe au contribuable le choix quant à la partie de son patrimoine consacrée, après liquidation, au paiement de l'impôt »¹¹⁵.

Dans l'économie du texte constitutionnel, la légalité de l'impôt peut donc être vue comme la condition d'admissibilité de l'atteinte *spéciale* que l'impôt cause au droit de propriété tel qu'il est *implicitement* garanti à l'article 16, dans la mesure où cet article vient quant à lui fixer les conditions du régime des « expropriations » (conditions alors inapplicables à l'« impôt »)¹¹⁶.

¹¹³ Voy. encore ici la thèse de doctorat de M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt...*, *op. cit.* (à paraître), ainsi que les principaux éléments caractéristiques de la notion juridique d'« impôt » tels que nous les avons dégagés *supra* à partir des définitions classiques qu'on lui donne généralement en jurisprudence ou en doctrine.

¹¹⁴ W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », *op. cit.*, pp. 272-273.

¹¹⁵ M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, n° 6205 du 24 décembre 2005, pp. 797-803, spéc. p. 802, note de bas de page n° 44.

¹¹⁶ *Comp.* M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable », *op. cit.*, p. 1575 ; Br. PEETERS, « Algemene inleiding over de toepassing van het recht op eigendom in fiscale zaken », in *Grondrechten in fiscalibus*, 1989-2014, S. De Raedt et A. Van de Vijver, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 303 et s.

102. A ce sujet, on peut noter ici que la « tension » entre les nécessités *a priori* contradictoires pour un Etat de protéger le droit de propriété et de lever des impôts (dans l'intérêt général)¹¹⁷ ressort bien plus clairement de l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH), qui garantit le « droit au respect des biens »¹¹⁸ :

Alinéa 1^{er} : « Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international ».

Alinéa 2 : « Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

C'est dans ce texte, comme le note Marc BOURGEOIS, que « la confrontation des valeurs est la plus perceptible : les impôts y sont ainsi présentés comme une limitation apportée au droit de chacun au respect de ses biens, *restriction* certes [mais] *légitimée* dans son principe »¹¹⁹. C'est là reconnaître que l'exercice de leur pouvoir d'imposition par les Etats « affecte » bien par hypothèse la jouissance par les contribuables de leurs biens, mais que les Etats disposent d'une large marge de manœuvre pour lever les impôts que leur législation interne prévoit¹²⁰.

L'exception qui est ainsi prévue pour préserver le pouvoir d'imposition des Etats n'empêche toutefois pas la Cour européenne des droits de l'homme de contrôler, certes de façon plutôt marginale, le respect des trois conditions de « légalité », « finalité » et « proportionnalité » par les Etats dans le cadre de leurs politiques fiscales causant des ingérences dans le droit garanti.

« L'imposition fiscale constitue en principe une atteinte au droit garanti par le premier alinéa du Protocole n° 1, car elle prive la personne concernée d'un bien, à savoir la somme qu'elle doit payer ; en général, cette ingérence se justifie au regard du second alinéa de l'article, qui prévoit expressément une exception pour ce qui est du paiement des impôts ou d'autres contributions. Une telle question n'échappe pas pour autant à tout contrôle de la Cour, celle-ci devant vérifier si l'article 1^{er} du Protocole n° 1 a fait l'objet d'une application correcte »¹²¹.

¹¹⁷ Nous avons déjà relevé *supra* cette contradiction « originelle » pour la philosophie du droit et/ou de l'impôt. Jean-Jacques ROUSSEAU (*Encyclopédie*, article « Economie politique », éd. La Pléiade, *Ecrits politiques*, p. 263) disait : « C'est dans cette cruelle alternative de laisser périr l'Etat ou d'attaquer le droit sacré de la propriété, qui en est le soutien, que constitue la difficulté d'une juste et sage économie ». Le Professeur français Emmanuel DE CROUY-CHANEL (« La citoyenneté fiscale », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 39-77, spéc. p. 44) souligne la même aporie fondamentale en écrivant que, philosophiquement, « justifier l'impôt impliquait donc de résoudre la contradiction d'un Etat ayant pour fonction première de garantir la propriété de ses citoyens, et devant nécessairement pour cela attenter à leur propriété ». Voy. toutefois, pour des approches différentes, plus originales, L. MURPHY et Th. NAGEL, *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*, New-York, Oxford University Press, 2002, spéc. pp. 8-9 (proposant de ne pas envisager la propriété comme un droit naturel préexistant auquel l'impôt porterait nécessairement atteinte, pour voir plutôt l'impôt comme un pilier ou un élément indissociable du système garantissant la propriété privée); H. VORDING et O.I.M. YDEMA, « Belasting en eigendom: een synthese? », *Weekblad Fiscaal Recht*, 2005, pp. 960-964.

¹¹⁸ Voy., sur cette disposition, L. CONDORELLI, « Premier protocole additionnel – Article 1^{er} », in L.-E. Pettiti, E. Decaux, p.-H. Imbert, *La Convention européenne des droits de l'homme – Commentaire article par article*, Paris, Economica, 2^e éd., 1999, pp. 971-997 ; R. ERGEC, « Fiscalité et droit de propriété sous l'angle de la Convention européenne des droits de l'homme », *R.T.D.H.*, 2011, p. 459.

¹¹⁹ M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *op. cit.*, p. 800.

¹²⁰ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 24.

¹²¹ C.E.D.H., Gde. Ch., *Burden c./ Royaume-Uni*, 29 avril, 2008, § 59. Voy. également C.E.D.H., *Buffalo S.R.L. en liquidation c./ Italie*, 3 juillet 2003, § 29).

Si la Cour de Strasbourg se permet ici de contrôler, outre la légalité (existence d'une « base en droit interne ») et la finalité (présence d'un « intérêt général »¹²²), la proportionnalité de l'ingérence fiscale (maintien d'un « juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général de la communauté et les impératifs de la sauvegarde des droits fondamentaux de l'individu »), c'est parce qu'elle a développé une interprétation créative de l'article en question pour y découvrir *trois normes distinctes* : la *première* énonce le principe général du respect de la propriété et est exprimée dans la première phrase de l'alinéa 1^{er} ; la *deuxième*, exprimée à la deuxième phrase de l'alinéa 1^{er}, vise la privation de propriété et la soumet à certaines conditions spécifiques ; la *troisième*, exprimée à l'alinéa 2, concerne spécifiquement les réglementations et limitations (notamment de nature fiscale) de l'usage des biens¹²³. Dans ce cadre, la Cour précise alors que la première norme (le principe du « respect des biens »), non seulement peut fonctionner comme norme autonome « résiduelle » ou « interstitielle » (lorsque la mesure contrôlée, tout en affectant la propriété, ne comporte ni dépossession, ni restriction de l'usage des biens), mais en outre qu'elle constitue le critère d'interprétation, le principe à la lumière duquel les deux autres normes doivent s'interpréter, ce qui impose en toute hypothèse de vérifier si un « juste équilibre » a été maintenu entre les intérêts en jeu¹²⁴.

C'est ainsi que des taux d'imposition particulièrement élevés peuvent être considérés par la Cour de Strasbourg comme rompant le « juste équilibre » à ménager entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens¹²⁵, même si au vu de l'importante marge de manœuvre réservée aux Etats en ce domaine, la Cour se limite à stigmatiser les « disproportions manifestes »¹²⁶. Notre Cour constitutionnelle a aussi de son côté constaté la rupture d'un tel équilibre à propos de la majoration en Région wallonne des droits de succession entre « étrangers », portant le taux à 90% sur la dernière tranche, et motivée par des raisons uniquement budgétaires (la Cour contrôlant ici le décret sous l'angle du droit au respect de la propriété *combiné* au principe d'égalité)¹²⁷.

S'agissant en particulier de la condition dite de « légalité », si elle renvoie ici à la conformité de l'« ingérence fiscale » à une norme de droit interne (sans qu'il faille qu'il s'agisse d'une « loi » au sens strict de norme émanant du pouvoir législatif composé de représentant élus)¹²⁸, elle implique *en outre* que ladite « loi » soit « de qualité », à savoir suffisamment « accessible aux personnes concernées » et suffisamment « précise et prévisible dans son application »¹²⁹.

A propos d'une législation ukrainienne (en matière de TVA) à ce point obscure qu'elle avait suscité, en l'espace d'un an, deux interprétations totalement différentes de la part de la Cour suprême d'Ukraine, la Cour européenne des droits de l'homme a décidé que la loi ukrainienne ne présentait pas la prévisibilité suffisante pour avoir la « qualité de loi » au sens requis par la Convention pour justifier l'ingérence en cause dans le droit de propriété¹³⁰.

¹²² Si toutes les autres dispositions de la Convention parlent des « mesures nécessaires dans l'intérêt général... », il est ici question de « lois [que les Etats] jugent nécessaires... », ce qui apparaît comme « une tournure de phrase qui met bien en exergue le caractère hautement discrétionnaire des décisions que l'Etat a le loisir d'adopter s'il veut privilégier la fonction sociale de la propriété privée » (L. CONDORELLI, *op. cit.*, p. 972).

¹²³ C.E.D.H., *Sporrong et Lonnroth c./ Suède*, 23 septembre 1982, § 61 (à propos de « permis d'exproprier » maintenus pendant une très longue durée, jusqu'à rendre le droit de propriété « précaire et révocable »).

¹²⁴ Voy. le décryptage-décorticage de cette jurisprudence par L. CONDORELLI, *op. cit.*, spéc. pp. 974 et 980. Voy. aussi, R. ERGEC, « Fiscalité et droit de propriété... », spéc. pp. 460-461. Voy. encore dans l'ouvrage *Propriété et droits de l'homme – Property and human rights*, Ed. Hugo Vandenberghe, Bruges, La Charte, 2006, les trois contributions suivantes, chacune relative à l'une des « trois normes » en question : Ch. L. ROZAKIS et P. VOYATZIS, « Le droit au respect de ses biens : une clause dérogatoire ou une 'omnibus' norme ? », pp. 1-28 ; H. VANDENBERGHE, « La privation de propriété. La deuxième norme de l'article 1^{er}... », pp. 29-60 ; F. TULKENS, « La réglementation de l'usage des biens dans l'intérêt général. La troisième norme... », pp. 61-98.

¹²⁵ Voy., pour un inventaire récent de décisions à ce sujet, Ph. BAKER, « Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters », *European Taxation*, 2013, pp. 393-395, spéc. pp. 393-394.

¹²⁶ L. CONDORELLI, *op. cit.*, p. 982, citant l'arrêt *James* du 21 février 1986, A n° 98, § 40.

¹²⁷ Voy., sur cet arrêt unique, M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *op. cit.*

¹²⁸ C.E.D.H., *Sunday Times c./ Royaume-Uni*, 26 avril 1979, § 47.

¹²⁹ C.E.D.H., *Serkov c./ Ukraine*, 7 juillet 2011, § 34 (rendu et publié uniquement en anglais). Voy., sur cet arrêt, T. KRSTIC, « L'arrêt SERKOV de la Cour de Strasbourg : la sécurité juridique doit l'emporter, même contre la loi », *R.G.F.*, 2013/1, pp. 11-20 ; *Ibid.*, « La sécurité juridique prévaut », *Act. Fisc.*, 2013, n° 7, pp. 7-8 ; J. VAN DYCK, « CEDH : l'impôt doit être suffisamment 'prévisible' », *Le Fiscalogues*, 26 août 2011, pp. 8 et s.

¹³⁰ § 40 (de l'arrêt précité) : « the lack of the required foreseeability and clarity of the domestic law on such an important fiscal issue, producing opposition judicial interpretations, upset the requirement of 'quality of law' ».

B) Les corollaires du principe pour l'interprétation et l'application des « lois »¹³¹ fiscales

103. Derrière ce que dit le principe de légalité de l'impôt et ce qu'il prescrit pour le décideur du prélèvement fiscal ou l'auteur de la norme fiscale, il y a ce qu'il ne dit pas, mais qu'il sous-entend « en creux » pour les destinataires de la norme fiscale (contribuables) et les autorités qui ont la charge de l'appliquer (fisc) ou de trancher les litiges y relatifs (cours et tribunaux). En effet, dire qu'il ne peut être prévu ou instauré d'impôt « que *par* une loi », cela signifie bien *a contrario* qu'il ne peut être réclamé ou appliqué d'impôt « *sans* loi »¹³² (c'est-à-dire en dehors des cas et au-delà de la mesure où la loi le prévoit), et donc, qu'une personne ou une chose (ou encore une opération ou une situation) doit être considérée comme *a priori* « libre » ou « affranchie » d'un impôt tant qu'une loi ne prévoit pas expressément de l'y soumettre¹³³.

C'est bien cette (hypo-)thèse de « franchise générale des personnes et des choses », ainsi qu'on la désigne souvent en doctrine¹³⁴, qu'on doit logiquement inférer en tant que premier corollaire du principe de légalité de l'impôt, comme nous l'explique Thierry AFSCHRIFT : « puisqu'il faut une loi pour qu'une personne, une situation ou une chose puisse être imposée, c'est qu'en règle générale, il faut toujours considérer, qu'à défaut de texte [en sens contraire], une personne, une situation ou une chose est *exonérée* [c'est-à-dire *affranchie*] d'impôt »¹³⁵.

A noter qu'à l'expression « franchise générale des personnes et des choses », la doctrine (belge) néerlandophone tend à faire correspondre celle de « *fundamentele vrijheid van belasting van alle personen, zaken, feiten en handelingen* », pour traduire cette même idée que « *alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt* »¹³⁶.

¹³¹ Nous parlerons ici de l'interprétation et de l'application de toutes normes fiscales, donc non seulement les normes émanant de l'assemblée démocratiquement élue de la collectivité publique taxatrice (les lois fédérales, les décrets ou ordonnances des régions ou communautés, les règlements-taxes des provinces ou communes...), mais aussi les autres normes de valeur réglementaire qui peuvent être adoptées en matière fiscale par un pouvoir exécutif pour préciser des points de réglementation « accessoires » par rapport aux premières normes visées. Les règles d'interprétation applicables aux premières, dont l'intervention est requise en vertu du principe de légalité de l'impôt (pour régler tous les éléments « essentiels » de l'impôt...), valent *a fortiori* pour les secondes, lesquelles ne peuvent exister que dans le respect ou sur le fondement des premières (comme nous l'avons vu).

¹³² En exprimant ainsi l'idée « pas d'impôt sans loi », le principe constitutionnel de légalité de l'impôt est alors éminemment comparable avec le principe constitutionnel de légalité des incriminations et des peines (lui-même parfois présenté sous la forme de l'adage latin *nullum crime, nulla poena sine lege*), de même qu'à l'adage « tout ce qui n'est pas interdit est permis », correspondrait en droit fiscal : « tout ce qui n'est pas imposé est affranchi ».

¹³³ Voy. aussi, dans le même sens, E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches de logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 464 : « l'on déduit de cette règle constitutionnelle [l'article 170 de la Constitution] qu'un fait, un acte ou une situation juridique ne peut être imposé en dehors des cas expressément prévus par la loi ».

¹³⁴ Voy. not., pour d'anciennes occurrences de cette expression dans la doctrine française, G. DEMANTE, *Explication raisonnée des principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, Paris, A. Durand, 1862, n° 9 ; A. WAHL, *Traité de droit fiscal*, t. I, Paris, Chevalier Mareng, 1902, p. 75.

¹³⁵ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 51.

¹³⁶ Voy. notamment S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblio, 2007, n° 7, pp. 17 et 19 ; I. CLAEYS BOUÛAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *T.Not.*, 1961, p. 128 ; D. DE GROOT, « Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden », *T.F.R.*, n° 360, 2009, p. 343.

Ainsi, qu'il ait ou non conçu l'impôt comme une atteinte directe au droit de propriété¹³⁷, le Constituant a entendu lui assigner juridiquement un statut d'« exception », et cela, même si, en pratique, les terrains d'application de l'impôt semblent plutôt innombrables de nos jours. L'impôt que le fisc prétend appliquer à un contribuable doit donc avoir été *expressément* prévu par la loi pour être *exceptionnellement* autorisé par la Constitution ; « pour qu'il y ait impôt, il faut une décision explicite et non-équivoque du législateur [en ce sens exprès] »¹³⁸. Juridiquement, constitutionnellement, l'impôt doit toujours être conçu comme l'« exception », et la franchise des personnes et des choses, comme le « principe » (résiduel ou sous-jacent).

C'est alors le caractère « dérogatoire » des lois fiscales par rapport au principe sous-entendu ou présumé de « franchise des personnes et des choses », qui doit expliquer que ces lois soient de « stricte interprétation » (a) et qu'elles ne puissent être « appliquées par analogie » (b). Cette cascade ou arborescence de principes non-écrits ou déduits a ainsi été explicitement établie par notre Cour de cassation lorsque, à propos d'un article du Code des taxes assimilées au timbre (abrogé par la loi du 3 juillet 1963 instaurant la TVA), elle avait déclaré que la disposition « ne [pouvait] recevoir une application extensive [car] tel est, en effet, le principe en matière de dispositions qui *restreignent la franchise des personnes et des choses* »¹³⁹.

Point n'est donc besoin de rechercher ici un fondement à de tels principes dans le vieil adage « *odiosa sunt restringenda* », qui présupposerait le jugement de valeur (péjoratif) selon lequel les lois fiscales seraient des lois « odieuses » parce qu'à l'instar des lois pénales elles seraient défavorables à ceux qui tombent sous le coup de leur application. Il suffit de suivre ici la règle purement technique selon laquelle toute exception est de « stricte interprétation » (cf. l'adage « *exceptio est strictissimae interpretationis* ») par rapport au principe auquel elle déroge¹⁴⁰.

¹³⁷ Dont il proclame l'inviolabilité par ailleurs à l'article 16 de la Constitution (cf. l'articulation que nous avons mise en évidence *supra* entre cette disposition et celle de l'article 170 de la Constitution).

¹³⁸ I. CLAEYS BOUÛAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *Tijdschrift voor Notarissen*, 1961, p. 125 (propos cité et traduit du néerlandais par Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 51).

¹³⁹ Cass., 9 décembre 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 704, en cause *Etat belge c. SPRL Les charbons CEKA*.

¹⁴⁰ Voy., en ce sens, Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, pp. 60-61. Voy. aussi, sur le principe d'interprétation stricte des exceptions en droit commun, M. LEBEAU, *De l'interprétation stricte des lois – Essai de méthodologie*, Paris, Ed. Defrénois – Lextenso, 2012, 234 p.

a) *Le principe d'interprétation stricte des lois fiscales et l'adage 'in dubio contra fiscum'*

104. L'interprétation des lois fiscales, comme l'interprétation de toutes normes juridiques en général, constitue un préalable *nécessaire* à leur application, dans la mesure où il s'agit bien là de comprendre les réalités qu'elles visent et les conséquences qu'elles y attachent derrière les termes généraux et abstraits qu'elles utilisent pour extérioriser la volonté du « législateur ». C'est cette opération de décryptage ou de décodage du « message » du législateur qui permet ensuite de rapporter des réalités individuelles et concrètes à la norme ainsi « interprétée ».

Interpréter un texte de loi, nous dit ESMEIN, c'est en « rechercher le sens, la pensée qu'il exprime », si bien qu'« à l'entendre ainsi, tout texte comporte interprétation »¹⁴¹, et cela, contrairement à l'idée, encore quelquefois répandue (et longtemps relayée par notre Cour de cassation), qu'il n'y aurait lieu à interprétation qu'en présence de textes obscurs ou ambigus, mais non en présence d'un texte « clair » (*cf.* l'adage « *interpretatio cessat in claris* »)^{142 143}.

Cette conception classique nous est héritée de la méfiance « post-révolutionnaire » à l'égard des juges, dont on craignait qu'ils ne s'érigent en censeurs des normes édictées par l'organe détenteur de la souveraineté (à l'instar des parlements de l'Ancien Régime à l'égard des édits royaux), et que MONTESQUIEU voulait confiner comme « bouche qui prononce les paroles de la loi, êtres unanimes qui n'en peuvent modérer ni la force ni la rigueur »¹⁴⁴. Cette ancienne méfiance à l'égard des juges avait alors culminé, au lendemain de la Révolution française, dans l'instauration de la procédure dite du « référé législatif », réservant à un Tribunal de Cassation installé auprès du Corps législatif, le monopole de l'interprétation lorsqu'un juge se trouvait confronté à une loi obscure dont la signification commandait la solution du litige qui lui était soumis. Rapidement victime de son succès au début du XIX^e siècle, le système fut supprimé et en conséquence un pouvoir d'interprétation des lois fut donc reconnu aux juges. Mais pour la doctrine classique, trop imprégnée du dogme du respect de la norme écrite (codifiée dans le Code civil de 1804), cette interprétation devait alors rester cantonnée aux cas où la loi serait obscure ou ambiguë, et elle n'était alors censée permettre aux juges que de dégager le seul et unique sens possible de la disposition litigieuse (l'interprétation étant ainsi perçue comme un acte « de connaissance » et non un acte « de volonté »)¹⁴⁵.

Au fond, la nécessité de l'interprétation des lois résulte donc bien moins de leur éventuelle obscurité ou ambiguïté que de leur nature¹⁴⁶ et de ce qu'est l'opération d'interprétation dans la méthodologie juridique, comme nous l'enseignent les théoriciens-logiciens du droit modernes.

¹⁴¹ Définition donnée dans une note relative à des décisions rendues par la Cour de cassation française en matière fiscale, citée par Ph. MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Paris, Economica, 1980, p. 5.

¹⁴² Voy., notamment, Cass., 26 janvier 1928, *Pas.*, 1928, I, p. 63, et concl. Proc. Gén. P. LECLERQ ; Cass., 22 novembre 1949, *Pas.*, 1950, I, 179. Voy., sur cette doctrine dite du « sens clair », M. VAN DE KERCHOVE, « La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique », in *L'interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, Fac. Univ. St Louis, Bruxelles, 1978, pp. 13-50.

¹⁴³ A noter que participe parfois de cette idée que toutes les lois ne doivent pas nécessairement être interprétées, la définition que le LITTRE donne de l'action d'interpréter un texte en général (hors contexte linguistique, religieux, artistique...) : « interpréter, c'est expliquer ce qu'il y a d'obscur ou d'ambigu dans un écrit ». La définition du ROBERT paraît alors plus neutre : « interpréter, c'est chercher à rendre intelligible, expliquer... ».

¹⁴⁴ MONTESQUIEU, *Esprit des lois*, 1. XI, chap. VI.

¹⁴⁵ Voy. sur cet historique de l'interprétation en droit, Ph. MARCHESSOU, *L'interprétation...*, *op. cit.*, pp. 6-7.

¹⁴⁶ Voy. aussi en ce sens F. LAURENT (*Principes de droit civil*, Bruxelles, Bruylant, 3^e éd., 1878, t. I, n^o 269) : « Il suffit de réfléchir un instant à l'essence des lois pour se convaincre que la nécessité de l'interprétation résulte moins de leur obscurité ou de leur insuffisance, que de leur nature » ; F. OST (« L'interprétation logique et systématique et le postulat de rationalité du législateur », in *L'interprétation en droit*, Fac. Univ. St Louis, Bruxelles, 1978, p. 110) : « L'interprétation est inhérente à toute lecture, même la plus banale, de la loi ».

GENY : « [L'interprétation juridique est] le domaine [...] de tous ceux qui ont à dégager des solutions juridiques applicables, concrètement et en fait, aux questions que soulèvent les conflits d'intérêts humains. [...] Interpréter la loi, [c'est] chercher le contenu de la volonté législative à l'aide de la formule qui l'exprime »¹⁴⁷.

KELSEN : « Il faut que l'organe d'application du droit résolve la question de savoir quel est le contenu qu'il doit donner à la norme individuelle à déduire de la norme générale législative dans son application à une espèce concrète, la norme individuelle se présentant comme un acte juridictionnel ou une décision administrative. [...] Toutes les normes juridiques appellent une interprétation en tant qu'elles doivent être appliquées »¹⁴⁸.

PLANIOL, RIPERT et BOULANGER : « La règle juridique étant une règle générale, son application aux cas particuliers présente souvent de grandes difficultés. Il faut connaître le véritable sens et l'exacte portée de la règle pour savoir si elle est applicable en l'espèce »¹⁴⁹. C'est l'« interprétation » de la règle en question.

Ainsi, si toute « loi », au sens ici de règle écrite de portée générale, se présente sous la forme d'une évocation de concepts en sorte d'attacher à tels *faits-conditions* tels *faits-conséquences*, son application¹⁵⁰ implique alors nécessairement d'avoir bien cerné la « compréhension » et l'« extension »¹⁵¹ qu'ont, dans l'esprit du législateur, les concepts évoqués dans ses textes, de façon à « déterminer les réalités qu'[il] entend régir et la manière dont il entend les régir »¹⁵².

Cela ne signifie toutefois pas qu'il faille toujours se livrer à de complexes analyses pour saisir le sens d'un texte de loi, car il est des cas où la simple lecture littérale du texte, au travers de ses termes pris dans leur sens usuel (quand ils appartiennent au langage courant et que le législateur n'a pas manifesté sa volonté expresse de les entendre autrement¹⁵³), et selon leur fonction grammaticale au sein de la phrase, pourra bien suffire à découvrir la volonté qu'il exprime. Dans de pareils cas, point besoin d'aller chercher l'intention du législateur par-delà son texte clair, et c'est alors en ce sens qu'on pourrait comprendre les deux directives qu'avaient jadis formulées PORTALIS à propos de l'interprétation des dispositions du Code civil (en présence d'un texte « clair ») :

« Quand la loi est *claire*, il ne faut point en éluder la lettre sous prétexte d'en pénétrer l'esprit »¹⁵⁴ ;

« Quand la loi est *claire*, il faut la suivre ; quand elle est obscure, il faut en approfondir les dispositions »¹⁵⁵.

105. Si la nécessité de l'interprétation des lois fiscales se fait sentir de la même manière que pour toutes les autres lois, *quid* alors de la spécificité de l'interprétation en matière fiscale¹⁵⁶

¹⁴⁷ F. GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, Paris, 1954, t. 1, 2^e éd., p. 14 et p. 165

¹⁴⁸ H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. franç. de la 2^e éd. par C. EISENMANN, Paris, 1962, pp. 452-454.

¹⁴⁹ PLANIOL, RIPERT et BOULANGER, *Traité élémentaire de droit civil*, t. 1, 1954, p. 64.

¹⁵⁰ Qui consistera, selon le syllogisme classique du raisonnement juridique, à rapprocher les faits des normes en vigueur pour répondre à la question de savoir quelles conséquences sont attachées par le droit à tels faits réalisés ou projetés, ou bien à la question de savoir quel comportement adopter pour obtenir tel résultat souhaité en droit.

¹⁵¹ « Définir un concept en compréhension consiste à énoncer les éléments constitutifs essentiels des êtres appartenant à la classe désignée par le terme correspondant. [...] Définir un concept en extension consiste à énumérer les êtres compris sous ce concept » (P. DELNOY, *Eléments de méthodologie...*, cité ci-dessous, p. 51).

¹⁵² P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 79 et 94.

¹⁵³ Voy., notamment, Cass., 15 décembre 1983, *Pas.*, 1984, I, 436 : « en présence d'un terme que la loi s'abstient de définir, [il faut prendre] ce terme dans le sens *usuel* que la loi a dû lui donner, à défaut de manifestation de volonté contraire » (principe que la Cour de cassation tend à substituer à l'adage *interpretatio in claris cessat*).

¹⁵⁴ Projet non adopté de *Livre préliminaire* au Code civil, Titre cinquième, art. V.

¹⁵⁵ « Discours préliminaire », in P.A. FENET, *Recueil complet des travaux préparatoires du Code civil*, Paris, 1827, p. 474 (voy. aussi cet extrait du discours de PORTALIS in LOCRE, t. I, édit. Belge, p. 158, n° 14).

¹⁵⁶ Voy., à propos de l'interprétation des lois fiscales en droit belge, I. CLAEYS BOUÛAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *Tijdschrift voor Notarissen*, 1961, pp. 125 et s. ; A. TIBERGHIE, « Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993, n° 8-9, pp. 211-215 ; *Ibidem*, *Inleiding tot het fiscaal recht*, Kluwer, Anvers, 1986, pp. 38-69 ; C. SCAILTEUR, « Remarques sur l'interprétation des lois fiscales », *R.G.E.N.*, 1957, n° 19781, pp. 105 et s. ; E. KRINGS, « L'interprétation des lois fiscales d'après la forme et le fond », *Rép. Fisc.*, 1965, pp. 213-227 (et *Cahiers de droit fiscal international*, Rapport belge, 1965, Vol. 50 A, p. 59) ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblio, Kalmthout, 2009, pp. 20-26 ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, pp. 137-147.

en lien avec le fait, aujourd'hui érigé en principe général de droit par la Cour de cassation¹⁵⁷, que les lois d'impôt sont de « stricte interprétation » ? En réalité, une telle exigence fait ici référence, non pas aux *méthodes* d'interprétation qui seraient admissibles en matière fiscale, mais plutôt au *résultat* de l'interprétation opérée : celle-ci ne pourrait aboutir à *étendre* l'application d'une loi fiscale à des situations qui ne sont pas expressément visées par elle (l'interprétation serait alors « extensive), pas plus qu'elle ne pourrait aboutir à en *restreindre* l'application dans des situations qui ont bel et bien été visées par elle (l'interprétation serait ici « restrictive »). L'impôt ne peut en effet être appliqué *que* dans les cas prévus par la loi, mais il doit aussi être appliqué dans *tous* ces cas (sans possibilité de transaction-renonciation pour l'administration fiscale), compte tenu du caractère d'« ordre public » des lois fiscales. Rien ne peut être *ni* ajouté *ni* retranché au texte de la loi (rien que le texte, mais tout le texte) lorsque l'on cherche ainsi à en saisir le sens et la portée en procédant à son « interprétation ».

Ce principe n'implique alors pas qu'en droit fiscal les *méthodes* ou *techniques* d'interprétation seraient fondamentalement différentes de celles qui ont cours en droit commun (sous réserve du raisonnement *par analogie*, qui n'est toutefois pas vraiment une technique d'interprétation à proprement parler, comme nous le verrons ci-après). En effet, confronté à une disposition de la loi fiscale dont le sens ne lui apparaît « pas clair » ou lui apparaît « obscur » ou « ambigu » au terme d'une première interprétation purement *textuelle*, « *littérale* » ou « *grammaticale* » (s'en tenant au vocabulaire¹⁵⁸ et à la grammaire du texte), l'interprète – en particulier le juge – pourra recourir à d'autres techniques d'interprétation pour identifier la volonté du législateur fiscal derrière ses termes qui ne seraient pas clairs¹⁵⁹. Il pourra ainsi notamment s'agir de la méthode « *contextuelle* » (ou « *systématique* »), qui consiste à se fier à la structure logique du texte (découpage en paragraphes, alinéas, tirets) et à la façon dont il s'insère dans l'ensemble normatif auquel il appartient (codifications, titres, chapitres, sections), ou bien encore, de la méthode « *historique* », qui consiste à s'enquérir de l'état de la législation avant l'adoption du texte et/ou à étudier les travaux parlementaires¹⁶⁰ préparatoires qui en ont précédé l'adoption (comme l'exposé des motifs, le projet de loi, les rapports des Chambres, les amendements)¹⁶¹.

¹⁵⁷ Cass., 10 décembre 1997, *J.D.F.*, 1998, p. 110 ; *F.J.F.*, 1997, p. 623 ; *Pas.*, 1997, I, p. 1159.

¹⁵⁸ Voy., à cet égard, les précisions supplémentaires que nous donnerons *infra* sur le sens (courant ou technique, économique ou juridique...) qu'il convient de donner au vocabulaire ou lexique employé par les lois fiscales.

¹⁵⁹ Comme le dit A. TIBERGHIEU (« Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993, n° 8-9, p. 212), « si [le texte] est *clair*, l'interprétation est terminée ; s'il est *douteux*, l'interprétation continue », ce qui suppose bien qu'une certaine interprétation (littérale, textuelle) ait déjà commencé, ne serait-ce que pour constater la clarté du texte...

¹⁶⁰ Ce qui n'inclut pas les discours du Ministre *hors* du Parlement ni les circulaires ministérielles/administratives.

¹⁶¹ Voy., à propos de la recherche de la volonté du législateur fiscal dans les travaux préparatoires de ses lois, W. DEFOOR, « Tekstuele vs. wetshistorische interpretatie van fiscale wet : een wereld van verschil », *T.F.R.*, 2001, pp. 37-38 ; J. DE LAME, « L'importance des travaux parlementaires », *R.G.F.*, n° 4, avril 2010, pp. 1-2.

Reste seulement controversée en doctrine la question de la possibilité de recourir à la méthode « *téléologique* » pour interpréter les lois fiscales. Pareille technique d'interprétation consiste à éclairer le texte de loi par le « but » ou l'« objectif » que poursuit le législateur à travers lui¹⁶², le résultat ou la finalité que le législateur avait en vue en formulant son « vœu législatif »¹⁶³, partant de l'idée que la loi est censée communiquer « l'intention objectivée du législateur »¹⁶⁴. Pour certains, cette méthode est admissible en matière fiscale, tandis qu'elle serait à proscrire pour d'autres¹⁶⁵. Elle ne pourrait en tout cas pas être utilisée pour étendre l'application d'un texte fiscal à une hypothèse qu'il n'aurait pas visée mais où il y aurait même(s) motif(s) de l'appliquer que dans les cas qu'il aurait bien visés (ce qui reviendrait à appliquer la loi « par *analogie* » au sens où nous allons l'entendre et où cela est interdit en matière fiscale), pas plus qu'elle ne pourrait faire prévaloir un objectif supposé du législateur, voire même exprimé par lui (notamment dans les travaux préparatoires de la loi), sur la formule claire du texte de loi.

L'hypothèse où un contribuable profiterait du décalage pouvant exister entre la lettre d'une disposition de la loi fiscale et l'objectif qu'elle poursuivrait ne poserait donc pas un problème d'« interprétation » de la loi fiscale, mais serait alors plutôt susceptible de donner le cas échéant lieu à l'identification d'un « abus fiscal » au sens où cette notion s'applique en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession.

Quant à l'idée d'une lecture plus « *économique* » des termes juridiques qui sont employés dans les textes des lois fiscales, elle n'a pas lieu d'être dans notre droit fiscal, contrairement à ce qui a cours dans le droit fiscal d'autres pays¹⁶⁶. Ainsi, de la même façon que les termes du *langage courant* qui apparaissent dans les textes fiscaux doivent être pris dans leur acception usuelle (telle qu'elle est habituellement renseignée par les dictionnaires du langage courant) si le législateur fiscal n'a pas expressément précisé qu'il fallait les y entendre autrement¹⁶⁷, les *concepts juridiques* qui sont évoqués par la législation fiscale doivent s'entendre dans le sens originel qu'ils ont dans la branche du droit (civil, commercial, comptable...) à laquelle ils sont empruntés tant qu'ils n'ont pas fait l'objet d'une définition différente au sein de la loi fiscale.

Cette dernière directive d'interprétation, constamment formulée par la Cour de cassation et valable pour toutes les matières fiscales (quel que soit l'impôt concerné), est ainsi à relier au principe selon lequel il faut considérer que le droit commun « domine » le droit fiscal (ici, sur la signification à donner aux concepts juridiques utilisés par la loi fiscale) tant que ce dernier n'y a pas expressément dérogé (faisant alors preuve d'« autonomie »)¹⁶⁸.

¹⁶² Voy., sur cette méthode, P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, *op. cit.*, pp. 172-174.

¹⁶³ Ce but ne se confondant pas avec la volonté exprimée par le texte de loi, cette dernière pouvant ainsi être très bien respectée ou observée sans que soit atteint le but en vue duquel le commandement de la loi a été formulé.

¹⁶⁴ P. PESCATORE, *Introduction à la science du droit*, Luxembourg, 1960, mis à jour en 1978, n° 239, p. 573.

¹⁶⁵ Voy. « pour » : I. CLAEYS BOUUAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *op. cit.*, p. 149 ; « contre » : A. TIBERGHEN, « Petit cours d'interprétation », *op. cit.*, p. 213. Voy. pour des auteurs plus réservés : S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels...*, *op. cit.*, p. 21 ; J. VAN HOUTTE, *Principes...*, *op. cit.*, p. 140, n° 196.

¹⁶⁶ Voy. en Allemagne la doctrine de la « *wirtschaftliche Betrachtungsweise* », coulée au § 1^{er} du *St. Anp. G.* : « pour l'interprétation de la loi fiscale, son but, sa signification économique [...] sont à considérer [...] ».

¹⁶⁷ En leur donnant une « compréhension/extension » distincte de celle qu'ils ont dans leur acception commune.

¹⁶⁸ Voy. les références données *infra* sur cet aspect de la « dépendance » du droit fiscal au droit commun.

106. En définitive, le caractère « strict » de l'interprétation prescrite se manifeste par le fait que, 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, alors 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. C'est ce qu'exprime laconiquement l'adage « *in dubio contra fiscum* »¹⁶⁹, tel qu'il peut être classiquement brocardé (expliqué et appliqué) dans notre droit fiscal¹⁷⁰, et que notre Cour de cassation reformule également en ces termes : « dans le doute, la loi fiscale doit s'interpréter contre le fisc », autrement dit, « dans le sens le plus favorable au débiteur de l'impôt »¹⁷¹. La doctrine belge est unanime pour relayer cette directive d'« ultime recours » pour l'interprète.

V. GOTHOT : « En présence de deux interprétations également possibles, en présence d'arguments contraires de valeur égale, les tribunaux choisissent très couramment la thèse favorable au contribuable ; à cela rien d'étonnant : c'est l'application pure et simple du principe [de l'interprétation stricte] »¹⁷².

R. HAYOIT DE TERMICOURT : « Lorsqu'un texte de loi en matière fiscale est susceptible de diverses interprétations, le juge doit, en l'absence d'autres données ou éléments d'interprétation, choisir la plus favorable au débiteur de l'impôt »¹⁷³.

E. KRINGS : « Si au terme de cet examen [tendant à déterminer exactement la portée de la disposition légale], qui a mis en œuvre toutes les voies usuelles de l'interprétation [...], il n'est pas possible d'établir avec certitude que l'acte ou le fait envisagé tombe sous l'application de la loi, le doute bénéficie au contribuable »¹⁷⁴.

C. SCAILTEUR : « L'obligation fiscale ne peut avoir d'objet dans la mesure où la disposition créant l'impôt [...] ne présente qu'un sens incertain ou douteux. Un texte qui ne permet pas de découvrir la volonté du législateur sur un point déterminé est à considérer sur ce point comme inexistant [...]. *Lex dubia non obligat* »¹⁷⁵.

Le « doute » en question, de nature à profiter *in fine* au contribuable, ne doit toutefois pas être confondu ici avec la relative « complexité » de la loi fiscale. Il ne faudrait en effet pas croire qu'on pourrait échapper à l'application de celle-ci sous un prétexte aussi discutable. Comme le remarque Camille SCAILTEUR, « la législation fiscale est inévitablement complexe parce qu'elle est destinée à atteindre toutes les manifestations d'une vie économique diversifiée et ramifiée à l'extrême ; or ce qui n'est pas simple ne manque pas nécessairement de clarté »¹⁷⁶.

¹⁶⁹ D'après C. SCAILTEUR (« *In dubio contra fiscum* », *R.G.E.N.*, 1950, n° 18907, pp. 258 et s., spéc. p. 259, et « Remarques sur l'interprétation des lois fiscales », *R.G.E.N.*, 1957, n° 19781, pp. 105 et s., spéc. p. 116), l'adage serait tiré (ou plutôt dérivé) d'un texte de Modestin repris dans le Digeste : « *Non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit* » (Dig. *De jure fisci*, XLIX, 14).

¹⁷⁰ Voy., not., S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblio, Kalmthout, 2009, n° 10, p. 23 ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, pp. 145-146.

¹⁷¹ Cass. 24 octobre 1938, *Pas.*, 1938, I, p. 331 ; Cass., 28 mai 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134.

¹⁷² V. GOTHOT, *Annales du Notariat*, 1938, p. 52.

¹⁷³ R. HAYOIT DE TERMICOURT, Avis devant la Cour de cassation, 28 mai 1942, *R.E.D.*, n° 668.

¹⁷⁴ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches de logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 467.

¹⁷⁵ C. SCAILTEUR, « *In dubio contra fiscum* », *R.G.E.N.*, 1950, n° 18907, p. 267.

¹⁷⁶ C. SCAILTEUR, « *In dubio contra fiscum* », *R.G.E.N.*, 1950, n° 18907, p. 267.

Le doute entourant la portée de la disposition de la loi fiscale concernée doit donc lui-même être « strictement » entendu : il doit être impossible de clarifier cette portée à partir des éléments d'interprétation disponibles pour faire prévaloir un sens *certain* parmi différents sens *possibles* (également conciliables avec le texte). Ce n'est que dans cette hypothèse nettement circonscrite que l'adage *in dubio contra fiscum* viendra trancher le litige en dernier recours :

« Le texte ne peut être tenu comme ne régissant pas l'hypothèse envisagée que si sa signification est restée douteuse malgré tous les efforts faits pour pénétrer la pensée du législateur. Le doute suppose d'ailleurs que les arguments opposés se contrebalancent et qu'il soit tout aussi raisonnable de se porter vers l'une des solutions que vers l'autre. Il ne peut en tout cas être invoqué quand les raisons *contre* sont inconciliables avec le texte de la disposition légale ou bien avec les motifs qui l'ont fait édicter »¹⁷⁷.

La solution *in dubio contra fiscum* ne doit s'expliquer ici que comme application-implication logique du principe d'interprétation stricte des lois fiscales, lequel ne s'explique lui-même que par le fait qu'en vertu de l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt, il faut considérer, comme nous l'avons déjà dit, que les lois qui prévoient des impôts viennent nécessairement déroger au principe sous-entendu de la « franchise générale des personnes et des choses »¹⁷⁸ (aucune personne ou chose n'étant soumise à l'impôt tant que cela n'est pas prévu par la loi).

La maxime *in dubio contra fiscum* a parfois été reliée en doctrine à l'article 1162 du Code civil qui dit que « dans le doute, la convention s'interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l'obligation »¹⁷⁹, ou encore à la règle, notamment posée à l'article 1315 du Code civil (mais aussi dans les codes fiscaux¹⁸⁰), selon laquelle le demandeur en justice supporte la charge de la preuve (*actori incumbit probatio*)¹⁸¹. Les deux principes ainsi convoqués sont toutefois sans pertinence ici. Le premier concerne l'interprétation des conventions alors que l'obligation fiscale ne peut trouver sa source que dans la loi et non dans un contrat (même si elle doit avoir été « consentie » par les représentants du peuple élus). Le second est relatif à la question de la preuve; or, s'il pourrait bien être invoqué utilement par le contribuable au cas où il subsisterait un doute quant à l'existence des faits auxquels le fisc voudrait appliquer la loi fiscale, il s'agit là d'une question étrangère à celle de savoir si de tels faits (à les supposer établis) seraient visés ou non par la loi que le fisc voudrait leur appliquer. Et puis, au surplus, ce n'est pas parce qu'une partie supporte la charge de prouver certains faits du litige qu'il faudrait en outre que la loi, en cas de doute sur sa portée, soit interprétée dans un sens qui lui serait défavorable.

Quant à la référence au vieil adage *odiosa sunt restringenda*, outre qu'elle présupposerait un jugement de valeur archaïque à l'encontre des lois fiscales, nous avons déjà dit qu'elle n'était pas nécessaire pour expliquer le principe d'interprétation stricte des lois fiscales, dès lors qu'il suffit de s'en remettre simplement au principe selon lequel toutes les exceptions sont de « stricte interprétation » (*exceptio est strictissimae interpretationis*)¹⁸², ce qui seraient bien le cas de ces lois fiscales qui dérogent à la franchise générale des personnes et des choses¹⁸³.

¹⁷⁷ C. SCAILTEUR, « In dubio contra fiscum », *R.G.E.N.*, 1950, n° 18907, p. 267.

¹⁷⁸ Voy. les explications données *supra* sur ce principe inféré « en creux » du principe constitutionnel de légalité.

¹⁷⁹ G. CHAMPIONNIERE et B. RIGAUD, *Traité des droits d'enregistrement*, t. I, Paris, Hingray, 1839, n° 37.

¹⁸⁰ Voy. notamment, en matière d'impôts sur les revenus, les articles 339 et 340 du C.I.R.

¹⁸¹ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, pp. 145-146.

¹⁸² Voy., sur ce principe en général, M. LEBEAU, *De l'interprétation stricte des lois – Essai de méthodologie*, Paris, Ed. Defrénois – Lextenso, 2012, 234 p.

¹⁸³ Voy., sur cette quête de fondement(s) à la maxime en cause, C. SCAILTEUR, « In dubio contra fiscum », *op. cit.*, pp. 262-263 ; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, pp. 58-63. Voy. aussi, dans le même sens, A. WAHL (*Traité de droit fiscal*, t. I, Paris, Chevalier Mareng, 1902, pp. 76 et 80), qui, après avoir précisé que « l'esprit de la loi a autant d'importance en matière fiscale qu'en toute autre matière [car] consulter l'esprit de la loi, c'est reconnaître simplement que la volonté du législateur doit servir à déterminer le sens des lois », déclarait que « si toutes les règles d'interprétation ne suffisent pas à trancher une difficulté, elle doit être résolue en faveur des contribuables ; car, nous l'avons dit, la *liberté* des biens et des personnes vis-à-vis de l'Etat est le droit commun, et l'impôt, en conséquence, a un caractère dérogatoire ».

107. Ladite maxime *in dubio contra fiscum*, au sens bien précis où nous venons de l'expliquer (dans ses conditions d'application et de justification), peut toutefois s'avérer inadéquate lorsqu'il est question de dispositions de la loi fiscale venant, à l'avantage du contribuable, déroger aux autres dispositions, plus générales, qui prévoient *a priori* l'application de l'impôt. En effet, comme le fait remarquer Thierry AFSCHRIFF, « lorsqu'il s'agit d'une loi dérogeant à une autre, qui établit un impôt, la portée de l'exception doit s'interpréter restrictivement [disons plutôt : strictement¹⁸⁴], de sorte que, dans le doute, l'interprétation se fait en faveur de la règle plus générale, et donc à l'avantage du fisc »¹⁸⁵. L'adage *in dubio contra fiscum* serait alors impropre à exprimer ici cette conséquence logique de la règle d'« interprétation stricte » de la disposition en cause de la loi fiscale en cas de doute sur le sens ou la portée à lui donner.

Il y va de la cohérence de l'explication avancée au soutien des règles d'interprétation en cause : si c'est en raison de leur caractère « dérogatoire » à la franchise des personnes et des choses (et non pour leur caractère soi-disant « odieux » à l'instar des lois pénales)¹⁸⁶ que les lois fiscales doivent être interprétées strictement, et donc à l'avantage du contribuable en cas de doute sur leur portée, alors les dispositions « exonératrices » ou « modératrices » d'impôt qu'admettent les lois fiscales à titre d'*exceptions* par rapport à leurs dispositions « taxatrices » doivent s'interpréter tout aussi strictement, au point qu'en cas de doute sur leur applicabilité, le bénéfice des exemptions ou réductions d'impôt en cause doit être refusé au contribuable¹⁸⁷.

C'est ainsi que le même Thierry AFSCHRIFF pouvait assurer complètement la cohérence de son raisonnement après avoir isolé la seule véritable justification du principe de l'interprétation stricte des lois fiscales (et donc, de l'adage *in dubio contra fiscum*, en tant que celui-ci ne formule là qu'une application du principe en question) :

« Dégagée de tous présupposés idéologiques, la règle de l'interprétation stricte des lois fiscales n'a qu'un caractère technique : la loi qui déroge au principe général de franchise des personnes et des choses est d'interprétation restrictive [disons plutôt : stricte¹⁸⁸]. Mais lorsqu'un impôt est établi, et qu'il a fixé son domaine d'application, toute loi qui viendrait restreindre ce champ d'application sera, elle aussi, d'interprétation stricte, et ce pour la même raison : elle déroge à une règle plus générale.

Contrairement à ce qui est généralement enseigné en droit pénal¹⁸⁹, les règles fiscales sont d'interprétation stricte tant lorsqu'elles établissent des impôts que lorsqu'elles dérogent à une loi établissant une taxation. Toutes les exceptions s'interprètent restrictivement, en ce compris les exceptions aux exceptions que constituent les lois qui établissent des impôts »¹⁹⁰.

¹⁸⁴ L'auteur cité emploie invariablement l'une ou l'autre formule, or il ne faudrait pas donner à penser que l'on pourrait restreindre la portée d'un texte *en-deçà* de qu'il prévoit, alors qu'en vertu du caractère d'ordre public du droit fiscal, cela est tout aussi interdit que d'*étendre* la portée d'une loi fiscale *au-delà* de ce qu'elle prévoit.

¹⁸⁵ Th. AFSCHRIFF, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 63.

¹⁸⁶ Voy. les explications données *supra* sur la justification du principe de l'interprétation stricte des lois fiscales.

¹⁸⁷ Voy. aussi en ce sens, notamment, E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », *op. cit.*, pp. 466-467 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, Kalmthout, 2009, n° 10, p. 23.

¹⁸⁸ Voy. encore nos remarques et préférences terminologiques déjà formulées ci-dessus.

¹⁸⁹ L'auteur cité relève en effet qu'en droit pénal, les lois qui concernent les causes de justification sont d'interprétation extensive. Voy. à cet égard *Les Nouvelles, Droit Pénal*, t. I, vol. 1, p. 139, n° 547 et 547bis, et réf. y citées, notamment Cass., 3 mars 1941, Pas., 1941, I, p. 63 et concl. av. gén. R. HAYOIT DE TERMICOURT, qui étend au cas de l'extorsion l'article 462 du Code pénal immunisant les vols entre parents et alliés proches.

¹⁹⁰ Th. AFSCHRIFF, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., 2003, *op. cit.*, pp. 62-63.

Il faut donc conclure que l'application du principe de l'interprétation stricte des lois fiscales, en cas de doute persistant sur le sens à donner à l'une de leurs dispositions (doute irréductible au moyen des outils d'interprétation disponibles...), ne se soldera pas toujours par une issue favorable au contribuable, contrairement à ce que ferait croire l'adage *in dubio contra fiscum*. Comme l'écrivait le Procureur général J.E. KRINGS, « il n'y a pas, dans cette théorie, que des roses pour les contribuables, [il y a aussi] des épines »¹⁹¹. Tout dépendra en définitive de l'objet de la disposition de la loi fiscale dont l'interprétation est en cause, la question étant de savoir à quelle règle « majeure » cette disposition vient apporter une exception-dérogation¹⁹² : s'agit-il d'une disposition qui vient soumettre certaines personnes ou choses à un impôt et en l'absence de laquelle ces personnes ou choses seraient *par principe* affranchies de cet impôt, ou bien d'une disposition qui vient prévoir des exemptions ou réductions d'impôt pour des personnes ou choses qui avaient été soumises à l'impôt par d'autres dispositions *en amont* ?

¹⁹¹ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches de logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 466 ; *Ibidem*, « L'interprétation des lois fiscales d'après la forme et le fond », *Rép. Fisc.*, 1965, pp. 225-226.

¹⁹² Voy., sur le fondement et la portée exacts du principe d'interprétation stricte des exceptions en droit commun (« *exceptio est strictissimae interpretationis* »), M. LEBEAU, *De l'interprétation stricte des lois – Essai de méthodologie*, Paris, Ed. Defrénois – Lextenso, 2012, 234 p. Cette thèse de doctorat démontre qu'il est des cas où le critère « formel » (la recherche des signes sémantiques parsemant le texte et dénotant le caractère d'une exception particulière à une règle plus générale) de l'interprétation stricte est insuffisant, et où il faut alors opter pour un critère plus « substantiel », fondé sur l'identification de la *ratio legis* de la prétendue exception et qui peut conduire parfois, non pas à en restreindre la portée, mais à l'étendre par une interprétation large. Ainsi, selon cette thèse, l'application de l'adage « *exceptio est strictissimae interpretationis* » par le magistrat ne devrait pas pouvoir être simplement agitée par le magistrat de façon automatique, mais devrait au contraire toujours être argumentée au regard de la *ratio legis* de la règle « exceptionnelle » ou « dérogatoire » à interpréter.

b) L'interdiction d'application des lois fiscales par analogie et la négation de leurs lacunes

108. Outre le principe dit de l' « interprétation stricte » des lois fiscales, la Cour de cassation, à l'instar de la doctrine unanime¹⁹³, tire aussi de l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt (et de la « franchise résiduelle » qu'elle présuppose pour les personnes et les choses), le principe selon lequel les lois fiscales ne peuvent pas être appliquées « par voie d'analogie », principe qui vaut alors pour toute loi fiscale quelle qu'elle soit, quel que soit l'impôt régi¹⁹⁴.

Ainsi, dans un arrêt du 17 janvier 1924, la Cour avait déclaré, à propos d'une loi du 30 août 1913 adoptée en matière de droits d'enregistrement, que celle-ci « ne peut [pouvait] pas plus être appliquée par analogie que n'importe quelle loi fiscale »¹⁹⁵.

Et dans un autre arrêt du 13 avril 1978, rendu cette fois en matière d'impôts sur les revenus, la Cour de cassation s'était alors contentée de dire que « la portée des dispositions légales concernant les impôts sur les revenus, comme celles [dont il était question en l'espèce], ne peut être étendue par analogie »¹⁹⁶.

Le raisonnement « par analogie » qui est ici prohibé consisterait en l'occurrence à *étendre* l'application d'une disposition de la loi fiscale à des situations que celle-ci n'aurait certes pas expressément visées ou régies, mais qui présenteraient néanmoins certaines similitudes avec d'autres situations qui seraient bien expressément visées ou régies par cette disposition¹⁹⁷. De même que la portée des lois fiscales doit être strictement entendue, elle ne peut être ainsi étendue par analogie; cela serait contraire à l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt.

En effet, si l'on déduit logiquement de cette règle constitutionnelle « qu'un fait, un acte ou une situation juridique ne peut être imposé en dehors des cas expressément prévus par la loi », alors l'on ne peut admettre que l'autorité chargée d'appliquer la loi fiscale (le fisc ou le juge) se permette, comme l'écrit le Procureur général KRINGS, d'« étendre le champ d'application de la loi fiscale à une situation, un acte ou un fait non expressément prévus par cette loi, en les comparant à des cas [jugés] analogues pour lesquels la loi règle la perception de l'impôt »¹⁹⁸.

¹⁹³ Voy., sur ce principe, notamment, D. DE GROOT, «Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden», *T.F.R.*, n° 360, 2009, pp. 343-344; E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du Centre National de Recherches de Logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463-488, spéc. p. 464 ; A. TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal*, Deurne, Kluwer, 2001, p. 34 ; *Ibidem*, « Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993, n° 8-9, p. 213 ; C. SCAILTEUR, « In dubio contra fiscum », *R.G.E.N.*, 1950, n° 18907, p. 266 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblio, Kalmthout, 2009, n° 9, p. 22 ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, pp. 143-145, n° 202-204 ; *Ibidem*, « La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale », in *Mélanges Camille Hauchamps*, 1957, pp. 45-52.

¹⁹⁴ Voy. ainsi les deux arrêts de la Cour de cassation cités et référencés ci-dessous.

¹⁹⁵ Cass., 17 janvier 1924, *R.G.E.N.*, n° 16065, p. 46 et note E. GENIN (en matière de droits d'enregistrement)

¹⁹⁶ Cass., 13 avril 1978, Arr. Cass., 1978, p. 928 (en matière d'impôts sur les revenus).

¹⁹⁷ Voy., not., S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblio, Kalmthout, 2009, n° 9, p. 22; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, n° 202, p. 143.

¹⁹⁸ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du Centre National de Recherches de Logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463-488, spéc. p. 464.

109. L'application de la loi « par analogie » peut être définie en général, d'après F. GENY, comme « un procédé de raisonnement juridique qui *prolonge* la pensée du législateur et la *complète* ; d'une solution particulière donnée par un texte légal, on remonte au principe qui explique cette solution et l'on applique ensuite le principe aux cas non prévus par le texte mais où il y a mêmes motifs de décider »¹⁹⁹. C'est donc la similitude de circonstances de fait et/ou d'objectifs législatifs²⁰⁰ à réaliser entre un cas visé par la loi et un cas non visé par la loi qui fait qu'on applique au second la même règle que celle prévue par la loi pour le premier²⁰¹.

A proprement parler, et bien que certains parlent parfois ici d'« interprétation analogique »²⁰², le procédé en question ne devrait pas s'analyser comme un mode d'interprétation de la loi²⁰³ ; il va bien *au-delà* de la recherche de la volonté législative à travers la formule du texte légal²⁰⁴ et répond plutôt au « devoir du juge de trancher les litiges, même lorsque la loi est muette »²⁰⁵ à peine de se voir reprocher un « déni de justice » au sens de l'article 4 du Code civil²⁰⁶. Cette disposition enjoint en effet au juge, institué pour juger et saisi d'une affaire en état d'être jugée (sur le plan de l'établissement des faits), de *juger*, et l'empêche donc de se prévaloir de l'absence de loi applicable aux faits qui lui sont soumis pour refuser de le faire²⁰⁷. Même si cela ne l'oblige pas pour autant à créer une norme là où il n'y en aurait pas²⁰⁸, le juge peut alors très bien être amené, *en droit commun*, à recourir au raisonnement par analogie et ainsi combler la lacune de la loi pour trancher le litige et ne pas se voir reprocher de déni de justice.

¹⁹⁹ F. GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif – Essai critique*, 2^e éd., Paris, L.G.D.J., 1919, t. I, n° 107, et. II, n° 165, cité par C. SCAILTEUR, « In dubio contra fiscum », *op. cit.*, p. 266, note 1.

²⁰⁰ En ce sens-là, le procédé peut ici être rapproché de la méthode d'interprétation *téléologique* visée ci-avant.

²⁰¹ Voy. aussi en ce sens P. PESCATORE, *Introduction à la science du droit*, Luxembourg, 1960, p. 345, n° 236.

²⁰² Voy., notamment, A. TIBERGHEN (« Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993, n° 8-9, p. 213) ainsi que J. VAN HOUTTE (*Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, n° 202, p. 143) qui parlent alors de « l'interprétation analogique » comme d'une « méthode d'interprétation interdite » en matière fiscale.

²⁰³ Voy. en ce sens E. KRINGS « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, *op. cit.*, p. 467. Voy. aussi ici Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 71 : « Il y a *interprétation* tant que l'on reste dans l'explication de ce que le législateur a exprimé. [...] Il y a par contre *analogie* lorsqu'on n'explique pas seulement le texte de loi, mais qu'on étend la norme contenue dans celui-ci à des cas non prévus par la loi, parce que ceux-ci présentent une [certaine] analogie avec ceux prévus par la loi ».

²⁰⁴ Cf. la définition de ce qu'est l'action d'« interpréter (une loi) » d'après F. GENY, telle que citée *supra*.

²⁰⁵ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 54.

²⁰⁶ Cet article dispose ainsi que « le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice ». Voy. aussi, dans le même sens, l'article 5 du Code judiciaire : « Il y a déni de justice lorsque le juge refuse de juger sous quelque prétexte que ce soit, même du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi ».

²⁰⁷ Voy., à ce sujet, P. FORIERS, « Les lacunes du droit », in *Le problème des lacunes en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 11-12. Comme l'écrit DEMANTE (*Cours analytique de Code civil*, 1849, t. I, p. 52), « ils ne rendraient pas aux plaideurs la justice qu'ils leur doivent, si sous un prétexte quelconque ils se dispensaient de juger le différend qui leur est soumis », et, précise encore Paul FORIERS (« Les lacunes du droit », *op. cit.*, p. 12), « l'article 4 [du Code civil] se borne, dans son texte, à ne pas leur permettre d'utiliser un prétexte qui pourrait avoir l'apparence d'une raison pour ne pas juger : le silence, l'insuffisance ou l'obscurité de la loi ».

²⁰⁸ Il pourrait en effet suffire, comme le préconisaient certains exégètes, de débouter le demandeur qui n'aurait fondé sa prétention sur aucune règle de droit (voy. en ce sens DEMOLOMBE, *Cours de droit civil*, t. I, n° 113).

L'idée même qu'il puisse y avoir des « lacunes » dans la loi écrite en matière *civile*, et qu'il appartienne alors au juge de venir les combler pour solutionner le différend qui lui est soumis, n'était d'ailleurs pas contestée à l'origine de notre Code civil, comme en témoignent les mots de son principal rédacteur PORTALIS, dans son discours préliminaire du projet de Code civil:

« Tout prévoir est un but qu'il est impossible à atteindre. [...] Nous nous sommes également préservés de la dangereuse ambition de vouloir tout régler et tout prévoir [...] de ne rien abandonner à la décision du juge [...]. Les besoins de la société sont si variés, la communication des hommes si active, leurs intérêts si multipliés, et leurs rapports si étendus, qu'il est impossible au législateur de pourvoir à tout. [...] A défaut de texte précis sur chaque matière, un usage ancien, constant, bien établi ; une suite ininterrompue de décisions semblables, une opinion ou une maxime reçue, tiennent lieu de loi. Quand on n'est dirigé par rien de ce qui est établi ou connu, quand il s'agit d'un fait absolument nouveau, on remonte aux principes du droit naturel. Car si la prévoyance des législateurs est limitée, la nature est infinie [...]. Si l'on manque de loi, il faut consulter l'usage ou l'équité. L'équité est le retour à la loi naturelle dans le silence, l'opposition ou l'obscurité des lois positives »²⁰⁹.

Bien loin de l'idéal révolutionnaire (inspiré par MONTESQUIEU²¹⁰) qui prétendait que tous les litiges civils doivent trouver leur solution dans la lettre de la loi (le cas échéant complétée sur rescrit²¹¹) sans aucun rôle « créateur » pour le juge, PORTALIS voyait donc dans son Code civil une œuvre législative nécessairement incomplète, destinée à systématiser le droit coutumier et à fournir aux juges des fils conducteurs pour qu'ils trouvent des solutions applicables à l'immense diversité des conflits humains qui peuvent se présenter à eux²¹² :

« La science du législateur consiste à trouver dans chaque matière les principes les plus favorables au bien commun : la science du magistrat est de mettre ces principes en action, de les ramifier, de les étendre par une application sage et raisonnée, aux hypothèses privées. [...] Dans cette immensité d'objets divers qui composent les matières civiles et dont le jugement, dans le plus grand nombre de cas, est moins l'application d'un texte précis que la combinaison de plusieurs textes qui conduisent à la décision bien plus qu'ils ne la renferment. On ne peut pas plus se passer de jurisprudence que de loi... C'est à l'expérience à combler successivement les vides que nous laissons. Les codes des peuples se font avec le temps, mais à proprement parler on ne les fait pas »²¹³.

Plus près de nous, le grand jurisconsulte civiliste belge DE PAGE, abonde dans le même sens lorsqu'il écrit : « La loi n'a pas statué : le cas n'est pas si rare qu'on pourrait, de prime abord, l'imaginer. Toute loi est une œuvre humaine, c'est-à-dire incertaine, incomplète et faillible. Non seulement elle n'a aucune prise sur l'avenir, mais souvent elle n'épuise même pas le présent ». L'auteur indique alors qu'en ce cas, « le juge décidera d'après les principes supérieurs du Droit et de l'Équité ; il statuera comme s'il avait à faire œuvre de législateur »²¹⁴.

110. S'il n'est donc pas contestable, en droit privé, que le juge procède à l'application de la loi « par analogie » pour trancher, dans le silence de la loi, le différend qui lui est soumis, il ne peut toutefois pas en être de même en droit fiscal en raison de l'article 170 de la Constitution et du principe général qu'il présuppose de « franchise des personnes et des choses ». En effet, en vertu de cette disposition, il faut tout simplement considérer que si la loi n'a pas prévu d'impôt dans telle situation déterminée, c'est que celle-ci n'est donc pas soumise à l'impôt²¹⁵.

²⁰⁹ LOCRE, t. I, édit. belge, 1836, pp. 150-184, spéc. p. 156, n° 9, p. 157, n° 10 et p. 158, n° 14.

²¹⁰ MONTESQUIEU, *Esprit des lois*, chap. III, du Livre IV : « Dans le gouvernement républicain, il est de la nature de la constitution que les juges suivent la lettre de la loi ».

²¹¹ Les auteurs du Code civil, avec l'article 4 du Code civil (cité *supra*), avaient ainsi entendu « faire cesser cette foule de référés qui entravent la marche de la justice » (LOCRE, *op. cit.*, p. 293). Cette procédure, qui visait à faire combler les lacunes de la loi ou dissiper ses obscurités par le Corps législatif lui-même, avait été établie en France par la loi des 16-24 août 1790 et fut définitivement supprimée en Belgique par la loi du 7 juillet 1865 (voy., à ce sujet, L. CORNIL, « La Cour de cassation: considérations sur sa mission », *J.T.*, 1950, pp. 490-492).

²¹² Voy. aussi en ce sens P. FORIERS, « Les lacunes du droit », *op. cit.*, spéc. pp. 16-19.

²¹³ LOCRE, t. I, édit. belge, 1836, pp. 150-184, spéc. p. 159, n° 17 et p. 160, n° 18.

²¹⁴ DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, t. I, 1962, n° 214.

²¹⁵ Voy. aussi en ce sens Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, p. 54.

Ainsi, le raisonnement dit « par analogie » qui est *prohibé* en matière fiscale ne serait donc jamais *nécessaire* pour que le juge puisse bien trancher le litige fiscal qui lui aurait été soumis relativement à des faits ou à des situations qui n'auraient pas été envisagés par la loi fiscale²¹⁶. Cela revient alors à dire « qu'en droit fiscal, il n'y a pas de lacune possible ; lorsque la loi ne prévoit rien dans une situation déterminée, la solution se trouve [indirectement] dans l'article 170 de la Constitution, qui suppose qu'il n'y a pas d'impôt pour la situation [concernée] »²¹⁷.

On peut faire ici le lien avec les solutions que proposent certains philosophe ou théoriciens du droit face à l'inéluctable « incomplétude » du droit écrit-légiféré (résultant de son inaptitude à tout prévoir et tout régler)²¹⁸, dans les théories dites de l' « espace juridique vide » et de la « norme générale exclusive »²¹⁹. Ces deux théories dénie ainsi qu'il puisse exister de vraies « lacunes en droit », au sens de cas où il manquerait dans « l'ordonnement juridique »²²⁰ une norme dont le juge pourrait faire usage pour résoudre le litige qui lui serait soumis²²¹.

La première théorie, d'abord développée en Allemagne par K. BERGHOM et A. BRINZ à la fin du XIX^e siècle et ensuite reprise en Italie par Santi ROMANO²²² et en France par François GENY²²³, postule que la sphère d'activité des hommes peut être scindée en deux parties : celle où l'activité humaine est limitée ou réglementée par une norme juridique (l'espace plein) et celle où la conduite humaine n'est limitée ou réglementée par aucune norme juridique et est donc libre (l'espace vide ou irrelevant); on en déduit l'idée de la « plénitude logiquement nécessaire » de l'ordonnement juridique (pour ROMANO) ou de la législation écrite (pour GENY). Cette théorie dite de « l'espace juridique vide » nous est ici superbement expliquée avec les mots de Paul FORIERS :

« Un comportement appartient au premier de ces espaces ou appartient à l'autre. Je fais ce qu'une norme exige de moi, positivement ou négativement, ou, ne trouvant pas de norme, je fais ce qui me plaît : je suis dans le domaine de la liberté, c'est-à-dire dans un domaine irrelevant du point de vue juridique. Il n'y a donc pas de lacune possible. En effet, ou bien mon activité s'exerce dans un espace où il existe des normes et est régie directement par ces normes, ou au contraire, elle s'exerce en dehors de cet espace ; je suis sur la terre du droit ou bien je navigue sur la mer de la liberté, mais la mer n'est pas une lacune de la terre. Il y a donc différence de nature ou de relevance : ou bien mon comportement relève du point de vue juridique et est relevant de l'espace limité par des normes juridiques ou bien il n'en relève pas, il est irrelevant de cet espace ».

²¹⁶ Voy., en ce sens, S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblio, Kalmthout, 2009, p. 22 ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, p. 144.

²¹⁷ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 54.

²¹⁸ Voy. sur cette idée Ch. PERELMAN, « Le problème des lacunes en droit. Essai de synthèse », in *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du Centre National de Recherches de Logique (Perelman éd.), Bruxelles, 1968, pp. 537-552, spéc. p. 537 ; R. SAVATIER, « Les creux du Droit positif au rythme des métamorphoses d'une civilisation », in *Le problème des lacunes en droit*, op. cit., pp. 521-535 (pour qui toute loi serait « lacunaire »).

²¹⁹ Voy., sur ces deux théories complémentaires, P. FORIERS, « Les lacunes du droit », in *Le problème des lacunes en droit*, op. cit., pp. 9-29, spéc. pp. 14-15 ; Ch. HUBERLANT, « Les mécanismes institués pour combler les lacunes de la loi », in *Le problème des lacunes en droit*, op. cit., pp. 31-66, spéc. pp. 31-34.

²²⁰ N. BOBBIO (« Lacune del Diritto », in *Novissimo Digesto Italiano*, p. 1 du tiré à part) parle ainsi de lacunes non du droit mais de l'ordonnement juridique, c'est-à-dire de « l'ensemble des règles de droit où le juge peut ou doit poursuivre sa recherche pour décider dans telle cause déterminée » (P. FORIERS, op. cit., p. 13).

²²¹ Cf. la définition de P. FORIERS, « Les lacunes du droit », in *Le problème des lacunes en droit*, op. cit., p. 9, qui parle aussi de *fausse* lacune « lorsque la règle figurant dans l'ordonnement juridique pour résoudre un cas déterminé n'apparaît pas opportune, satisfaisante ou juste », et qui oppose encore la question des (*vraies*) lacunes du droit à celle des antinomies, selon qu'on a affaire à « une norme de trop » ou à « une norme trop peu » (p. 10). Voy. aussi en ce sens J. CARBONNIER, « L'hypothèse du non-droit », *Archives de Philosophie du Droit*, Sirey, 1963, p. 63, spéc. note 2 : « la lacune, c'est l'absence de solution juridique, révélée à l'occasion du litige ».

²²² S. ROMANO, *Osservazioni sulla completezza dell'ordinamento statale*, Modène, 1925.

²²³ F. GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 2^e éd., 1954, t. I, pp. 193 et s.

L'autre théorie, appelée théorie de la « norme générale exclusive », et qui fut défendue au début du XX^e siècle par E. ZITELMANN et D. DONATI²²⁴, puis poursuivie par après par Hans KELSEN²²⁵, consiste quant à elle à penser que « chaque norme juridique particulière qui prescrit un comportement positif ou négatif est accompagnée d'une norme générale, inexprimée mais certaine, qui exclut de la réglementation prescrite tout autre comportement ; la norme particulière est donc implicitement mais sûrement accompagnée d'une norme générale qui, pour reproduire l'expression de Norberto BOBBIO²²⁶, l'accompagne comme son ombre »²²⁷. Autrement dit, « en présence de n'importe quel cas que font surgir les rapports sociaux, on doit raisonner comme suit : ou bien ce cas est visé par une disposition légale et il doit évidemment alors être résolu selon la prescription établie ; ou bien ce cas n'est visé par aucune disposition et alors il ne fait l'objet d'aucun commandement de la part du législateur : à défaut d'un tel commandement, le sujet de droit conserve nécessairement sa liberté »²²⁸.

Si l'idée de « plénitude logiquement nécessaire » de la législation écrite n'est sans doute pas applicable en matière civile²²⁹, elle le serait bien en matière fiscale comme en matière pénale. En raison du principe de « légalité » qui le gouverne, le droit *fiscal* (où tout ce qui n'est pas *imposé* par la loi est libre d'impôt) est en effet, à l'instar du droit *pénal* (où ce qui n'est pas *incriminé* par la loi est libre de peine), un « droit discontinu » au sens où Jean CARBONNIER l'entendait, où tous les creux ou intervalles de « non-droit (légiféré) » ne révèlent alors guère de « lacunes de la loi (à combler) », mais sont autant d' « hommages du droit à la liberté »²³⁰.

CARBONNIER parle ainsi d' « auto-limitation (intellectuelle) » du droit en présence d'un « régime juridique où, la règle de droit présentant des lacunes et l'extension analogique étant interdite, certaines situations ne sont pas conceptuellement appréhendées par le droit » mais trouvent néanmoins un sort certain en droit. Il poursuit : « L'article 4 du Code civil, suivant l'interprétation qui a prévalu, exclut du droit privé un tel régime. Au contraire, le principe libéral de la légalité des délits et des peines a pour conséquence la discontinuité du droit criminel. Par ce principe, le droit pénal moderne s'est constitué de lui-même en un quadrillage, en un filet, où les vides comptent infiniment plus que les pleins. La maxime 'tout ce qui n'est pas défendu est permis' peut être traduite ici 'tout ce qui n'est pas expressément juridicisé est non-droit', et le droit apparaît comme l'exception, le non-droit comme le principe. Beaucoup des actions qui passent ainsi à travers les mailles de la répression légale sont parfaitement [conscientisées par le législateur et] innocentes. Mais il en est d'autres qui sont moralement répréhensibles, et qui ne doivent qu'à l'interdiction de l'analogie de n'être pas traitées en infractions pénales »²³¹.

²²⁴ E. ZITELMANN, *Lücken im Recht*, Leipzig, 1903 (cité par P. FORIERS, *op. cit.*, p. 15) ; D. DONATI, *Il problema delle lacune nell'ordinamento giuridico*, Milan, 1910 (cité par G. DEL VECCHIO, « Essai sur les principes généraux du droit », *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1925, pp. 179-180, note 5).

²²⁵ H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. de la 1^{ère} éd. par H. Thévenaz, Neuchâtel, Ed. de la Baconnière, 1953, pp. 142-147, et trad. de la 2^e éd. Par Ch. Eisenmann, Paris, Dalloz, 1962, pp. 329-334..

²²⁶ N. BOBBIO, « Lacune del Diritto », in *Novissimo Digesto Italiano*, p. 11 (du tiré à part).

²²⁷ P. FORIERS, « Les lacunes du droit », in *Le problème des lacunes en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 15.

²²⁸ Ch. HUBERLANT, « Les mécanismes institués pour combler les lacunes de la loi », in *Le problème des lacunes en droit*, *op. cit.*, pp. 31 et s., spéc. p. 32 ; voy. aussi la façon dont il explique que le système légal ne peut présenter de lacune dans la pensée de KELSEN (pp. 32-33) : « Supposons le cas où l'obligation dont le demandeur dénonce la violation par le défendeur n'est établie par aucune norme légale. En rejetant la demande, le juge applique incontestablement la loi en vigueur. Il n'applique pas sans doute pas une règle positive obligeant les individus à un comportement déterminé. Mais il applique, pour ainsi dire, la règle négative selon laquelle personne ne doit être contraint à adopter un comportement auquel il n'est pas obligé par la loi ».

²²⁹ Comme le note, Ch. HUBERLANT (*op. cit.*, pp. 36-39), il est des cas « qui ne sont pas prévus par les textes et qui, cependant, exigent un règlement de droit positif », en ce sens que « les organes chargés d'appliquer la loi ne peuvent recourir à une prétendue règle générale de liberté », notamment parce que celle-ci serait inconciliable avec la nature de litiges privés où l'on se trouverait « en présence de deux libertés antagonistes » (par exemple, s'il s'agit d'un propriétaire faisant de son bien un usage qui troublerait celui que son voisin veut donner au sien).

²³⁰ R. LEGROS, « Considérations sur les lacunes et l'interprétation en droit pénal », in *Le problème des lacunes en droit*, *op. cit.*, pp. 363 et s., spéc. p. 365.

²³¹ J. CARBONNIER, « L'hypothèse du non-droit », in *Flexible droit. Textes pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, L.G.D.J., 1976, pp. 20-41, spéc. pp. 23-25. A noter que l'auteur entend par « non-droit », non pas « l'anti-droit, le droit injuste, qui est un phénomène positif », mais bien « l'absence de droit dans un certain nombre de rapports humains où le droit aurait eu vocation théorique à être présent » (p. 20).

Ainsi, de même que le caractère « strict » (ou encore: « étroit », « fermé »²³²) du droit pénal implique une nette distinction entre les comportements punissables et ceux qui ne le sont pas, « le droit fiscal présente aussi cette *discontinuité* qui fait distinguer nettement entre la matière ou l'opération taxable [et la matière ou l'opération] non taxable », comme le remarque Pierre GOTHOT. Ce dernier en déduit donc déjà, en substance, le principe du « droit de choisir la voie la moins imposée » (au sens où l'avions présenté), même s'il l'illustre ici avec le cas le plus élémentaire d'évitement licite de l'impôt qu'est l'abstention ou la substitution matérielle:

« On ne peut donc tenir pour fraude la conduite du contribuable astucieux qui parvient à se procurer un profit par le moyen d'une opération qui n'est pas celle à laquelle le législateur a attaché l'obligation de payer un impôt. [...] Si l'on élève la taxe sur les cigarettes, on ne peut pas incriminer de fraude fiscale celui qui renonce à fumer et se procure en suçant des bonbons la même jouissance que celle que lui apporterait le tabac. Sucrer des bonbons reste une situation de non-droit... fiscal »²³³.

C'est encore le même parallélisme que GENY, ce grand théoricien de l'interprétation en droit, faisait entre les matières du droit *pénal* et du droit *fiscal* pour les sortir systématiquement du champ de ses réflexions sur l'interprétation (ainsi limitées au seul droit *privé*), dans la mesure où, dans ces deux matières, l'interprétation (ce qu'il appelle la « libre recherche » du *juge*) ne pourrait jamais aller jusqu'à suppléer ainsi à la *loi* qui n'aurait pas dit de manière expresse et autoritaire que tel comportement ou tel fait serait respectivement *punissable* ou *imposable* :

« Tandis que la 'libre recherche' du jurisconsulte apparaît, en elle-même, capable de subvenir à tous les besoins de la jurisprudence, il est pourtant certaines matières qui, par leur nature requièrent une formule autoritative expresse et ne peuvent, pratiquement, de l'état actuel de notre civilisation, être juridiquement réglementées *par la loi* »²³⁴.

« Le même principe (*nulla poena sine lege*) envisagé sous un angle différent, aboutit à condamner toute ingérence de l'interprétation dans la question fiscale, qui reste du domaine exclusif de la législation, en ce sens, du moins, que le juge ne peut établir des impôts, ni les augmenter [ni même les réduire] »²³⁵.

Il s'ensuit que, lorsque la loi fiscale définit la situation imposable en des termes *juridiques*, le fisc ne pourrait prétendre et le juge décider qu'une situation non visée expressément par la loi devrait se voir imposée comme la situation bien visée par la loi, fût-ce même en raison de leur « similitude », notamment en termes de résultat *économique* des actes *juridiques* passés²³⁶.

²³² Par opposition au système « ouvert » de notre Code civil qui, comme l'avons dit *supra*, est bien susceptible d'être complété, de l'avis même de ses auteurs (mais aussi de la doctrine et la jurisprudence), à chaque fois que ses dispositions présenteraient une « lacune », notamment au moyen de raisonnements « par analogie ». Voy., sur ce classement des ordonnancements juridiques entre systèmes de droit « ouverts » ou « fermés », P. FORIERS, « Les lacunes du droit », in *Le problème des lacunes en droit, op. cit.*, p. 23. Le même auteur conteste ainsi l'idée qu'en toutes matières, « il existerait une norme implicite dans le droit d'où il résulterait que tout ce qui n'est pas expressément réglementé par la loi est permis » et précise alors que « lorsqu'une telle norme existe en droit elle n'est pas *implicite* mais *explicite*, comme c'est le cas en droit pénal qui « nous en fournit une excellente illustration [...] car il nous donne à la fois l'épreuve et la contre-épreuve » (pp. 21-22).

²³³ P. GOTHOT, « Le non-droit : précautions introductives », in *L'hypothèse du non-droit, XXX^e séminaire organisé à Liège les 21 et 22 octobre 1977, Liège, Faculté de Droit de l'ULg, 1978, pp. 11 et s., spéc. p. 24.*

²³⁴ F. GENY, *Science et technique en droit privé positif*, 1924, p. 151.

²³⁵ F. GENY, *Science et technique en droit privé positif*, 1924, p. 42.

²³⁶ Voy. not. en ce sens C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, n° 19535, p. 294, cité *infra* sur ce point.

111. Enfin, toujours à propos de l'interdiction de l'application des lois fiscales *par analogie* (pour en combler les prétendues « lacunes »), il convient toutefois de préciser ici que celle-ci pourrait être encore quelque peu nuancée à partir de la distinction qui fut opérée et proposée par l'ancien Procureur général KRINGS entre « lacunes externes » et « lacunes internes »²³⁷.

Suivant cet auteur, les lacunes dites « externes » sont « celles qui se situent *en dehors* du système légal et qui, s'il faut les combler, nécessitent l'extension du système à des cas que la loi n'a pas expressément prévus », tandis que les lacunes dites « internes » sont « celles qui se présentent *dans les limites* déterminées par la loi ; elles sont [à l'intérieur du] système légal ». En conséquence du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, comme nous l'avons déjà dit, les lacunes qui sont qualifiées d' « externes », ne pourraient alors être comblées ni par le pouvoir exécutif, ni par le pouvoir judiciaire²³⁸. Le raisonnement « par analogie » qui serait utilisé par le fisc ou le juge pour combler de telles lacunes serait ainsi tout à fait proscrit²³⁹.

En revanche, il appartient bien au juge de combler les lacunes qualifiées ici d' « internes », dans la mesure où il s'agit là, d'après KRINGS, de cas où la loi fiscale (i) « utilise des termes dont elle ne donne pas la définition²⁴⁰ », (ii) « est imprécise, obscure, ambiguë », ou encore (iii) « a omis de préciser certains éléments du système [comme des points de procédure] sans lesquels celui-ci ne peut normalement fonctionner »²⁴¹. A notre avis, de telles hypothèses ne devraient pas vraiment être qualifiées ici de « lacunes » de la loi fiscale, mais *relèveraient* et *révéleraient* plutôt des questions de (simple) « interprétation » de la loi fiscale, à résoudre en faisant alors appel aux règles et méthodes d'interprétation que nous avons exposées ci-dessus.

Ce qu'on peut dire néanmoins, c'est qu'à l'intérieur du cadre de l'interprétation tel que nous l'avons tracé, tout raisonnement fondé sur des *analogies* pour clarifier ou préciser la portée de la loi fiscale en s'inspirant de solutions adoptées dans des matières voisines (et répondre aux problèmes visés par KRINGS en tant que « lacunes internes ») ne serait pas à proscrire²⁴².

²³⁷ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du Centre National de Recherches de Logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463-488, spéc. p. 463.

²³⁸ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, *op. cit.*, p. 464 et p. 479.

²³⁹ Voy. encore nos explications données *supra* sur cette interdiction d'application des lois fiscales par analogie.

²⁴⁰ A cet égard, s'agissant du vocabulaire employé par les textes fiscaux, on peut encore rappeler ici que, de la même façon que les termes du *langage courant* qui apparaissent dans la loi fiscale doivent être pris dans leur acception « usuelle » (telle qu'elle est renseignée par les dictionnaires du langage courant) si le législateur fiscal n'a pas précisé qu'il fallait les y entendre autrement, les *concepts juridiques* qui sont employés par la législation fiscale doivent s'entendre dans le sens qu'ils ont dans la branche du droit (civil, commercial, comptable, etc.) à laquelle ils sont empruntés s'ils n'ont pas fait l'objet d'une définition différente au sein de la loi fiscale.

²⁴¹ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, *op. cit.*, p. 479.

²⁴² Voy. aussi en ce sens Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 54-55.

C'est ainsi que KRINGS avait finalement conclu sa remarquable contribution doctrinale sur « les lacunes du droit fiscal » en discernant clairement le cas où le raisonnement par analogie viserait à combler des lacunes *externes* de la loi fiscale – ce qui serait parfaitement *proscrit* –, du cas où un tel raisonnement ne viserait qu'à combler des lacunes *internes* de la loi fiscale, ce qui serait bien *permis* dans la mesure où cela relèverait de la démarche d'« interprétation »:

« [...] Le raisonnement par voie d'analogie peut être mis en œuvre de deux manières différentes. *Ou bien* la loi n'a pas réglé une situation particulière, alors que des situations l'ont été dans une autre loi. Par voie d'analogie, la règle instaurée dans un cas est appliquée au cas non expressément prévu. *Ou bien* deux textes se rapportant à des matières différentes font appel à un même concept. La portée de ce concept dans l'un des textes peut être clarifiée à l'aide de l'ensemble des dispositions de l'autre texte.

Sans doute la première méthode de raisonnement par voie d'analogie est-elle à proscrire en droit fiscal, parce qu'elle a pour effet d'étendre l'application de la loi au-delà de ce que celle-ci a permis. Mais la seconde me paraît, en revanche, justifiée. Pourquoi faut-il que la notion 'd'orphelin d'un père mort pour la Belgique' ait une portée différente selon qu'il s'agit des droits de succession ou des impôts sur les revenus ? Pourquoi la notion d'habitant du Royaume devrait-elle être interprétée différemment selon qu'il s'agit de l'une ou de l'autre catégorie d'impôt ?

[...] Les lacunes internes doivent être comblées par la jurisprudence pour permettre au système légal de fonctionner normalement. Il appartient au juge d'y pourvoir et, à cet effet, toutes les règles d'interprétation peuvent être mises en œuvre. Ce pouvoir d'interprétation du juge ne peut toutefois s'exercer qu'au sein du système légal. Il lui appartient d'en déterminer les limites, mais une fois celles-ci établies, il ne lui est pas permis d'aller au-delà »²⁴³.

²⁴³ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, *op. cit.*, pp. 487-488.

C) L'inférence d'un certain principe de 'réalité' pour l'appréhension des 'faits' imposables

112. Dans notre entreprise d'établissement de la « filiation » constitutionnelle du principe du droit de « choisir la voie la moins imposée », et de la traduction de ce principe à travers celui de l' « opposabilité au fisc » des actes juridiques *non simulés* des contribuables, nous sommes donc remontés au principe de légalité de l'impôt tel qu'il est consacré dans notre Constitution. Derrière l'énoncé du principe et ce qui y est prescrit pour l'auteur de la norme fiscale (à savoir que l'impôt soit bien prévu et réglé dans ses éléments essentiels dans une norme adoptée par le pouvoir législatif de la collectivité publique concernée), nous avons pu cerner ce qui y est (sous-)entendu *en creux* pour les destinataires de la norme fiscale : « pas d'impôt sans loi »²⁴⁴. Sans loi, c'est le règne de la liberté, ou plutôt, de la « franchise des personnes et des choses ». Et lorsqu'une loi prévoit un impôt en dérogeant ainsi à cette franchise générale présumée des personnes et des choses, cette « loi fiscale »²⁴⁵ doit faire l'objet d'une interprétation *stricte* et son champ d'application ne peut *pas* être étendu sur la base de raisonnements *par analogie*.

Si la *détermination abstraite* du champ d'application et des éléments de calcul de l'impôt appartient bien au législateur, la *naissance* et la *consistance concrète* de la matière imposable dans le chef des contribuables peuvent en revanche dépendre des comportements que ceux-ci adoptent ou des actes qu'ils accomplissent et qui les font (concrètement) rentrer ou non dans les situations de fait ou de droit sur lesquelles la loi fiscale a (abstraitement) greffé un impôt. Pour le dire autrement, si c'est le législateur qui détermine ce qui est « mangeable » (taxable) pour le fisc et comment ça doit être « mangé » (taxé) par lui, c'est alors des attitudes adoptées par chaque contribuable que dépendront les réponses aux questions concrètes de savoir s'il y aura bien à manger, *ce qu'il y aura à manger et à quelle sauce* cela sera mangé dans son chef.

La loi fiscale ne faisant qu'attacher tel impôt à tel acte qui a été accompli par le contribuable ou à telle situation dans laquelle il se trouve, et ne lui ordonnant certainement pas de faire tel acte plutôt que tel autre (de façon à se placer dans telle situation où il serait plus imposé que dans telle autre où il aurait pu se trouver), le contribuable demeure bien libre d'adopter des comportements positifs ou négatifs²⁴⁶ qui, dans son chef, n'engendreront *pas de matière imposable* ou génèreront *moins de matière imposable*, ou encore, *une matière moins imposée*.

²⁴⁴ Si la formule employée doit faire écho au slogan anglais (plus poétique) « *no taxation without legislation* », elle suit aussi, comme déjà dit, la concision des adages latins relatifs au droit pénal : « *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* », ce qui signifie que nulle infraction ne peut être reprochée si elle n'a pas fait l'objet d'une incrimination dans la loi, et que nulle sanction ne peut être encourue si elle n'a pas été prévue par la loi.

²⁴⁵ On utilise toujours ici le terme générique « loi » pour viser la norme requise du pouvoir législatif en question.

²⁴⁶ Voy. *supra* nos premières définitions « typologiques » des différents procédés d'évitement licite de l'impôt.

L'administration fiscale chargée d'établir l'impôt dû par chaque contribuable exerce ainsi une « compétence liée » par rapport à deux types de données avec lesquelles elle doit composer et sur lesquelles elle ne peut avoir de prise : d'une part, ce que la loi fiscale a prévu *strictement* d'imposer et d'autre part, ce que les contribuables ont fait *réellement* et en fonction de quoi la loi aurait prévu de les imposer. En effet, le principe de légalité serait tout autant heurté si le fisc venait à appliquer un impôt dans un cas où la loi n'aurait pas elle-même prévu que cet impôt serait dû, que si le fisc venait à appliquer un impôt en considération d'un acte que le contribuable n'aurait pas lui-même posé (ou d'un fait qui ne se serait pas produit) ou bien sans tenir compte d'un acte qu'il aurait bien posé (ou d'un fait qui se serait bien produit)²⁴⁷.

Ainsi pourrait-on donc inférer, du principe de « légalité » en question, un certain principe de « réalité » selon lequel, *sauf* si la loi fiscale a permis expressément au fisc d'ignorer des faits existants et/ou de se fonder sur des faits inexistantes, celui-ci ne peut établir l'impôt *que* sur la base des « réalités » visées par la loi (et il doit par ailleurs appliquer l'impôt à *toutes* ces réalités vu le caractère d'ordre public de cette loi²⁴⁸). C'est alors en ce sens qu'on pourrait ici comprendre cette idée si souvent exprimée en doctrine et en jurisprudence sous la forme des maximes « le droit fiscal se fonde sur les réalités » ou bien « l'impôt atteint les réalités »²⁴⁹.

Un telle idée, si elle est bien une conséquence logique du principe de légalité (qui s' « *infère* » de cette prémisse au même titre que les principes relatifs à l'interprétation des lois fiscales que nous venons d'exposer), ne devrait toutefois pas pouvoir « *interférer* » ici avec le principe, que nous avons déjà posé ci-avant (mais sans encore en avoir éprouvé la portée exacte), selon lequel, quand la loi fiscale se réfère à des situations conceptualisées et réglées en droit privé, et à moins qu'elle en ait décidé expressément autrement, les concepts juridiques utilisés par la loi fiscale doivent s'interpréter conformément à leurs définitions en droit privé, et les actes juridiques posés par les contribuables doivent s'analyser d'après leurs effets en droit privé²⁵⁰.

²⁴⁷ Appliquer un impôt en dehors de *ce qui est* ou de *ce qui a été fait* (par le contribuable) serait en principe tout autant interdit à l'administration qu'appliquer un impôt en dehors *ce qui a été prévu* (par le législateur fiscal).

²⁴⁸ Sur les multiples acceptions du caractère d'ordre public du droit fiscal, voy. la mercuriale de rentrée de la Cour de cassation de l'année 2016-2017 de A. HENKES, « 'Le droit fiscal est d'ordre public !' So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, pp. 281-369.

²⁴⁹ Voy., sur ces adages, J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, pp. 161-176 ; S. SEGIER et M. BENTLEY, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? », *R.G.F.*, n° 5/2009, pp. 11-19, spéc. pp. 13 et s.

²⁵⁰ Voy., sur ce sujet, P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205-225 ; P. VAN OMMESLAGHE, « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, pp. 5-32 ; D. GARABEDIAN, « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », Rapport belge au Congrès 2002 de l'*International Fiscal Association* (trad. du texte anglais des *Cahiers de Droit fiscal international*, vol. LXXXVIIa, « Form and Substance in Tax Law », 2002, pp. 153 et s.), *J.D.F.*, 2003, pp. 193-219, spéc. p. 195.

Or, c'est pourtant cette « interférence » qu'on voit poindre dans certaines formules ambiguës, comme quand on lit en note sous un arrêt de notre Cour de cassation en 1917 que le droit fiscal s'intéresserait « moins à la couleur juridique des faits qu'à leur réalité économique »²⁵¹, ou encore, qu'on lit sous la plume de certains auteurs que « le premier caractère fondamental de l'impôt sur le revenu est son réalisme »²⁵², et même en matière de droits d'enregistrement, que « l'impôt frappe les réalités économiques et non les abstractions juridiques »²⁵³.

Ce qui est vrai en revanche, c'est, comme nous le verrons, que certaines règles du droit commun, comme ces fictions par lesquelles un acte pourrait être réputé n'avoir jamais existé suite à son *annulation* pour *illicéité* (voire suite à la réalisation d'une *condition résolutoire*) ou être rendu *inopposable* à certains tiers²⁵⁴, ne devraient pas intervenir (ou « interférer ») là où le fisc aurait à tenir compte des actes juridiques des contribuables pour établir leur imposition, de même que le fisc devrait pouvoir s'écarter du contenu ou de la qualification de ces actes juridiques lorsque ceux-ci ont été simulés ou bien erronément qualifiés par les contribuables. De là à prétendre ou laisser entendre que ces actes des contribuables devraient être pris en compte par le fisc, non pas selon les effets de droit (droits et obligations) qui ont bien été contractés par les parties dans la « réalité juridique », mais plutôt en fonction de leur « réalité économique », il y aurait, comme nous le montrerons, un pas qu'il ne faudrait pas franchir.

C'est ainsi qu'il nous faut ici d'abord tenter de cerner la façon dont le prétendu « réalisme » qu'on prête au droit fiscal s'articule avec sa « dépendance » présumée envers le droit commun (**a**), avant d'en (re)venir à cette « réalité juridique » que le fisc doit prendre en compte et qui lui est *opposable* lorsque l'impôt à établir dépend des actes juridiques des contribuables (**b**). Il nous faudra dès lors bien discerner ici les bonnes et mauvaises acceptions de ce « réalisme » que l'on prête au droit fiscal selon que l'on se réfère à la question des liens qu'entretiendrait le droit fiscal avec les règles, notions et institutions des autres branches du droit ou bien que l'on s'attache à la question de la position du fisc à l'égard des actes juridiques des contribuables. Nous verrons ainsi que c'est au nom de ce même « réalisme » que certains brocardent encore parfois dans notre droit fiscal d'autres maximes inexactes, sinon trop catégoriques, comme l'une qui prétend que le droit fiscal serait un droit *autonome* par rapport au droit commun, ou l'autre qui postule que le fisc ne serait *pas un tiers* face aux actes juridiques des contribuables.

²⁵¹ DE HAENE, note sous Cass., 29 janvier 1917, *Pas.*, 1917, I, 98 (spéc. p. 103, col. 2).

²⁵² FEYE, *Traité de droit fiscal des sociétés et associations*, t. II, n° 4 (cité par KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 162).

²⁵³ GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, 2^e éd., n° 117 (cf. DE PAGE, t. I, n° 3, p. 6).

²⁵⁴ Voy., déjà à ce sujet, notamment, L.A. DENYS, "Over de fiscale behandeling van burgerrechtelijke ficties", in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Anvers, Kluwer, 1984, pp. 131-165, spéc. pp. 139 et s., n^{os} 13 et s.

a) *Le prétendu réalisme du droit fiscal vs. sa dépendance présumée au droit commun-privé*

113. Pour le Professeur John KIRKPATRICK qui en a fait une étude critique magistrale, ce vieux proverbe de notre droit qui, dans ses formulations les plus courantes, dit que « le droit fiscal se fonde sur les réalités » ou que « l'impôt atteint les réalités », serait à ranger parmi tous ces « brocards ou maximes juridiques » à l'égard desquels DE PAGE recommanderait « la méfiance la plus extrême » parce que s'ils peuvent servir de « guides pour l'interprétation du droit », ils ne sont « pas toujours des guides sûrs », étant très souvent, dans la pratique, « invoqués à tout propos, voire presque toujours *mal* à propos ou *hors* de tout propos »²⁵⁵.

Pareil adage ne peut d'ailleurs pas laisser penser qu'un tel « réalisme » serait l'apanage ou le monopole du droit fiscal, comme si les autres branches du droit pouvaient quant à elles se *désintéresser* des réalités. Comme l'écrit Jean-Claude SCHOLSEM, « tout droit ne se fonde-t-il pas nécessairement sur des réalités, sur les réalités mêmes qu'il entend gouverner ? »²⁵⁶, de sorte que ses prescriptions s'appliquent bien aux situations que ce droit vient viser et régir, et que chaque situation réglée par la loi subisse bien en définitive le régime qui lui a été réservé.

Et puis, le même adage ne devrait pas non plus faire penser que le droit fiscal serait quant à lui complètement *détaché* des notions et institutions aux travers desquelles on appréhenderait en droit commun les actes et situations (juridiques) sur lesquels il viendrait greffer l'impôt. La thèse d'une telle « autonomie » du droit fiscal à l'égard du « droit commun » (ainsi entendu comme l'ensemble des règles qui organisent au premier chef les situations ou opérations que la loi fiscale peut ensuite grever d'impôt) a certes parfois été défendue en doctrine²⁵⁷. Mais comme l'écrit le privatiste VAN OMMESLAGHE, et sous réserve de certaines règles qui, comme nous le comprendrons, ne devraient jamais pouvoir intervenir (« interférer ») dans l'établissement de l'impôt, « il n'existe pas d'autre autonomie du droit fiscal que celle que détermine précisément le législateur [fiscal] lui-même en dérogeant à ce droit commun »²⁵⁸.

En France aussi, le droit fiscal a connu sa « crise d'indépendance » sous l'influence de propos célèbres du Doyen TROTABAS, « fougueux apôtre » de la thèse de l'autonomie du droit fiscal : « au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une *indépendance* qui lui permet d'établir ses propres règles ; le droit fiscal comme 'charbonnier' est *maître* chez lui »²⁵⁹. Or s'il appartient bien à la loi fiscale,

²⁵⁵ H. DE PAGE, *Droit civil belge*, t. I, 3^e éd., n° 185, cité par J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 161.

²⁵⁶ J.-C. SCHOLSEM, « Le fisc est-il un tiers ? », *Congrès des notaires de Belgique*, 1973, p. 496.

²⁵⁷ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, n° 38 ; H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VIII, n° 43 (qui pose la question d'une telle « autonomie » en raison des multiples écarts pris par le droit fiscal à l'égard de certains concepts ou institutions de droit commun).

²⁵⁸ P. VAN OMMESLAGHE, « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, pp. 5-32, spéc. pp. 6-7.

²⁵⁹ L. TROTABAS, « Essai de droit fiscal », *Rev. sc. lég. fin.*, 1928, p. 203, qui parlait même d'« antinomie » entre le droit fiscal et le droit privé en raison de leurs préoccupations divergentes.

au gré de ses propres finalités²⁶⁰, d'utiliser des concepts qui lui sont propres, sinon de leur donner une définition propre au droit fiscal, pour déterminer le champ d'application de l'impôt, l'interprète lui ne devrait pas pouvoir, sur le fondement du soi-disant *réalisme* du droit fiscal débarrassé de tout *juridisme*, se libérer des qualifications du droit privé pour saisir la matière taxable en sa réalité économique « sans se soucier de l'habillage juridique ». La mise au point au sein de la doctrine française a alors pu être apportée par le Professeur Maurice COZIAN, qui dans un célèbre article a démystifié « cette prétendue autonomie et ce prétendu réalisme du droit fiscal » en les qualifiant de « tarte à la crème » (au sens de la définition de cette expression dans le Petit Robert : « une formule vide et prétentieuse par laquelle on prétend avoir réponse à tout »)²⁶¹. Cet auteur contestait la portée exagérée donnée à ces prétendus principes s'ils devaient conférer au fisc le pouvoir d'ignorer ou de requalifier tout ou partie des effets de certains actes juridiques, non simulés et correctement qualifiés en droit privé, et cela, sans que la loi fiscale ne l'ait expressément autorisé à s'en écarter pour établir l'imposition des contribuables²⁶².

114. A vrai dire, derrière le catégorisme des aphorismes que l'on voit ici s'entrechoquer (« le droit privé gouverne le droit fiscal » vs. « le droit fiscal est une branche du droit autonome »), la véritable « dépendance » (supplétive) du droit fiscal envers le droit commun²⁶³ s'observe en réalité à plusieurs niveaux, à différents égards, qu'il conviendrait alors de bien répertorier ici. Cette dépendance se manifeste d'abord et avant tout, comme nous l'avons déjà signalé *supra*, au stade de l'interprétation de la loi fiscale, lorsqu'il s'agit d'attribuer un sens aux termes juridiques que la loi fiscale emploie sans en livrer une définition distincte de celle qui leur est habituellement donnée dans les branches du droit (privé) auxquelles ils sont empruntés.

Pol GLINEUR note qu'« en cela, le principe de dépendance du droit fiscal au droit commun n'apparaît que comme le *corollaire* d'un principe d'interprétation plus large : lorsque la loi utilise un terme non défini spécialement, ce terme s'entend de la signification qu'il a en son sens usuel, c'est-à-dire de la signification usuelle donnée dans les dictionnaires qui font autorité ». Or, poursuit le même auteur, « cette 'signification usuelle' est certainement aussi celle qui appartient à la terminologie juridique usuelle et donc celle donnée en droit privé commun. Ainsi, les notions de 'mariage', de 'conjoints', d'« obligations alimentaires », de 'contrats d'assurance vie', de 'créances', d'« administrateurs », d'« actionnaires », d'« associés », de 'dividendes', *etc.*, n'ont en principe d'autre sens que celui qui leur est donné par le droit commun privé, c'est-à-dire en règle, le droit civil et le droit commercial »²⁶⁴.

²⁶⁰ Voy. ici F. GENY qui parlait de façon plus nuancée du « particularisme du droit fiscal » (*Rev. trim. dr. civ.*, 1931, n° 1, pp. 799 et s.) en raison de l'originalité de son objet (p. 801): « ... grever envers l'Etat ou ses subdivisions... d'une dette exécutoire et destinée à représenter la contribution de tous aux charges communes ».

²⁶¹ M. COZIAN, « Propos désobligeants sur une 'tarte à la crème' : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. Fisc.*, 1980, n° 41, p. 1054, et D.F. 1999, n° 13, pp. 530 et s. ; *Ibidem*, « Autonomie de la fiscalité », in Actes du XXXV^e Congrès National de l'ordre des experts-comptables et comptables agréés, Paris, 1980, pp. 125 et s.

²⁶² Voy. *contra* J. UNTERMAIER, « Déqualification et requalification en droit fiscal, Réflexions à propos de la répression des abus de droit », *Annales de la Faculté de droit de Lyon*, 1974, I, p. 183, qui parlait alors du franchissement du passage de la « rectification ou vérification » à la « déqualification (et requalification) », même en l'absence de texte législatif reconnaissant un tel pouvoir à l'administration fiscale.

²⁶³ Voy., sur ce sujet, P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205-225 ; P. VAN OMMESLAGHE, « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, pp. 5-32.

²⁶⁴ P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », *op. cit.*, p. 211.

Cette première « catégorie de dépendance » du droit fiscal au droit privé, telle qu'identifiée par Pol GLINEUR, est ici à relier à l'opposition que le Procureur général Ernst KRINGS avait théorisée entre les règles du droit civil ou commercial qui saisissent et organisent au premier chef, aux travers de concepts et institutions juridiques, les faits auxquels l'impôt s'applique, et les règles du droit fiscal qui auraient alors par rapport aux premières un caractère « second » :

« Les premières saisissent le fait brut et le règlent, le façonnent. Prenons le droit civil : il organise la famille, le mariage, le divorce, le droit de propriété, les droits réels dans leur ensemble, le droit successoral [ou plutôt dirions-nous les successions]. Le droit commercial doit, pour une part tout au moins, saisir la réalité telle que l'ont façonnée les règles du droit civil : il doit notamment tenir compte de la capacité des personnes, des régimes matrimoniaux et des droits successoraux selon les règles du droit civil. Mais il a aussi son domaine propre, notamment le droit des sociétés, le droit maritime et, sans doute, le droit de la plupart des contrats.

Le droit fiscal est un droit second. Il vient se greffer sur des institutions préexistantes et il doit s'adapter, se modeler au gré de ces institutions. Le droit fiscal doit nécessairement tenir compte des données primaires qui composent les autres branches du droit, au risque, s'il n'en est pas ainsi, de créer un *hiatus* entre l'institution civile, commerciale ou même administrative d'une part, et l'institution fiscale de l'autre. Force nous est, il est vrai, de reconnaître que cette situation se produit parfois, précisément dans les cas où le législateur crée une institution fiscale en marge de l'institution civile. Je pense notamment au régime des amortissements ; le régime applicable en matière commerciale ou économique, n'est pas nécessairement celui du droit fiscal.

Je ne crois pas, tout au moins au regard du droit fiscal, que l'on puisse parler d'indépendance de l'une ou l'autre branche du droit, mais plutôt d'interdépendance de l'ensemble des branches du droit, en manière telle que si le droit fiscal doit nécessairement se plier aux exigences des institutions sur lesquelles il met sa griffe, néanmoins de ci de là, ce sont ces institutions qui subissent son influence et se transforment, ou évoluent »²⁶⁵.

C'est aussi ce que soulignait un autre Procureur général de notre Cour de cassation, Frédéric DUMON, lorsqu'il parlait de « droit de superposition » à propos du droit des impôts directs, là où ce droit détermine les matières imposables et fixe les modalités d'établissement de l'impôt en se référant souvent à des notions, qualifications ou institutions de droit privé (ce qui vaudrait également *a fortiori*, comme nous l'avons déjà dit, pour les impôts « sur la circulation juridique des biens »²⁶⁶ que sont les droits d'enregistrement et de succession) :

« Le droit des impôts directs est véritablement un droit de 'superposition'. [...] Les spécialistes de l'une ou l'autre catégorie du droit invoqueraient avec complaisance la 'spécificité' de leur catégorie du droit répudiant les règles et notions juridiques des catégories ou branches du droit qui ne sont pas les leurs, spécialement celles du droit civil ou droit commercial, ou les appliquant avec mauvaise grâce, sinon ignorance. C'est évidemment une erreur profonde. Certes, des règles du droit fiscal, du droit pénal, du droit social – catégories spéciales de notre droit positif – peuvent, pour réaliser les fins et objectifs qui sont les leurs, devoir donner à des notions et institutions qui font spécialement l'objet du droit civil ou du droit commercial un sens et une portée différents de ceux qui résultent des droits civil et commercial. Mais lorsqu'il ne se déduit pas de manière certaine et nécessaire que les règles de ces catégories spéciales de notre droit positif ont entendu y déroger, il faut donner à ces notions et institutions le sens qui se dégage des droits civil et commercial. Ces droits constituent incontestablement, en effet, le droit commun, le premier de la personnalité, de la vie familiale, du régime des biens et des conventions de tous les individus aussi des autorités, en ce qui concerne ces dernières matières, et le second du commerce, dans sa diversité, des sociétés et associations économiques. Le droit fiscal se 'bâtit' nécessairement, comme nous l'avons déjà précisé, sur ces droits communs et, dès lors, les justiciables, leurs conseils, les administrations et les juges doivent, relativement à leurs problèmes ou litiges fiscaux, avoir égard à ces droits communs. Ignorer cette évidence conduit à l'insécurité et à la fantaisie »²⁶⁷.

²⁶⁵ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, op. cit., pp. 480-481.

²⁶⁶ Cf. la formule célèbre (déjà citée *supra*) d'E. GENIN, *Les impôts sur la circulation juridique des biens*, 1927.

²⁶⁷ F. DUMON, « Les impôts directs, l'Etat de droit et la Constitution », *J.D.F.*, 1984, pp. 5 et s.

C'est donc bien cette première forme de « dépendance » du droit fiscal au droit privé que le Professeur Daniel GARABEDIAN évoque lorsqu'il formule le principe selon lequel « les *concepts* utilisés dans une loi fiscale doivent recevoir le sens qu'ils ont en droit privé et les *conventions* conclues par les contribuables doivent être qualifiées conformément au droit privé »²⁶⁸. Or nous avons déjà montré à plusieurs reprises comment les actes juridiques posés par les contribuables sont susceptibles de déterminer la façon dont ils se verront imposer tant en matière d'impôts sur les revenus qu'en matière de droits d'enregistrement et de succession, *soit* qu'ils fassent naître la matière imposable (étant eux-mêmes le fait générateur de l'impôt), *soit* que la manière d'imposer les valeurs qu'ils génèrent/transfèrent dépende de leur forme.

Et à côté de la dépendance aux qualifications du droit civil ou du droit commercial, il y a aussi celle aux règles du droit comptable qui intervient pour déterminer le contenu de la notion de « bénéfice » imposable en matière de fiscalité directe dans le chef des entreprises ou sociétés. En effet, comme le relève Pol GLINEUR, « c'est aussi l'assiette et la base de l'impôt sur les revenus qui se trouvent dépendantes des normes d'un autre ordre, à savoir le droit comptable, avec l'arrêt de la Cour de cassation du 20 février 1997 »²⁶⁹. Ce dernier a ainsi très clairement posé le principe selon lequel « sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable »²⁷⁰.

Le « réalisme » du droit fiscal a parfois aussi été invoqué pour interpréter certains termes employés par la législation fiscale, comme ceux de « bénéfices d'exploitation », devenus « bénéfices des entreprises » à l'article 24 du C.I.R. Ainsi, un arrêt de la Cour de cassation du 24 septembre 1968 avait-il pu déclarer que « la notion de bénéfices d'exploitation en matière d'impôts sur les revenus s'appuie sur une réalité économique qui n'est pas nécessairement soumise à la classification des biens et du Code civil »²⁷¹.

A noter d'ailleurs à cet égard que la détermination du bénéfice imposable des sociétés, et plus généralement des entreprises, est en principe *gouvernée*, tant que la loi fiscale ne prévoit pas de s'en écarter, par le droit comptable qui est précisément une de ces rares branches du droit où l'idée que la substance économique des faits doit prévaloir sur leur forme juridique a bien fait quelques incursions notables²⁷².

115. En dehors de la problématique de l'interprétation des lois fiscales et de l'appréhension des faits entrant dans l'assiette de l'impôt (pour l'*établissement* de l'impôt), la « dépendance » du droit fiscal à l'égard du droit commun peut également intervenir pour régler des questions plutôt relatives à l'exécution de la dette fiscale alors bien établie (*recouvrement* de l'impôt).

²⁶⁸ D. GARABEDIAN, « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », Rapport belge au Congrès 2002 de l'*International Fiscal Association* (trad. du texte original anglais publié dans les *Cahiers de Droit fiscal international*, vol. LXXXVIIa, sujet A, « Form and Substance in Tax Law », 2002, pp. 153 et s.), *J.D.F.*, 2003, pp. 193-219, spéc. p. 195.

²⁶⁹ P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », *op. cit.*, p. 224.

²⁷⁰ Cass., 20 février 1997, *Pas.*, I, 262 ; *R.C.J.B.*, 2000, pp. 525 et s. et la note de D. GARABEDIAN, « Bénéfices imposables et droit comptable ».

²⁷¹ Cass., 24 septembre 1968, *Pas.* 1969, I, p. 92, spéc. p. 98, col. 1.

²⁷² D. GARABEDIAN, « Bénéfice imposable et droit comptable », *R.C.J.B.*, 2000, pp. 539 et s., et les réf. citées à la note 74 ; *Ibidem*, « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », *J.D.F.*, 2003, pp. 193-219, spéc. p. 196.

Cette dépendance est cette fois liée au fait que, même si de par son caractère d'ordre public la dette fiscale n'est pas susceptible de faire l'objet de compensation, transaction, renonciation (elle est « indisponible » pour le fisc-créancier qui ne peut renoncer à l'impôt légalement dû), elle n'en reste pas moins une « obligation de payer » soumise au fonds commun des règles encadrant toutes les obligations de sommes tant que la loi fiscale n'en a pas décidé autrement. Comme l'écrivait le Professeur Jean VAN HOUTTE, ici, « le contribuable est un *débiteur*, et l'on ne voit dès lors pas pour quel motif le droit commun des *obligations* ne serait pas applicable – du moins en principe – aux relations entre le fisc et le débiteur de l'impôt »²⁷³.

Il en est aussi ainsi lorsqu'il est question du remboursement par le Trésor d'une somme qui lui aurait été indûment versée par le contribuable à l'occasion du recouvrement d'un impôt, l'obligation de « répétition de l'indu » trouvant alors sa source et ses règles dans le Code civil. C'est ce qu'avait enseigné un arrêt de la Cour de cassation du 7 juin 1934 lorsqu'il s'était agi d'appliquer des intérêts de retard (« intérêts moratoires ») à l'obligation de l'Etat de restituer au contribuable une cotisation qui lui avait été indûment versée au titre du droit de patente :

« L'obligation de l'Etat de restituer une somme perçue indûment à l'occasion de la perception d'un impôt dérive de l'article 1376 du Code civil. En cas de retard dans la restitution, la déduction des intérêts légaux est régie par l'article 1153 du Code civil. Les impôts non productifs d'intérêts en cas de retard de paiement ne sont pas soustraits à l'application de cette disposition légale, lorsque des sommes perçues indûment sont sujettes à restitution. Aucune disposition légale ne rend l'article 1153 susvisé non applicable en cas de perception indue des cotisations au droit de patente »²⁷⁴.

Dans ses conclusions conformes précédant cet arrêt, le Procureur général GESCHE, alors Avocat général, avait ainsi rappelé qu'« il est de principe [...] que la loi fiscale est *serve* de la loi civile et que c'est en celle-ci qu'elle trouve son assise, à moins que, sur quelque point, elle ait clairement et formellement exprimé sa volonté de la méconnaître et d'y déroger ». C'est donc sur ce postulat de départ qu'il déroulait ensuite son raisonnement dans le cas d'espèce :

« Nous nous trouvons ici dans un cas où la loi fiscale ne porte aucune disposition exceptionnelle de ce genre. L'application du principe s'impose donc, et il ne s'agit que de déterminer la règle du droit civil qu'il y a lieu d'appliquer. Cette détermination est bien aisée. Le fisc est débiteur d'une somme d'argent vis-à-vis d'un contribuable et déjà, il est intéressant, nous voudrions même dire piquant, de l'observer, cette dette, que le fisc ne conteste pas, ne trouve sa source ailleurs que dans la loi civile. La somme d'argent qu'elle a pour objet est une somme perçue indûment à titre de contribution. Quel est le titre légal de sa déduction, sinon la règle inscrite à l'article 1376 du Code civil qui porte : 'celui qui reçoit par erreur ou sciemment ce qui ne lui est pas dû, s'oblige à le restituer à celui de qui il l'a indûment reçu' ? Et quelle autre règle pourrait alors être applicable, en ce qui concerne et le principe et le montant des intérêts pouvant être dus à raison du retard mis au paiement de cette dette, sinon celle portée en l'article 1153 du Code civil ? La disposition de cet article embrasse indistinctement toutes les obligations de sommes d'argent, donc nécessairement aussi celles qui résultent de la perception d'une somme non due »²⁷⁵.

²⁷³ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Paris, Erasme, 1958, pp. 141-142 (limitant ainsi sa thèse de l'« autonomie » du droit fiscal au seul stade de l'établissement de l'impôt, n° 38). Voy. aussi en ce sens P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », *op. cit.*, pp. 220 et s.

²⁷⁴ Cass., 7 juin 1934, *Pas.*, 1934, I, pp. 4 et s.

²⁷⁵ Conclusions conformes de M. le procureur général GESCHE sous l'arrêt précité ci-dessus.

Cette « dépendance » du droit fiscal vis-à-vis des « effets juridiques du droit privé commun », comme la désigne GLINEUR²⁷⁶, n'est quant à elle pas susceptible d'entrer en contradiction avec le principe selon lequel « le droit fiscal se fonde sur des réalités », dans la mesure où ce dernier principe n'a vocation à intervenir que dans le cadre de *l'établissement* de l'impôt, lorsqu'il s'agit d'*appréhender* les faits sur base desquels l'impôt doit être établi d'après la loi.

116. Si l'on peut rationnellement comprendre toutes les occurrences inventoriées jusqu'ici de cette « dépendance » de principe du droit fiscal à l'égard du droit commun, on peut toutefois se demander si celle-ci devrait aussi jouer si elle venait à faire appréhender des faits par le fisc sous le prisme déformateur de « fictions » que le droit commun prévoit parfois pour traiter certains faits comme s'ils n'avaient pas eu lieu ou s'étaient produits autrement qu'ils l'ont été. C'est ici que la potentielle contradiction entre la prétention de « réalisme » du droit fiscal et la présomption de sa « dépendance » au droit commun se présente alors avec une réelle acuité. Le soi-disant réalisme du droit fiscal devrait logiquement conduire à systématiquement écarter ces fictions s'agissant d'appliquer la loi fiscale à des faits qui seraient concernés par elles, tandis que le principe de dépendance supplétive au droit privé devrait *au contraire* bien faire intervenir ces fictions dans l'appréhension par le fisc de ces faits tant que la loi fiscale n'a pas expressément prévu qu'il faudrait s'en défaire pour l'application des impôts qu'elle établit.

Or, il se trouve que c'est précisément à propos d'une « fiction » du droit civil, celle de l'effet rétroactif de la réalisation d'une condition assortissant une convention, que ce principe a été la première fois exprimé dans un arrêt de la Cour de cassation du 9 juillet 1931²⁷⁷. Dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, une dame avait donné des immeubles à son frère sous la condition suspensive qu'il lui survive. Au décès de la sœur, le droit proportionnel d'enregistrement fut calculé sur la valeur des biens donnés (et au taux alors en vigueur) à la date de la réalisation de la condition et non à la date de l'acte de donation. Mais sur contestation du frère, les juges du fond avaient décidé qu'en application de l'article 1179 du Code civil, la réalisation de la condition avait produit un effet rétroactif aussi vis-à-vis du fisc, de telle sorte que la valeur à taxer et le taux à y appliquer devaient être ceux existants à l'époque de l'acte de donation. Le pourvoi du fisc avait alors été rejeté par la Cour de cassation au motif que « les principes du droit civil dominant le droit fiscal tant que ce dernier n'y a pas dérogé » et que « ces principes sont applicables en matière d'enregistrement même dans le cas où ils se fondent sur une fiction du Code civil ». Et la Cour d'appliquer cette thèse à la question soulevée en l'espèce :

²⁷⁶ P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », *op. cit.*, pp. 220 et s.

²⁷⁷ Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, 218. Voy. sur cet arrêt de principe les critiques émises ci-après.

« Si la perception du droit a pour base la valeur du bien au moment où la propriété passe d'une personne à une autre, il faut recourir, d'autre part, à la loi civile pour fixer le moment auquel le transfert de la propriété a eu lieu. Lorsqu'une obligation a été conclue sous condition suspensive, l'on ne peut pas écarter l'effet rétroactif prévu par l'article 1179 du Code civil. L'accomplissement de la condition reporte au jour de l'acte le transfert de la propriété. C'est à ce moment qu'il faut se placer pour évaluer celui-ci. A juste titre le juge du fond a appliqué ces règles et a admis l'estimation insérée dans l'acte [...], comme le taux de perception existant à cette époque »²⁷⁸.

La « dominance »²⁷⁹ supplétive ainsi proclamée du droit privé sur le droit fiscal allait toutefois ici clairement à l'encontre du prétendu « réalisme » du droit fiscal, lequel aurait dû conduire, comme le signalait John KIRKPATRICK, « à écarter l'effet rétroactif de la condition, car, *dans la réalité des faits*, le frère n'a effectivement profité de la donation qu'à partir de la réalisation de la condition »²⁸⁰. En faisant prévaloir la fiction du droit civil sur le réalisme du droit fiscal, l'arrêt en cause avait dès lors suscité quelques critiques en doctrine à l'époque²⁸¹, et le législateur dût alors intervenir pour que s'impose sur cette question la solution inverse :

L'article 16 du Code des droits d'enregistrement tel qu'il fut proclamé quelques années après cet arrêt de la Cour de cassation, dispose ainsi que, lorsque la condition suspensive se réalise, « le droit d'enregistrement est calculé [...] sur la base imposable [à sa valeur] considérée à la date d'accomplissement de la condition ».

117. C'est ainsi que John KIRKPATRICK voyait dans cette affaire un très bon exemple de la portée qu'on pourrait reconnaître à cette idée (à éprouver) du « réalisme » du droit fiscal, en tant que cette idée pourrait bien rendre compte de la tendance ou propension du droit fiscal « tantôt à écarter des constructions et analyses du droit privé, tantôt à faire fi des interdictions du droit privé, voire du droit pénal, et à mettre sur le même pied le licite et l'illicite »²⁸². Pris dans ce sens-là, le réalisme du droit fiscal paraît à cet auteur être « un guide relativement sûr, tant pour l'interprétation des lois existantes que [pour leur élaboration] *de lege ferenda* »²⁸³. C'est à tout le moins ce qui permettrait d'expliquer des solutions législatives pouvant sembler déroutantes pour le juriste privatiste ou pénaliste, voire de critiquer la loi fiscale en vue de son adaptation quand son application risquerait d'être biaisée par des « considérations » juridiques contingentes au droit fiscal, qui ne seraient pas pertinentes eu égard aux visées qu'il poursuit, comme certaines constructions, distinctions ou prohibitions relatives aux faits de l'espèce²⁸⁴.

²⁷⁸ Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, 218.

²⁷⁹ Nous préférons éviter les expressions, parfois utilisées en doctrine, de « prédominance », ou de « prévalence » puisque le droit privé ne gouverne ainsi le droit fiscal *que* là où ce dernier n'a rien prévu de contraire au premier.

²⁸⁰ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités », *op. cit.*, p. 163.

²⁸¹ La doctrine de l'époque était ainsi divisée à propos de cet arrêt, HAUCHAMPS (« Droit civil et droit fiscal », *Ann. Not.*, 1931, pp. 321 et s., spéc. , p. 362) le jugeant « conforme à une saine logique et au bon sens », tandis que GENIN (*Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, 2^e éd., n° 117, cf. DE PAGE, t. Ier, n° 3, p. 6, en note) y voyait là une « erreur certaine », critique que l'on pouvait également retrouver dans le WERDEFROY (sous le titre : « Invloed van de schorsende voorwaarde op de heffing van de registratierechten », n°s 99 et 117).

²⁸² J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités », *op. cit.*, p. 162.

²⁸³ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités », *op. cit.*, pp. 170-171.

²⁸⁴ Etant entendu que le principe de légalité et le caractère d'ordre public du droit fiscal ne permettraient pas au fisc de déroger ou renoncer à l'application d'une loi fiscale qui serait critiquable sous l'angle de ce « réalisme ».

En ce sens, John KIRKPATRICK avait alors aussi pu trouver dans l'ancien régime du « cumul » des revenus des époux (jadis prévu pour l'application de la « progressivité » de l'impôt) plusieurs illustrations de ce même réalisme du droit fiscal²⁸⁵, que ce soit pour justifier l'application de ce régime de cumul même aux époux *séparés de biens* (i), pour justifier l'assimilation par la loi de la situation des *concupins* – nonobstant sa contrariété aux « bonnes mœurs » en droit civil – à celle, régulière, des époux (ii), ou encore, pour justifier la dérogation apportée par l'administration à la règle du cumul en cas de *séparation de fait* (iii).

(i) Tout d'abord, ce régime de cumul s'appliquait bien quel que soit le régime matrimonial adopté. Si ce régime préexistait à la réforme fiscale de 1962, il fut néanmoins rediscuté aux cours des travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962. A un membre de la Commission des finances du Sénat qui y avait fait remarquer que « si deux époux se sont unis sous le régime de la séparation des biens, il y a, au point de vue civil, deux patrimoines distincts », un autre membre avait ainsi répondu par ces considérations qui avaient alors prévalu : « le droit fiscal est une discipline autonome qui peut être construite sur d'autres principes que le droit civil ; il doit en effet serrer la *réalité* de très près ; dans l'état actuel, le ménage constitue une *cellule économique et sociale*, ce qui justifie les réductions d'impôt pour charges de famille [et justifiait donc également le cumul des revenus des époux] »²⁸⁶. Faisant abstraction des analyses de droit civil, le législateur fiscal se permettait donc, pour mieux saisir la réalité économique-sociale des revenus des époux, de ne voir qu'un seul patrimoine là où le droit civil en distingue deux.

(ii) Ensuite, aux cours des mêmes travaux préparatoires, il avait été constaté que le régime du cumul, en se limitant aux seuls époux, favorisait le concubinage. Cela amena à proposer l'amendement Kiebooms, qui, pour « rétablir une égalité en faveur des foyers légitimes » assimilait à l'activité professionnelle des conjoints « l'activité exercée par l'homme et la femme formant un *ménage de fait* »²⁸⁷. Pareil amendement fut bien adopté alors même qu'un parlementaire avait objecté « qu'une législation n'est pas faite pour des situations irrégulières et que cet amendement tendrait à légaliser le concubinage », et s'était donc indigné qu'on veuille permettre au fisc de puiser « un complément de ressources dans une situation qui n'est pas reconnue par la loi [civile] »²⁸⁸.

(iii) Enfin, puisque l'on assimilait (dans une certaine mesure) le ménage de fait au foyer légitime, l'administration voulut à certaines conditions aussi assimiler la *séparation de fait* à la séparation légale. Contre la règle du Code des impôts sur les revenus qui prévoyait que le cumul des revenus des époux ne prenait fin qu'à la dissolution du mariage, elle décida ainsi dans son commentaire qu'« il y a lieu d'imposer séparément les époux lorsque l'un des époux, vivant en fait séparé de l'autre, a adressé [...] une requête au tribunal en vue d'obtenir le divorce [ou bien] lorsque les intéressés, sans avoir introduit une demande en séparation de corps ou en divorce, vivent en fait séparés et gèrent séparément leurs biens depuis un an au moins [...] »²⁸⁹. Il s'agissait bien là de ce que Camille SCAILTEUR appelait un cas de « renonciation [par l'administration] au bénéfice de la loi en droit fiscal »²⁹⁰, en contrariété à son caractère d'ordre public. Et suite à un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 6 février 1967²⁹¹ ayant déclaré illégale cette dérogation administrative à l'application de la loi, une dépêche ministérielle du 28 août 1967 indiqua alors : « Afin de tenir compte de la *situation réelle*, de ne pas alourdir l'impôt dû par chaque conjoint en ayant égard à des revenus dont il n'a souvent pas connaissance, et d'éviter des difficultés pratiques [...], il y a lieu, en attendant une adaptation ultérieure de la loi, de maintenir en vigueur les dispositions administratives régissant les séparations de fait. Il est cependant entendu que, dans le cas où l'un des époux demanderait l'application pure et simple de la loi (cumul des revenus), satisfaction devrait lui être accordée »²⁹².

²⁸⁵ Voy. ces illustrations déclinées et détaillées sur le même thème par J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, pp. 164-169.

²⁸⁶ Rapport Chambre, *Pasin.*, 1962, p. 1700, col. 1.

²⁸⁷ *Doc. Parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264-15. L'amendement passait toutefois à côté de son objectif vu que l'assimilation des concubins aux époux était prévue non pour l'application de la règle du cumul mais pour son correctif d'abattement de 40 p.c. des revenus du conjoint aidant, de telle sorte que le cumul n'allait alors s'appliquer aux revenus des concubins que si ces derniers revendiquaient le bénéfice de l'abattement en cause.

²⁸⁸ Rapport Chambre, *Pasin.*, 1962, p. 1452, col. 1.

²⁸⁹ *Com. I.R.*, art. 73/15 (de l'époque).

²⁹⁰ C. SCAILTEUR, « Des renonciations au bénéfice de la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, 1962, n° 20507, pp. 257 et s.

²⁹¹ Bruxelles, 6 février 1967, *Rev. fisc.*, 1967, p. 757 (sommaire). Voy. l'évocation succincte de cet arrêt faite par J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités », *op. cit.*, p. 168.

²⁹² *Bull. contr.*, 1967, p. 1780 (ainsi que la réponse à une question parlementaire, *ibid.*, 1968, p. 923).

On peut également épinglez ici l'exemple éclairant de la taxation des « jeux et paris » établie par une loi de 1921. D'aucuns avaient alors soutenu que cette loi fiscale devait être considérée comme ayant « implicitement abrogé » la loi de 1902 qui érigeait en délit l'exploitation de jeux de hasard. Pour réfuter cette argumentation tenue par des prévenus du chef d'infraction à la loi de 1902, le tribunal correctionnel de Charleroi avait pu répondre dans un jugement du 25 octobre 1946 que « le même fait, qualifié délictueux par l'Etat-justicier, gardien de l'ordre public » pouvait être « considéré par l'Etat-trésorier comme une source de profit »²⁹³. En ce sens, l'exposé des motifs de la loi de 1921 avait aussi affiché cette indifférence du droit fiscal face aux interdits dont les faits soumis à l'impôt pourraient faire l'objet en droit pénal/privé:

« Le motif juridique opposé à la taxation des jeux et paris, tiré du fait que certains d'entre eux sont interdits par la loi, n'est pas suffisant pour déterminer le législateur à renoncer à un impôt légitime et d'un rendement appréciable [...]. Le fisc sortirait de son rôle si, en s'érigeant en justicier, il cherchait à faire des distinctions entre des actes licites ou illicites, valables ou nuls »²⁹⁴.

C'est donc plus dans ce sens de l'« indifférence » du droit fiscal par rapport à l'éventuelle illicéité des situations visées par l'impôt, que dans le sens d'une « autonomie » du droit fiscal par rapport à la façon dont ces situations seraient conceptualisées en droit privé, qu'il fallait comprendre ces conclusions, aussi souvent citées par la doctrine en France qu'en Belgique²⁹⁵, d'un commissaire du gouvernement français ayant précédé un arrêt du Conseil d'Etat français, selon lesquelles la loi fiscale est « une loi destinée à frapper la matière imposable, qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, *sans se préoccuper de ce qu'elle vaut en droit* »²⁹⁶. C'est ainsi ce même « réalisme » du droit fiscal qui, en matière d'impôts directs, pourrait donc expliquer que les *revenus* visés par la loi sont imposables qu'importe que les opérations dont ils découlent soient nulles ou illicites (tant que la loi fiscale n'a pas prévu de distinction en ce sens)²⁹⁷, et qui devrait faire critiquer toute jurisprudence qui refuserait la déductibilité de *dépenses* au motif qu'elles ont été exposées dans le cadre d'activités illégales ou interdites²⁹⁸.

²⁹³ *Journ. Trib.*, 1947, p. 120, cité par BEKAERT, *Introduction à l'étude du droit*, p. 487.

²⁹⁴ Exposé des motifs de la loi du 28 août 1921, cité par Cass., 3 novembre 1930, *Pas.*, 1930, I, 346.

²⁹⁵ Voy. not. Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, pp. 199 ; Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 53.

²⁹⁶ Concl. comm. CORNEILLE précédant Cons. Et. (Fr.), 21 janvier 1921, *Dall.*, 1922, III, 34, spéc. p. 36, col. 2.

²⁹⁷ Voy., notamment, Cass., 18 mars 1976, *Pas.*, 1976, I, p. 303, sommaire et *J.D.F.*, p. 262 ; Cass., 21 mai 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 1106 ; Cass., 16 octobre 1997, *Bull. Cass.*, n° 409, 6. Voy. aussi en doctrine, Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite et la réalité juridique*, *op. cit.*, p. 93 ; S. SEGIER, « Quelques réflexions sur les sommes perçues dans le cadre d'une activité illicite: s'agit-il toujours de revenus taxables? », *R.G.F.*, 2014/3, pp. 5-17.

²⁹⁸ Voy. les décisions citées par J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités », *op. cit.*, pp. 170-171, critiquant alors l'attitude du fisc ou du juge qui « tient compte de faits illicites dans la mesure où leurs conséquences accroissent le revenu imposable, mais les ignore lorsqu'ils se traduisent par des charges (non-déductibilité des dommages-intérêts dus en raison d'une infraction délibérée à la loi fiscale) », autrement dit, l'incohérence du fisc ou du juge qui voudrait « se fonder sur les réalités quand il s'agit de déterminer le revenu brut, et [par ailleurs] se voiler la face quand il s'agit de déterminer les dépenses déductibles de ce revenu brut ».

118. Au final, dans la discussion qui nous occupe, la potentielle contradiction entre ces deux penchants du droit fiscal que sont, d'un côté, son soi-disant « réalisme » et, de l'autre côté, sa « dépendance » (relative voire supplétive) au droit privé se cristallise là où les faits ou actes soumis à l'impôt sont appréhendés-traités en droit privé via des mécanismes de « fictions ». Les fictions en droit mettent sciemment le faux à la place du vrai, de sorte qu'on fait *en droit comme si* une situation s'était produite d'une certaine manière (ou ne s'était pas produite) alors même qu'il est (ou peut être) clairement établi qu'il en fût autrement en réalité, *en fait*. On va donc ici bien au-delà du mécanisme probatoire de la présomption (même irréfragable) qui fait une équation « entre le vrai et le vraisemblable, ou du moins le probable », tandis que la fiction fait quant à elle une équation entre « entre le vrai et le faux, voire l'impossible »²⁹⁹.

Comme l'écrit Paul FORIERS, « de la présomption qui peut être exacte mais qui ne l'est pas forcément, tant s'en faut, à la fiction qui est certainement la légitimation du faux, nous passons de la vérité hypothétique à l'erreur manifeste, et qui plus est au traitement de l'erreur volontaire comme une source de vérité juridique »³⁰⁰.

Ainsi, à l'instar de nombreux auteurs qui avaient critiqué cet arrêt, Pol GLINEUR persiste à penser que l'arrêt de Cour de cassation qui avait consacré le principe de la « dépendance » du droit fiscal au droit privé commettait une « erreur » en en déduisant que le fisc devait, sauf disposition contraire, tenir compte de la « rétroactivité » de la réalisation de la condition suspensive d'une donation pour l'application des droits d'enregistrement à la donation³⁰¹. De même, le Professeur KIRKPATRICK, dans son commentaire d'un arrêt ultérieur de la Cour de cassation du 31 mars 2008, avait bien montré que la rétroactivité (de la réalisation) de la condition suspensive ou de l'effet déclaratif du partage (ou d'un acte équivalent) ne devraient pas être pris en compte par le fisc quand il établit l'impôt (en l'occurrence, sur les revenus)³⁰².

Dès lors, quand on affirmera ci-après, à propos des actes juridiques des contribuables, que le fisc doit tenir compte de leur « réalité *juridique* » dans le cas où celle-ci paraîtrait en décalage avec leur soi-disant « réalité *économique* » (à rebours de cette thèse suivant laquelle pareille discordance établirait le caractère « simulé » des actes juridiques en cause, sinon qu'elle impliquerait à tout le moins leur « inopposabilité » à l'égard du fisc)³⁰³, il nous faudra bien considérer que « ces réalité juridiques n'incluent toutefois pas, à l'évidence, les *fictions* »³⁰⁴ que la loi aurait le cas échéant prévues pour l'application de telle ou telle règle en droit privé.

²⁹⁹ P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 267-268

³⁰⁰ P. FORIERS, « Les présomptions et les fictions en droit », in Ch. Perelman et P. Foriers (dir.), *Travaux du Centre national de recherches de logique de l'Université libre de Bruxelles*, Bruxelles, Bruylant, 1974, p. 7.

³⁰¹ P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », *op. cit.*, p. 224.

³⁰² J. KIRKPATRICK, note sous Cass., 31 mars 2008, *F.J.F.*

³⁰³ Voy. à cet égard les précisions apportées *infra* sur cette notion de réalité juridique à prendre en compte par le fisc et sur le rejet de la théorie dite « des réalités économiques » dans la jurisprudence de la Cour de cassation.

³⁰⁴ P. GLINEUR, « La détermination de ce 'droit commun' qui domine le droit fiscal », *op. cit.*, p. 225.

Ainsi, lorsque KIRKPATRICK parlait de cet aspect du réalisme du droit fiscal qui pourrait conduire le fisc à faire fi de « constructions » purement juridiques du droit privé, il visait alors, *non pas* les constructions juridiques que les contribuables pourraient mettre en place pour éviter l'impôt et qu'on qualifiera parfois de « montages purement artificiels » (parce que dénués de toute substance économique), *mais bien* tous ces mécanismes « à base de fictions » institués çà et là par le droit (privé) pour que certaines situations soient considérées *en droit* (parfois juste en faveur de personnes déterminées) autrement qu'elles se sont produites *en fait*.

Cette analyse nous semble corroborée dans la terminologie employée par L.A. DENYS, là où, dans sa contribution « *over de fiscale behandeling van burgerrechtelijke ficties* », il parle bien de la nullité (« *nietigheid* »), de la non-opposabilité (« *niet-tegenstelbaarheid* ») et de la rétroactivité de conditions (« *retroactiviteit/terugwerkende kracht der voorwaarden* ») pouvant affecter des actes juridiques en droit privé, comme des « *juridische constructies* », dont il examine alors la réception ou la récupération en droit fiscal³⁰⁵.

En ce sens, nous verrons donc que le fisc, lorsqu'il établit la dette d'impôt des contribuables, ne devrait pas pouvoir se prévaloir de ce qu'un acte juridique *réellement* accompli (*sans simulation*) par le contribuable, et ayant pour effet d'atténuer l'impôt à établir dans son chef, ne serait *pas opposable* aux tiers en droit privé en vertu de règles protectrices de leurs intérêts. De telles « inopposabilités » s'analyseraient en effet comme des fictions³⁰⁶, dès lors qu'elles permettraient à des tiers protégés, à propos d'actes dont la réalité et la validité ne seraient pas contestées, de faire *comme s'ils* n'avaient pas eu lieu et n'avaient pas produit leurs effets³⁰⁷. A noter toutefois d'ores et déjà ici que cela n'empêchera pas la loi fiscale de « faire siennes » (expressément) certaines inopposabilités du droit civil³⁰⁸, ou de prévoir ses propres fictions, comme c'est le cas lorsqu'elle permet au fisc d'ignorer l'existence de certains actes juridiques non simulés pour établir exceptionnellement l'impôt sur la base d'une réalité plus économique que juridique³⁰⁹. Le législateur fiscal peut en effet, dans le respect du principe de légalité de l'impôt, prévoir que l'impôt sera établi sur la base d'une fiction « fiscale » (ou si l'on préfère, sur la base d'une autre réalité que la réalité juridique sur laquelle il est supposé s'appuyer)³¹⁰.

³⁰⁵ L.A. DENYS, « *Over de fiscale behandeling van burgerrechtelijke ficties* », in Fiscale Hogeschool (éd.), *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Anvers, Kluwer, 1984, pp. 131-165, spéc. pp. 139 et s. S'agissant en particulier du cas de l'acte qui ne satisferait pas aux conditions subordonnant son existence valide dans l'ordre juridique (*op. cit.*, n^{os} 19-37), voy. aussi M. GHYSELEN, *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Biblo, 1996, ainsi qu'*infra* notre analyse de la jurisprudence de la Cour de cassation sur l'inopposabilité au fisc d'actes « illicites ».

³⁰⁶ Voy. déjà en ce sens, notamment, L.A. DENYS, « *Over de fiscale behandeling van burgerrechtelijke ficties* », *op. cit.*, n^{os} 38-44; Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. pp. 133 et s.

³⁰⁷ Voy., sur la notion ou le mécanisme d'inopposabilité en droit commun, G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Association Henri Capitant, Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 484, ainsi que notre présentation *infra*.

³⁰⁸ Voy., par exemple, l'inopposabilité aux tiers de la date d'un acte sous seing privé non « certaine » au sens de l'article 1328 du Code civil, « inopposabilité » que l'article 18 du Code des droits enregistrements rend, comme nous le verrons par après, bien applicable en faveur du fisc pour l'établissement des droits d'enregistrement.

³⁰⁹ Voy. not. l'inopposabilité au fisc de certains actes sur pied de l'article 344, § 2, C.I.R., tel qu'examiné *infra*.

³¹⁰ Voy., sur ces *réalités* ou *fictions* sur lesquelles le droit fiscal peut se fonder, S. SEGIER et M. BENTLEY, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? », *R.G.F.*, n^o 5/2009, pp. 11-19, spéc. pp. 13 et s.

b) L'opposabilité au fisc des « réalités » (vs. les apparences) juridiques (vs. économiques)

119. Jusqu'ici, il a plutôt été question d'évoquer le « réalisme » du droit fiscal dans le cadre d'une discussion générale tendant à « caractériser les rapports du droit fiscal avec les notions et règles des autres branches du droit ». Or il nous faut aussi remarquer avec KIRKPATRICK que l'idée du réalisme du droit fiscal comporte une seconde acception, une deuxième sphère d'invocation, potentiellement bien plus « dangereuse », lorsqu'il s'agit plus précisément de « caractériser la position du fisc par rapport aux actes accomplis par les contribuables »³¹¹, ceux que la loi fiscale *prend en compte* pour déterminer la déduction ou le calcul de l'impôt, et dont le fisc aurait alors à *tenir compte* pour établir l'impôt dû par les contribuables-parties.

Nous avons déjà dit, et nous le vérifierons en détails par la suite, que le fisc, s'il est bien un « tiers » à l'égard des actes juridiques des contribuables pris en compte par la loi fiscale pour déterminer l'impôt dû par eux, et qu'à ce titre il doit tenir compte de l'existence de ces actes (à supposer qu'ils soient réels) conformément au principe d'« opposabilité » des conventions aux tiers en droit privé, il ne pourrait toutefois pas être vu *au moment où il établit l'impôt* comme un de ces *tiers protégés* auxquels le droit privé permet dans certains cas exceptionnels d'ignorer des actes (bien réels) qui seraient susceptibles d'affecter leurs intérêts légitimes³¹², sauf si la loi fiscale prévoit expressément que le fisc pourrait se prévaloir de telles fictions³¹³.

Ainsi, pour pouvoir prétendre qu'un acte accompli par le contribuable, et qui aurait pour effet de placer ce dernier dans une situation *distincte* de celle visée par la loi fiscale (ou dans une situation *moins imposée* par elle), lui serait « inopposable », le fisc devrait donc, *en l'absence* d'un texte de la loi fiscale l'y autorisant expressément, nécessairement démontrer que l'acte en question, tel qu'il lui apparaîtrait ou lui serait présenté par le contribuable, serait « *simulé* » en ce sens qu'il ne correspondrait *pas* à ce qui a été *réellement* conclu et voulu par les parties. Pas plus que les *fictions* du droit privé (qui mettent sciemment le faux à la place du vrai), les *simulations* des contribuables (faisant croire à des actes qui n'ont pas été conclus tels quels) ne sauraient empêcher le fisc, s'il a pu les démontrer/démasquer, d'établir l'impôt d'après la situation dans laquelle les contribuables se trouvent réellement. En effet, en cas de simulation, l'idée que l'impôt atteint les réalités (vs. les apparences) explique/implique logiquement que le fisc écarte la convention apparente pour établir l'impôt en fonction de la convention réelle.

³¹¹ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, pp. 161-176, spéc. p 162 et p. 171.

³¹² Voy. *infra* notre étude de la question de l'« opposabilité » des conventions aux tiers en droit commun-privé.

³¹³ Voy. notamment sur cette question du fisc-tiers, Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. pp. 133 et s., ainsi que les autres références citées dans notre examen de cette question *infra*.

KIRKPATRICK faisait alors remarquer que l'invocation du réalisme du droit fiscal serait ici « inutile, parce que les principes du droit privé en matière de simulation suffisent à justifier le droit du fisc d'établir l'impôt d'après la convention réelle »³¹⁴. Plus exactement, nous dirions que le droit privé peut expliquer le *droit* mais pas le *devoir* du fisc de se fonder sur la réalité, car nous verrons que la règle applicable en cas de simulation en droit civil (art. 1321 C.Civ.) laisse aux tiers le choix *soit* de s'en tenir à l'apparence (et invoquer alors l'inopposabilité de la contre-lettre à leur égard), *soit* d'écarter l'apparence et de se prévaloir de la réalité de ce qui a été contracté entre parties (s'il parvient alors à prouver le contenu de cette contre-lettre)³¹⁵. Il faut donc déjà bien comprendre ici que c'est le fait que, à l'égard des actes juridiques des contribuables, le fisc est « un tiers qui doit tenir compte des réalités » pour établir l'impôt dû par ces contribuables, qui pourra et devra par conséquent expliquer le fait que « le fisc ne peut se prévaloir des règles du droit civil qui permettent aux tiers de méconnaître les réalités »³¹⁶.

C'est ce qui fait dire à Mesdames SEGIER et BENTLEY que « c'est sans doute dans le cadre de la mise en œuvre de la théorie de la *simulation* en matière fiscale que le 'principe de réalité' trouve sa *seule* illustration juridiquement viable : dès lors qu'un acte posé par un contribuable est *simulé*, ce dernier n'est *pas opposable* à l'administration qui doit rechercher 'la réalité' –l'acte réel– afin d'enrôler l'impôt. Mais cette réalité est une réalité *juridique* »³¹⁷. Et c'est alors à l'identification de cette « réalité » qui serait « opposable au fisc »³¹⁸ dans les actes juridiques auxquels viendrait se référer la loi fiscale que nous devons nous attacher ici.

120. On est bien là au cœur de la discussion relative aux *conditions d'existence* de ce qu'on appelle le « libre choix de la voie la moins imposée » (en amont de toute mesure légale « anti-abus » ou autre théorie jurisprudentielle « limitative » de l'exercice de ce « choix »), comme Thomas DELAHAYE les avait très bien théorisées dans l'absolu : « Pour qu'il y ait 'voie la moins imposée', il faut donc que la voie choisie par le contribuable soit *distincte* de celle que la loi soumet à l'impôt. Ceci dépend, d'une part, de la manière dont la loi définit la matière imposable et, d'autre part, de la manière dont la loi est appliquée et interprétée. Mais il faut aussi que la situation que crée le contribuable soit *réelle* et non simulée, c'est-à-dire que le contribuable n'ait pas masqué la véritable situation imposable sous des dehors fictifs »³¹⁹.

³¹⁴ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, pp. 161-176, spéc. pp. 172-173.

³¹⁵ Voy. *infra* nos indications plus précises à propos de ce régime de la simulation dans le Code civil.

³¹⁶ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, pp. 161-176, spéc. p. 174.

³¹⁷ S. SEGIER et M. BENTLEY, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? », *R.G.F.*, n° 5/2009, pp. 11-19, spéc. p. 13.

³¹⁸ Nous reviendrons plus en détails *infra* sur le principe d'opposabilité des conventions aux tiers en droit privé.

³¹⁹ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 51.

Pour rappel, l'hypothèse même du « choix de la voie la moins imposée » suppose que la loi fiscale frappe distinctement un résultat économique selon la *voie* juridique par laquelle il a été atteint. Si cela ne serait pas le cas pour des impôts comme les droits de douane ou la T.V.A., qui se réfèrent plutôt à des situations de *pur fait*, non caractérisées par d'autres branches du droit (franchissement d'une frontière par une marchandise, livraison d'un bien ou service...), nous avons déjà dit que ce le serait bien pour les différents impôts concernés par notre étude : ainsi, par exemple, le fait d'acquérir la propriété d'un immeuble ne rend pas les mêmes droits exigibles selon que le bien a été acquis par la vente, l'apport, l'échange ou encore reçu par donation ou succession, de même que l'enrichissement d'une personne physique est imposé différemment selon sa provenance (revenu du travail, revenus du capital, plus-values, *etc.*)³²⁰.

La condition que la voie choisie par le contribuable soit bien « distincte » de celle visée par la loi fiscale devrait alors renvoyer à l'« interprétation » de cette loi telle qu'elle peut s'opérer³²¹, et la condition que cette voie soit bien « réelle » devrait quant à elle s'apprécier par rapport à la notion juridique de « simulation » au sens où il faut l'entendre en droit commun. Pourtant, certains ont tenté de faire intervenir (« interférer ») dans l'appréciation de ces deux conditions une référence au réalisme du droit fiscal pour chercher derrière les concepts juridiques utilisés par la loi fiscale et/ou sous les actes juridiques empruntés par le contribuable une certaine « réalité économique » (respectivement visée par le législateur ou atteinte par le contribuable). C'est ce que des auteurs ont très bien mis en évidence en montrant la dialectique réciproque entre les démarches d'interprétation des *lois* et de qualification des *faits* en matière fiscale :

CARDYN : « La dialectique de l'interprétation est ambiguë et comporte souvent une double démarche aux frontières indécises : on interprète le sens et la portée de la règle légale pour ensuite constater que la situation de fait y rentre ou n'y rentre pas ; on apprécie et on qualifie les situations de fait pour ensuite les confronter avec la norme.

[...] Nous poserons dès lors une double question quant à l'élaboration de la décision juridictionnelle statuant sur un cas individuel : la loi fiscale sera-t-elle *interprétée* selon sa forme littérale ou en fonction de son fond économique ? ; les faits de la cause seront-ils *appréciés* selon leur présentation juridique formelle ou en fonction de leur substance économique ? »³²².

DELAHAYE : « Pour *déterminer le sens de la loi* [fiscale], peut-on avoir égard au résultat économique plutôt qu'à la nature juridique de l'opération [visée] ? Pour *déterminer la situation créée par le contribuable*, faut-il examiner la nature juridique de l'acte [accompli] ou son résultat économique ? Ces deux questions sont liées, car elles entrent toutes deux en considération pour déterminer le régime fiscal d'une opération déterminée : analyse du *droit* applicable d'une part, et analyse du *fait* d'autre part »³²³.

³²⁰ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 51.

³²¹ Voy. *supra* nos indications relatives à l'interprétation stricte des lois fiscales et l'interdiction du raisonnement par analogie pour leur application.

³²² Ch. CARDYN, « Le droit fiscal et l'interprétation économique », in *Droit fiscal et Economie*, numéro spécial du *Répertoire Fiscal* (à l'occasion de son XXe anniversaire), 1966, pp. 301-312, spéc. pp. 302-303.

³²³ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 52.

On en vient même parfois à parler d'interprétation « économique » des concepts juridiques utilisés dans la loi fiscale, et symétriquement, d'approche « téléologique » des actes juridiques posés par le contribuable, pour exprimer ces velléités du fisc de prendre en compte le *résultat* économique que le législateur a voulu imposer ou que le contribuable a voulu atteindre³²⁴. Or, comme nous l'avons déjà bien indiqué, la seule directive compatible ici avec l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt et les principes d'interprétation qui en découlent, est comme la résume GARABEDIAN, que, *sauf* si la loi fiscale en a disposé autrement, « les *concepts* utilisés dans une loi fiscale doivent recevoir le sens qu'ils ont en droit privé et les *conventions* conclues par les contribuables doivent être qualifiées [comme en] droit privé »³²⁵.

Ainsi, pas plus dans la démarche de qualification des faits et actes du contribuable que dans celle d'interprétation des termes du législateur fiscal, l'une étant juste le « miroir » de l'autre, la référence à une quelconque idée de « réalité économique » (distincte de la réalité juridique) ne devrait interférer tant que la loi fiscale est bien restée attachée aux notions du droit privé. Si l'« *interprétation* juridique » consiste à chercher quelles réalités individuelles et concrètes sont visées par les concepts généraux et abstraits évoqués dans un *texte de loi donné*, la « *qualification* juridique » consiste quant à elle à voir sous lequel de ces concepts évoqués par la loi des *faits concrets donnés* sont à *classer* et de quel texte de loi ils relèvent le cas échéant. Les deux opérations sont donc bien complémentaires, la première partant de l'abstrait pour descendre vers le concret, la seconde partant à l'inverse du concret pour remonter à l'abstrait (soit on part d'un texte de loi, à *interpréter*, soit on part d'une hypothèse de faits, à *qualifier*) ; d'un côté on confronte le genre aux espèces, et de l'autre on rattache une espèce à son genre.

Dans la méthodologie de l'application du droit, la qualification juridique de faits – une fois ceux-ci établis – est l'opération visant à (sa)voir si une règle de droit prend en considération ces faits et y attache des conséquences. Comme l'écrit Philippe MALINVAUD, « la qualification est au juriste ce que le diagnostic est au médecin : le médecin relève les symptômes de maladie présentés par son patient et, procédant à un rapprochement avec les symptômes recensés pour les diverses catégories de maladies, il va rattacher ceux de son patient à telle catégorie et, au sein de cette catégorie, à telle affection »³²⁶. Ainsi, qualifier les faits en droit, c'est déterminer le concept juridique qui les englobe et qui les évoque dans les textes de loi (qui, pour rappel, se présentent toujours sous la forme d'une évocation de concepts établissant une relation entre des faits-conditions et des faits-conséquences). C'est ce qu'en logique on appelle le « jugement », à savoir l'opération de rattachement d'un donné d'expérience présent à la conscience (le « sujet ») à un aspect du donné assimilé par l'activité conceptuelle (le « prédicat »)³²⁷.

³²⁴ V. SEPULCHRE, « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l'approche économique ? », in *La réforme fiscale 2012*, coll. ESSF, Limal, Anthemis, 2012, pp. 89-138, spéc. pp. 91-92 (sur l'opposition méthodologique entre les théories des « réalités factuelle ou juridiques » d'un côté et l'approche « téléologique » des « réalités économiques » de l'autre côté).

³²⁵ D. GARABEDIAN, « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », Rapport belge au Congrès 2002 de l'*International Fiscal Association* (trad. des *Cahiers de Droit fiscal international*, vol. LXXXVIIa, sujet A, « Form and Substance in Tax Law », 2002, pp. 153 et s.), *J.D.F.*, 2003, pp. 193-219, spéc. p. 195 et p. 200 (où il est dit que ce principe est avec celui de légalité à la base de la liberté du « choix de la voie la moins imposée »).

³²⁶ Ph. MALINVAUD, *Introduction à l'étude du droit*, Litec, 9^e éd., 2002, n° 60, p. 41.

³²⁷ P. DELNOY, *Éléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 273-274.

121. Tout ce que le fisc peut (et doit) faire avec cette nécessité de se référer aux « réalités », c'est alors de vérifier que l'acte juridique qu'on lui présente a été correctement qualifié et a bien été réellement posé, pour n'établir l'impôt ni sur des *erreurs* de qualification des parties, ni sur des *apparences* trompeuses (lorsque les parties ont « simulé »), et pour cela, il doit bien s'enquérir des droits et obligations qui ont été voulus et acceptés-contractés par les parties³²⁸. Tout cela ressort très clairement de la jurisprudence de la Cour de cassation telle qu'elle s'est progressivement développée et précisée tout au long du siècle dernier sur tous ces principes.

Déjà dans ses conclusions précédant un premier arrêt de la Cour de cassation du 18 juin 1908, le premier Avocat général TERLINDEN avait clairement affirmé que « le receveur d'abord, le juge ensuite, ont à rechercher quelle est la nature de la convention *réellement* intervenue entre les parties, abstraction faite de la qualification que celles-ci lui ont donnée », celle-ci devant être écartée si elle ne correspond pas aux effets de droit que les parties ont contractés, de même qu'un acte devrait être écarté en matière fiscale s'il est établi qu'il était « simulé ». Le même Avocat général avait ainsi ajouté ici cette précision décisive, que nous avons déjà citée, et qui subordonnait la licéité du fait de recourir à certains actes (plutôt qu'à d'autres) pour échapper à l'impôt à la condition que ces actes ne soient *simulés* (à l'égard du fisc)³²⁹:

« Et notez, Messieurs, que je ne confonds pas ici la *fraude* avec le fait d'*éviter* l'impôt. Il n'est jamais permis de frauder, tandis qu'il est loisible aux parties intéressées d'éviter la perception du droit en ne se plaçant pas dans les conditions qui en justifient l'application. Mais ce qui n'est pas admissible, c'est qu'on se procure ou qu'on recueille les avantages [*fiscaux*] d'une situation déterminée sans en supporter les charges [*sur le plan civil*] »³³⁰.

Dans l'affaire en cause, où un acte notarié contenant une promesse unilatérale de vente *avec indication* des choses à céder et du prix stipulé avait été soumis à l'enregistrement au droit fixe général sans qu'aucun acte d'acceptation de la promesse ne soit jamais enregistré ensuite alors que le bilan d'une partie avait bien constaté cette acceptation, la Cour de cassation avait suivi son Avocat général en décidant qu'« il est permis au juge d'apprécier et d'interpréter l'ensemble des clauses de cet acte et d'y voir non seulement, ce qui s'y trouve formellement exprimé, mais encore tous les accords que ces clauses impliquent nécessairement »³³¹.

³²⁸ Pour, le cas échéant, rectifier une erreur de qualification ou reprocher (et percer le voile d') une simulation.

³²⁹ Comme nous l'avons déjà dit, les parties empêcheraient en effet ici le fisc d'établir l'impôt légalement dû, en feignant à son égard d'avoir conclu tel acte juridique (qui leur permettrait de se placer dans une situation fiscalement plus favorable) dont elles ont convenu secrètement de modifier ou détruire les effets entre elles.

³³⁰ Conclusions Avoc. gén. TERLINDEN précédant Cass. 18 juin 1908, *Pas.*, 1908, I, p. 257. A noter que c'est bien la même prescription que faisait la Cour de cassation française à l'administration dès la fin du XIXe siècle : « L'Administration a le droit et le devoir de rechercher et de constater le véritable caractère des stipulations contenues dans les contrats pour arriver à asseoir d'une manière conforme à la loi les droits auxquels ces actes donnent ouverture » (voy. notamment : Cass. fr., Req., 5 nov. 1878, D., 79.1.100 ; Req., 19 juin 1882, D., 83.1.299 ; Req., 26 mai 1903, D., 05.1.172).

³³¹ Cass., 18 juin 1908, *Pas.*, 1908, I, p. 255.

Cette dernière précision à l'attention du juge en matière fiscale rejoint bien la directive formulée par l'article 1156 du Code civil s'agissant de l'*interprétation des conventions* (quand les parties se sont mal exprimées ou ne se sont pas exprimées) : « on doit dans les conventions rechercher quelle a été la commune intention des parties contractantes, plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes ». C'est aussi ce qu'entendait DE PAGE : « *interpréter une convention*, c'est, en cas de contestation sur sa teneur, déterminer le sens et la portée des clauses qu'elle renferme : c'est démontrer la volonté réelle des parties à travers leurs expressions parfois obscures ou ambiguës »³³². Ainsi, la volonté réelle et commune des parties prime sur leur volonté déclarée, et le juge n'est donc jamais lié par la qualification que les parties donnent à leur convention si celle-ci est « erronée ».

Par la suite, par un arrêt du 18 octobre 1949 rendu dans une affaire où des personnes avaient donné leur démission d'administrateur d'une société pour être ensuite nommées directeurs de cette société sans être remplacées dans leurs fonctions d'administrateur, la Cour de cassation avait admis la qualification retenue de revenus « de dirigeants de société », au motif qu' « en faisant application de cette disposition légale à des 'directeurs fictifs qui ont continué comme auparavant l'exercice de leurs fonctions d'administrateur soi-disant délaissées', l'arrêt attaqué s'est fondé non sur le titre attribué aux intéressés, mais sur les fonctions réellement exercées ; pareille interprétation, qui tient compte non de l'*apparence*, mais de la *réalité*, est légale »³³³.

De là, on comprend donc que l'impôt appliqué par le fisc, sous le contrôle du juge, doit être établi sur la base de réalités et non d'erreurs (de qualification) ou d'apparences (trompeuses), pour bien être établi dans les cas prévus par la loi, *rien* que dans ces cas et dans *tous* ces cas, conformément au principe de *légalité* de l'impôt et au caractère *d'ordre public* de la loi fiscale (comme nous l'avions déjà annoncé *supra*). Mais de quelle(s) réalité(s) doit-il alors s'agir ? Lorsqu'il est question d'actes ou de conventions juridiques des contribuables, là où ils sont pris en compte par la loi fiscale pour prévoir et/ou modaliser l'impôt dû par ces contribuables, ces « réalités » ne pourraient alors être que « juridiques », tenant ainsi dans les effets de droits et d'obligations des actes des contribuables *réellement contractés et correctement qualifiés*.

C'est bien ce qui avait valu au Professeur Victor GOTHOT cette mise au point très célèbre : « Qu'on nous fasse grâce de cette formule, selon laquelle l'impôt atteint des réalités. Bien sûr, mais quelles réalités ? Pour l'instant, presque toujours des réalités juridiques »³³⁴. De même, c'est ce qui amenait John KIRKPATRICK à juger le proverbe « l'impôt atteint les réalités » *nuisible* s'il devait permettre de « substituer une idée vague –la réalité– à une notion juridique précise –la simulation », et à conclure que « lorsqu'il s'agit de déterminer, à l'égard du fisc, si une convention correspond bien au vêtement que les parties lui ont donné, il faut rechercher s'il y a ou non simulation, et il n'y a pas lieu de faire appel au réalisme du droit fiscal »³³⁵.

³³² H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1964, t. II, n^{os} 561-562.

³³³ Cass., 18 octobre 1949, *Pas.*, 1949, I, p. 87.

³³⁴ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, n^o 2, pp. 87 et s., spéc. p. 94.

³³⁵ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, pp. 161-176, spéc. pp. 173-174.

C'est en ce sens que la Cour de cassation a pu préciser, dans deux arrêts de principe (que nous avons déjà évoqués et sur lesquels nous reviendrons en détail en tant qu'ils sont censés avoir consacré dans notre droit le principe dit du « libre choix de la voie la moins imposée »), qu'« il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties [...] établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale » (arrêt *Brepols* en 1961)³³⁶, et « même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale » (arrêt *Au Vieux Saint-Martin* en 1990)³³⁷. Nous verrons ainsi qu'il faut déduire de ces deux arrêts successifs que *non seulement* la théorie de la « simulation » est, sous réserve de dérogation légale expresse, la seule base (à l'exclusion de la théorie de la « fraude à la loi ») qui permettrait au fisc d'écarter des actes juridiques que les contribuables prétendraient avoir accomplis et qui tendraient à leur faire éviter l'impôt, mais qu'*en outre*, cette simulation dont le fisc pourrait se prévaloir ne peut s'apprécier, comme en droit privé, que dans le décalage (volontaire) entre la volonté déclarée dans les actes en cause et les droits et obligations réellement acceptés par les parties (la « réalité juridique »), et non sur le critère d'une soi-disant discordance entre ces actes juridiques et une certaine « réalité économique ».

Quelques années avant l'arrêt *Au vieux Saint-Martin* par lequel elle a donc rejeté la théorie de la « réalité économique » comme critère d'appréciation d'une simulation à l'égard du fisc, la Cour de cassation avait déjà déclaré plus généralement, au-delà même du contexte de la question de la « simulation » et donc sans reprendre la formulation de son arrêt *Brepols*, que s'« il est constant que les impôts sur les revenus doivent être établis sur la base d'éléments réels, que sinon l'imposition méconnaîtrait l'égalité des citoyens et serait arbitraire », néanmoins, « les articles [...] du Code des impôts sur les revenus ne prescrivent pas de tenir compte 'de la réalité économique de l'entreprise' qui serait différente de la réalité de ce qui a été convenu sans simulation entre les parties et dont elles ont accepté tous les effets »³³⁸. Et par deux arrêts de 1995 et 1998, la Cour avait encore rappelé que « l'impôt doit être établi sur les revenus visés par la loi en fonction des constructions juridiques réellement utilisées par le contribuable » et que « ni les dispositions de la loi fiscale, ni aucune autre disposition légale ne permettent de faire prévaloir une réalité économique qui serait différente de la réalité des conventions conclues sans simulation par les parties, dont elles ont accepté tous les effets »³³⁹.

³³⁶ Cass., 6 juin 1961, *Brepols*, *Pas.*, I, 1082, *J.D.F.*, 1961, pp. 274 et s., spéc. p. 278.

³³⁷ Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin*, *Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110.

³³⁸ Cass., 29 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 633 ; *J.D.F.*, 1988, p. 338, obs. J. MALHERBE et L. DE BROE, « Réalité juridique et réalité économique », pp. 322-331 (et p. 332 : Cass., 27 février 1987, *Pas.*, 1987, I, p. 777).

³³⁹ Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 522 ; *R.W.*, 1995-1996, p. 821 ; Cass., 9 mars 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 128.

122. Nous reviendrons en détail sur cette jurisprudence de la Cour de cassation qui érige la « *réalité juridique* » en seul et unique critère de l'appréciation de l'existence d'une *simulation* (prohibée) à l'égard du fisc, qui permettrait à ce dernier de prétendre que des actes juridiques ne lui seraient pas opposables, en dehors de toute référence à une disposition légale anti-abus. Mais à ce stade, pour synthétiser nos propos sur les « réalités » à prendre en compte par le fisc pour établir l'impôt et qui pourront lui être « opposées » le cas échéant par les contribuables, on peut donc dire avec Daniel GARABEDIAN que « schématiquement, en droit fiscal belge, la '*réalité juridique*' prévaut sur ce qu'il est parfois convenu d'appeler la '*substance économique*' d'une opération, et la '*substance juridique*' prévaut sur la '*forme juridique*' (en cas de discordance, volontaire ou involontaire, entre l'apparence et les véritables droits et obligations des parties) ; en bref, et de manière probablement plus exacte, la *réalité juridique* prévaut sur la *réalité économique* et sur la simple *forme juridique* des conventions »³⁴⁰.

C'est ainsi que tous ces enseignements que nous venons de ré-éprouver dans notre droit fiscal pouvaient être reformulés en ces termes plus « codifiés » du droit fiscal comparé (où l'on pose classiquement l'alternative suivante : « *substance over form* » ou « *form over substance* »): par « *substance économique* », on entend ici en fait la « *réalité économique* » d'une opération qu'il n'y aurait donc pas lieu de faire prévaloir sur les réels effets de droit du ou des actes juridiques réalisant cette opération (la « *réalité juridique* ») lorsqu'il s'agit d'établir l'impôt ; et par « *forme juridique* », il faudrait entendre ces apparences éventuellement simulées d'actes juridiques des contribuables (voire leurs qualifications éventuellement erronées) qui devraient alors être écartées afin que l'impôt soit bel et bien établi sur la base de la « *réalité juridique* ».

En termes très simplifiés, cela donnerait la formule suivante :

REALITE JURIDIQUE > REALITE/SUBSTANCE ECONOMIQUE et FORME/APPARENCE JURIDIQUE

³⁴⁰ D. GARABEDIAN, « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », Rapport belge au Congrès 2002 de l'*International Fiscal Association* (trad. du texte original anglais publié dans les *Cahiers de Droit fiscal international*, vol. LXXXVIIa, sujet A, « Form and Substance in Tax Law », 2002, pp. 153 et s.), *J.D.F.*, 2003, pp. 193-219, spéc. p. 194.

Conclusions intermédiaires sur les prémisses du principe du libre choix de la voie moins imposée :

123. Avec tous ces principes ainsi replacés dans le sillage de l'exigence de légalité de l'impôt, nous avons revisité tous les fondements nécessaires du principe du droit de « choisir la voie la moins imposée » tel qu'il a pu être consacré en droit fiscal belge par notre Cour de cassation, et que traduit notre postulat de l'opposabilité au fisc de tous les actes juridiques non simulés, tel que nous allons le vérifier ci-après dans son étendue exacte et sa/ses limite(s) possible(s). A mi-chemin de cette deuxième partie de notre étude, et à mi-parcours de notre étude toute entière, il nous est dès lors possible de pré-formuler certaines conclusions intermédiaires qui sont annonciatrices des solutions – « reconnues » par les grands arrêts de la Cour de cassation et défendues par la doctrine majoritaire en droit fiscal belge – que nous allons étudier ci-après.

Cette liberté de « choisir la voie la moins imposée », nous en avons d'ailleurs déjà éprouvé l'intuition lorsque, s'agissant de comprendre ce en quoi pourrait consister la violation de la loi fiscale qui serait caractéristique de la « fraude fiscale » (par opposition à l'« évitement licite »), nous avons observé que les dispositions du droit fiscal matériel ne se présentent pas comme des « normes de conduite » qui ordonnent ou défendent³⁴¹ (directement) des comportements donnés³⁴², mais qu'elles ne font qu'attacher des impôts à des *situations* dans lesquelles les contribuables demeurent libres de se placer ou non, souvent en fonction d'*actes* juridiques que ceux-ci sont libres de poser ou non (en vertu de leur liberté contractuelle³⁴³).

Nous allons alors bien voir que lorsque les contribuables choisissent d'accomplir tel(s) acte(s) plutôt que tel(s) autre(s) pour se placer dans telle situation plutôt que telle autre *plus imposée*, le caractère soi-disant *non naturel* du procédé juridique utilisé pour atteindre le résultat économique visé, voire encore le fait que ces actes auraient été choisis dans la *seule intention* d'éviter l'impôt, ne pourraient jamais permettre de leur reprocher une « fraude à la loi » (voire une certaine forme d'« abus de droit ») qui autoriserait le fisc à écarter les actes juridiques en cause, en dehors de toute référence à une disposition légale fiscale « anti-abus ou évitement ».

³⁴¹ Voy. aussi en ce sens cette observation de Ch. ROBBEZ MASSON (*La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 124) : « *Virtus legis hoc est, imperare, vetare, permittere, punire.* 'Une loi, disait MODESTIN (L.7, ff. *Legib.*), a pour objet d'ordonner, de défendre, de permettre, de punir certaines actions'. Mais que décider lorsque la règle écrite n'autorise ni n'interdit, lorsque la norme de référence législative ne prescrit ni comportement positif, ni comportement négatif ? C'est là poser tout le problème des lacunes du droit légiféré des impôts, qui est à la base de la notion d'évasion fiscale... ».

³⁴² Quoiqu'elles puissent poursuivre accessoirement la finalité d'inciter ou dissuader certains comportements dans le cadre de politiques économiques, sociales, culturelles, environnementales, comme nous l'avons vu *supra*.

³⁴³ Voy. D. GARABEDIAN, « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », Rapport belge au Congrès 2002 de l'*International Fiscal Association*, *J.D.F.*, 2003, pp. 193-219 (trad. des *Cahiers de Droit fiscal international*, vol. LXXXVIIa, sujet A, « Form and Substance in Tax Law », 2002, pp. 153 et s.), qui voit le principe de légalité de l'impôt et la liberté contractuelle comme les deux piliers du droit de choisir la voie la moins taxée en droit belge.

Les deux seules « questions » qu'il conviendrait alors de se poser pour vérifier que le contribuable ne ferait bien qu'exercer son droit de « choisir la voie la moins imposée » sont, comme l'avait si brillamment théorisé Thomas DELAHAYE, de savoir, *d'une part*, si la voie choisie par le contribuable est bien « distincte » de celle (plus imposée) visée par la loi fiscale, ce qui relève d'une question d'« interprétation » de la loi fiscale (à opérer selon les principes pré-décrits), et *d'autre part*, si cette voie soi-disant empruntée est bien « réelle » en ce sens qu'elle ne serait pas entachée d'une « simulation » (à apprécier comme elle le serait en droit civil, ainsi que nous allons le revoir) qui empêcherait le fisc d'établir l'impôt légalement dû et couvrirait alors une violation de la loi fiscale³⁴⁴; or, pour chacune de ces deux questions, l'intention qui a déterminé le contribuable à choisir de passer les actes en cause et le caractère normal ou non de ceux-ci seraient, comme nous allons le montrer ci-après, « indifférents »³⁴⁵.

Autrement dit, à supposer que des actes juridiques invoqués par le contribuable soient bien de nature à le placer dans un cas où il serait moins (ou non) taxé, d'après les prévisions de la loi fiscale, strictement interprétée, la seule circonstance (sous réserve des dispositions anti-abus) permettant au fisc de ne pas tenir compte de ces actes pour l'établissement de l'impôt de ce contribuable devrait être la « simulation », appréciée comme en droit civil, selon le critère de l'acceptation ou non par les parties de tous les effets juridiques des actes en cause³⁴⁶.

Au total, au terme de cette redécouverte des principes du droit fiscal qui dominent notre question de recherche, depuis la prémisse constitutionnelle (l'exigence de légalité de l'impôt), nous pourrions déjà théoriser que, pour l'établissement de l'impôt dû, les actes juridiques des contribuables devraient – à chaque fois que la loi fiscale s'y réfère (directement ou non) –

- toujours être « appréhendés » *par le fisc* selon les notions, définitions et qualifications du droit privé (sauf dérogations expresses de la loi fiscale), mais en faisant fi de fictions légales (hormis celles prévues par la loi fiscale) et d'autres considérations liées à la validité juridique (qui devraient être sans incidence sur l'établissement de l'impôt dû) ;

³⁴⁴ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, *op. cit.*, pp. 51 et s. (« conditions d'existence... »).

³⁴⁵ Voy. aussi en ce sens R. ZONDERVAN, *Les impôts sur les revenus et l'extranéité*, Bruxelles, Ets. Pauwels Fils, 1967, n° 136 : « L'alternative est rigoureuse : ou bien une hypothèse entre dans le champ des prévisions de la règle fiscale et l'application de la loi est impérative ; ou bien l'hypothèse est exclue du champ des prévisions et alors la recherche de l'intention des parties et du caractère prétendument irrégulier du procédé qui a donné naissance à l'acte est inutile puisque le résultat de cette recherche est en tout cas indifférent ».

³⁴⁶ Voy., aussi en ce sens, S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 26-27, n° 12: “*Naar Belgisch fiscaal recht kan aan een belastingplichtige niet als dusdanig worden verweten dat hij misbruik gemaakt heeft van een recht of een instelling: men kan eenvoudig geen misbruik maken van het principe dat alles vrij is van belasting tenzij de wet anders bepaalt. Het enige wat de rechter mag doen is nagaan of de ingeroepen rechtshandeling niet gesimuleerd is*”. L'auteur nuancera toutefois son propos pour inspirer et approuver la jurisprudence de la Cour de cassation admettant l'inopposabilité au fisc d'actes juridiques non simulés mais entachés de la violation d'une règle légale d'ordre public non fiscale (étudiée *infra*).

- toujours être « opposables » *au fisc* tant qu'ils ne sont pas « simulés »³⁴⁷, au sens où on l'entendrait en droit civil (à partir du critère de l'acceptation ou non par les parties contractantes de toutes les conséquences juridiques propres à ces actes), sous réserve de prévisions expressément contraires de la loi fiscale (dans des mesures dites « anti-abus »).

Il nous reste à voir *si et comment* ces conclusions provisoires sont reconnues ou consacrées par la jurisprudence et/ou la doctrine dans notre droit fiscal, en amont de toute référence aux dispositions « anti-abus » ou « anti-évitement » introduites çà et là dans la législation fiscale.

³⁴⁷ Nous verrons toutefois que la Cour de cassation admet, de façon assez largement contestée en doctrine, l'inopposabilité au fisc d'actes juridiques non simulés mais entachés de la violation d'une règle légale d'ordre public (non fiscale) lorsqu'une telle violation (illicéité) a été commise dans l'intention d'éviter l'impôt.

CHAPITRE II –

LA RECONNAISSANCE D’UN PRINCIPE

D’OPPOSABILITE AU FISC DES ACTES JURIDIQUES

NON SIMULES

*(à l’épreuve des notions et des mécanismes du droit privé et
à la faveur des grands arrêts de la jurisprudence fiscale)*

124. L' « efficacité » d'une construction juridique mise en place par le contribuable aux fins d'éviter ou d'atténuer une charge fiscale dépend directement, comme nous l'avons déjà dit, de l' « opposabilité » à l'égard du fisc du ou des actes juridiques qui ont été accomplis à cet effet. En principe, compte tenu de l'exigence de légalité de l'impôt et de son corollaire obligeant le fisc à asséoir l'impôt ainsi prévu par la loi sur des « réalités » (*vs.* des fictions ou apparences trompeuses ou tronquées), le fisc ne devrait pouvoir écarter un acte juridique comme ne lui étant pas « opposable » qu'en démontrant que cet acte aurait été « simulé » par ses parties³⁴⁸.

Il en découle ce postulat selon lequel tous les actes juridiques « non simulés » (réels, sincères) des contribuables seraient bien « opposables au fisc » lorsque celui-ci établit leur imposition. Si ce « postulat » s'infère comme une conséquence logique de tous les principes de notre droit fiscal dont nous avons retracé la « filiation » depuis leur « prémisse » constitutionnelle, il conviendrait d'en « ré-éprouver » toute la vérité, d'en vérifier l'exactitude dans notre droit en repartant des éléments de droit privé que cette assertion mobilise, et en revisitant tous ces arrêts de la Cour de cassation qui l'ont reconnu, si pas explicitement, au moins implicitement.

Ainsi, en tout premier lieu, il nous faudra bien revenir à la question de l' « opposabilité » des actes juridiques à l'égard des tiers en droit privé-commun, pour voir si cette question se pose différemment pour le fisc vis-à-vis des actes juridiques posés par le contribuable, et constater qu'en règle générale, les exceptions au principe d' « opposabilité » des contrats, que connaît le droit privé pour protéger certains tiers dans certaines situations, ne devraient pas pouvoir s'appliquer au fisc lorsqu'il établit la dette d'impôt des contribuables, à moins que la loi fiscale ait expressément prévu que de telles exceptions jouent aussi en faveur du fisc-tiers (**A**).

Ensuite, il s'agira d'étudier en profondeur la théorie de la « fraude à la loi » telle qu'elle peut se concevoir en droit privé, pour voir pourquoi le fisc ne pourrait pas, d'après notre Cour de cassation et la doctrine dominante, s'en prévaloir pour prétendre que des actes qui auraient bel et bien été accomplis ne lui seraient pas opposables nonobstant l'absence de simulation (**B**). C'est en effet, avec ce rejet d'une telle cause « alternative » (à la théorie de la simulation) d'inopposabilité d'un acte au fisc, qu'aurait été consacré dans la jurisprudence de notre Cour de cassation le principe dit du « libre choix de la voie la moins imposée » en droit fiscal belge.

Tout cela nous reportera donc sur l'examen approfondi du contenu de la limite « inhérente » à notre principe de l'opposabilité des actes juridiques au fisc : l'existence d'une « simulation »,

³⁴⁸ De même que nous avons vu que le droit fiscal ne devrait *a priori*, sauf disposition expresse, s'écarter du droit commun que lorsque celui-ci a prévu d'appréhender ces réalités à travers le prisme déformant d'une fiction.

qui en tant qu'elle constitue une altération de la réalité de conventions apparemment conclues, doit bien entraîner l'inopposabilité de celles-ci à l'égard du fisc comme à l'égard des tiers en droit commun (C). Il nous faudra ici bien constater que la simulation ne peut pas s'apprécier sur la base d'un autre critère en droit fiscal que celui qui la caractérise en droit civil³⁴⁹ (quoi que celui-ci soit passible de conceptions quelque peu divergentes, selon que l'on opte pour une approche plus 'objective' ou 'subjective' de la notion), et examiner quelques applications positives et négatives de ce critère dans la jurisprudence fiscale de notre Cour de cassation.

Enfin, nous épingleons encore une limite « additionnelle » ou « ex-croissante » à ce principe de « libre choix de la voie la moins imposée (*moyennant* l'absence de simulation) », tenant au fait que la violation d'une loi d'ordre public (non fiscale) dans l'intention d'éviter l'impôt entraînerait l'« inopposabilité au fisc » de l'acte juridique entaché d'une telle « illicéité » (*nonobstant* l'absence de simulation), d'après une certaine jurisprudence de la Cour de cassation qui est largement critiquée en doctrine (D). Toujours est-il que nous verrons que cette jurisprudence, qui pourrait tout de même se justifier eu égard à la liberté des conventions (qui suppose de respecter les lois d'ordre public et qui constitue, à côté du principe de légalité de l'impôt, le second « pilier » sur lequel repose le principe même du « libre choix de la voie la moins imposée »), pourrait ainsi être vue comme « l'exception qui confirme la règle » que nous avons posée en postulat de nos discussions et que nous nous serons évertués à vérifier tout au long du présent chapitre : l'« opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés ».

³⁴⁹ Ce que nous avons déjà annoncé *supra*, en posant cette idée qu'il n'y aurait pas lieu de tenir compte ici d'une réalité économique qui serait discordante de la réalité juridique, comme critère (de la simulation à l'égard du fisc) « alternatif » à celui de la non acceptation par les parties des conséquences juridiques des actes apparemment accomplis.

A) La question de l'applicabilité au fisc des règles d'(in)opposabilité aux tiers en droit privé

125. Nous avons déjà annoncé, et nous allons y revenir beaucoup plus en détail ci-après, que c'est par la figure de l' « opposabilité » que l'on peut contraindre en droit privé des « tiers » à devoir reconnaître l'*existence* d'un acte juridique et ses *conséquences* dans le chef des parties (voire même leur permettre de s'en prévaloir à leur avantage), sans pour autant astreindre ces tiers à exécuter les *obligations* – ni les autoriser à en exercer les *droits* – qui en découlent³⁵⁰. Et, *a contrario*, nous avons aussi déjà suggéré que c'est par la fiction de l' « inopposabilité » que des « tiers » sont parfois exceptionnellement autorisés en droit privé à méconnaître tout ou partie d'un acte juridique qui aurait pourtant bien été réellement et valablement conclu³⁵¹.

A ce stade, avant d'examiner exactement quelles limites à « l'opposabilité des actes juridiques des contribuables au fisc » (pour ce qui est de l'établissement de l'impôt de ces contribuables) sont admises ou rejetées dans notre droit fiscal (en dehors de toute mesure légale 'anti-abus'), il conviendrait de préalablement vider « une fois pour toutes » la question de savoir si le fisc pourrait lui-même se prévaloir de règles protectrices des tiers en droit privé, celles qui feraient ainsi exception à l'opposabilité de certains actes à leur égard ou qui subordonneraient cette opposabilité à des conditions supplémentaires à leur réalité (c.-à-d. : l'absence de simulation). Pour cela, il nous faudra tout d'abord bien prendre la mesure de ce principe d'« opposabilité » des actes juridiques aux tiers en droit privé (par contraste avec le principe de la « relativité » des conventions entre parties contractantes) (*a (i)*), pour ensuite mieux comprendre ces règles d'« inopposabilité » prévues pour certains actes en faveur de tiers en droit privé (*a (ii)*).

C'est alors que nous pourrons re(dé-)montrer que si le fisc est bien un « tiers » à l'égard des actes juridiques du contribuable, lesquels lui sont donc *a priori* « opposables », il ne devrait néanmoins pas pouvoir se prévaloir, vis-à-vis de ces actes, des fictions d'« inopposabilité » protectrices des tiers en droit privé lorsqu'il s'agit d'établir l'imposition de ce contribuable (*b*). C'est bien en évacuant cette question préalable du « fisc-tiers », à l'aune des principes que nous avons retracés ci-avant, que nous pourrons un peu plus ré-asseoir notre postulat de départ selon lequel, sauf disposition expressément contraire de la loi fiscale, tous les actes juridiques des contribuables sont « opposables au fisc » pour l'établissement de l'impôt de ces contribuables, tant que le fisc ne prouve pas que de tels actes juridiques ont été « simulés ».

³⁵⁰ Voy. en ce sens J. DUCLOS, *L'opposabilité (Essai d'une théorie générale)*, *op. cit.*, p. 68, n° 45, et les autres premières explications déjà données *supra* sur les deux principes de l'opposabilité et de la relativité des contrats.

³⁵¹ Voy. les définitions déjà données *supra* de ces notions d'« opposabilité » et d'« inopposabilité » en droit commun (G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, Quadrige, PUF, 2004, resp. p. 625 et p. 484).

a) Les règles d'opposabilité des actes juridiques à l'égard des tiers en droit privé-commun

(i) Le principe d'opposabilité des contrats aux tiers, à côté de la relativité de leurs effets internes

126. En droit des obligations, plus spécifiquement en droit des contrats, on parle précisément d'« opposabilité » dans le cadre de l'étude des « effets des contrats à l'égard des tiers », ou encore, du « champ d'application des contrats quant aux personnes (*ratione personae*) »³⁵². Cette question est gouvernée par deux principes fondamentaux qui ne se contredisent point, mais qui se complètent en s'attachant chacun à des dimensions bien distinctes du problème : celui de la « relativité » des « effets internes (ou *obligatoires*) » des contrats *entre parties*, et celui de l'« opposabilité » des « effets externes » de ces mêmes contrats *à l'égard des tiers*³⁵³.

Le premier principe, celui de la « relativité des contrats », est très clairement énoncé à l'article 1165 du Code civil, qui inaugure une section intitulée « *Des effets des conventions à l'égard des tiers* »³⁵⁴ et qui dispose : « les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes ; elles ne nuisent point aux tiers, et ne leur profitent que dans le cas prévu à l'article 1121 ». Cela signifie que, sous réserve d'exceptions (dont seulement l'une d'elles est indiquée ici³⁵⁵, à savoir la « stipulation pour autrui » prévue à l'article 1121³⁵⁶), seules les « parties » au contrat peuvent être tenues d'exécuter les *obligations* nées du contrat et elles seules peuvent invoquer ou exercer à leur profit les *droits* (corrélatifs) nés du contrat³⁵⁷. Autrement dit, « il est interdit [aux parties] de réclamer aux tiers l'exécution de l'une des obligations résultant du contrat, tout comme il est interdit aux tiers de réclamer eux-mêmes cette exécution [aux parties] »³⁵⁸.

³⁵² Sur cette question en droit (civil) belge, voy. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1964, pp. 530 et s., n^{os} 612 et s. ; E. DIRIX, *Obligatoire verhoudingen tussen contractanten en derden*, Anvers, Kluwer, 1984 ; W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht*, t. I, R. Dillemans en W. van Gerven (éd.), Bruxelles, Story-Scientia, 1987, pp. 372-378 ; W. VAN GERVEN et S. COVEMAERKER, *Verbindenissenrecht*, X^e éd., Leuven, Acco, 2001, pp. 219-252 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t. I – *Introduction – Sources des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 627 et s. ; P. VAN OMMESLAGHE, *DE PAGE- Traité de droit civil belge – Les obligations*, t. II, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 645-809 ; P. WERY, *Droit des obligations*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 361-391 et 789-878.

³⁵³ Voy., sur ces principes et leur portée respective en droits belge et français, J. GHESTIN et M. FONTAINE (dir.), *Les effets du contrat à l'égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, et notamment dans cet ouvrage collectif les contributions suivantes : M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », pp. 40-66 ; J. GHESTIN, « Les effets du contrat à l'égard des tiers – Introduction », pp. 4-39.

³⁵⁴ Cette section est située dans un chapitre III du titre III du Code, intitulé « De l'effet des obligations », ce que DE PAGE (*op. cit.*, pp. 530-531, n^o 612) critiquait dans la mesure où, « rigoureusement parlant, l'effet de l'obligation est de faire naître un droit dans le chef du créancier susceptible d'exécution par voie de contrainte », et « l'effet des contrats est de faire naître (ou d'éteindre) des obligations » ; or, avec l'article 1165 précité, il s'agit bien moins de préciser l'effet du contrat que de délimiter le champ d'application personnel de cet effet.

³⁵⁵ Il y a ainsi notamment toutes ces « actions directes » que la loi institue occasionnellement pour permettre à un créancier d'agir, à son profit exclusif, contre le débiteur de son propre débiteur (comme nous le reverrons *infra*).

³⁵⁶ Cet article autorise la « stipulation pour autrui » en ces termes : « on ne peut pareillement stipuler au profit d'un tiers, lorsque telle est la condition d'une stipulation que l'on fait pour soi-même ou d'une donation que l'on fait à un autre. Celui qui fait cette stipulation ne peut plus la révoquer, si le tiers a déclaré vouloir en profiter ».

³⁵⁷ P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, *op. cit.*, p. 627 ; *Ibid.*, *Les obligations*, *op. cit.*, p. 646.

³⁵⁸ A. WAHL, note sous Amiens, 7 déc. 1902 et 27 mars 1903, S.1903, 2, 258 (cité par J. DUCLOS, n^o 27-2).

Par « parties contractantes », il faut entendre toutes les personnes qui ont conclu la convention soit directement en leur nom personnel, soit par l'effet de la « représentation »³⁵⁹, mais il faut également y assimiler les ayants cause « universels » et « à titre universel » de ces personnes compte tenu de l'article 1122 du Code civil, selon l'interprétation qu'il convient d'en faire³⁶⁰. Les « tiers » par rapport au contrat se définissent quant à eux « par contraste ou exclusion », comme étant toutes les personnes qui ne peuvent pas être considérées comme des « parties » (au sens où nous venons de le préciser par une définition « énumérative », « en extension »), ce qui comprend notamment les ayants cause à titre particulier et les créanciers des parties, à côté des autres personnes sans nul lien juridique avec les parties (les « *penitus extranei* »)³⁶¹.

Constituent alors de véritables *dérogations* au principe de l'« effet relatif des contrats », outre le cas de la « stipulation pour autrui » expressément mentionné à l'article 1165 précité (et qui voit une personne, le promettant, s'engager envers une autre, le stipulant, à accomplir une prestation ou à transmettre une chose en faveur d'une troisième, le « tiers bénéficiaire »)³⁶², toutes les « actions directes » instituées çà et là par la loi et qui permettent à leur titulaire d'exercer à leur profit personnel une créance que leur débiteur détient contre un sous-débiteur en vertu d'un contrat entre ces deux derniers, indépendamment de toute cession de droit³⁶³.

³⁵⁹ En prévoyant qu'« on ne peut, en général, s'engager ni stipuler en son propre nom, que pour soi-même », l'article 1119 du Code civil réserve en effet la possibilité de s'engager ou de stipuler (faire s'engager) pour autrui au nom de ce dernier. C'est le mécanisme classique de la représentation, par lequel le représentant agit *au nom* et *pour le compte* du représenté de telle sorte que effets du contrat se réalisent uniquement dans le patrimoine du représenté (cet effet de substitution s'opérant immédiatement dans le cadre d'une « représentation parfaite »).

³⁶⁰ Cet article précise qu'« on est censé avoir stipulé pour soi et pour ses héritiers et ayants cause, à moins que le contraire ne soit exprimé ou ne résulte de la nature de la convention ». Même si le texte ne précise pas de quels « ayants cause » il s'agit, il est bien admis qu'il ne vise que ceux qui ont acquis de leur auteur l'ensemble d'un patrimoine composé de droits et d'obligations (« ayants cause universels ») ou une fraction de ce patrimoine (« ayants cause à titre universel »), mais non ceux qui ne recueillent de leur auteur qu'un droit/bien déterminé (« ayants cause à titre particulier »), comme le bénéficiaire d'un legs portant sur un bien déterminé du testateur. A noter qu'il ne peut y avoir transmission universelle ou à titre universel, pour les personnes physiques, que dans le cas d'une transmission à cause de mort (art. 724 C. Civ.), et pour les sociétés dotées de la personnalité morale, dans les cas de fusions/scissions et d'apports d'universalité ou de branches d'activités (art. 682 et 763 C. Soc.).

³⁶¹ Sur les notions de « parties » et de « tiers » au contrat, voy. P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t. I – *Introduction – Sources des obligations*, *op. cit.*, pp. 629-639 ; *Ibid.*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge – Les obligations*, t. II, vol. 1, *op. cit.*, pp. 647-656 ; W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht – Algemeen deel*, *op. cit.*, pp. 372-373 ; J. GHESTIN, « Les effets du contrat à l'égard des tiers », *op.cit.*, pp. 18-39.

³⁶² P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, *op. cit.*, pp. 664 et s. ; *Ibid.*, De Page, *op. cit.*, pp. 684 et s. Cette stipulation fait alors naître un droit irrévocable dans le chef du tiers bénéficiaire dès que celui-ci l'a ratifiée conformément à ce que prévoit l'article 1121 du Code civil (cité *supra*), lui-même évoqué par l'article 1165.

³⁶³ P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, *op. cit.*, pp. 688 et s. ; *Ibid.*, De Page, *op. cit.*, pp. 705 et s. Le cas le plus connu est sans doute celui de l'action directe dont disposent les « sous-traitants » à l'encontre des « maîtres de l'ouvrage » à concurrence de la créance qu'ils ont contre l'« entrepreneur » (art. 1798 C. Civ.). L'action directe diffère donc de l'action oblique où « le demandeur ne fait qu'exercer *par représentation* les droits de son débiteur » (J. DUCLOS, *L'opposabilité*, *op. cit.*, pp. 89-90), ce qui l'expose au concours avec les autres créanciers du débiteur négligent et qui permet à ce dernier d'opposer au demandeur toutes les exceptions qu'il pouvait opposer à son créancier direct (P. WERY, « L'action oblique et les actions directes », in *La théorie générale des obligations (suite)*, C.U.P., vol. 57, 2002, pp. 5 et s.).

Ce sont là des exceptions dites « actives », dans la mesure où elles impliquent à chaque fois qu'un tiers puise un *droit* d'un contrat auquel il n'est pas partie, l'hypothèse inverse qu'il se voie imposer une *obligation* contractuelle contre son gré n'étant *a priori* pas concevable dans notre droit³⁶⁴. A noter encore ici que, si l'article 1165 ne parle apparemment que « (de l'effet) des conventions » (à propos desquelles on peut en effet parler de parties « contractantes »), il est bien admis qu'il s'applique à tous les actes juridiques en général, même unilatéraux. Ainsi donc, « l'acte juridique unilatéral qu'est l'offre n'engage que son *auteur*, et si elle est adressée à une ou plusieurs personnes déterminées, seuls ces *destinataires* peuvent s'en prévaloir »³⁶⁵.

127. En tant qu'il proclame ce premier principe dit de « la relativité des (effets des) contrats », l'article 1165 du Code civil, dont la formulation a été directement inspirée de l'adage latin « *res inter alios acta aliis nec nocere nec prodesse potest* »³⁶⁶, semble bien exprimer une règle allant de soi, une « vérité d'évidence » (comme le disait POTHIER³⁶⁷), qui s'avère en effet n'être qu'un simple corollaire du dogme individualiste de l'« autonomie de la volonté »³⁶⁸. L'imbrication croissante des relations juridiques dans nos sociétés modernes³⁶⁹ a toutefois amené dès le début du siècle dernier de premiers auteurs en France à « relativiser » la portée de ce principe de « relativité », pour préciser qu'il ne concerne que les effets « obligatoires » du contrat, c'est-à-dire les droits et obligations que le contrat a pour objet de faire naître, et que ce principe signifie alors uniquement que, par l'effet du contrat, seules les parties peuvent en devenir respectivement créancières ou débitrices, sujets actifs ou passifs, et non les tiers³⁷⁰.

³⁶⁴ En ce sens, S. BAR (« Les effets internes du contrat », in *Comm. prat. Obligations*, Bruxelles, Kluwer, 2002, p. 53, n° 1.70) écrit : « [...] si l'on conçoit assez facilement que, dans certaines hypothèses, une personne puisse puiser des droits dans un contrat auquel elle n'a pas consenti, on admet plus difficilement qu'elle soit, contre son gré, tenue des obligations qui en découlent. Les deux exceptions classiques (stipulation pour autrui et action directe), sont d'ailleurs des exceptions 'actives' ».

³⁶⁵ M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, p. 41.

³⁶⁶ Ce qu'on peut traduire comme suit : « les actes conclus par les uns ne peuvent ni nuire, ni profiter aux autres » (sur l'origine historique de cet adage forgé par les interprètes à partir d'idées déjà dégagées en droit romain, voy. J. GHESTIN, « Les effets du contrat à l'égard des tiers – Introduction », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, pp. 6 et s.).

³⁶⁷ Voy., sur les travaux préparatoires (particulièrement laconiques) du Code civil à propos de cet article 1165, J.-P. MASSON, « La relativité des actes juridiques : vérité d'évidence ou prétendue règle ? », note sous Cass., 10 septembre 1971, *Rev. crit. Jur. belge*, 1975, n° 46, pp. 290-301, spéc. p. 292.

³⁶⁸ « Ce principe se déduit tout naturellement de l'analyse du contrat. Puisque celui-ci tire sa force de la volonté des contractants, il est naturel qu'il ne produise cet effet obligatoire qu'à l'égard des parties qui ont voulu ces effets juridiques, et que ces effets n'atteignent pas les tiers qui, par hypothèse, ne les ont pas voulus. La relativité de l'effet obligatoire du contrat est en harmonie avec la doctrine individualiste de l'autonomie de la volonté » (MARTY et RAYNAUD, *Obligations*, t. I, n° 260, cité par J. GHESTIN, *op. cit.*, p. 6).

³⁶⁹ « L'idée qu'une société serait constituée d'une somme de relations inter-individuelles... n'est plus tenable », comme l'écrivait, H. BATIFFOL (« La 'crise du contrat' et sa portée, *Arch. Philosophie du droit*, 1968, p. 27).

³⁷⁰ Voy., en ce sens, les deux thèses de doctorat françaises qui sont référencées par J. GHESTIN, *op. cit.*, p. 12 : A. WEILL, *Le principe de la relativité des conventions en droit privé français*, thèse Strasbourg, 1938, préface M. Nast ; S. CALASTRENG, *La relativité des conventions*, thèse Toulouse, 1939, préface G. Marty.

En ce sens, l'article 1165 du Code civil ne veut donc pas dire, comme le relevait chez nous DE PAGE, que les tiers pourraient « entièrement se désintéresser du contrat, n'en tenir compte à aucun titre »³⁷¹, et c'est ainsi qu'a pu être théorisé en doctrine et en jurisprudence, en Belgique comme en France³⁷², « à l'ombre » du principe de la « relativité des contrats » explicitement exprimé « dans la lumière » de cet article 1165 du Code civil, cet autre principe qu'est celui de « l'opposabilité des conventions », ou plus largement des actes juridiques³⁷³, vis-à-vis de tous les tiers à ces conventions ou actes juridiques. Suivant ce dernier principe, dont l'application ne se confond pas avec les exceptions que nous avons relevées ci-avant au principe de la relativité des contrats (comme la stipulation pour autrui et l'action directe)³⁷⁴, l'existence du contrat – ou de l'acte juridique – est pour les tiers une réalité, un fait dont ils *doivent tenir compte* en tant qu'il affecte ou modifie la situation ou le patrimoine des parties et dont ils *peuvent se prévaloir* pour en tirer des conséquences quant à leur propre situation³⁷⁵.

L'affinement de l'analyse de l'article 1165 du Code civil, au-delà de l'approfondissement de la distinction entre les notions de « parties » et de « tiers » au contrat³⁷⁶, a ainsi conduit à discerner systématiquement, à côté des effets « obligatoires » du contrat qui sont donc bien « relatifs » en ce qu'ils ne lient que les parties les unes aux autres, d'autres effets qui sont quant à eux « opposables » par les parties aux tiers de même que par les tiers contre les parties voire contre d'autres tiers. Ces effets, tenant à ce que l'existence même du contrat est un fait dont les tiers ont à reconnaître les conséquences dans le chef des parties et qu'ils peuvent même, le cas échéant, invoquer à leur avantage, la doctrine belge les qualifie d' « externes », par opposition aux effets « internes » (relatifs) que sont les droits et obligations nés du contrat. C'est alors au bénéfice de cette distinction qu'a pu être tracée la ligne de partage entre les domaines d'application des deux principes, non pas contraires mais bien complémentaires, que l'on rattache à l'article 1165 du Code civil, l'un y étant énoncé, l'autre en étant déduit.

³⁷¹ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1964, p. 534, n° 615.

³⁷² L'article 1165 du Code civil étant commun aux deux pays depuis l'origine du Code civil.

³⁷³ De la même manière qu'on considère que le principe de « relativité » exprimé par l'article 1165 du Code civil vaut pour tout type d'actes juridiques (*cf.* notre remarque formulée *supra*), le principe d' « opposabilité » qu'on en déduit s'applique également, à tous les actes juridiques en général, en ce compris les actes unilatéraux.

³⁷⁴ En effet, pour qu'il soit question d'une véritable exception ou dérogation au principe de la relativité des effets des conventions, il faudrait, comme l'écrivent Ph. MALAURIE et L. AYNES (*Les obligations*, Paris, Cujas, 1999-2000, 10^e éd., p. 383, n° 655), « soit qu'un tiers puisse exiger de l'une des parties l'exécution à son profit de l'obligation contractuelle : c'est le cas dans la stipulation pour autrui et les actions directes en paiement ; soit qu'un tiers puisse être contraint par l'une des parties à exécuter une obligation contractée par une autre, ce qui n'existe pas en droit français, sauf peut-être dans l'accord collectif » (*voy.* en ce sens également, J. DUCLOS, *L'opposabilité (Essai de théorie générale)*, *op. cit.*, p. 88, n° 62 ; M. FONTAINE, « Synthèse des travaux », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers, Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, p. 438, n° 22).

³⁷⁵ *Voy.* sur ce principe P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, *op. cit.*, pp. 639 et s.; *Ibid.*, DE PAGE, *op. cit.*, pp. 657 et s. ; W. GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht – Algemeen deel*, *op. cit.*, pp. 372 et s.

³⁷⁶ *Voy.* sur cette distinction entre « tiers » et « parties » les précisions que nous avons indiquées *supra*.

« Lien entre le débiteur et le créancier, l'obligation astreint le premier à faire, ne pas faire ou donner quelque chose au second. Lorsqu'elle est contractuelle, l'autonomie de la volonté ne permet d'obliger que ceux qui l'ont voulu : les effets obligatoires sont *relatifs*, en ce qu'ils n'atteignent que ceux qui ont consenti à l'obligation.

D'autres effets de la convention (comme la constitution ou transfert d'un droit réel, la création d'un groupement, [...], *etc.*) n'impliquent au contraire aucune attitude déterminée dont la satisfaction des parties dépendrait. Ils ont vocation à se produire *au-delà du cercle des contractants*... Si ces effets étaient relatifs, ces conventions seraient inefficaces. Comme elles ne créent aucune obligation à leur charge (sauf l'obligation générale de respecter la situation créée), elles constituent une situation de fait *opposable* aux tiers »³⁷⁷.

Ainsi, par exemple, dans un contrat de vente, les obligations réciproques de livrer la chose et de payer le prix ne concernent certes que le vendeur et l'acheteur l'un par rapport à l'autre, mais le fait est là qu'un bien est passé du patrimoine du vendeur vers celui de l'acheteur, ce qui est notamment susceptible d'affecter défavorablement ou favorablement les tiers selon qu'ils sont créanciers du vendeur ou de l'acheteur étant donné que le patrimoine d'un débiteur forme le « gage commun » de ses créanciers (art. 7 et 8 de la Loi hypothécaire, en Belgique). Et au-delà des droits réels que le contrat peut constituer, transférer ou éteindre sur une chose, et qui seraient opposables « par nature »³⁷⁸, c'est bien l'opposabilité du *contrat* lui-même ou des *situations juridiques* nées du contrat que la doctrine et la jurisprudence ont pu révéler même lorsque le contrat en question ne fait naître que des droits personnels ou de créance³⁷⁹. Par exemple, dans le cadre d'un contrat de travail, si seul l'employeur peut se voir réclamer par le travailleur de lui payer le salaire fixé et si seul le travailleur peut se voir réclamer par l'employeur de lui fournir le travail prévu (c'est la relativité de l'effet obligatoire du contrat), « l'opposabilité » de ce contrat de travail peut quant à elle entraîner les applications suivantes:

- Qu'une personne puisse opposer son contrat de travail à un tiers à qui elle réclame une pension alimentaire pour justifier de son « état de besoin » en lien avec la modicité de son salaire, *ou inversement*, que ce tiers puisse invoquer ce contrat de travail contre l'employé-demandeur de la pension alimentaire pour démontrer l'importance des ressources dont celui-ci dispose déjà ;
- Qu'une personne qui se voit réclamer une pension alimentaire puisse opposer son contrat de travail à celui qui lui réclame cette pension pour justifier son incapacité à payer une telle pension en invoquant la modicité de son propre salaire, *ou inversement*, que ce tiers puisse invoquer ce contrat de travail contre l'employé à qui il demande la pension pour démontrer les capacités financières de ce dernier ;
- Que la victime d'un accident ayant impliqué une incapacité de travail dans son chef puisse opposer son contrat de travail au responsable de l'accident afin d'établir le montant de son dommage en fonction du salaire stipulé dans le contrat, *ou inversement*, que ce tiers puisse invoquer ce contrat de travail pour établir que le manque-à-gagner de la victime en termes de salaire est inférieur à ce que celle-ci prétend³⁸⁰ ;
- Que la victime d'un accident causé par un préposé puisse invoquer l'existence du contrat de travail qui lie celui-ci à une autre personne pour établir la qualité juridique de « commettant » dans le chef de ce dernier, afin de recourir en responsabilité contre lui sur la base de l'article 1384, al. 3, du Code civil³⁸¹.

³⁷⁷ Ph. MALAURIE et L. AYNES, *Les obligations*, Paris, Cujas, 1999-2000, 10^e éd., p. 381, n° 653 ; *adde* Ph. MALINVAUD, *Droit des obligations*, Paris, Litec, 2001, 7^e éd., p. 147, n° 213.

³⁷⁸ Comme d'autres situations 'absolues' nées du contrat: création d'une société, acquisition du statut d'époux...

³⁷⁹ Pour une « typologie » des différentes hypothèses d'« opposabilité » de conventions rencontrée en pratique, voy. M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, pp. 48 et s.

³⁸⁰ Cass., 23 mai 1960, *Pas.*, 1960, I, 1094 : « L'invocation d'une convention conclue entre le demandeur et son employeur, pour en déduire que l'indemnisation du préjudice subi par le demandeur, dont il réclamait la réparation, n'était pas fondée, ne constitue pas une violation du principe de la relativité de cette convention ».

³⁸¹ Cass., 27 avril 1953, *Pas.*, 1953, I, 654.

128. En Belgique, la première reconnaissance prétorienne de la dimension d' « opposabilité » des contrats vis-à-vis des tiers remonte à un arrêt de la Cour de cassation du 27 mai 1909³⁸². En l'espèce, un médecin qui avait soigné un garde-chasse blessé accidentellement réclamait le paiement de ses honoraires auprès de la compagnie d'assurance avec laquelle le garde-chasse avait conclu une police d'assurance pour couvrir son éventuelle incapacité en cas d'accident. Le médecin invoquait alors un « enrichissement sans cause » dans le chef de la compagnie, dans la mesure où les soins prodigués avaient permis un plus prompt rétablissement du garde-chasse et ainsi évité à la compagnie d'avoir à supporter un surcroît de frais liés à l'accident. Condamné par le juge du fond, l'assureur s'était pourvu en cassation en critiquant que le juge permette au médecin de s'appuyer sur un contrat d'assurance auquel il était étranger, et c'est alors que la Cour de cassation avait rejeté ce moyen dans un attendu qui a fait jurisprudence :

« Si les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes, ce principe ne règle que les droits et obligations qui découlent des contrats, il ne met pas obstacle à ce que ceux qui y sont demeurés étrangers, constatent l'existence de conventions avouées ou légalement prouvées et tirent argument du fait de cette existence, non pour réclamer à leur profit l'exécution des obligations qu'elles stipulent, mais pour en déduire eu égard aux liens et aux droits qui en découlent, les conséquences favorables ou défavorables pour les parties, que les événements ou les agissements des tiers ont entraînées pour elles [en l'espèce: l'enrichissement sans cause] ».

Par cohérence, la Cour de cassation avait toutefois dû casser la décision du juge du fond en tant que celle-ci avait refusé à l'assureur le droit d'opposer au médecin une clause du contrat d'assurance qui excluait de la couverture les frais médicaux. C'est bien cette contradiction qui avait emporté la censure de la Cour car « il n'appartient pas au juge de scinder l'acte dont il fait la base de sa décision [pour] avoir égard à certaines stipulations et en rejeter d'autres ». La Cour reconnaissait ainsi l'aptitude d'opposabilité des actes juridiques *dans les deux sens* : autant l'opposabilité *par les parties aux tiers* que l'opposabilité *par les tiers aux parties*³⁸³ (voire *contre d'autres tiers*), cette dernière potentialité (« active ») d' « invocabilité » (pour traduire le néerlandais)³⁸⁴ des actes juridiques *par les tiers* n'étant, il est vrai, pas parfaitement exprimée quand on parle de façon générale (du principe) de leur « opposabilité *aux tiers* »³⁸⁵.

³⁸² Cass., 27 mai 1909, *Pas.* 1909, I, 272 et concl. avoc. gén. Terlinden. Voy., pour la jurisprudence française sur ce même principe, J. GHESTIN, « Les effets du contrat à l'égard des tiers – Introduction », *op. cit.*, pp. 13-14.

³⁸³ A noter que ce « double sens » de l'opposabilité fut confirmé par la Cour de cassation dans un arrêt ultérieur du 9 mars 1950 (*Pas.*, 1950, I, 491), rendu encore dans le cadre d'une question d' « enrichissement sans cause ».

³⁸⁴ La doctrine belge néerlandophone parle ainsi parfois, à propos des « *rechtshandelingen* », à la fois de leur « *tegenstelbaarheid aan de derden* » et de leur « *inroepbaarheid door de derden* », ou encore de façon générique de leur « *derdenwerking* » (voy. W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht*, t. I, *op. cit.*, pp. 372 et s. ; W. VAN GERVEN et S. COVEMAERKER, *Verbintenissenrecht*, *op. cit.*, pp. 219 et s.).

³⁸⁵ Cette dimension « active » de l'opposabilité ne ressort pas non plus de la définition générique du CORNU (*op. cit.*, p. 625): « aptitude d'un droit, d'un acte (convention, jugement, etc.), d'une situation de droit ou de fait à faire sentir ses effets à l'égard des tiers (c'est-à-dire ici de personnes qui ne sont ni titulaires du droit ni parties à l'acte [...] ni concernées au premier chef par la situation) non en soumettant ces tiers aux obligations directement nées de ces éléments ([...]), mais en les forçant à reconnaître l'existence des faits, droits et actes dits opposables ([...]), à les respecter comme des éléments de l'ordre juridique et à en subir les effets, sous réserve [...] ».

Sur le plan de la terminologie, on peut en tous les cas relever ici que la distinction opérée entre « effets internes » et « effets externes » du contrat en droit belge correspond bien à celle conçue en droit français entre « la force obligatoire » et « l’opposabilité » du contrat³⁸⁶. Mais même en Belgique, où l’on continue parfois de parler par souci de précision de l’opposabilité des effets *externes* des conventions (pour contraster avec la relativité de leurs effets *internes*), il suffit aussi (comme en France) de parler de l’« opposabilité des conventions » pour évoquer directement la question de leur efficacité externe par rapport à ceux qui n’y sont pas parties, *soit* que ceux-ci doivent en reconnaître à leur détriment l’existence et les conséquences sur les parties (*sans* pour autant devoir exécuter une obligation qui en découle), *soit* qu’ils puissent s’en prévaloir à leur avantage (*sans* pour autant pouvoir exercer un droit qui en résulte)³⁸⁷.

Finalement, avec Marcel FONTAINE, on pourrait résumer les deux principes qu’il faut lire à l’article 1165 du Code civil (dans les deux pays) en ces termes : « seules les parties sont en principe *concernées* par la force obligatoire (les effets internes) du contrat, et les tiers ne sont *affectés* que par l’opposabilité (les effets externes) ». C’est ainsi que le même auteur propose même de réécrire cet article pour y intégrer plus explicitement le second principe découvert (que les termes de l’article semblent en effet *ignorer*, mais ne paraissent pas pour autant *nier*):

« L’opposabilité (effets externes), initialement découverte à propos de situations particulières, s’est progressivement révélée être un phénomène juridique à portée générale et diversifiée [...] La conclusion se dégage que l’article 1165 pourrait être remplacé par une disposition énonçant non pas un mais deux principes d’égale importance : *les contrats ne produisent leur force obligatoire (leurs effets internes) qu’entre parties ; ils sont opposables aux tiers (ils produisent leurs effets externes à l’égard des tiers)* »³⁸⁸.

A cet égard, certains considèrent en Belgique que la seconde règle traditionnellement déduite de l’article 1165 du Code civil présente toutes les caractéristiques d’un « principe général du droit »³⁸⁹. En effet, elle s’induirait bien d’une série de dispositions légales particulières qui en présupposent l’existence *a contrario*, comme toutes ces règles qui, comme nous allons le voir, prévoient ponctuellement de rendre des actes juridiques inopposables à certains tiers afin d’en protéger les intérêts dans des cas bien spécifiés. La Cour de cassation semble d’ailleurs aller dans ce sens, dans un arrêt rendu en 2009 (à propos d’une question d’opposabilité d’un acte juridique vis-à-vis du fisc), en parlant, sans citer de texte, de « la règle relative à l’opposabilité des conventions », qu’elle distingue alors de (celle qui concerne) leur « force obligatoire »³⁹⁰.

³⁸⁶ M. FONTAINE, « Synthèse des travaux », in *Les effets du contrat à l’égard des tiers*, *op. cit.*, p. 431.

³⁸⁷ Voy. en ce sens la définition précitée (CORNU) de la notion même d’opposabilité en terminologie juridique.

³⁸⁸ M. FONTAINE, « Synthèse des travaux », in *Les effets du contrat à l’égard des tiers*, *op. cit.*, pp. 431 et 438.

³⁸⁹ J. KIRKPATRICK, « L’opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 4 mars 2000, n° 5960, pp. 193-194, spéc. note n° 3; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, *op. cit.*, pp. 628 et 640-641 (et *Ibid.*, DE PAGE, *op. cit.*, p. 109 sur la méthode *inductive* de reconnaissance d’un principe général du droit).

³⁹⁰ Cass., 5 mars 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 329, et le commentaire de J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, pp. 193-199.

(ii) *Les fictions d'inopposabilité et exceptions à l'opposabilité de plein droit aux tiers en droit privé*

129. La règle de « l'opposabilité (des effets externes) des conventions » que nous venons d'exposer joue en principe *de plein droit* et à l'égard de *tous* les tiers. Néanmoins, ce principe n'est pas absolu et il connaît lui-même de nombreuses dérogations-exceptions prévues par la loi ou bien reconnues en jurisprudence, *soit* que certains actes soient rendus *inopposables* (de plein droit ou bien sur demande en justice) à l'égard de certains tiers dans un but de protection de leurs intérêts et/ou de sanction de comportements des parties, *soit* que l'opposabilité de certains actes soit *conditionnée* par la connaissance de leur existence par les tiers ou encore *subordonnée* à l'accomplissement par les parties de formalités de publicité de ces actes³⁹¹.

Ainsi, si chacun doit normalement accepter/subir les « effets externes » des contrats auxquels il est étranger, dans la mesure où « ils font partie des désagréments occasionnels de la vie en société, liés à l'exercice par autrui de sa liberté contractuelle »³⁹², il appartient toutefois au droit objectif de venir limiter dans certains cas les « effets déclenchés [sur les uns] par l'accord de volontés [des autres] »³⁹³, en prévoyant tantôt l'*inopposabilité automatique* tantôt l'*opposabilité conditionnelle* (et, partant, l'*inopposabilité hypothétique*) de certains actes ou conventions à l'égard de certains tiers pour protéger leurs intérêts *a priori* ou bien les ménager *a posteriori*. C'est là tout le sens de ces exceptions qui « fléchissent la sévérité des principes, afin de faire face le plus adéquatement possible aux exigences de situations particulières »³⁹⁴, s'agissant ici de concilier la nécessité du principe avec l'impératif de sécurité juridique, ou de mieux articuler efficacité contractuelle et utilité sociale, comme l'ont montré certains auteurs :

« Il nous sera permis d'extrapoler, et d'affirmer, de façon générale, que le principe de l'opposabilité des conventions, simple technique juridique, déduite d'une observation du réel – et non pas principe métaphysique –, doit se soumettre aux tempéraments exigés par l'utile et le juste afin de répondre pleinement à sa finalité conciliatrice »³⁹⁵.

« Si l'opposabilité est toujours *virtuelle* en ce sens que théoriquement, tous les éléments juridiques en bénéficient, elle n'est pas pour autant *efficente* [nous dirions : *effective* ou *opérationnelle*] dans tous les cas ; pratiquement, l'intérêt supérieur du tiers peut, le cas échéant, justifier l'inopposabilité de l'élément nuisible. La protection des tiers ne relève donc pas du principe d'opposabilité, mais de la mise en œuvre de celle-ci, c'est-à-dire du respect de conditions sanctionnées positivement par l'opposabilité »³⁹⁶.

³⁹¹ Voy., sur toutes ces exceptions en droit belge, M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, pp. 54 et s. ; D. RAES, « L'opposabilité des conventions en droit civil », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 7-49, spéc. pp. 22-33 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, *op. cit.*, pp. 659 et s. ; P. VAN OMMESLAGHE, *DE PAGE – Traité de droit civil belge – Les obligations*, *op. cit.*, pp. 78 et s.

³⁹² M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, p. 54, n° 30.

³⁹³ J. GHESTIN, « Les effets du contrat à l'égard des tiers – Introduction », *op. cit.*, p. 18, n° 10.

³⁹⁴ J. HANSENNE, *Les biens – Précis*, Liège, Coll. Scientifique de la Faculté de droit de l'Université de Liège, 1996, t. I, p. 30, n° 26 (à propos de l'art. 1743 C.Civ., qui protège le locataire contre l'acquéreur de l'immeuble).

³⁹⁵ I. MARCHESSAUX, « L'opposabilité du contrat aux tiers », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers, Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, p. 91, n° 28.

³⁹⁶ J. DUCLOS, *L'opposabilité (Essai de théorie générale)*, *op. cit.*, pp. 29-30, n° 7.

L' « inopposabilité » qui peut ainsi être prévue par la loi, voire reconnue par le juge, constitue alors une fiction juridique, dans la mesure où elle permet au tiers qui en bénéficie de faire *comme si* les actes qu'elle affecte n'existaient pas et n'avaient pas produit à son égard leurs effets « externes », ceux-là mêmes que ce tiers était en principe censé reconnaître et subir mais qu'il pourra ainsi exceptionnellement ignorer ou méconnaître. En ce sens, la fiction d'inopposabilité, qu'elle soit instituée par mesure de protection des intérêts du tiers concerné ou bien décrétée à titre de sanction d'un défaut de l'acte en question, ne vient déroger qu'à la dimension « subie » de l'opposabilité pour le tiers protégé ; elle reste bien une faculté pour ce dernier, qui peut toujours préférer ne pas l'invoquer ou la solliciter, pour se prévaloir alors de l'existence de l'acte tel qu'il a réellement été conclu entre parties, suivant ses propres intérêts.

Dans la terminologie juridique, la notion d' « inopposabilité » d'un acte peut ainsi être définie comme suit de façon générique, quelle que soit la circonstance qui la déclenche ou la justifie :

« inefficience d'un acte à l'égard d'un tiers permettant à ce tiers de méconnaître l'existence de l'acte et d'en ignorer les effets, qui tient non pas au fait que le tiers, étranger à l'acte, n'est pas directement obligé par celui-ci (conséquence spécifique de l'effet relatif) mais à la circonstance que l'acte manque de l'une des conditions de son intégration à l'ordre juridique (formalité de publicité, absence de fraude ou de simulation, etc.) »³⁹⁷.

L'exception d'« inopposabilité » d'un acte à l'égard d'un ou de plusieurs tiers se distingue donc de l'hypothèse de la « nullité » qui vaut toujours *erga omnes* (que l'annulation ait ou non pu être demandée par tout intéressé, selon que la nullité est absolue ou relative), en ce qu'elle traduit une « inefficience » nécessairement « limitée » à l'égard de certains tiers, à savoir ceux qui sont directement protégés par une inopposabilité prévue de plein droit, ou ceux qui sont admis à demander en justice et qui obtiennent que l'acte soit déclaré inopposable à leur égard.

On retrouve cette précision, qui caractérise toute forme d' « inopposabilité », dans la définition plus spécifique qui peut aussi en être donnée lorsque l' « inopposabilité » est accordée, comme nous le reverrons ci-après, à titre de « sanction d'un acte frauduleux » : « inefficience limitée, distincte de la nullité (*erga omnes*) qui prive un acte juridique frauduleux d'effet mais seulement à l'égard de certaines personnes (créanciers notamment) auxquelles la loi réserve le bénéfice de faire révoquer cet acte en ce qui les concerne, s'il leur nuit »³⁹⁸.

A noter encore, à propos de toutes ces exceptions d' « inopposabilité » d'actes juridiques, que le fait que le droit positif organise des hypothèses d' « inopposabilité » – qu'elles soient directement prévues ou bien qu'elles résultent du non-respect d'une condition posée à l'opposabilité – est la meilleure preuve de l'existence du principe d' « opposabilité » que nous avons identifié, comme le relèvent beaucoup de ces auteurs qui l'ont théorisé/conceptualisé³⁹⁹.

³⁹⁷ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Association Henri Capitant, Paris, P.U.F., Quadriga, 2004, p. 484.

³⁹⁸ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Association Henri Capitant, Paris, P.U.F., Quadriga, 2004, p. 484.

³⁹⁹ Voy. aussi en ce sens le raisonnement suggéré par J. KIRKPATRICK (« L'opposabilité au fisc... », *op. cit.*, p. 194, note n° 3) et P. VAN OMMESLAGHE (*Droit des obligations, op. cit.*, pp. 628 et 640-641) pour induire *a contrario*, à partir de toutes ces règles spécifiques, l'existence d'un principe général du droit en droit belge.

Ainsi, en France, DEMOGUE avait précisément fondé sa théorie de l'opposabilité sur l'existence de cas d'inopposabilité : le contrat existe *erga omnes* et « la preuve de cette existence résulte précisément des exceptions [ou conditions] qu'elle comporte. Dans certains cas, le contrat passé est inopposable aux tiers, cela prouve donc que normalement il leur est opposable et qu'il n'est pas pour eux non avenu, qu'il a donc pour eux des conséquences favorables ou défavorables »⁴⁰⁰.

Dans le même sens, Robert WINTGEN, auteur d'une thèse sur la notion même d'opposabilité voit également là une autre (bonne) raison de conceptualiser l'opposabilité du contrat en droit français : en effet, « si, dans certains cas, le contrat est inopposable aux tiers, ne faut-il pas en déduire que le contrat est normalement opposable aux tiers ? »⁴⁰¹. En Belgique, Frédéric GEORGES suit exactement la même analyse lorsqu'il constate, avec d'autres auteurs français et belge qu'il cite, « l'impossibilité de justifier les exigences particulières de protection des tiers, [...], si l'on partait du postulat que les éléments juridiques étaient en principe [par nature] inopposables »⁴⁰².

130. Concrètement, en droit positif belge, on observe de multiples dérogations au principe de l'opposabilité de plein droit des effets externes des conventions à l'égard des tiers, sous des formes variées et pour des motifs divers, comme on les recense généralement en doctrine.

Marcel FONTAINE observe ainsi que toutes ces hypothèses « où il est dérogé au principe de l'opposabilité de plein droit correspondent à des situations particulières pour les tiers : [...], soit ils sont victimes d'une apparence [trompeuse] ou d'une fraude, soit l'opération présente pour eux des répercussions économiques importantes »⁴⁰³.

Manuela von KUEGELGEN ajoute qu'« indépendamment d'une fraude, la sécurité juridique, la protection des tiers, le principe d'égalité des créanciers voire un texte de loi exprès, imposent que certains actes ne puissent produire d'effets externes »⁴⁰⁴, tandis que Cédric ALTER distingue encore quant à lui, parmi toutes ces « limites et exceptions au principe de l'opposabilité des effets externes des conventions », « l'opposabilité conditionnée par l'accomplissement de certaines formalités légales de publicité », « l'inopposabilité des actes conclus en fraude aux droits des tiers » et « l'inopposabilité des conventions créant une 'sûreté réelle' non prévue par la loi aux créanciers 'en concours' »⁴⁰⁵.

A l'instar de nombreux auteurs, on peut « ventiler » toutes ces hypothèses d'exception entre les cas où *l'opposabilité* d'un acte juridique à l'égard de (certains) tiers est *subordonnée* à l'accomplissement de formalités ou au respect de conditions particulières prévues par la loi, et ceux où *l'inopposabilité* d'un acte juridique à l'égard de (certains) tiers peut être *invoquée* directement (« de plein droit ») par les tiers concernés ou bien peut être *prononcée* par le juge à la demande de ces derniers dans le cadre d'une action ou procédure qui leur est réservée⁴⁰⁶.

Parmi les actes dont l'opposabilité est subordonnée par la loi à l'accomplissement d'une formalité de publicité (sinon à une reconnaissance du tiers), on peut ainsi relever notamment :

⁴⁰⁰ R. DEMOGUE, *Traité des obligations*, t. VII, 1933, n° 703.

⁴⁰¹ R. WINTGEN, *Etude critique de de la notion d'opposabilité – Les effets du contrat à l'égard des tiers en droit français et allemand*, Paris, L.G.D.J., 2004 (Préface J. Ghestin), p. 113.

⁴⁰² F. GEORGES, *La saisie de la monnaie scripturale*, Bruxelles, Larcier, 2006, p. 85, citant notamment J. DUCLOS, *L'opposabilité*, *op. cit.*, p. 26, n° 4 ; S. BAR, « Les effets internes du contrat », *op. cit.*, p. 27.

⁴⁰³ M. FONTAINE, « Synthèse des travaux », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers*, *op. cit.*, p. 434 ; *Ibidem*, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, p. 55.

⁴⁰⁴ M. von KUEGELGEN, « Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités », in *Les obligations contractuelles*, Ed. Jeune Barreau Bruxelles, 2000, p. 585, n° 17.

⁴⁰⁵ C. ALTER, « Les effets externes du contrat », in *Commentaire prat. Obligations*, Bruxelles, Kluwer, 2002, pp. 109-114, n°s 3.22-3.31.

⁴⁰⁶ L. CORNELIS, *Algemene theorie van de verbintenissen*, Intersentia, 2000, p. 379, n° 304 ; M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, pp. 54-57 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, *op. cit.*, pp. 659 et s. ; P. VAN OMMESLAGHE, *DE PAGE – Traité de droit civil belge – Les obligations*, *op. cit.*, pp. 78 et s.

- les conventions translatives ou déclaratives de droits réels immobiliers, qui ne sont opposables aux « tiers »⁴⁰⁷ que moyennant leur « transcription » (art. 1^{er} de la Loi hypothécaire) ;
- les conventions constitutives d'hypothèques ou de privilèges immobiliers, ainsi que les cessions de créances hypothécaires ou privilégiées (de même que la subrogation dans ces créances), qui ne sont opposables aux « tiers »⁴⁰⁸ que moyennant leur « inscription » (art. 5, 29, 52, 81, 89 de la Loi hypothécaire) ;
- les cessions, transmissions ou licences de marques individuelles, qui ne sont opposables aux tiers que moyennant un certain « enregistrement » (art. 2.33 de la Convention Benelux en matière de propriété intellectuelle – marques et dessins ou modèles – du 25 février 2005) ;
- les actes constitutifs ou modificatifs de sociétés dotées de la personnalité morale régies par le Code des sociétés, qui ne sont opposables aux tiers que moyennant le respect de formalités de « publicité » prévues par le Code (art. 67 et s. et art. 76 du Code des sociétés) ;
- les cessions de créance, qui ne sont opposables aux débiteurs cédés que moyennant leur « notification » auprès de ces derniers sinon leur « reconnaissance » par ceux-ci (art. 1690 du Code civil⁴⁰⁹).

Dans tous ces cas, c'est l'accomplissement de la formalité requise par la loi qui est *a priori* censé assurer la sécurité juridique des tiers protégés, et « l'inopposabilité » n'intervient alors que pour *sanctionner* le défaut d'accomplissement de cette formalité et préserver *a posteriori* les intérêts des tiers concernés. Cette inopposabilité « sanctionnatrice » voire « réparatrice » du défaut de publicité (ou du défaut de connaissance) ne peut être invoquée que par les tiers protégés, et l'acte reste bien valable entre parties, de même qu'opposable aux autres tiers.

C'est en ce sens, dans un tel contexte, que l'adjectif « inopposable », employé à propos d'un acte juridique, peut se voir défini comme suit en terminologie juridique : « se dit d'un acte valable mais dont le défaut de publication contrairement aux exigences de la loi permet à certains tiers d'en méconnaître l'existence »⁴¹⁰.

Dans d'autres cas, il est *directement* prévu par la loi (ou bien admis en jurisprudence) que la convention est, en raison de circonstances particulières qui l'entourent (voire l'entachent) et la rendent potentiellement nuisible pour certains tiers, « inopposable » à l'égard de ces derniers, *soit* de plein droit (par mesure de protection), *soit* (à titre de sanction) au terme d'une action en justice alors offerte aux tiers concernés⁴¹¹. Dans ce dernier cas de figure, si l'action aboutit, l'acte attaqué se voit ainsi déclaré par le juge « inopposable » à l'égard du seul tiers agissant, tout en demeurant pleinement obligatoire entre parties et opposable à tous les autres tiers⁴¹².

C'est en sens, dans ce contexte précis, que l'adjectif « inopposable », utilisé relativement à un acte juridique, peut être défini comme suit en terminologie juridique : « se dit, par opposition à 'annulé', d'un acte en lui-même maintenu mais dont les effets sont neutralisés à l'égard d'une personne qui est en droit de ne pas en souffrir, à charge de faire déclarer en justice la circonstance (fraude, simulation) qui justifie cette neutralisation »⁴¹³.

⁴⁰⁷ Les « tiers protégés » étant ici exclusivement ceux qui prétendent exercer des droits réels ou personnels sur l'immeuble et qui disposent d'un titre qui est lui-même opposable car soumis aux mesures de publicité prévues par la loi (P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, op. cit., p. 659 ; *Ibid.*, DE PAGE..., op. cit., p. 678).

⁴⁰⁸ Les mêmes tiers que ceux visés ci-dessus, c'est-à-dire prétendant exercer des droits sur l'immeuble et pouvant se prévaloir de droits rendus opposables par la publicité requise (P. VAN OMMESLAGHE, op. cit., p. 660).

⁴⁰⁹ Tel que modifié par une loi du 6 juillet 1994. Voy. aussi les règles particulières pour les créanciers du cédant et les cessionnaires successifs d'une même créance aux alinéas 3 et 4 du même article 1690 du Code civil.

⁴¹⁰ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., op. cit., Verbo « inopposable », p. 484.

⁴¹¹ P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, op. cit., p. 661 ; *Ibid.*, DE PAGE..., op. cit., p. 680.

⁴¹² M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », op. cit., pp. 56-57.

⁴¹³ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., op. cit., Verbo « inopposable », p. 484.

Parmi les « inopposabilités » qui sont instituées ou admises *de plein droit*, on peut ici citer l'inopposabilité de l'« acte secret » en cas de « simulation »⁴¹⁴ (art. 1321 du Code civil), à l'égard des tiers (qui n'avaient connaissance de cet acte avant la naissance de leur droit⁴¹⁵), l'inopposabilité à l'égard de la « masse des créanciers » d'actes accomplis par le débiteur pendant la période suspecte en cas de faillite (art. 17 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites), ou encore, l'inopposabilité de la « clause de réserve de propriété » insérée dans un contrat de vente à l'égard des créanciers de l'acheteur en cas de « concours » (selon une jurisprudence de la Cour de cassation⁴¹⁶ qui vaudrait encore pour les hypothèses de « concours » *autres* que la faillite⁴¹⁷, où la loi sur les faillites admet désormais l'opposabilité à certaines conditions⁴¹⁸).

Et s'agissant de ces cas où il est prévu ou admis que des tiers peuvent faire déclarer en justice des actes juridiques comme leur étant inopposables, on peut ici épingler notamment le cas de l'« action paulienne » instituée à l'article 1167 du Code civil et permettant à un créancier de rendre inopposables à son égard les effets (externes) d'actes par lesquels son débiteur s'est anormalement appauvri dans l'intention d'échapper aux voies d'exécution exercées contre lui, ou encore, de manière plus générale, au-delà des strictes conditions de l'action paulienne, le cas où un acte serait rendu inopposable à celui dont il était destiné à « frauder les droits », par application du principe général de droit qu'exprime l'adage « *fraus omnia corrumpit* »⁴¹⁹. On peut alors aussi recenser ici le cas de l'« action en déclaration de simulation », par laquelle des tiers peuvent, en cas de simulation établie par eux par toutes voies de droit, faire déclarer l'« acte apparent » comme leur étant inopposable pour se prévaloir plutôt de l'« acte secret », et ainsi, s'en tenir aux effets externes de la convention *réellement* conclue entre les parties, ce que l'article 1321 du Code civil ne prévoit pas explicitement mais qu'il permet implicitement.

⁴¹⁴ Cf. la définition que nous avons déjà donnée de cette notion *supra* et que nous allons encore répéter ci-après.

⁴¹⁵ Sinon, ils ne seraient pas des tiers « de bonne foi » dont l'article 1321 protégerait les intérêts « légitimes ». Voy., en ce sens, H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, 3^e éd., n^o 636 et la note 2 ; P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 147-219, spéc. pp. 183 et s. ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 441 et s.

⁴¹⁶ Cass., 9 février 1933, *Pas.*, 1933, I, p. 103.

⁴¹⁷ Voy., en ce sens, bien que cela soit controversé (P. VAN OMMESLAGHE, *DE PAGE, op. cit.*, p. 681), un arrêt du 7 mai 2010, rendu sur concl. conf. de l'Avocat gén. Werquin (*Pas.*, 2010, p. 1422) qui a considéré que le titulaire d'une telle clause ne pouvait la faire valoir dans le cas d'une procédure de règlement collectif de dettes.

⁴¹⁸ Voy. l'art. 101 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites.

⁴¹⁹ Voy. ainsi un arrêt de la Cour de cassation du 19 mars 2004 (*Pas.*, 2004, I, 476) qui décide, à propos d'une société constituée dans le but d'échapper à l'impôt et d'échapper à l'effet de saisies-arrêts, que, « en vertu du principe général du droit '*fraus omnia corrumpit*', un acte frauduleux ne peut être opposé aux tiers [...] ; que ceux-ci, même en l'absence d'action paulienne intentée [et fondée] sur la base de l'article 1167 du Code civil, peuvent refuser de donner un effet à un tel acte et empêcher le débiteur d'atteindre le résultat prohibé qu'il visait ». Voy., sur ce principe, X. DIEUX, « Développements de la maxime '*fraus omnia corrumpit*' dans la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique », in *Actualités du droit des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 125 et s. ; J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, Bruxelles, Bruylant, 2000, 790.

131. Il nous faut ici nous arrêter sur cette dernière cause d'inopposabilité liée à la simulation. Pour rappel, la *notion* de « simulation » suppose, selon sa définition classique en droit civil, que les parties ont fait un acte apparent dont elles ont convenu simultanément de modifier ou de détruire les effets par une autre convention demeurée secrète (appelée « contre-lettre »)⁴²⁰. Il y a donc là une *dualité* d'actes simultanés, l'un destiné à « donner le change » en créant une fausse apparence, l'autre régissant réellement (et secrètement) les rapports entre les parties. Comme dans les vices de consentement, il est question ici de décalage entre la volonté réelle et la volonté apparente des parties, mais cette divergence résulte ici de leur intention concertée et non d'une erreur ou d'un élément externe (dol, violence), et c'est alors le principe de la prépondérance de la volonté réelle sur la volonté déclarée qui s'appliquera *entre parties*⁴²¹.

S'agissant du *régime* d'une telle « simulation », il faut d'emblée remarquer que celle-ci ne constitue pas *en soi* une cause de nullité dans notre droit, et qu'elle est donc bien en principe *licite* tant qu'elle n'est pas ourdie pour frauder les droits de tiers ou pour éluder l'application d'une loi d'ordre public ou impérative (certains diraient ici « pour *frauder* [à] *la loi* », mais il faudrait plutôt bannir cette expression ici dans la mesure où elle renverrait à une notion – la fraude à la loi – qui suppose justement, comme nous le verrons, l'absence de *simulation*). Ainsi donc, comme le relève VAN OMMESLAGHE, « la dissimulation intentionnelle d'un rapport juridique peut être inspirée par des motifs licites », la transparence n'étant pas érigée en principe en droit des obligations, « nonobstant les modes du jour » en d'autres domaines⁴²².

Au-delà de cette *licéité* de principe, les effets de la simulation à l'égard des tiers sont eux régis par l'article 1321 du Code civil, seule disposition qui y traite de la simulation (et qui y est curieusement située parmi les textes qui sont relatifs à la preuve). Il faut alors lire ainsi cet article : en tant qu'il dispose que « les contre-lettres [...] n'ont point d'effet contre les tiers » (le mot « effet » visant ici les effets *externes* et non les effets *internes* comme à l'art. 1165⁴²³), ce texte empêche simplement les parties d'imposer aux tiers de reconnaître leur convention réelle gardée secrète, mais n'empêche pas les tiers de s'en prévaloir si tel est plutôt leur intérêt et s'ils peuvent faire la preuve de l'existence et du contenu de cette convention réelle (sans subir la prééminence de l'écrit), dans le cadre d'une action en déclaration de simulation⁴²⁴.

⁴²⁰ Nous paraphrasons ici la définition donnée par H. DE PAGE, *Traité de droit civil belge*, t. II, 3^e éd., n° 618.

⁴²¹ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, pp. 148-9, n° 3 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, *op. cit.*, n° 253 ; W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, 1969, n°s 104-105.

⁴²² P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation... », *op. cit.*, p. 151, n° 6 ; *Ibidem*, DE PAGE..., *op. cit.*, n° 256.

⁴²³ Voy., en ce sens, M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, p. 57.

⁴²⁴ Voy., sur les effets de la simulation envers les tiers, H. DE PAGE, *Traité...*, n°s 631 et s. ; P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation... », *op. cit.*, pp. 183 et s. ; *Ibidem*, DE PAGE..., *op. cit.*, n°s 287 et s.

Etant donné qu'en pratique la simulation est bien souvent ourdie en vue de frauder les droits de tiers, sinon d'éluder l'application d'une loi d'ordre public ou impérative (ce sont là des cas dits de « simulation illicite-frauduleuse »⁴²⁵), cette faculté laissée aux tiers d'écarter l'acte apparent pour se prévaloir de la convention réelle leur permet ainsi de déjouer la « fraude » qui pourrait avoir été dirigée contre leurs droits, comme l'avait très bien montré DE PAGE :

« Il est tout à fait certain que ce n'est pas parce que les *contre-lettres* ne sont pas opposables aux tiers que les *actes ostensibles* le sont nécessairement. Un seul instant de réflexion suffit à s'en convaincre : toute autre solution laisserait en effet les tiers sans défense contre la fraude. Aussi cette défense des tiers à l'égard des *actes ostensibles* est-elle, dans la pratique, *infiniment plus importante* que celle que le Code consacre, par un texte exprès, à l'égard des *contre-lettres*. Ce qui fausse le problème dans l'esprit des débutants, et même des praticiens, c'est le fait que le Code met au premier plan la défense des tiers contre l'acte secret, et *ne parle même pas* des moyens d'obvier à l'acte ostensible qui met leurs droits en péril »⁴²⁶.

Pour être tout à fait complet sur le régime de la simulation dans notre droit civil, il nous faut encore apporter ici une précision relative à l'hypothèse d'une simulation « frauduleuse », celle qui serait *illicite* en raison des mobiles qui ont déterminé les parties à recourir à ce procédé⁴²⁷, s'agissant de la question de la validité de la convention réelle dans les rapports *entre parties*. Par un arrêt du 18 mars 1988, rendu dans un cas de fraude fiscale par dissimulation partielle du prix de vente dans l'acte présenté à l'enregistrement, la Cour de cassation avait dit que « lorsque lors d'un contrat d'achat, les parties conviennent de dissimuler le prix exact en vue d'éluder les droits d'enregistrement, cette convention est contraire à l'ordre public et dès lors nulle, mais la vente ne peut être déclarée nulle pour cette raison »⁴²⁸. Et dans un autre arrêt du 10 novembre 1949, la Cour avait décidé qu'en cas de dissimulation de prix dans un but de fraude fiscale, la simulation, depuis l'abrogation, notamment par l'article 1321 du Code civil, des dispositions de la loi de Frimaire de l'An VII, n'entraîne plus la nullité de l'acte réel⁴²⁹.

⁴²⁵ Nous distinguerons par la suite précisément ces hypothèses de « simulation » de celles de « fraude à la loi ».

⁴²⁶ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1964, p. 546, n° 639.

⁴²⁷ La simulation est, on l'a dit, en principe licite dans le système de notre Code civil et elle « ne peut, *en soi*, se traduire par la nullité de l'opération simulée, à moins qu'exceptionnellement le législateur en décide ainsi » (P. VAN OMMESLAGHE, *DE PAGE – Traité de droit civil belge, op. cit.*, n° 271), ce qui n'est (plus) jamais le cas dans notre droit. La règle qui faisait jadis de la simulation en matière de droits d'enregistrement une cause de « nullité » a été retirée et remplacée par d'autres sanctions dans le Code des droits d'enregistrement aujourd'hui en vigueur, tandis qu'elle subsiste en France pour les cas de dissimulation de prix notamment dans les ventes d'immeubles (voy. ici *Encycl. Dalloz, Droit civil*, v° « Simulation », par C. OPHELE, n^{os} 45 et s. ; J. GHESTIN, C. JAMIN et M. BILLIAU, *Les obligations – Les effets du contrat*, 2^e éd., n^{os} 522 et s.). Quant aux articles. 911, al. 2, et 1100 du Code civil, qui prévoient des présomptions d'interposition de personnes, ils doivent s'analyser comme des règles de preuve et la nullité qui pourrait résulter de leur application serait liée non pas à la simulation mais plutôt à l'incapacité de donner ou de recevoir (voy. en ce sens P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles, op. cit.*, p. 166, n° 21 et note n° 52).

⁴²⁸ Cass., 18 mars 1988, *Pas.*, I, 868 et note I. MOREAU-MARGREVE et P. DELNOY, *Ann. Lg.*, 1989, p. 388. Cette jurisprudence est majoritairement suivie par les juges du fond. Voy. toutefois *contra* une décision de la Cour d'appel de Mons du 26 janvier 2010 rendue dans une affaire de fraude à la TVA dans le cadre d'un contrat de vente d'un immeuble en construction (voy. le commentaire de B. KOHL, « Brefs propos sur la fraude fiscale et la nullité de la vente d'immeubles », note sous Mons, 26 janvier 2010, *J.L.M.B.*, pp. 1047-1048).

⁴²⁹ Cass., 10 novembre 1949, *Pas.*, 1950, I, 141 (à noter qu'on parle bien ici de simulation par dissimulation...).

Cette jurisprudence s'explique alors par le fait que la contrariété à l'ordre public réside ici dans l'accord des parties « de (dis-)simuler une partie du prix », et non dans la vente elle-même, comme le note VAN OMMESLAGHE, qui ajoute que « la vente prise en tant que telle n'a pas une *cause* illicite, puisque la dissimulation partielle sur le prix n'est pas un mobile déterminant de celle-ci, ni un *objet* illicite, qui seraient de nature à en justifier la nullité »⁴³⁰.

132. Enfin, en guise d'ultime remarque sur la question générale de « l'opposabilité » des actes juridiques à l'égard des « tiers » en droit privé, il nous faut encore bien préciser ici que cette question ne se confond nullement avec celle de la *preuve* de l'existence ou du contenu de ces actes⁴³¹, bien que certains parlent parfois d'une « opposabilité probatoire » à distinguer de l'« opposabilité substantielle »⁴³². En réalité, comme l'a bien montré Marcel FONTAINE, il s'agit là de deux étapes successives susceptibles d'affecter tout litige dans l'absolu, le plan de la preuve du contrat étant nécessairement préalable à celui de ses effets externes: « à l'égard des tiers comme entre parties, un contrat ne peut produire d'effet que s'il est établi dans son existence ou dans son contenu ; un contrat ne peut être opposé aux tiers que s'il est *prouvé* à leur égard, les tiers ne peuvent l'invoquer à leur profit que s'ils en *démontrent* la réalité »⁴³³. Ainsi, il faut bien comprendre que « le véritable problème de l'opposabilité, au sens des effets externes, ne se pose qu'une fois le problème de la preuve résolu, si celui-ci s'est posé »⁴³⁴.

La preuve est « libre » dans les rapports *avec les tiers* (la « prééminence » de l'écrit prévue à l'article 1341 du Code civil ne s'appliquant qu'*entre parties*), de sorte que l'existence ou le contenu des conventions peut être établie par toutes voies de droit *envers* les tiers ou *par eux*.

⁴³⁰ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 178-179. Le même auteur ajoute « En réalité, la simulation, même inspirée par des mobiles illicites, n'est pas, en soi, une cause de nullité des conventions. Il faut vérifier si la convention réelle, comme telle, est nulle – ce qui sera le plus souvent le cas si elle inspirée soit par l'intention de nuire aux droits des tiers, soit d'éluder l'application d'une règle d'ordre public. Mais tel n'est pas nécessairement le cas : ainsi une donation déguisée sous les dehors d'une convention apparente à titre onéreux en vue de porter atteinte à la réserve d'héritiers est évidemment inspirée par l'intention de porter atteinte aux droits de ces héritiers, mais la sanction ne réside pas dans la nullité de la donation en droit belge, mais dans sa réduction ». De même, dans le cas d'une simulation prohibée à l'égard du fisc et démasquée par lui, la sanction du procédé, outre les sanctions pénales et administratives y applicables, passera par l'inopposabilité au fisc de l'acte simulé.

⁴³¹ Même si historiquement en Belgique, c'est bien par le biais d'une réflexion sur la force probante que la notion d'effets externes va émerger progressivement en doctrine (F. LAURENT, *Principes de droit civil*, 1875, n° XVI, n° 372) et en jurisprudence (avant l'arrêt de la Cour de cassation de 1909), les effets d'une convention envers les tiers n'étant alors reconnus qu'à travers la force probante de l'acte (*instrumentum*) qui la constate (voy., sur cette genèse ou évolution, M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, p. 43).

⁴³² Voy. ainsi en France J. DUCLOS, *L'opposabilité – Essai d'une théorie générale*, *op. cit.*, n° 30 ; I. MARCHESSAUX, « L'opposabilité du contrat aux tiers », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers*, *op. cit.*, n° 15 (parlant d'« opposabilité substantielle subordonnée à l'opposabilité probatoire » lorsque le contrat sert lui-même à établir certains faits, comme la collation d'une qualité de représentant, la création d'un groupement, etc.) ; R. WINTGEN, *Etude critique de de la notion d'opposabilité*, *op. cit.*, pp. 87-88.

⁴³³ M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », *op. cit.*, pp. 46-47.

⁴³⁴ M. FONTAINE, « Synthèse des travaux », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers*, *op. cit.*, p. 431.

Ces derniers peuvent donc contester par tout moyen de droit la force probatoire d'un écrit qu'on leur oppose. A cet égard, il convient d'ailleurs de relever que si tous les autres éléments de l'écrit ont force probatoire jusqu'à preuve du contraire, l'article 1328 du Code civil vient excepter la date des actes sous seing privé en prévoyant que ceux-ci « n'ont de date contre les tiers que du jour où » se sont produits certains faits qui sont de nature à conférer à ces actes une date « certaine ». Ainsi donc, pour protéger les tiers contre le risque d'antidates pouvant affecter ce type d'*instrumentum*, cette disposition rend en quelque sorte la date de tels actes « inopposable » à leur égard tant que cette date n'est pas devenue « certaine » au sens où la disposition l'entend. C'est bien sur le plan de la preuve que l'on se situe ici, les tiers pouvant ainsi faire comme si l'acte qu'on voudrait leur opposer, mais qui n'aurait pas encore acquis de date « certaine », n'avait pas (encore) été passé au moment où on voudrait le leur opposer⁴³⁵. Le volet *probatoire* empêchera donc *l'opposabilité* (substantielle) de se déployer en ce cas.

Ainsi, lorsque nous étudierons certains dispositifs légaux « anti-évitement » qui prévoient des fictions d'« inopposabilité » en faveur du fisc (comme notamment en cas d'« abus fiscal »), et que nous verrons que le législateur cherche parfois à les faire passer pour de simples « règles de *preuve* », nous tâcherons alors de bien garder à l'esprit cette utile précision sur la distinction qu'il convient d'opérer systématiquement entre les questions d'« opposabilité » (à proprement parler) des conventions à l'égard des tiers, et les questions qui relèvent plutôt de la « preuve » de l'existence ou du contenu de telles conventions par les tiers ou à leur égard.

⁴³⁵ Voy. pourtant le recensement (à notre avis maladroit) de la disposition de l'article 1328 du Code civil parmi les mesures d'« exceptions au principe de l'opposabilité de plein droit des effets externes des contrats aux tiers », chez P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations, op. cit.*, p. 661 ; *Ibidem, DE PAGE...*, *op. cit.*, p. 680.

b) La question de l'opposabilité des actes juridiques au fisc comme à un tiers en droit privé

133. Nous avons déjà souligné à plusieurs reprises comme les *actes juridiques* conclus par les contribuables sont susceptibles de déterminer la façon dont ils se verront imposer tant en matière d'impôts sur les revenus qu'en matière de droits d'enregistrement et de succession, *soit* qu'ils fassent naître la matière imposable (étant eux-mêmes le fait générateur de l'impôt), *soit* que la manière d'imposer les valeurs qu'ils génèrent dépende de leur forme ou nature. Rappelons d'ailleurs encore ici que c'est ce constat ainsi généralisé à ces trois types d'impôts concernés par notre étude, et bien partagé par le Professeur KIRKPATRICK⁴³⁶, qui avait pu faire dire à celui-ci qu'« il n'y a dès lors pas de question plus fondamentale en droit fiscal que celle de l'*opposabilité* au fisc des actes [juridiques]⁴³⁷ accomplis par les contribuables »⁴³⁸.

Suivant l'approche civiliste qui veut que soit « tiers » tout qui n'est pas « partie » à l'acte (au sens où nous l'avons vu *supra*), le fisc ne devrait pouvoir être vu que comme un tiers à l'égard des actes juridiques accomplis par les contribuables et des conventions conclues entre eux⁴³⁹. Si cette (hypo-)thèse semble toujours avoir été admise en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession (et ce, même avant que les lois relatives à ces impôts ne viennent expressément la consacrer par certaines de leurs dispositions)⁴⁴⁰, elle a pu être contestée par une certaine doctrine en matière d'impôts directs, certains allant jusqu'à dire, par un raccourci impropre, que « le fisc n'est *pas un tiers* »⁴⁴¹ pour exprimer cette idée (plus exacte) que, lorsqu'il *établit* l'impôt, le fisc doit tenir compte des actes juridiques (réels) des contribuables *sans* pouvoir se prévaloir des fictions d'inopposabilité protectrices des tiers en droit privé⁴⁴².

⁴³⁶ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 4 mars 2000, n° 5960, pp. 193-199. L'auteur introduisait son propos en formulant ce constat on ne peut plus simplement : « La matière imposable dépend des actes accomplis et des conventions conclues par les contribuables. Cela saute aux yeux en ce qui concerne les droits proportionnels d'enregistrement, qui frappent des conventions déterminées : ventes et échanges d'immeubles, donations, apports en société, *etc.* Cela est vrai aussi des impôts sur les revenus, car les revenus taxables résultent des actes accomplis par les personnes physiques et les sociétés ».

⁴³⁷ Nous rajoutons cet adjectif entre crochets parce que sont bien les « actes *juridiques* » qui sont en l'occurrence visés par l'auteur cité dans le contexte de son article, qu'il s'agisse d'actes juridiques accomplis unilatéralement par le contribuable ou bien de conventions juridiques conclues par celui-ci avec un/plusieurs cocontractant(s).

⁴³⁸ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 193.

⁴³⁹ Voy., sur cet axiome, J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, pp. 171-172 ; J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 193, et note n° 1.

⁴⁴⁰ DONNAY, *Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, Principes généraux*, n° 136, et les réf. citées.

⁴⁴¹ Voy. not. P. COPPENS, « Le concept de tiers et la loi des impôts directs », *Rev. prat. soc.*, 1960, pp. 237-245 ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge, op. cit.*, n°s 51-55 ; R. ZONDERVAN, *Les impôts sur les revenus et l'extranéité, op. cit.*, n° 158 ; A. TIBERGHEN, Manuel de droit fiscal, *op. cit.*, n° 36. Voy. aussi sur cette ancienne doctrine, M. GHYSELEN, *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen, op. cit.*, n° 231.

⁴⁴² Pour une approche transversale et systématiquement nuancée sur cette question classique du « fisc-tiers » dans notre droit fiscal, voy. notamment Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142 ; J.-C. SCHOLSEM, « Le fisc est-il un tiers ? », *Congrès des notaires de Belgique*, 1973, pp. 495 et s.

Force est en tous les cas de remarquer ici que la Cour de cassation a été amenée à plusieurs reprises à affirmer et confirmer cette qualité de « tiers » dans le chef du fisc (sans jamais la dénier), notamment pour en déduire que, lorsqu'il établit la dette d'imposition, le fisc peut prouver « par toutes voies de droit » l'existence d'un contrat civil indépendamment du montant de son objet⁴⁴³, de même que son contenu « contre ou outre » l'acte authentique ou sous seing privé qui le constate⁴⁴⁴, ou bien encore, le caractère « simulé » d'un acte que le contribuable lui oppose⁴⁴⁵, tout cela sans être tenu par les règles d'exigence et de prééminence de la preuve écrite (de l'article 1341 du Code civil) qui ne s'appliquent qu'*entre parties*⁴⁴⁶.

On serait d'ailleurs tout autant tenté d'admettre cet « axiome » que *le fisc est bien un tiers* par rapport aux conventions des contribuables, dès lors qu'il ne pourrait raisonnablement être question d'imaginer celui-ci, telle une « partie contractante », tenu d'exécuter des obligations nées du contrat et/ou apte à réclamer aux parties l'exécution de ces obligations contractuelles.

C'est là une application à l'envers du principe de « relativité » des conventions tel que posé à l'article 1165 du Code civil et pré-exposé *supra*: puisque le fisc ne peut être concerné par la « force obligatoire » des conventions des contribuables, alors il ne peut logiquement être envisagé que comme un tiers à l'égard de ces conventions.

Et c'est alors aussi en tant que « tiers » par rapport aux actes des contribuables que le fisc, conformément au principe d'« opposabilité » des conventions à l'égard des tiers, *peut et doit* tenir compte de l'existence de ces actes (supposés établis) et de leurs effets sur le patrimoine des parties, s'agissant pour lui d'en tirer toutes les conséquences (à lui *favorables* ou *non*) pour l'application de la loi fiscale dans le chef des parties⁴⁴⁷. C'est cette thèse que posait Charles CARDYN en écrivant que puisqu'« une convention existe 'erga omnes' dès qu'elle est prouvée », « le fisc, comme quiconque, doit l'admettre et subir les conséquences du fait [de son existence] ou peut l'invoquer et s'en prévaloir quant [à ses] conséquences »⁴⁴⁸.

Ainsi, Marcel FONTAINE avait-il pu recenser, parmi ses multiples illustrations des effets externes qu'un contrat peut avoir à l'égard de tiers, notamment cet exemple tout à fait banal d'un contribuable qui « justifie ses revenus envers l'administration fiscale, en invoquant le contrat de travail qui le lie à B », et inversement, du fisc qui « tire du contrat de travail le montant réel des revenus que B [ou A] n'avait [n'aurait] pas correctement déclarés »⁴⁴⁹.

⁴⁴³ Voy. notamment Cass., 3 décembre 1957, *Pas.*, 1958, I, 352.

⁴⁴⁴ Voy. notamment Cass., 28 février 1956, *Pas.*, I, p. 675 ; Cass., 21 février 1974, *Pas.*, I, 648.

⁴⁴⁵ Voy. notamment Cass., 5 septembre 1961, *Pas.*, 1962, I, 29.

⁴⁴⁶ Sur ces questions de preuve, voy. notamment Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. p. 133 et p. 136 ; J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, p. 172 (et, sur les arrêts de la Cour de cassation précités, voy. également, du même auteur, « Examen de jurisprudence 1968-1982 – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1984, p. 696).

⁴⁴⁷ Sur cette dimension d'opposabilité appliquée au fisc, voy. notamment Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. p. 133 et p. 136 ; J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc... », *op. cit.*, p. 193 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t. I – Introduction – Sources des obligations, *op. cit.*, p. 663 ; P. VAN OMMESLAGHE, *DE PAGE – Traité de droit civil belge – Les obligations*, *op. cit.*, p. 682.

⁴⁴⁸ Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. p. 136.

⁴⁴⁹ M. FONTAINE, « Les effets 'internes' et les effets 'externes' des contrats », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, p. 48.

134. Cela étant dit, si la question « le fisc est-il un tiers ? » (par rapport aux actes juridiques des contribuables) a bien pu être posée, c'était en réalité seulement pour savoir si les règles d'inopposabilité de certains actes à des tiers en droit privé devaient ou non s'appliquer au fisc. Et pour répondre à cette question, il faut alors, comme le préconisait le même CARDYN, ventiler systématiquement le propos selon que le fisc agit en vue du *recouvrement* de l'impôt (une fois la dette d'impôt établie) ou bien plutôt en vue de son *établissement*, et dans cette dernière phase (qui est la première chronologiquement parlant), bien distinguer à chaque fois selon la règle par rapport à laquelle la qualité de tiers serait envisagée dans le chef du fisc :

« La question [‘le fisc est-il un tiers’] ne se pose pas d’une façon aussi générale et simple. Il faut distinguer dans la position du fisc à l’égard du contribuable deux situations nettement différentes : d’abord, le fisc est amené à prouver qu’un impôt est dû et donc à prouver le fait imposable ; c’est l’œuvre de l’établissement de l’impôt. Ensuite, il doit faire payer l’impôt ; c’est l’œuvre du recouvrement. Et dans chacune de ces deux grandes situations correspondant à deux phases successives de l’action du fisc, il faut encore distinguer suivant la question pratique qui se pose dans chaque cas concret et dont la solution pose elle-même la question préalable de savoir si le fisc est un tiers dans ce cas concret »⁴⁵⁰.

En ce qui concerne le *recouvrement* de l'impôt, lorsque la dette d'impôt a déjà été établie, le fisc dispose bien des mêmes droits que tout « tiers-créancier » pour l'exécution de sa créance, sans compter qu'il jouit aussi de sûretés légales spécifiquement prévues en sa faveur, et du « privilège du préalable », l'autorisant à se créer un titre exécutoire sans passer par le juge⁴⁵¹.

Cette opinion assez consensuelle en doctrine a été très bien théorisée par plusieurs auteurs :

VAN HOUTTE : « En *recouvrant* les impôts [...] qui lui sont dus, le fisc n'agit pas comme autorité publique *établissant* l'impôt, mais comme un créancier invoquant, outre les privilèges attachés au caractère d'ordre public de sa créance, toutes les mesures prévues pour la protection des créanciers en général »⁴⁵².

CARDYN : « Voici l'Etat créancier d'un impôt déterminé. A ce stade, le fisc est, devant son débiteur, dans la situation où se trouve tout créancier réclamant son dû. Cette situation est envisagée et réglée en principe par le droit commun. On doit donc logiquement admettre que, comme il arrive souvent, le législateur s'est ici aussi tacitement référé à la loi civile pour l'application de la loi fiscale. [...] Le fisc créancier jouira donc des protections ou garanties normales que le droit commun accorde, en les appelant « tiers » ou autrement, aux créanciers en général sans égard à la cause ni à l'origine de leur créance. [...] Et le fisc créancier est un tiers protégé ou non suivant qu'un créancier ordinaire, dans chaque cas, le serait ou ne le serait pas au sens du droit commun »⁴⁵³.

Ainsi, ne faut-il pas écartier catégoriquement la notion de « tiers » au motif qu'elle serait *de droit privé*, tandis que la mission du fisc est *de droit public*, comme d'aucuns l'avaient plaidé:

L'Avocat général LOUVEAUX avait bien exprimé cette thèse (trop) radicale dans un avis dont s'était inspiré la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 11 juin 1932 : « La notion de tiers appartient au droit privé, civil et commercial. Mais les contestations relatives au recouvrement et à la perception de l'impôt ne sont pas, de leur nature, des droits civils. Le fisc n'est pas un tiers au sens que le droit privé donne à ce mot, puisque cette notion est étrangère au droit public. Or, la mission du fisc est de droit public et non de droit privé »⁴⁵⁴.

⁴⁵⁰ Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. p. 131. Voy. aussi, partant de la même distinction, J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Erasme, 1958, pp. 39-43.

⁴⁵¹ Voy., à cet égard, N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal (impôts sur les revenus et TVA)*, Kluwer, 2000, p. 3.

⁴⁵² J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Paris, Bruxelles, Erasme, 1958, p. 43, n° 56.

⁴⁵³ Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 131-132, renvoyant, pour des applications de ses propos relatif au recouvrement fiscal, à GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement*, n° 139.

⁴⁵⁴ Avis de l'Avoc. gén. LOUVEAUX précédant arrêt C. App. Bruxelles du 11 juin 1932, *R.G.*, n° 17.318.

Le fisc-*créancier* peut ici sans réserve bénéficier de l'application de ces règles du droit privé qui organisent la protection des tiers et sécurisent leurs intérêts particuliers en rendant dans une certaine mesure « inopposable » à leur égard tout ou partie d'actes ayant été passés dans certaines circonstances définies ou ne satisfaisant pas à certaines conditions déterminées. Il pourra notamment invoquer, dans le cadre de l'action paulienne visée à l'article 1167 du Code civil, l'inopposabilité à son égard de certains actes accomplis par le contribuable-débiteur en vue d'organiser « frauduleusement » son insolvabilité⁴⁵⁵, ou bien encore, invoquer, lorsqu'il pratique une « saisie-arrêt » sur une créance du contribuable, l'inopposabilité à son égard de la cession de créance non signifiée au débiteur conformément à l'article 1690 du Code civil.

En revanche, en ce qui concerne la phase d'*établissement* de l'impôt, l'analyse est différente. En effet, lorsqu'il s'agit d'*établir* la dette d'impôt dont le contribuable va devoir s'acquitter, le fisc n'est *a priori* pas dans la position de ces « tiers » dont le droit privé assure la protection en leur permettant (dans certains cas) de dénier l'existence d'actes auxquels ils sont étrangers. Au contraire, le fisc, en charge d'établir cette « créance de droit public » qu'est l'impôt dans tous les cas où la loi le prévoit et *rien que* dans ces cas, doit bien tenir compte, pour asseoir l'impôt sur la base des situations dans lesquelles les contribuables se trouvent réellement, de tous les actes juridiques réellement accomplis par les contribuables, dans la mesure où la loi fiscale prend en compte leur existence, leur nature ou leurs effets pour fixer l'impôt dû, et tant qu'elle ne permet pas au fisc de s'en écarter exceptionnellement (afin de neutraliser des constructions tendant à éviter l'impôt d'une façon licite mais abusive aux yeux du législateur).

C'est alors cette « inapplicabilité », dans le chef du fisc *établissant* l'impôt, de ces règles de protection des intérêts privés des « tiers » (en droit civil ou commercial), qui avait amené tant d'auteurs en doctrine à dénier au fisc cette qualité de « tiers » pour l'établissement de l'impôt:

SCAILTEUR : « Au stade de l'établissement de la matière imposable, l'Etat n'a pas vis-à-vis des actes accomplis par le contribuable, la qualité de tiers ; la notion de tiers est une notion protectrice des intérêts privés. Elle ne peut être invoquée par l'Etat pour réclamer un impôt dans une situation non visée par la loi fiscale, laquelle est d'ordre public »⁴⁵⁶.

VAN HOUTTE : « Les dispositions du droit privé relatives aux tiers ont pour but de faire régner la sécurité dans les relations juridiques, et spécialement de protéger ceux qui auraient contracté ou contracteraient dans l'avenir avec les parties. Or le fisc n'occupe pas, vis-à-vis des parties, pour l'établissement de l'impôt, la situation d'un cocontractant éventuel, qu'il importe de protéger, mais bien celle d'un créancier de droit public, qui puise ses droits dans la volonté unilatérale de l'autorité publique et non dans une convention. Le terme de 'tiers' au sens du droit privé, ne convient donc pas pour la définition de la position juridique du fisc [à ce stade] »⁴⁵⁷.

⁴⁵⁵ Il pourrait même ici invoquer le principe général *fraus omnia corrumpit* en dehors des strictes conditions de l'action paulienne, comme la Cour de cassation le lui a permis dans un cas où une société avait été créée dans l'unique but d'échapper aux saisies-arrêts de l'Etat-*créancier* (Cass., 19 mars 2004, *Pas.*, 2004, 157, cité *supra*).

⁴⁵⁶ C. SCAILTEUR, note d'observation in *R.G.*, n° 20.394.

⁴⁵⁷ J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Erasme, 1958, pp. 39-40, n° 51. Dans le même sens, en droit néerlandais : ADRIANI-VAN HOORN, *Het belastingrecht*, 2^e éd., t. II, Amsterdam, 1954, n° 68.

Charles CARDYN exprime bien cette aporie liée au fait que, par rapport aux conventions des contribuables, le fisc ne peut être vu comme une « partie » tenue d'exécuter les obligations ou admise à exercer les droits qui en découlent (ou encore soumise à la prééminence de l'écrit pour en prouver l'existence ou le contenu), mais qu'il ne peut pas non plus être considéré, lorsqu'il intervient pour établir la dette d'impôt des contribuables, comme un « tiers » pouvant invoquer l'inopposabilité à son égard de certains actes juridiques pourtant bien réels, comme le droit privé le prévoit dans certains cas pour protéger ou préserver ses intérêts particuliers :

« [...] Mais où il est vrai de dire que la notion de tiers ne saurait intervenir, c'est (toujours dans l'œuvre d'établissement de l'impôt) dans l'hypothèse où on prétendrait appliquer des dispositions du droit privé qui sont des mesures de protection spéciale ; en pareil cas et à ce stade le fisc (non encore créancier établi) n'a pas la qualité de tiers, ces mesures spéciales n'ayant pour objet que d'assurer la sécurité des transactions et le recouvrement des créances.

Sans doute, et c'est une cause de la confusion déplorée, le fisc apparaît-il ici comme 'plutôt' tiers, par opposition à ce qu'il n'est certainement pas : partie ou ayant-cause d'une des parties. Dangereuse séduction des oppositions hâtives et des limites de la sémantique juridique. Car en pareille position le fisc n'est pas un tiers au sens exigeant, précis, technique – encore que nuancé et élastique – du droit positif, mais tout simplement au sens le plus usuel du mot, celui de la conversation courante. Cela ne saurait donc, comme on le voit, justifier d'aucune façon pour l'interprète l'application de règles de droit commun, conçues pour une tout autre situation »⁴⁵⁸.

135. En réalité, plutôt que de venir ainsi contester au fisc la qualité de tiers lorsqu'il se charge d'établir l'impôt, pour lui refuser le droit de se prévaloir de certaines fictions d'inopposabilité prévues en faveur de tiers en droit privé, on devrait expliquer toutes ces solutions, comme le suggérait John KIRKPATRICK, « par l'idée que l'impôt se fonde sur les *réalités* »⁴⁵⁹, à savoir non pas des réalités économiques par opposition aux constructions juridiques mises en place par les contribuables, mais bien tous les effets juridiques réellement contractés entre parties indépendamment des fictions du droit privé qui permettraient à des tiers de les méconnaître.

Cette justification s'applique ainsi avec éclat en présence d'une « simulation », c'est-à-dire, pour rappel, lorsque des parties contractantes ont fait un acte *apparent* dont elles ont convenu de détruire ou modifier tout ou partie des effets entre elles par un autre acte tenu *secret*⁴⁶⁰ appelé « contre-lettre ». En pareil cas, on a vu que l'article 1321 du Code civil prévoit que « les contre-lettres n'ont point d'effet contre les tiers », ce qui signifie qu'elles ne sont pas opposables aux tiers, mais qu'elles sont néanmoins invocables par eux, de sorte qu'un choix leur est implicitement laissé entre se prévaloir de la *réalité* (s'ils ont pu la déceler et prouver dans le cadre d'une action en déclaration de simulation) et se retrancher derrière l'*apparence* (s'ils ignoraient la réalité), prenant alors éventuellement les simulateurs à leur propre jeu⁴⁶¹.

⁴⁵⁸ Ch. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. pp. 133-134.

⁴⁵⁹ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *J.P.D.F.*, 1969, spéc. pp. 171-176.

⁴⁶⁰ Cf. la définition classique (déjà citée plusieurs fois *supra*) de DE PAGE, *Droit civil*, t. II, 3^e éd., n° 618.

⁴⁶¹ Cf. l'évocation que nous avons faite *supra* du régime de la simulation à l'égard des tiers en droit commun.

Mais parce qu'il doit asseoir l'impôt sur les « réalités » et non sur des apparences trompeuses, le fisc ne devrait pas pouvoir, devant une telle simulation, s'en tenir à l'acte apparent-simulé (et ignorer l'acte réel-secret qu'on voudrait lui opposer) dans l'hypothèse où cela lui serait plus favorable, parce qu'en l'occurrence la simulation ne viserait pas à le tromper lui (dans le cadre d'une « fraude fiscale » prohibée), mais d'autres tiers en matière civile/commerciale⁴⁶².

Pareille dérogation au droit civil a ainsi été reconnue en matière d'impôts sur les revenus par la Cour de cassation, d'abord implicitement dans un premier arrêt du 20 mars 1958⁴⁶³, et puis plus explicitement dans deux arrêts de principe du 4 janvier 1991 et du 19 mai 1995, qui ont bien indiqué que « les impôts sur les revenus doivent être établis sur les revenus déterminés par la loi en fonction des constructions juridiques *réellement* utilisées par le contribuable », et qui ont dès lors bien précisé que l'article 1321 du Code civil n'est pas applicable ici « dans la mesure où cette disposition légale permet à des tiers de se réclamer du contrat simulé [apparent] plutôt que du contrat [réel] sous-jacent à l'égard des parties au contrat simulé »⁴⁶⁴.

Dans son avis précédant l'arrêt du 20 mars 1958, l'Avocat général DUMON avait alors justifié cette solution en montrant très bien comme la finalité de la règle civiliste en cause est *étrangère* à la mission qu'a en principe le fisc d'établir l'impôt sur la base des « réalités » telles qu'elles sont strictement visées par la loi fiscale et qu'elles résultent des actes *juridiques* réellement accomplis par les contribuables (là où la loi fiscale vise des situations *juridiques*) :

« Pour assurer la sécurité des intérêts privés, le Code civil permet aux tiers de se prévaloir de situations non conformes à la réalité et impose quelques fois même aux tribunaux de consacrer des droits assis sur des faits inexistantes. Pareille réglementation juridique est incompatible avec l'essence même du droit fiscal qui ne permet à l'administration de soumettre à l'impôt que les revenus visés par la loi et qui lui impose de rechercher la réalité. [...].

L'article 1321 du Code civil a pour finalité d'assurer la sécurité des rapports entre particuliers. [Or] le droit fiscal ne règle pas des rapports de droit privé, mais bien des situations de droit public. Il impose à l'administration de soumettre à l'impôt les revenus indiqués par la loi, quelles que soient les conventions privées des parties et elle reconnaît aux individus le droit d'exiger de n'être imposés que dans les conditions prévues par la loi »⁴⁶⁵.

Si un certain principe de « réalité » semble ainsi être invoqué ici, c'est uniquement dans le sens très précis où nous l'avons entendu, en tant que corollaire du principe de « légalité » de l'impôt, et il faut donc bien se garder de chercher un fondement à la solution ici consacrée dans ces « aphorismes » par lesquels on tend parfois à prêter un certain « particularisme » au droit fiscal. C'est bien ce que nous indique le privatiste VAN OMMESLAGHE lorsqu'il écrit:

⁴⁶² En ce sens, voy. not. J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions... », *op. cit.*, p. 194 ; S. SEGIER et M. BENTLEY, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? », *R.G.F.*, n° 5/2009, p. 13.

⁴⁶³ Cass., 20 mars, 1958, *Pas.*, 1958, I, p. 805, et conclusions Avoc. gén. DUMON, p. 807 (citées ci-dessous).

⁴⁶⁴ Cass., 4 janvier 1991, *Plumax, Pas.*, I, p. 410, n° 226, *F.J.F.*, 91/53 et Cass, 19 mai 1995, *Pas.*, I, n° 247. Voy. aussi Cass., 16 octobre 1997, *Bull.* n° 409, p. 1032 et notes, qui reprend encore le même motif.

⁴⁶⁵ Avis de l'Avocat général DUMON précédant Cass., 20 mars, 1958, *Pas.*, 1958, I, 806 et 807, col. 1 et 2.

« Cette solution ne paraît pas [pouvoir] se justifier par le prétendu ‘réalisme’ [du droit fiscal], qui aurait à prendre en considération de prétendues réalités économiques sans s’embarrasser de constructions juridiques, ni par une ‘autonomie’ de ce droit dont il résulterait que ‘les fictions et les définitions’ du droit commun ne s’appliqueraient en droit fiscal que si la loi ne les écarte pas ». Elle ne peut davantage s’expliquer par l’affirmation que le fisc ne serait pas un tiers par rapport aux conventions conclues par le contribuable »⁴⁶⁶.

La faculté laissée aux tiers en droit commun de s’en tenir à un acte apparent ne correspondant pas à la réalité contractée est tout simplement *inapplicable* au fisc parce qu’*inconciliable* avec l’exigence de légalité qui conditionne son action. Ainsi à l’impôt sur les revenus, il ne pourrait avoir égard à la convention apparente de préférence à la situation réelle, pour imposer en conséquence des revenus qui seraient en réalité inexistantes ou qui auraient une nature distincte de celle qu’ils ont dans la réalité (juridique) et qui leur vaudrait d’être imposés autrement⁴⁶⁷.

S’il en va différemment en matière de droits de succession, ce ne devrait être que parce que l’article 106 du Code des droits de succession prévoit expressément que l’administration fiscale peut se prévaloir (dans une certaine mesure) de la règle que porte le droit civil en cas de simulation⁴⁶⁸, en disposant que « les contre-lettres ne sont pas opposables à l’Etat en tant qu’elles auraient pour effet de diminuer l’actif ou d’augmenter le passif de la succession ». Cette disposition confirme bien *a contrario* que l’article 1321 du Code civil ne pourrait être applicable au fisc *en l’absence* d’une telle dérogation légale expresse à son devoir de tenir compte des réalités (par-delà les fictions du droit privé et les apparences des contrats simulés).

C’était bien là l’avis de Charles CARDYN : « Dans l’œuvre d’établissement de l’impôt, c’est le principe de réalité qui doit guider l’interprète. Mais il ne domine pas la loi. Il s’insère naturellement dans le principe de légalité. Il n’est donc pas absolu et dépend de la loi ; ainsi, lorsqu’elle a créé une fiction, il faut bien admettre la fiction et rejeter la réalité même supposée prouvée ». Aussi, le même auteur avait-il pu écrire en ce sens : « [...] il peut arriver et il arrive que le législateur décide d’appliquer dans une matière fiscale l’une ou l’autre règle de droit privé applicable aux tiers. Dès lors, pas de problème ; il faut le suivre jusqu’au bout... mais pas au-delà, car on ne peut étendre l’application de la loi fiscale sous aucun prétexte, fût-ce celui d’analogie. [...] »⁴⁶⁹.

C’est ainsi qu’on peut critiquer, en matière de droits d’enregistrement, cette longue tradition doctrinale et jurisprudentielle remontant à la loi de Frimaire, qui prétend qu’en présence d’une « simulation » (et à supposer que celle-ci n’aurait pas été ourdie pour frauder les droits du Trésor), l’administration pourrait au choix se prévaloir de l’acte apparent ou bien de la contre-lettre qui lui serait présenté à la formalité ou qui aurait dû le cas échéant lui être présenté⁴⁷⁰.

⁴⁶⁶ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 213-214.

⁴⁶⁷ Voy. encore en ce sens P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, p. 214.

⁴⁶⁸ Voy., sur cette règle du C.Succ., DONNAY, *Commentaire du Code des droits de succession*, 1202.

⁴⁶⁹ Ch. CARDYN, « Le fisc est-il est un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142, spéc. pp. 134-135

⁴⁷⁰ Voy. not. en ce sens : WERDEFROY, *Droits d’enregistrement*, I, n° 534 ; GENIN, *Commentaire du Code des droits d’enregistrement*, 2^e éd., n°s 143-145 ; DONNAY, *Droits d’enregistrement*, in *Répertoire notarial*, t. XV, liv. X, n°s 135, 136 et 140 (se réf. not. à un art. du C.Enr. relatif à l’élection de command qui ne constitue pourtant pas un cas de simulation) ; J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, *op. cit.*, n° 53, p. 41.

A noter ici que cette idée critiquable qu'il ne puisse être fait obstacle à la perception du droit d'enregistrement selon la teneur de l'acte (apparent) par la reconnaissance par les parties (ou par le juge) de son caractère simulé (de sorte que la preuve de la simulation n'est pas une cause de restitution au sens de l'article 209 C.Enr.) est à relier ici à la théorie des « mutations apparentes »⁴⁷¹ (tout aussi critiquée par CARDYN, dans son étude précitée), qui veut que tout acte amenant un changement à la propriété ou à l'usufruit d'un immeuble, telle que cette propriété ou cet usufruit résulte d'actes ostensibles, soit considéré pour la perception des droits d'enregistrement comme un acte translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit, indépendamment de l'intention des parties à cet acte, et sauf dérogation légale. Ainsi, le droit de vente est dû sur l'acte reconnaissant (ou le jugement établissant) le caractère fictif ou simulé de la vente par acte authentique d'un immeuble de X à Y, l'immeuble n'ayant jamais été la propriété de Y. Cette théorie est encore consacrée indirectement par l'art. 147 C.Enr. qui dispose que les jugements ou arrêts portant annulation, résolution ou révocation d'une convention déclarative ou translatif de propriété ou d'usufruit d'immeuble ne donnent pas lieu au droit proportionnel « du chef de cette mise à néant », ce qui suppose *a contrario* que la mise à néant autrement que par décision de justice d'une situation apparente consacrée par un acte ostensible entraînera bien la perception du droit (voy. à cet égard, les réformes intervenues en Régions wallonne et flamande s'agissant des règles de restitution des droits en cas de mise à néant amiable).

En cette matière, la doctrine en cause, se référant à une jurisprudence soi-disant bien établie, voit alors dans l'article 106 du Code des droits de succession la confirmation que la règle de l'article 1321 du Code civil serait applicable dans le chef du fisc-tiers pour l'établissement de tout impôt sur la circulation juridique des biens, donc notamment les droits d'enregistrement. Or, à notre avis, il faudrait plutôt considérer avec CARDYN que « la dérogation portée à l'article 106 du Code des droits de succession ne peut être étendue au-delà de son objet et de sa portée » et qu'elle ne peut donc valoir « qu'en matière de droits de succession »⁴⁷².

Et si GENIN pouvait écrire à propos de l'article 1321 du Code civil qu'« ici, le mot tiers a le sens le plus large ; il comprend même les créanciers chirographaires », on pouvait lui objecter, toujours avec le même CARDYN, que « le fisc, dans la phase d'établissement de l'impôt, n'est pas encore créancier », et qu'« on ne saurait ranger parmi [les tiers de l'art. 1321, qui sont les mêmes que ceux de l'art.1328⁴⁷³] le fisc agissant en vue d'établir sa créance d'impôt »⁴⁷⁴.

C'est aussi l'avis exprimé par le privatiste Pierre VAN OMMESLAGHE, dans son étude consacrée à la simulation en droit des obligations, lorsqu'il déclare, à propos de l'applicabilité du régime civiliste de la simulation au bénéfice du fisc *établissant* l'impôt, qu'« à vrai dire, l'on n'aperçoit pas pourquoi la situation devrait être différente en matière d'impôts sur les revenus et dans le domaine des droits d'enregistrement, puisque les principes fondamentaux de l'action fiscale sont les mêmes dans les deux cas – sauf si le législateur en décide ainsi par un texte exprès, comme c'est le cas de l'article 106 du Code des droits de succession »⁴⁷⁵.

⁴⁷¹ Voy. notamment sur cette théorie A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 64-65, qui cite cet extrait du Rapport au Roi précédant l'arrêté royal n° 64 du 30 novembre 1939 : « C'est ici l'endroit de mentionner une théorie que la jurisprudence a dégagée de la loi du 22 frimaire an VII, combinée avec les principes du droit civil (voy. not. Cass., 12 janv. 1922, *R.G.E.N.*, n° 15818 ; Cass. fr., 22 nov. 1875, *R.G.E.N.*, n° 8610) et que, par le nouveau Code, nous entendons expressément maintenir. [...] ».

⁴⁷² Ch. CARDYN, « Le fisc est-il est un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 140-141 et p. 134.

⁴⁷³ Comme l'avait remarqué DE PAGE, *Droit civil*, t. II, 637. Voy. *supra* l'évocation de ces deux règles civiles.

⁴⁷⁴ Ch. CARDYN, « Le fisc est-il est un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 140-141.

⁴⁷⁵ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, p. 215.

136. C'est aussi le même raisonnement (que pour l'article 1321 C.Civ.) qui doit faire observer que, sauf si la loi en dispose autrement, le contribuable peut, lorsque la date d'un acte sous seing privé lui incombe, prouver cette date « par toutes voies de droit », et le fisc ne pourrait alors pas se prévaloir de l'article 1328 du Code civil aux termes duquel « les actes sous seing privé n'ont de *date* contre les tiers que du jour où ils ont été enregistrés, du jour de la mort de celui ou de ceux qui les ont souscrits, ou du jour où leur substance est constatée dans des actes dressés par des officiers publics »⁴⁷⁶. Cette dernière solution n'est aussi nullement infirmée, *en dehors* du domaine particulier des droits d'enregistrement, par le fait qu'en cette matière l'article 18 du Code des droits d'enregistrement prévoit que « la date des actes sous seing privé n'est opposable à l'administration que dans la mesure où elle est opposable aux tiers ». Cela est d'ailleurs d'autant plus vrai que, par une circulaire ministérielle du 26 mars 1956, l'administration tend, « par une remarquable auto-limitation de ses droits »⁴⁷⁷, à renoncer au bénéfice de cette disposition légale, pour admettre que le contribuable fasse la preuve de la date en question par des présomptions (fondées sur des circonstances extérieures à l'acte⁴⁷⁸) :

« Il [cet article] entraîne cette conséquence nécessaire que l'administration... n'est pas liée par la date qui figure sur l'acte sous seing privé... Toutefois, l'article 18 n'oblige pas l'administration à s'en tenir inéluctablement à la date de l'enregistrement de l'acte... Il n'interdit pas aux parties d'adopter la preuve de la sincérité de la date de l'acte... par tous moyens de droit, à l'exception du serment, tout comme l'administration peut apporter la preuve de la date réelle d'une convention si elle y a intérêt. Cette manière de voir sera désormais suivie pour l'application de l'article 18... Il va sans dire que si la date indiquée par les parties dans l'acte ne peut être acceptée sans plus par l'administration, de simples allégations ou des documents émanant des parties elles-mêmes ne peuvent à plus forte raison être retenus pour prouver cette date. La preuve de la date doit résulter d'éléments extrinsèques, par exemple le paiement du prix par virement bancaire ou postal, la communication de l'acte à une administration publique... »⁴⁷⁹.

Et c'est encore pour le même motif (à savoir : que le fisc doit établir l'impôt dans les cas strictement visés par la loi, en fonction des actes *réellement* posés par les contribuables, sauf disposition expressément contraire de la loi fiscale) que le fisc ne pourrait pas se prévaloir du fait qu'un acte n'aurait pas été soumis à la formalité de publicité requise pour son opposabilité aux tiers en droit privé ; il ne pourrait ainsi pas faire valoir l'inopposabilité de cet acte à son égard comme pourraient le faire les tiers qui auraient contracté ou agi sans fraude (c'est-à-dire dans l'ignorance de l'acte tendant à compromettre leurs droits ou leurs intérêts légitimes)⁴⁸⁰.

⁴⁷⁶ En ce sens, J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités ... », *op. cit.* pp. 175-176 ; *Ibidem*, « L'opposabilité au fisc... », *op. cit.*, p. 194. Voy. *contra* Cass., 19 octobre 1905, *Pas.* 1906, I, 27, qui avait jadis admis que vis-à-vis du fisc établissant l'impôt, la preuve de la date d'une convention ne peut résulter que d'un acte ayant date « certaine » au sens de l'article 1328 du Code civil.

⁴⁷⁷ Ce qui fait dire à John KIRKPATRICK (« Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, pp. 175-176) : « mais chassez la réalité, elle revient au galop... tant [l'administration] répugne [ici] à méconnaître les réalités ».

⁴⁷⁸ Comme par exemple un extrait de compte bancaire établissant la date du paiement du prix stipulé dans l'acte.

⁴⁷⁹ Circulaire ministérielle du 26 mars 1956, *Rev. fisc.*, 1956, p. 953.

⁴⁸⁰ En ce sens, voy. notamment Ch. CARDYN, « Le fisc est-il est un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 136-137.

Finalement, sur toutes ces questions d'applicabilité, en faveur du fisc établissant l'impôt, des règles d'inopposabilité prévues pour la protection des tiers en droit privé, on peut reprendre les pénétrantes conclusions qui avaient pu être émises par KIRKPATRICK et par CARDYN, quand le premier s'était attaché à discerner les bonnes et mauvaises applications d'un certain principe de « réalité » en droit fiscal, tandis que le second s'évertuait à cerner parmi les règles relatives aux tiers en droit privé celles qui sont applicables ou non au fisc qui établit l'impôt.

KIRKPATRICK : « En conclusion, c'est surtout pour caractériser la position du fisc par rapport aux actes accomplis par le contribuable que le réalisme du droit fiscal présente de l'intérêt au point de vue juridique. Sans doute est-ce hors de propos que l'administration et certains arrêts invoquent [ont invoqué] le réalisme du droit fiscal là où la théorie de la simulation est à la fois nécessaire et suffisante. Mais si l'on admet que le fisc est un tiers par rapport aux actes accomplis par le contribuable, seul le réalisme du droit fiscal permet d'expliquer que le fisc ne puisse bénéficier des articles 1321 et 1328 du Code civil lorsqu'il agit en vue de l'établissement de l'impôt »⁴⁸¹.

CARDYN : « Dans l'œuvre d'établissement de l'impôt, le fisc se trouve parfois dans la situation d'un tiers au sens du droit civil ; parfois pas.

Il s'y trouve en principe relativement aux conséquences à lui favorables ou non de l'existence et des effets entre parties d'un acte juridique ou quant aux moyens de preuve d'une 'chose' qui ne pourrait se prouver par les parties que par écrit, suivant l'art. 1341 du Code civil.

Il ne s'y trouve pas dans les cas où le droit privé a pris des mesures de protection spéciale des tiers, soit dans les situations envisagées notamment par les art. 1321, 1328, 1338 et 1340 du Code civil et les textes des lois civiles ou commerciales déclarant inopposables aux tiers certains actes n'ayant pas reçu certaine publicité ; dans ces cas, le fisc, sans être plus partie ou ayant cause que tiers, doit 'épouser la situation' de la partie éventuellement redevable de l'impôt, parce que, ainsi, il suit le principe de réalité qui l'oblige rationnellement, sauf dérogation formelle par la loi fiscale »⁴⁸².

S'il fallait absolument synthétiser les choses sur cette question du « fisc-tiers » ainsi reposée par CARDYN, nous pourrions alors affirmer laconiquement avec KIRKPATRICK que certes « le fisc est un tiers », mais que « c'est un tiers qui doit tenir compte des réalités » pour établir l'impôt (sauf disposition de la loi fiscale en sens expressément contraire), et que donc *a priori* il « ne peut se prévaloir des règles de droit civil qui permettent aux tiers de méconnaître les réalités »⁴⁸³ (pour se fonder sur des apparences trompeuses ou sur d'autres situations fictives). Et c'est bien aussi en ce sens qu'Ignace CLAEYS-BOUUAERT avait écrit des années plus tôt que « pour l'établissement des impôts sur les revenus, le fisc est un tiers chaque fois que cette qualité lui permet de serrer de plus près la réalité des faits ; il ne l'est pas chaque fois que cette qualité lui permettrait de s'écarter des faits pour s'en tenir à leur apparence [...] »⁴⁸⁴. Or, nous avons vu que cela vaudrait aussi pour l'établissement des autres impôts, sauf si la loi fiscale a rendu une fiction protectrice des tiers en droit privé applicable au fisc en la matière.

⁴⁸¹ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, p. 176.

⁴⁸² Ch. CARDYN, « Le fisc est-il est un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 135-136.

⁴⁸³ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, p. 174.

⁴⁸⁴ I. CLAEYS-BOUUAERT, « Etude critique sur le régime fiscal des sociétés en Belgique et en France », *Ann. dr. sc. polit.*, 1957, pp. 25 et s.

Il résulte alors de tout ce qui précède que l'on peut désormais ré-asseoir notre postulat de base s'agissant de *l'opposabilité au fisc* d'un acte que le contribuable prétendrait avoir accompli et qui aurait pour *effet* d'atténuer son impôt (qu'il ait été passé ou non dans cette *intention*) : *sauf* si la loi fiscale en a expressément disposé autrement, *seul* le caractère « simulé » d'un tel acte (en ce sens que cet acte ne serait pas conforme à ce qui a été réellement contracté) devrait⁴⁸⁵ permettre au fisc de prétendre que cet acte, tel qu'il lui apparaîtrait ou lui serait présenté, ne lui serait *pas opposable* pour l'établissement de l'impôt dû par les parties à cet acte, à charge pour le fisc de prouver, derrière le voile de la simulation, le contenu de l'acte réellement posé.

Ainsi, de même que le fisc doit appréhender les actes juridiques des contribuables auxquels se réfère la loi fiscale selon les notions, qualifications et autres règles du droit privé (sous réserve de dérogations expresses de la loi fiscale) tant qu'il n'y est pas question de « fictions », il doit également tenir compte de *tous* ces actes juridiques (qui lui sont « opposables ») tant qu'il n'est pas question de « simulation » de la part des parties, au sens où nous allons le repreciser.

⁴⁸⁵ Nous employons ici le conditionnel pour « réserver » l'exception qui a été consacrée par la Cour de cassation (et que nous étudierons à la fin de cette 2^e partie) de l'inopposabilité au fisc des actes juridiques du contribuable qui seraient entachés d'une violation d'une règle légale d'ordre public commise dans l'intention d'éviter l'impôt.

B) La question de l'applicabilité de la théorie de la *fraus legis* du droit privé au droit fiscal

137. Nous avons déjà évoqué la notion de « fraude à la loi » *en parallèle* (et/ou *en contraste*) de celle de l' « abus de droit », lorsqu'il s'agissait de tenter une première approche plutôt conceptuelle et terminologique du problème de l'hypothétique abus qui pourrait être reproché à un contribuable dans l'exercice de son droit de « choisir la voie la moins imposée »⁴⁸⁶. Nous avons ainsi remarqué qu'un tel abus, tel qu'on le rencontre généralement dans les dispositifs généraux « anti-évitement » adoptés dans la législation ou la jurisprudence de nombreux Etats (et notamment en Belgique, comme nous le verrons, avec la notion légale d' « abus fiscal »), emprunte beaucoup plus de ses critères ou conditions d'identification à la figure civiliste de la « fraude à la loi » qu'à celle de l' « abus de droit », bien que la terminologie de ces dispositifs se revendique plus souvent de la seconde que de la première, par crainte de confusion avec la notion de « fraude fiscale » qui suppose quant à elle la violation directe de la loi fiscale (contrairement à l'hypothèse où le contribuable choisit sincèrement une voie moins imposée).

En droit commun, c'est bien par la théorie de la « fraude à la loi » (à la supposer admise au-delà du seul terrain du droit international privé qui l'a vue naître)⁴⁸⁷ que des actes juridiques *non simulés* pourraient être rendus *inefficaces* à permettre à ceux qui les ont accomplis de se soustraire à une obligation prescrite par une loi impérative ou d'ordre public. Si une telle théorie pouvait être transposée au droit fiscal, elle pourrait alors permettre au fisc d'écarter comme ne lui étant pas opposables des actes juridiques non simulés du contribuable, selon les critères d'application qu'on lui reconnaît (intention d'échapper à l'application d'une loi, par le moyen d'un procédé anormal ou inhabituel, en contrariant l'esprit du texte de loi...), en sorte de rendre fiscalement « inefficace » un procédé d'évitement de l'impôt pourtant bien « licite », non constitutif de « fraude fiscale » à défaut de violation formelle de la loi fiscale.

Ce n'est donc bien que sur le terrain de la question de « l'opposabilité au fisc » des actes juridiques (non simulés) des contribuables que pareille théorie de la fraude à la loi pouvait avoir vocation à intervenir en droit fiscal, comme l'avait bien relevé Thierry AFSCHRIFF, en affirmant que « la théorie de la fraude à la loi, même si elle était reconnue en matière fiscale, ne permettrait donc *en rien* de fournir une solution à la question [pré-étudiée] de la distinction entre les actes [procédés] *licites* d'évitement de l'impôt et ceux qui *ne* le seraient *pas* »⁴⁸⁸.

⁴⁸⁶ Voy. le chapitre II de la première partie de notre étude.

⁴⁸⁷ Ce qui n'est pas évident pour la doctrine belge en droit privé interne, comme nous le verrons.

⁴⁸⁸ Th. AFSCHRIFF, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 84.

En Belgique, la question de l'applicabilité en matière fiscale d'une théorie générale de la « fraude à la loi », telle qu'elle pourrait se concevoir en droit privé (interne ou international), s'est posée à la faveur de magistrales controverses doctrinales et jurisprudentielles. C'est alors la réponse que notre Cour de cassation a apportée de façon retentissante pour trancher cette question qui a donné lieu à une consécration dans notre droit fiscal du *principe* du droit de « choisir la voie la moins imposée » (correspondant à la *notion* de « libre choix de la voie la moins imposée » telle que nous l'avions identifiée dans nos premiers repérages conceptuels).

Pour remonter le fil de ces controverses et ré-éprouver le bien-fondé de la solution *a priori* décisive qui y a été apportée en droit fiscal belge, il convient cette fois-ci d'aller au-delà de la simple présentation de la *notion* civiliste de « fraude à la loi » et de ses premiers éléments constitutifs (ou distinctifs), pour étudier, à travers ses différentes conditions d'application et la portée de sa sanction, une véritable *théorie* de la « fraude à la loi » telle qu'elle peut se concevoir (ou se voir critiquée et rejetée) en doctrine et en jurisprudence en droit commun **(a)**. C'est ensuite que nous pourrions envisager la question de l'applicabilité de pareille théorie en matière fiscale, telle que cette question a pu être ouverte et discutée en doctrine (par des privatistes et des fiscalistes) et a dû être tranchée par notre Cour de cassation en droit belge **(b)**.

a) *L'identification d'une théorie générale de la « fraude à la loi » en droit privé-commun*

138. Pour rappel, d'après la définition la plus générale que peut en donner un dictionnaire de terminologie juridique, la fraude à la loi vise « un acte *régulier en soi* (c.-à-d. non sanctionné d'inefficacité [en tant que tel]) accompli *dans l'intention* d'éluder une loi impérative ou prohibitive et qui, pour cette raison, est frappé d'*inefficacité* par la jurisprudence ou la loi »⁴⁸⁹. On ajoute aussitôt en doctrine, pour une première approche de la notion, que le procédé ici mis en cause suppose l'accomplissement d'actes juridiques *non* « simulés », *mais* paraissant relativement « anormaux » ou comportant un certain degré d'« artifice » (voire de « malice »).

C'est notamment le cas du privatiste belge VAN OMMESLAGHE, qui, tout en étant lui-même (comme nous le verrons) plutôt opposé à l'existence d'une théorie générale de la fraude à la loi en droit privé interne belge, définirait la notion comme suit : « utilisation d'un procédé juridique, *en soi licite, sans simulation*, en vue d'arriver à un résultat prohibé par une loi d'ordre public ou impérative ou même par une convention, et cela à la faveur d'un procédé qualifié d'*astucieux*, de déloyal, ou encore d'*immoral* »⁴⁹⁰.

C'est également le cas des fiscalistes belges KIRKPATRICK et GARABEDIAN, qui, tout en désapprouvant en tous les cas l'application d'une telle théorie en droit fiscal, voient derrière la notion générique de fraude à la loi la stigmatisation de « l'utilisation d'un procédé juridique *non simulé et licite en lui-même*, mais *anormal*, en vue d'échapper à une loi d'ordre public ou impérative qui aurait été applicable si l'on avait agi normalement »⁴⁹¹.

Ainsi donc, s'il peut bien y avoir, comme nous le verrons, quelques *controverses*, parmi les partisans de la théorie de la fraude à la loi, quant à ses différentes conditions d'application, il y aurait en revanche *unanimité* chez les auteurs, qu'ils soient ou non partisans de cette théorie, pour considérer que celle-ci n'est pas censée recouper des hypothèses de simulation juridique, au sens où nous l'avons toujours entendu jusqu'ici⁴⁹². Il ne s'agirait donc pas de ces cas où des parties contractantes auraient conclu ostensiblement un acte dont elles auraient en réalité convenu de détruire ou de modifier les effets par un autre acte gardé secret entre elles⁴⁹³ ; ici, aucun acte n'est caché et le/les actes apparemment accomplis, quoiqu'ils puissent sembler en l'espèce « artificiels », sont bien « réels » en ce qu'ils ont été acceptés dans tous leurs effets de droit par les parties, et notamment dans cette conséquence qu'ils ont de permettre à celles-ci de se *soustraire* à l'emprise d'une règle obligatoire jugée gênante ou contraignante (et/ou, partant, de les *attirer* dans le champ d'une autre règle de droit qui leur serait plus favorable).

C'est exactement cette opposition qu'exprime le privatiste belge VAN GERVEN: « *ingeval van simulatie wekken de simulanten dus de schijn een bepaalde rechtshandeling te hebben verricht terwijl zij in het geheim de rechtsverhouding heel anders hebben geregeld; ingeval vaan wetsontduiking maken de wetsontduiking maken de wetsontduikers hun handeling die zij werkelijk hebben gewild met al de gevolgen van dien, volledig kenbaar* »⁴⁹⁴.

⁴⁸⁹ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 423.

⁴⁹⁰ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, fraude à la loi », *op. cit.*, p. 338.

⁴⁹¹ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, *op. cit.*, p. 62, n° 1.34.

⁴⁹² P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, pp. 204-205.

⁴⁹³ Voy. notamment la définition que nous avons déjà citée de H. DE PAGE, *op. cit.*, t. II, n° 618.

⁴⁹⁴ W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht* (t. I), *op. cit.*, pp. 208-209.

Certes, le concept juridique de « fraude » évoque déjà en son sens le plus général un acte de tromperie (voire fourberie)⁴⁹⁵, ce qui pourrait faire penser à une simulation, de même qu'il est vrai que le procédé juridique de la « simulation », qui n'est pas illicite *per se*, peut lui-même s'avérer illicite si la simulation a été ourdie dans le but de frauder les droits de tiers ou bien d'éluder une loi impérative ou d'ordre public (comme la loi fiscale, d'où le fait qu'on parle en ce cas de « simulation *prohibée* à l'égard du fisc », alors constitutive de « fraude fiscale »)⁴⁹⁶. Néanmoins, la fraude visée ici (au sens strict) n'est guère la même que celle qui serait à l'œuvre dans une simulation tendant à faire échapper à l'emprise d'une règle obligatoire et que certains appelleraient alors « fraude *simplex* ». La ruse est ici beaucoup plus fine que le mensonge ou la duplicité ; elle est une habile manœuvre visant à évincer une règle obligatoire de son domaine normal d'application, à la (*con-*)tourner, la *circonvenir* en faisant *intervenir* une autre règle (le cas échéant *détournée* de ses finalités) par le biais d'actes tous *non simulés*.

C'est ce qu'illustre magnifiquement Laurent BOYER en France, lorsqu'il cherche à identifier cette « *fraus* » qui serait visée par l'adage *fraus omnia corrumpit*⁴⁹⁷, cette fraude qui ferait ainsi « exception à toutes les règles », et qu'il oppose systématiquement à (de) la simulation :

« La fraude de l'adage [*fraus omnia corrumpit*] est tout autre. Elle est un mécanisme, un habillage juridique plus ou moins élaboré, qui se construit généralement en jouant d'un texte contre un autre. Voici le médecin à qui l'article 909 du Code civil interdit de recevoir les libéralités de son patient ; il épouse la personne à qui il a prodigué ses soins pour profiter de l'exception de parenté dont la jurisprudence fait profiter les conjoints ; voici le débiteur aux abois qui, pour prévenir la saisie de ses biens, fait donation de tels éléments de son patrimoine pour diminuer ou épuiser le gage de ses créanciers ; voici des jeunes gens qui vont se marier à l'étranger dans le but d'éluder la publicité requise par la loi française. En de semblables hypothèses, il n'y a pas création d'une apparence trompeuse. Dans la fraude simple tout est faux, ici tout est vrai, tout est réel et tout apparaît régulier : le médecin s'est marié, le débiteur a fait donation, les jeunes gens ont convolé. Et pourtant ! La ruse se fait ici particulièrement sournoise. Elle est manœuvre délibérée, machination ; elle consiste à se placer sous l'empire d'une règle de droit qui va neutraliser les conséquences juridiques défavorables de la situation initiale »⁴⁹⁸.

A défaut de *clausula generalis* sanctionnant pareille fraude dans notre Code civil, c'est alors à la maxime « *fraus omnia corrumpit* » que la doctrine et la jurisprudence civilistes rattachent la sanction de celle-ci (lorsqu'elle n'est pas déjà visée par une disposition légale *spécifique*⁴⁹⁹), en tous les cas en France⁵⁰⁰, mais aussi en Belgique pour ceux qui admettent l'existence d'une théorie de la « fraude (à la loi) », ce qui est discuté en droit *interne*, comme nous le verrons⁵⁰¹.

⁴⁹⁵ Le dictionnaire CORNU (*op. cit.*, p. 423) parle bien d'un « acte de mauvaise foi, de tromperie ou déloyauté ».

⁴⁹⁶ Voy. *supra* nos explications sur cette forme de « fraude fiscale » par « simulation » d'actes (à l'égard du fisc).

⁴⁹⁷ Voy., pour une étude récente de cet adage comme principe autonome ou mécanisme correcteur en droit privé, A. LENAERTS, *Fraus omnia corrumpit in het privaatrecht. Autonome rechtsfiguur...*, Bruges, Die Keure, 2013.

⁴⁹⁸ L. BOYER, « Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence », in *Bibliothèque de l'école des chartes*, 1998, t. 156, liv. 1, pp. 13-76, spéc. pp. 28-29. Voy. dans le même sens J. GHESTIN, G. GOUBEAUX, M. FABRE-MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^e éd., Paris, L.G.D.J., 1994, pp. 799-800.

⁴⁹⁹ Ex. : l'art. 1160 C.Civ. qui prévoit l'action paulienne contre les actes faits « en fraude des droits créanciers ».

⁵⁰⁰ Voy. notamment, sur cette maxime en droit français, la thèse majeure (et « éponyme ») de J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe 'fraus omnia corrumpit'*, Paris, Dalloz, 1957.

⁵⁰¹ Voy. *infra* les différentes positions épinglées sur cette controverse au sein de la doctrine belge privatiste.

139. Historiquement, pareille attitude de contournement astucieux ou artificieux des interdits ou commandements de la loi a toujours existé depuis l'origine du Droit, bien qu'elle n'ait pas toujours été conceptualisée et sanctionnée à travers la notion juridique de « fraude à la loi ». Ainsi le français José VIDAL, qui s'est essayé au siècle dernier à une théorie générale de cette fraude visée par l'adage susmentionné, observait que celle-ci « est aussi vieille que la loi », et que « de tout temps les citoyens ont exercé leur sagacité à tourner les lois, et loin de s'atténuer à l'époque présente, cet esprit de désobéissance semble au contraire se généraliser »⁵⁰².

Si le droit romain ne connaissait pas vraiment déjà de principe général sanctionnant la fraude à la loi, diverses acceptions de la notion de « *fraus* » y avaient toutefois bien émergé avant d'être plus nettement théorisées et classifiées par des glossateurs bartolistes au XIV^e siècle. C'est ainsi qu'à côté de la notion de « *fraus alterius* » (fraude aux droits d'autrui/des tiers, et notamment, aux droits des créanciers – « *fraus creditorium* » – voire du fisc – « *fraus fisci* »), avait été progressivement dégagée une notion de « *fraus legis* », consistant alors dans le fait de circonvenir la loi (« *circumvenire legem* ») sans la violer ou l'enfreindre directement⁵⁰³.

Tandis que la fraude *aux droits des tiers* suppose une « volonté de porter préjudice à une personne déterminée »⁵⁰⁴, la fraude *à la loi* serait davantage dirigée contre l'ordre juridique, en éludant une prescription (importante) jugée trop contraignante ou gênante et qui aurait normalement dû s'appliquer en l'espèce, à se fier, non plus à la lettre, mais à l'esprit du texte. Cette distinction entre *fraus legis* et *fraus hominis* (ou *fraus alterius*) sera toutefois relativisée plus tard par des auteurs français comme VIDAL, qui montreront que l'utilisation qui serait ici faite du système juridique pour en esquiver l'une de ses dispositions jugée contraignante/incommodante manifesterait aussi souvent la volonté de préjudicier autrui, si pas directement, alors au moins indirectement⁵⁰⁵.

Toujours est-il que, dans la foulée des bartolistes qui avaient déjà bien discerné l'hypothèse de l'acte « simulé », fictif, de celle de l'acte « frauduleux », réel⁵⁰⁶, BALDE, disciple italien de BARTOLE, affirmera l'idée d'une sanction de toute fraude, qu'elle soit dirigée contre autrui ou contre (l'esprit de) la loi: « *Interdum aliquid fit in fraudem legis et hominis tunc ipso non valet quod fit* : ce qui est fait en fraude de la loi ou d'autrui est inefficace de plein droit »⁵⁰⁷.

⁵⁰² J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe 'fraus omnia corrumpit'*, Paris, Dalloz, 1957, p. 1, se référant aux constats de G. RIPERT, *Le déclin du droit*, 1949, pp. 94 et s. Voy. aussi L. BOYER (« Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence », *op. cit.*, p. 23) qui voit dans la *Genèse* (III, 3 et XXVI, 27) le récit de premiers cas de ruses tendant à (faire) contourner des interdits ou extorquer des faveurs (quoique le second exemple évoqué se rapprocherait plus d'un cas de fraude par simulation, à distinguer du cas de fraude qui nous intéresse ici): « La fraude est de tous les temps. Elle était au commencement. Elle est, peut-être, née au paradis terrestre avec la manœuvre du serpent, le plus rusé des animaux des champs que Jéhovah a créés et qui, insidieusement, amène la femme à goûter au fruit de l'arbre du milieu du jardin. Rebecca revêtant Jacob des habits d'Esau et lui couvrant les mains de peaux de chevreaux pour qu'il obtienne, à la place de son fils premier né, la bénédiction d'Isaac n'est-elle pas la mère de toutes les fraudes des temps à venir ? ».

⁵⁰³ Voy., sur ces acceptions originelles ou historiques du concept latin de « *fraus* », J. VIDAL, *op. cit.*, p. 38.

⁵⁰⁴ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, *op. cit.*, 3^e éd., n° 173.

⁵⁰⁵ J. VIDAL, *op. cit.*, pp. 65 et s. ; J. GHESTIN et G. GOUBEAUX, *Traité*, *op. cit.*, pp. 732 et s., n°s 746-7.

⁵⁰⁶ H. COING, « Simulation und Fraus in der Lehre des Bartolus und Baltus », in *Festschrift Koschaker*, Weimar, 1939, t. III, pp. 402-419 (cité par L. BOYER, « Sur quelques adages : notes d'histoire... », *op. cit.*, p. 25).

⁵⁰⁷ BALDE, *Comment. Digeste*, 12, 2, 9, 5, tel que cité et traduit par J. VIDAL, *op. cit.*, p. 38.

Le jurisconsulte français CUJAS formulera au XVI^e siècle le même principe sous les termes de l'adage « *fraus semper excepta videtur* » (préfigurant l'adage « *fraus omnia corrumpit* »), et identifiera les deux éléments constitutifs essentiels de la fraude en question, à savoir, le résultat matériel du comportement frauduleux (« *eventum fraudis* ») et l'intention frauduleuse (« *consilium fraudis* »)⁵⁰⁸. Une théorie de la fraude à la loi se développera ainsi sous l'Ancien Droit en France comme une catégorie autonome, distincte des cas de violation directe de la loi ou de simulation « illicite » (lorsque celle-ci tend précisément à masquer une telle violation).

Cette théorie connaîtra alors des illustrations particulièrement symptomatiques avec le droit coutumier, en raison de la pluralité des coutumes et de la « territorialité » de leur application. Ainsi, voyait-on des individus se transporter d'un ressort coutumier à un autre juste pour y passer un acte qui aurait été nul sous l'empire de la coutume dont ils dépendaient initialement, autrement dit, pour échapper à telle interdiction connue dans le premier ressort et pas dans le second et/ou profiter de tel régime favorable institué dans le second et non dans le premier⁵⁰⁹.

Dans le cas d'époux normands installant leur domicile à Paris dans l'unique dessein d'adopter le régime de communauté que ne reconnaissait pas l'usage de Normandie, FROLAND dénonçait une manœuvre frauduleuse pour conclure à l'application aux fraudeurs du régime dotal de leur province d'origine⁵¹⁰.

Dans le cas d'époux transportant, pendant la dernière maladie de l'un d'eux, leur résidence sur le territoire d'une autre coutume pour profiter de ses dispositions plus favorables aux gains de survie, BOULLENOIS réservait le cas de la fraude pour excepter au principe de la compétence de la coutume du dernier domicile du défunt : « [...] Ce que nous venons de dire souffre une exception, à savoir le cas de fraude, qui est toujours à excepter, principalement entre conjoints ; et ce serait fraude si lors d'un transport du domicile l'un des deux conjoints était affecté d'une maladie dont indubitablement il dût bientôt décéder ; mais il en serait autrement si avec un changement effectif [c'est-à-dire non simulé] de domicile, il y avait [en outre] des raisons de convenance »⁵¹¹.

Dans le cas d'époux transférant leur domicile sur le territoire d'une coutume qui leur permet de se faire l'un à l'autre des donations *mobilières*⁵¹² qui leur étaient interdites par la coutume sous laquelle ils s'étaient mariés, POTHIER ne voyait alors quant à lui pas de fraude à la loi pourvu que le changement de domicile soit sincère : « Si deux parisiens mariés à Paris louent une maison à Noyon, y demeurent quelque temps, puis reviennent à Paris, la donation faite à Noyon n'est pas valable parce que le domicile n'a jamais cessé d'être celui de Paris dont la coutume est demeurée compétente. Mais si ces parisiens ont eu vraiment l'intention de fixer leur domicile à Noyon, et que cela paraisse parce qu'ils ont effectivement demeuré à Noyon pendant un temps très considérable, la donation est valable parce qu'elle est admise par la coutume de Noyon, seule compétente. Cela a lieu même si les époux n'ont transféré leur domicile à Noyon que dans la vue de pouvoir faire la donation qui était interdite à Paris, pourvu qu'ils aient eu véritablement l'intention d'y fixer leur domicile pour toujours. On ne peut pas dire que la translation du domicile, ni la donation soient faites en fraude à la loi »⁵¹³.

Ce faisant, comme le relèvera VIDAL, POTHIER confondait en l'occurrence simulation et fraude *stricto sensu* : « Ce qu'il entend par fraude à la loi, c'est la simulation ; il n'admet pas qu'un changement réel de domicile dicté par le motif unique de réaliser la donation interdite constitue une fraude »⁵¹⁴. Nous verrons d'ailleurs que cette assimilation des deux notions a encore été parfois prônée plus tard dans notre droit international privé moderne.

⁵⁰⁸ CUJAS, *Corpus iuris civilis justinianeae*, 1618, Comment. Dig., 50, 17, 79 (cité par J. VIDAL, *op. cit.*, p. 39).

⁵⁰⁹ Voy., sur ces premières applications dans l'ancien droit, L. BOYER, « Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence », in *Bibliothèque de l'école des chartes*, 1998, t. 156, liv. 1, pp. 13-76, spéc. p. 31.

⁵¹⁰ L. FROLAND, *Mémoires concernant la nature et la qualité des statuts*, Paris, 1729, t. I, pp. 251-260.

⁵¹¹ L. BOULLENOIS, *Traité de la personnalité et de la réalité des lois*, Paris, 1766, t. II, p. 55.

⁵¹² Ces donations étant régies par la coutume du domicile (et les *immobilières*, par celle de la situation du bien).

⁵¹³ POTHIER, *Traité des donations entre mari et femme*, chap. préliminaire, art. 2.

⁵¹⁴ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, pp. 51-52.

POTHIER livrait néanmoins au passage au XVIII^e siècle une très intéressante définition de la fraude à la loi qu'il ne semblât alors pas pouvoir appliquer à tous ces cas dans lesquels des sujets se rattachaient astucieusement mais réellement à l'application d'une autre coutume que celle dont ils devaient normalement relever initialement : « Une personne agit en fraude à la loi lorsque, demeurant sous l'empire de la loi, elle fait par des voies obliques quelque chose que la loi défend, quelque chose qui sans paraître contraire aux termes de la loi est opposé à son esprit. *'In fraudem legis facit, qui salvis verbis sententiam ejus circumvenit'*. Mais ce n'est rien faire en fraude à la loi que de se soustraire par une voie licite [et non simulée] à l'empire d'une loi positive et locale »⁵¹⁵.

A l'avènement du droit moderne, le *droit international privé* restera une « terre d'élection » pour l'application d'une théorie de la « fraude à la loi », celle-ci pouvant y être définie comme « l'éviction de la loi normalement applicable (jugée gênante) par un changement du point de rattachement de la règle de conflit applicable, en vue d'attribuer compétence à une autre loi moins contraignante »⁵¹⁶, ou encore, comme « l'utilisation volontaire de la règle de conflit par manipulation de l'élément de rattachement, afin d'échapper à une disposition impérative »⁵¹⁷. L'affaire « *Beauffremont* », jugée par la Cour de cassation française en 1878, en livrera ainsi une éclatante application et retentissante consécration en droit international privé moderne :

En l'espèce, la princesse de Beauffremont, de nationalité française, avait obtenu sa naturalisation auprès du Duché de Saxe-Altembourg à seule fin d'y faire prononcer son divorce (alors interdit en France), pour se remarier ensuite avec le prince Bibesco à Berlin. Considérant que « [...] la demanderesse avait sollicité et obtenu cette nationalité nouvelle, *non pas* pour exercer les droits et accomplir les devoirs qui en découlent, en établissant son domicile dans l'Etat de Saxe-Altembourg, *mais dans le but* d'échapper aux prohibitions de la loi française en contractant un second mariage, et d'aliéner sa nouvelle nationalité aussitôt qu'elle l'aurait acquise », la Cour de cassation française jugea alors *sans effet* la naturalisation obtenue en « fraude » de la loi française et déclara en conséquence *dépourvus de validité* en France le divorce et le remariage prononcés en Allemagne⁵¹⁸.

Cette jurisprudence fera bien apparaître les éléments constitutifs de la « fraude à la loi » en droit international privé (du point-de-vue de l'ordre juridique qui voudrait la neutraliser), à savoir : l'utilisation volontaire de règles de conflit de lois (dont découlait en l'occurrence l'application de la loi étrangère), par le biais d'un *moyen* plutôt artificieux (en l'espèce : l'acquisition de la nationalité étrangère après établissement d'un domicile juste « pour la cause »), dans l'unique *intention* d'échapper à la loi nationale contraignante (élément qui forme « le nœud du problème » comme l'écrivait BATIFFOL⁵¹⁹, mais qui peut se déduire de « l'artificialité » du procédé⁵²⁰).

Pour bien cerner les contours de la notion de fraude à la loi en droit commun, il faut étudier ci-après les diverses conceptions que s'en font des privatistes contemporains en droit comparé et, en particulier, celle du privatiste français VIDAL (*i*), avant de voir l'accueil qu'en font ou non la doctrine et la jurisprudence belges pour notre droit privé (interne et international) (*ii*).

⁵¹⁵ POTHIER, *Traité des donations entre mari et femme*, chap. préliminaire, art. 2.

⁵¹⁶ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Paris, P.U.F., Quadriges, 2004, p. 423

⁵¹⁷ B. AUDIT, *La fraude à la loi*, Bibliothèque de droit international privé, Paris, Dalloz, 1974, n° 3, citant FRANCESKAKIS, *Rép. Dalloz, Droit international*, v° *Fraude à la loi*, n° 6. A noter ici qu'on a pu dire que cette théorie « est plus admissible [en droit international privé] qu'en droit interne, car la loi interne n'ayant pas les moyens de se prémunir contre les possibilités des lois étrangères, elle peut sembler avoir besoin contre elles d'une particulière protection, tandis que, contre les possibilités qu'elle a ouvertes elle-même, il lui appartient de pourvoir à sa propre sécurité » (CARBONNIER, *Droit civil*, t. IV, n° 33, p. 117, cité par AUDIT, n° 35, p. 6).

⁵¹⁸ Cass. fr., Req., 18 mars 1878, *Sirey*, 1878, I, 193, et note LABBE (cité par J.-F. ROMAIN, *op. cit.*, p. 472).

⁵¹⁹ De cette jurisprudence qui avait « déclaré sans valeur en France, comme entaché de fraude à la loi, le divorce obtenu en Allemagne par une Française qui avait acquis la nationalité d'un Etat allemand dans l'intention exclusive d'échapper à la règle française de l'indissolubilité du mariage », BATIFFOL (*Traité*, 1970, n° 370) tirait que « l'intervention de cette notion implique : 1° l'utilisation volontaire des règles de conflit ; 2° l'intention de tourner la loi, *cet élément intentionnel est le nœud du problème*, il explique les contestations soulevées [...] ».

⁵²⁰ Voy. ainsi les précisions données *infra* sur l'application de cette théorie dans notre droit international privé.

(i) *La théorie de la fraude à la loi d'après VIDAL et les diverses conceptions en droit privé comparé*

140. Bien au-delà du seul contexte du droit international privé, le privatiste VIDAL a proposé au siècle dernier une « théorie générale » (en droit français) faisant très clairement ressortir les éléments constitutifs de la *notion* de fraude visée par l'adage *fraus omnia corrumpit*, et délimitant précisément la portée de la *sanction* fondée sur cet adage. Cet auteur décrivait ainsi les contours de l'hypothèse concernée: un sujet de droit veut se soustraire à l'exécution d'une règle juridique « obligatoire » – soit qu'elle prohibe un résultat qu'il veut atteindre, soit qu'elle lui prescrive une obligation à laquelle il ne veut s'astreindre – et qui est « efficacement sanctionnée » (il ne s'agit pas d'une *lex imperfecta*)⁵²¹ ; plutôt que d'enfreindre cette règle, le sujet va se la rendre inapplicable en tirant parti du fait que la loi n'interdit pas le résultat visé (convoité) – ou ne prescrit pas l'obligation concernée (rebutée) – « de façon absolue, mais en fonction de tel ou tel moyen, ou en exceptant tel ou tel cas »⁵²². Il en découle que « le sujet peut parvenir à écarter l'application d'une règle obligatoire gênante en se retranchant derrière une autre règle inconciliable [...] dont il réunit les conditions d'application », et qu'on peut alors se retrouver face à « des agissements qui aboutissent à *faire* ce qu'une règle obligatoire *interdit* ou à *ne pas faire* ce qu'elle *ordonne*, sans encourir les sanctions de sa violation »⁵²³.

Outre le cas classique précité du médecin qui épouse sa patiente durant sa dernière maladie pour échapper à l'interdiction qui lui est faite par la loi de recevoir de celle-ci des libéralités, en jouant de l'exception de parenté admise en jurisprudence, VIDAL épinglait aussi d'emblée l'exemple typique pré-évoqué (en droit international privé) d'époux français désireux de divorcer à une époque où cela n'était pas permis en France, qui se faisaient naturaliser dans un autre pays pour y divorcer conformément à la loi de ce pays, ce qui devait alors être reconnu en droit français compte tenu de la règle de conflit de lois rattachant la compétence en matière d'état des personnes à la loi nationale des intéressés⁵²⁴. A partir de ces deux illustrations bien connues en droit privé interne et international, VIDAL pouvait ainsi abstraire le problème de la « fraude (à la loi) » et théoriser le principe de sa répression dans la jurisprudence française :

« Dans ces deux types d'exemples, un résultat contraire au droit est atteint sans que soient encourues les sanctions de la violation de la règle qui l'interdit, car l'application même de cette règle se trouve écartée au profit d'une autre moins sévère. Dans tous ces cas, par le jeu d'une habile machination dirigée contre le caractère obligatoire d'une règle qui s'imposait à lui, le sujet de droit parvient au résultat interdit par cette règle. Et ce résultat contraire au droit se révèle inattaquable ; les sanctions qui assurent normalement le caractère obligatoire de la règle se révèlent impuissantes à l'empêcher de se produire. Le sujet de droit qui ne peut s'affranchir ouvertement du respect des règles juridiques peut-il ainsi éluder leur application ou leur exécution par la ruse ? C'est le problème juridique de la fraude.

⁵²¹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français...*, Paris, Dalloz, 1957, p. 3.

⁵²² J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, p. 5 et p. 178.

⁵²³ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, p. 3 et p. 5.

⁵²⁴ Voy., sur cet exemple, les références données ci-dessus relativement à la jurisprudence « *Beauffremont* ».

Les tribunaux n'ont jamais admis une telle possibilité. Il leur a paru impossible de tolérer que le caractère obligatoire de la règle juridique soit tenu en échec par la ruse, que l'autorité du Droit soit aussi impunément bafouée ; ils ont jugé nécessaire de tenir compte du trouble social qui résulterait de cette victoire de la déloyauté sur le Droit. L'autorité du Droit et le respect de la règle morale exigent une répression. [...] [Les tribunaux] affirment alors que « la fraude fait exception à toutes les règles » ; ils attribuent force légale à l'adage *Fraus omnia corrumpit*, et sont par cela conduits à construire un régime juridique de la fraude »⁵²⁵.

VIDAL observe ainsi que les tribunaux français voient dans la maxime *fraus omnia corrumpit* « un ultime remède destiné à priver d'effet l'agissement frauduleux », pour empêcher qu'il ne réussisse sans être sanctionné. Autrement dit, cette maxime « fonde seule la sanction d'une fraude contre laquelle toutes les armes de l'arsenal juridique ont été essayées sans succès »⁵²⁶, de même qu'elle constituait pour DESBOIS (un autre théoricien de la notion en France), « la dernière réserve que l'on fait donner lorsque la bataille semble sur le point d'être perdue »⁵²⁷.

Dans cette optique, VIDAL considère qu'il n'y a « fraude », au sens très précis de la théorie qu'il propose, que lorsque « le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif »⁵²⁸. Et si l'emploi de ce moyen parfaitement licite en soi a été dicté par la pensée frauduleuse d'éluder la règle obligatoire (qui était sinon applicable), comme « mobile unique ou déterminant » du ou des actes accomplis, alors les trois éléments constitutifs de la notion de fraude en question (déclenchant l'intervention de la maxime *fraus omnia corrumpit*) sont réunis : la règle éludée (objet de la fraude), l'intention frauduleuse et le moyen efficace⁵²⁹.

C'est donc bien sous l'angle de l'« efficacité » du moyen utilisé et de l'« inattaquabilité » du résultat atteint que cet auteur fait de sa fraude une « catégorie autonome », nettement distincte de l'hypothèse de la « violation » de la règle obligatoire concernée, comme il l'explique ici :

« Lorsqu'une règle obligatoire est assortie d'une sanction efficace, le sujet passif qui désire s'y soustraire ne le peut qu'en éludant son application même. Si en effet la règle demeure applicable sa sanction l'est également, et le résultat cherché ne sera pas atteint. Or la fraude ne pose problème que si elle réussit, c'est-à-dire si le résultat interdit par la règle se trouve atteint et inattaquable. Elle suppose donc la production d'un résultat interdit par une règle obligatoire sans que cette dernière soit violée, sans que les sanctions efficaces dont sa violation est assortie soient applicables »⁵³⁰.

Dans les exemples cités ci-dessus, le sujet a en effet éludé l'application de la règle obligatoire mais il ne l'a pas violée, donc les sanctions attachées à sa violation ne sont d'aucun secours (les libéralités reçues par le médecin et le divorce obtenu à l'étranger ne seraient pas « nuls »).

Ainsi donc, « fraude (à la loi) » et « violation de la loi » sont bien à opposer catégoriquement :

⁵²⁵ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., pp. 6-7.

⁵²⁶ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., p. 3.

⁵²⁷ H. DESBOIS, *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, Thèse, Paris, 1927, p. 293.

⁵²⁸ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., p. 208.

⁵²⁹ Sur ces trois éléments constitutifs de la notion chez VIDAL, voy. resp. pp. 63 et s.; pp. 110 et s.; pp. 148 et s.

⁵³⁰ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., pp. 177-178.

« Dans les deux cas sans doute on fait ce que la règle défend, ou on ne fait pas ce qu'elle ordonne, mais tandis que dans la violation on réalise ce résultat par un moyen qui tombe sous l'application de la sanction de la règle, dans la fraude au contraire le même résultat, ou un résultat équivalent, est atteint par l'emploi d'un moyen licite. La règle n'est pas violée : son application est éludée. Le sujet s'est adroitement soustrait à son application. [...] »

Si la seule interprétation du texte fraudé et de la volonté législative reste impuissante à déceler l'illicéité, si avec la fraude on sort ainsi du champ d'application proprement dit de la règle considérée, si pour donner sa solution le juge doit faire appel à d'autres sources du droit positif que la loi elle-même, il est démontré clairement que la notion de violation de la règle est insuffisante pour expliquer la sanction de la fraude, que cette dernière notion n'est pas englobée dans celle de violation de la règle, [mais] qu'elle constitue une catégorie juridique à part »⁵³¹.

Et c'est alors tout aussi logiquement que VIDAL prenait également le soin de séparer bien nettement la fraude en question de la « simulation *illicite* », celle qui serait ourdie contre l'application d'une règle obligatoire : celle-ci n'est alors « pas un moyen pour éluder la règle, mais pour en cacher la violation ; que le voile tombe et la réalité que l'on avait désiré cacher apparaît au grand jour sous son véritable aspect, transgressant la règle », tandis que « l'acte frauduleux au contraire est réel ; il s'étale même avec une certaine satisfaction, absolument imbu de sa correction ». Il s'ensuit que pour cet auteur, « il n'y a donc pas de simulation frauduleuse *stricto sensu* », c'est-à-dire de simulation qui tomberait sous le coup d'une théorie de la fraude à la loi distincte de celle de la simulation⁵³²; « il n'y a qu'une simulation *illicite* »:

« [...] Le recours à la notion de fraude est *inutile*, et même *inexact*, lorsqu'il existe d'autres motifs de déclarer inefficace le résultat considéré. La fraude est en effet réprimée en raison du trouble social causé par la victoire de la ruse et de la déloyauté sur le droit dont l'autorité se trouve bafouée. Le problème de la fraude ne se pose qu'*in extremis*, lorsqu'un résultat contraire au droit est atteint sans que soient encourues les sanctions de la violation de la règle qui l'interdit, ou du moins lorsque la mise en œuvre de ces sanctions ne permet pas d'attaquer ce résultat. La simulation *illicite* (ou dissimulation) lorsqu'elle existe supprime le problème de la fraude, ou plus exactement l'empêche de se poser. Il suffit en effet d'écarter la fiction, de faire apparaître la réalité, pour sanctionner la violation de la règle que l'on avait désiré cacher. Il est inutile de recourir à la théorie de la fraude »⁵³³.

Ainsi VIDAL pouvait affirmer l'autonomie de sa théorie à équidistance de deux positions plus extrêmes : *l'une* qui ferait de la théorie de la fraude à la loi une technique d'interprétation, en partant de l'idée qu'on ne saurait faire indirectement ce qu'il est permis de faire directement, et que donc il suffirait par une interprétation extensive de la loi d'appliquer la sanction prévue pour la violation de la règle (sans même avoir égard à un quelconque élément intentionnel)⁵³⁴; *l'autre* qui, à l'opposé, n'admettrait même pas qu'il puisse être question de fraude à la loi sans qu'il y ait simulation, comme c'était le cas des civilistes AUBRY et RAU, lesquels écrivaient:

« Tout ce que la loi ne défend pas ou n'ordonne pas reste abandonné au libre arbitre des particuliers. Ce que la loi n'a pas défendu est donc permis et chacun est maître de faire ou de ne pas faire ce qu'elle n'a pas commandé, [et] tout personne intéressée est admise à établir la *simulation* qui a pour but ou effet de faire *fraude à la loi* »⁵³⁵.

⁵³¹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, pp. 180-182.

⁵³² P. VAN OMMESLAGHE (« La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, p. 167) ne dit pas autre chose lorsqu'il parle de « simulation *frauduleuse* » (qui viserait à « éluder l'application d'une loi d'ordre public ou impérative qui devrait régir la convention réelle à la faveur d'une convention ostensible à laquelle cette loi [...] ne s'applique pas »), et qu'il écrit qu'en ce cas « il est inutile, et même inexact, de parler de fraude à la loi ».

⁵³³ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, p. 183.

⁵³⁴ Comme nous le verrons ci-après en épinglant certaines conceptions plus « objectivistes » de la fraude à la loi.

⁵³⁵ AUBRY et RAU, *Cours de droit civil français*, t. I, pp. 174 et 176 (et réf. art. 5 Décl. précédant Const. 1791).

Poursuivant sa théorie avec la plus grande cohérence, le même VIDAL précise alors la portée de la sanction qu'appelle la fraude telle qu'il la conçoit : celle-ci doit tout simplement être « privée d'efficacité » par le biais de « l'inopposabilité » des actes juridiques en cause (nonobstant l'absence de simulation), à l'égard de ceux dont la fraude aurait troublé les droits, de façon à pouvoir rendre applicable la règle obligatoire que la fraude aurait permis d'éviter :

« Les effets de la sanction de la fraude résultent de la fonction de cette théorie. Celle-ci tend à empêcher le résultat frauduleux de se produire. La fraude doit donc avoir pour effet sa propre inefficacité ; la règle obligatoire éludée par ruse doit demeurer applicable. Il n'est pas nécessaire d'aller plus loin et de se montrer plus sévère. La sanction est en effet déjà parfaitement proportionnée au but à atteindre. Et il ne faut pas oublier d'ailleurs que la fraude se réalise dans la grande majorité des cas par des actes objectivement réguliers et que l'on demeure ici, malgré l'idée sous-jacente de répression, sur le terrain du droit civil [par opposition du moins au droit pénal]. L'*inopposabilité* parvient à ce résultat. A la différence de la *nullité* qui aboutit à frapper l'acte vicié d'une efficacité totale, l'inopposabilité proportionne cette inefficacité au but à atteindre. Cette économie de moyen se manifeste sur deux plans différents. D'une part, en ce qui concerne les personnes à l'égard desquelles elle fonctionne, l'inopposabilité ne frappe l'acte frauduleux d'inefficacité qu'à l'égard des tiers qui pâtissent de la fraude. D'autre part, en ce qui concerne les effets même de l'acte frauduleux, l'inopposabilité n'atteint pas la totalité des effets de cet acte, mais seulement celui ou ceux d'entre eux qui consomment [...] la fraude »⁵³⁶.

C'est cette inopposabilité qui 'proportionne' la sanction à la seule neutralisation de la fraude, contrairement à la nullité qui serait trop *radicale* en risquant d'affecter des tiers qui n'auraient pas pâti de la fraude, voire trop *indulgente* pour les parties, en effaçant aussi les effets moins désirés (bien qu'acceptés) des actes juridiques passés par elles. C'est exactement ce qu'illustre BOYER en reprenant encore une fois l'exemple du médecin épousant sa patiente *in extremis* :

« A l'égard des victimes, l'inefficacité de la manœuvre frauduleuse se traduit par l'inopposabilité de son résultat. Toute personne victime d'une fraude, pose la première chambre civile, peut demander que l'acte frauduleux lui soit déclaré inopposable : les libéralités de la patiente pour le médecin sont inopposables à ses héritiers. [...] On doit bien noter que la sanction, qui n'est qu'exceptionnellement la nullité, n'atteint que le seul résultat contraire au droit ; il est inutile que l'adage frappe au-delà, puisqu'il a rempli son rôle en écartant le vice qui infectait l'opération. Il est bon de souligner, avec un auteur, combien l'inopposabilité, malgré son apparence de sanction partielle, peut être plus rigoureuse [ou proportionnée] que la nullité puisque, écartant le bénéfice de la fraude, elle en maintient l'instrument : le médecin restera marié avec sa patiente dont il ne recevra rien... »⁵³⁷.

A noter ici qu'en Belgique, KIRKPATRICK, lorsqu'il étudie les diverses applications du principe *fraus omnia corrumpit* dans la jurisprudence de notre Cour de cassation, relève lui aussi que « la sanction de la fraude à la loi, selon les partisans de cette théorie, est, en règle générale, l'inopposabilité de l'opération aux tiers », de sorte que « lorsqu'il s'agit d'une convention, cette sanction déroge à la règle selon laquelle les effets externes des conventions sont opposables aux tiers »⁵³⁸ (cf. le principe que nous avons exposé *supra* dans notre droit privé). L'auteur belge rappelle alors que pour VIDAL en France la fraude à la loi englobe celle *aux droits des tiers* car « même lorsque la fraude nuit aux tiers, elle est toujours dirigée contre une règle obligatoire [le cas échéant une convention] »⁵³⁹, tandis que lui préférerait, à l'instar de VAN OMMESLAGHE et même si ce n'est pas l'état de sa jurisprudence (cf. *infra*), que notre Cour de cassation limite l'application du principe '*fraus omnia...*' aux seules fraudes aux droits des tiers (comme lorsque, dans un arrêt précité du 19 mars 2004, elle avait dit qu'en vertu d'un tel principe « un acte frauduleux ne peut être opposé aux tiers [...], même en l'absence d'action paulienne sur base de l'art. 1167 C.Civ., [pour] empêcher le débiteur d'atteindre le résultat prohibé qu'il visait », dans un cas où une société avait été créée dans l'unique but d'échapper aux saisies-arrêts de l'Etat-*créancier*⁵⁴⁰).

⁵³⁶ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., pp. 393 et s., spéc. 440-441.

⁵³⁷ L. BOYER, « Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence », op. cit., p. 35.

⁵³⁸ J. KIRKPATRICK, « Les limites du champ d'application du principe '*fraus omnia corrumpit*' » (note sous Cass., 3 mars, 2011, *Pas.* 2011, 177), *R.C.J.B.*, 2012, pp. 19-40, spéc. p. 30. Voy. aussi, sur les conséquences de l'application d'un tel principe, A. LENAERTS, *Fraus omnia corrumpit in het privaatrecht*, op. cit., pp. 324 et s.

⁵³⁹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., pp. 69-70.

⁵⁴⁰ Cass., 19 mars 2004, *Pas.*, 2004, n° 157, déjà évoqué *supra* (parmi les exceptions au principe d'opposabilité).

141. La théorie de VIDAL est bien représentative de la tendance majoritaire « subjectiviste » qui prévaut dans les conceptions doctrinales et les applications jurisprudentielles de la « fraude à la loi » en France, où cette notion paraît essentiellement fondée sur *l'intention du sujet de droit* d'évincer une règle obligatoire (gênante) de son domaine normal d'application. Il nous faut toutefois aussi rendre compte ici des conceptions « objectivistes » qui ont cours dans la doctrine privatiste dominante notamment en Allemagne et aux Pays-Bas (et qui ont pu influencer certains des partisans de cette théorie en droit privé interne belge⁵⁴¹), où il ne peut être question de « fraude à la loi » s'il ne peut être établi que les agissements mis en cause heurteraient *l'objectif poursuivi par la règle éludée* si celle-ci n'était appliquée en l'espèce, autrement dit, pour reprendre la formule latine '*qui salvis verbis, sentitiam ejus circumvenit*', que ces agissements méconnaîtraient l'esprit du texte à défaut d'en violer la lettre. C'est l'idée qu'on se comporterait d'une façon qui serait certes conforme aux termes de la loi (en ce sens que la disposition qu'on voudrait éviter ne serait pas applicable *d'après son libellé*), mais contraire à son esprit (en ce sens que la disposition devrait s'appliquer *selon sa ratio legis*)⁵⁴².

Ainsi, le Néerlandais MEIJERS parle de « fraude à la loi » (« *wetsontduiking* ») lorsque par des actes réels on se réclame de l'application d'une règle (ou institution) de façon à déjouer celle d'une autre règle dont on frustrerait le but en aboutissant au fond à une situation qui serait pratiquement identique à celle visée ou prohibée par le texte de la règle circonvenue⁵⁴³. De même, pour la Néerlandaise KAKEBEEKE-VAN DER PUT, il y a « fraude à la loi » lorsqu'on tente de se mettre hors de portée d'une disposition légale impérative par le moyen d'actes juridiques licites en eux-mêmes, qui créeraient ou dont découlerait artificiellement une situation qui tomberait certes en dehors de l'hypothèse visée par le texte de la disposition, mais qui en différerait tellement peu (ou s'en rapprocherait tellement fort) que le *but* de la disposition éludée serait alors contrarié si celle-ci ne pouvait pas être appliquée en l'espèce⁵⁴⁴.

⁵⁴¹ Voy., notamment, J. MATTHYS, « La fraude à la loi », *J.T.*, 1955, pp. 541 et s. ; W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht, Algemeen deel* (t. I), *op. cit.*, pp. 202 et s., n^{os} 74 et s.

⁵⁴² Nous traduisons ici librement une formule synthétique de W. VAN GERVEN, *Beginselen...*, *op. cit.*, p. 202.

⁵⁴³ E.M. MEIJERS, « Misbruik van Recht en wetsontduiking », *Ann. dr. sc. pol.*, 1936-37, pp. 718-719. Nous adaptons (et complétons) ici librement les mots de l'auteur tels que cités par W. VAN GERVEN, *Beginselen...*, *op. cit.*, p. 202 : « [*Wetsontduiking is voorhanden wanneer*] "*door een handeling die zich aandient als toepassing van hetgeen bepaalde wetsvoorschriften veroorloven, desniettemin een rechtstoestand geschapen wordt, die praktisch gesproken volkomen gelijk is aan die welke door een ander wetsvoorschrift verboden wordt*". »

⁵⁴⁴ M. KAKEBEEKE-VAN DER PUT, *Wetsontduiking*, Antwerpen, Deventer, 1961, p. 136. Nous traduisons ici librement les mots de cet auteur tels que cités par W. VAN GERVEN, *Beginselen...*, *op. cit.*, p. 202 : « *Men poogt buiten toepassing van een dwingend wettelijk voorschrift te blijven door middel van op zichzelf geoorloofde handelingen, waardoor op gekunstelde wijze een toestand in het leven wordt geroepen, die weliswaar valt buiten de omschrijving van een door een dwingend wettelijk voorschrift voorziene toestand maar zo weinig van die toestand afwijkt, dat doel en strekking der wet zouden worden verijdeld, indien het ontweken wettelijk voorschrift ten aanzien van de verrichte handelingen buiten toepassing zou blijven*". »

De telles conceptions de la théorie de la « fraude à la loi » tendent alors à la rapprocher de questions d' « interprétation », voire d'application de la loi par « analogie ». C'est ainsi que LIGEROUPOULO, le seul auteur français tenant d'une approche objectiviste de la fraude à la loi, allait jusqu'à parler de « fraude à la loi *sans fraude* », pour viser « une violation *indirecte* de loi dont la sanction se déduit de la volonté même du législateur », cette sanction consistant alors dans l'interprétation extensive de la règle en cause pour l'appliquer au cas d'espèce⁵⁴⁵.

Dans la même veine, la doctrine majoritaire en Allemagne semble considérer avec TEICHMANN que la théorie de la fraude à la loi (« *Gesetzesumgehung* ») émerge plutôt au problème des lacunes de la loi, et donc qu'elle relève, au-delà même de la démarche d'interprétation (qui s'arrête là où l'analogie commence)⁵⁴⁶, du « perfectionnement du droit » (« *Rechtsfortbildung* »)⁵⁴⁷. Cette analyse « objectiviste » qui assimile la fraude à la loi à une violation de l'esprit de la loi indépendamment d'une intention frauduleuse est d'ailleurs corroborée en Allemagne par le rattachement formel de cette notion au § 134 du *BGB* qui prévoit la *nullité* de l'acte juridique contrevenant à la loi, alors que, comme on l'a vu, la sanction en France serait plutôt l'*inopposabilité* de l'acte frauduleux (dès lors que l'hypothèse de la « fraude à la loi » y est bien distinguée de celle la « cause illicite »)⁵⁴⁸.

Or, si l'on voit la *fraude* (à la loi) comme une « catégorie autonome » de la *violation* de la loi, elle ne peut être ramenée à un problème d'interprétation, et il ne peut donc en être question dans le cas où les méthodes d'interprétation admissibles permettraient de considérer la règle en question comme étant bien applicable sur la base de la volonté qu'elle exprime. En effet, si l'on tient l'activité interprétative pour la « recherche du contenu de la volonté législative »⁵⁴⁹, l'on doit bien admettre avec VIDAL qu' « il ne saurait être question d'interpréter une volonté inexistante », tandis que « le problème de la fraude ne se pose que si le législateur ne l'a pas prévu »⁵⁵⁰ (parce qu'en l'occurrence il n'a ou n'aurait pas pu l'anticiper ou l'imaginer). C'est pourquoi l'intention frauduleuse du sujet s'avère si déterminante dans la théorie telle qu'elle se conçoit et s'applique en France (à tel point que VIDAL écrit que sans elle « la répression de la fraude n'a plus d'objet »⁵⁵¹), mais aussi dans une certaine mesure aux Pays-Bas (où, parmi les « *toepassingsvereisten* » de la théorie – en droit privé comme en droit fiscal –, on requiert l'« *ontduikingsoogmerk* » à côté de la référence aux « *doel en strekking* » de la loi)⁵⁵².

⁵⁴⁵ A. LIGEROUPOULO, *Le problème de la fraude à la loi*, Aix, 1928, n° 25 et p. 181. Voy. aussi pp. 87-88 : « tout porte à croire que le législateur n'a pas entendu tolérer les dérogations indirectes de même qu'il n'aurait pas souffert, s'il les avait prévus, les résultats immoraux atteints à la faveur de textes trop rigides ; il n'a pas pu méconnaître que les procédés indirects minent l'autorité des lois, et d'autre part il a été trop souvent inspiré par l'idée de justice pour en avoir accepté le sacrifice à un respect excessif de sa volonté [...] ».

⁵⁴⁶ Voy. *supra* nos considérations sur « l'interprétation » des lois en général (et des lois fiscales en particulier).

⁵⁴⁷ A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, Göttingen, Schwartz, 1962 (dont le caractère « dominant » de la position est encore souligné par M. BENECKE, *Gesetzesumgehung im Zivilrecht, Lehre und praktischer Fall im allgemeinen und internationalen Privatrecht*, éd. Mohr Siebeck, coll. Jus Privatum, vol. 94, 2004, p. 22).

⁵⁴⁸ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, pp. 333 et s.

⁵⁴⁹ F. GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 2^e éd., 1919, t. I, p. 265 et pp. 301-302.

⁵⁵⁰ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, pp. 181-182.

⁵⁵¹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, p. 120.

⁵⁵² M. KAKEBEEKE-VAN DER PUT, *Wetsontduiking*, *op. cit.*, pp. 113-118; E.M. MEIJERS, « Misbruik van Recht en wetsontduiking », *op. cit.*, pp. 718 et s. (cités par VAN GERVEN, *Beginselen...*, *op. cit.*, pp. 206-207).

(ii) L'accueil mitigé de la théorie en droit privé interne vs. en droit international privé en Belgique

142. *Quid* alors de la conception et/ou de la réception d'une théorie de la « fraude à la loi » en droit privé interne en Belgique ? La question est aujourd'hui encore controversée en doctrine. Plusieurs auteurs comme RENAULD, MATTHYS ou VAN GERVEN⁵⁵³ ont jadis plaidé en faveur de l'existence d'une telle théorie dans notre droit civil pour empêcher qu'on parvienne, par des manœuvres astucieuses impliquant des actes juridiques réels et licites en eux-mêmes, à se soustraire indirectement à l'application de règles impératives normalement applicables⁵⁵⁴.

VAN OMMESLAGHE, qui n'est pas favorable à l'admission et à l'application d'une telle théorie dans notre droit privé (interne), observe – pour mieux critiquer ensuite cette théorie – que « la fraude à la loi supposerait, selon les partisans de ce concept, les conditions suivantes : 1° une *disposition* légale d'ordre public ou impérative (et même, selon certains : une convention) qui prohibe un résultat précis destiné à régir la situation en cause ; 2° l'utilisation d'un *moyen* en apparence licite et en tout cas non simulé permettant d'arriver au résultat prohibé (certains parlent ici de moyen 'efficace') ; 3° un élément *intentionnel* consistant essentiellement dans le but d'atteindre le résultat prohibé à l'aide du moyen 'artificieux' [...] ». Le même auteur relève encore que certains caractérisent de façon particulière le *moyen licite* pour que la fraude à la loi soit retenue : « il faut qu'il soit *artificieux, déloyal* ou *immoral* »⁵⁵⁵.

VAN OMMESLAGHE critique alors l'imprécision des critères suggérés par les partisans de la théorie de la fraude à la loi (en droit privé interne) pour faire le départ entre l'habileté *licite* et la manœuvre *frauduleuse*, notamment là où il s'agirait de mesurer « le degré d'astuce ou d'artifice » de la construction juridique mise en place (comme le suggère DESBOIS⁵⁵⁶), sinon d'apprécier la « moralité » du procédé utilisé (s'agissant de voir s'il tend à permettre d'éluder une règle que l'on avait « le devoir *moral* de respecter », comme le préconise RIPERT⁵⁵⁷), ou encore d'avoir égard à la « déloyauté » de ce procédé (comme le propose RENAULD⁵⁵⁸), sans parler de discerner ce qui est normal et anormal pour identifier cette « règle normalement applicable qui eût régi la situation donnée, n'était l'utilisation du moyen astucieux »⁵⁵⁹.

⁵⁵³ J.-G. RENAULD, « Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiée spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge », *Ann. dr. sc. pol.*, 1955, pp. 205 et s. ; J. MATTHYS, « La fraude à la loi », *J.T.*, 1955, pp. 541 et s. ; W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht, Algemeen deel, op. cit.*, n° 74. MATTHYS et VAN GERVEN se réfèrent notamment respectivement aux conceptions objectivistes du français LIGEROUPOULO et des néerlandais MEIJERS et KAKEBEEKE-VAN DER PUT (cités *supra*).

⁵⁵⁴ Cf. les premières définitions que nous avons données *supra* de la notion à l'entame de notre présentation.

⁵⁵⁵ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, fraude à la loi », *R.C.J.B.*, 1976, 342-3.

⁵⁵⁶ H. DESBOIS, *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, Thèse, Paris, 1927, pp. 53 et s.

⁵⁵⁷ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations juridiques*, 3^e éd., n° 176.

⁵⁵⁸ J.-G. RENAULD, « Considérations sur la théorie de la fraude à la loi... », *op. cit.*, pp. 228 et 229.

⁵⁵⁹ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, fraude à la loi », *op. cit.*, pp. 346-7.

Le privatiste belge ajoute, au soutien de son hostilité envers une telle théorie, que « l'examen de la jurisprudence permet de constater que les cas d'application de ce concept [de fraude à la loi] sont extrêmement rares en définitive et l'étude de la doctrine en confirme le caractère flou et incertain dès lors qu'il est soigneusement distingué de la *simulation frauduleuse*, de la *fraude aux droits des tiers* et de l'*abus de droit* »⁵⁶⁰, et que « si l'on écarte toutes les solutions qui s'expliquent par d'autres institutions aux contours bien précis, et notamment toutes celles qui se résolvent par la fraude aux droits des tiers, par la simulation ou par l'abus des droits, on s'aperçoit en définitive que la théorie de la 'fraude à la loi' *interne*⁵⁶¹ demeure tellement marginale et incertaine qu'elle ne nous paraît pouvoir être admise dans notre droit positif »⁵⁶².

Nous avons déjà souligné précédemment la proximité évidente entre ces deux mécanismes correcteurs du droit que sont les notions d'« abus de droit » et de « fraude à la loi », l'un et l'autre sanctionnant des comportements *a priori* licites qui « dégénèrent » en raison des circonstances particulières (en termes d'*intention* sous-jacente, de *moyen* mis en œuvre ou de *résultat* atteint) qui caractérisent l'usage des droits ou des procédés et/ou des lois invoqués : la *première* sanctionne l'exercice d'un droit en raison des conditions singulièrement dommageables de cet exercice pour autrui (à l'aune des critères de l'intention exclusive de nuire à autrui, de l'absence d'intérêt pour soi-même, voire encore de la disproportion entre le préjudice causé à un tiers et l'avantage recherché par le titulaire du droit)⁵⁶³, là où la *seconde* ressortirait davantage du droit *objectif* en sanctionnant l'utilisation d'un procédé objectivement licite de la technique juridique en vue d'atteindre un résultat prohibé par une disposition d'ordre public ou impérative de la loi interne, à la faveur de l'application artificieuse d'une autre disposition⁵⁶⁴.

Quant à la notion de « fraude aux droits des tiers », que certains auteurs français assimilent à la « fraude à la loi » dans l'adage « *fraus omnia...* », VAN OMMESLAGHE plaide pour maintenir la distinction de cette fraude car « contrairement à la 'fraude à la loi', [elle] correspond à une réalité assez facile à définir et à cerner, d'ailleurs souvent proche des hypothèses dans lesquelles il est fait application de la théorie de l'abus de droit; dans nombre de cas, soit la loi, soit la jurisprudence, sanctionne le comportement de personnes qui accomplissent des actes dans des conditions telles qu'elles auraient dû s'en abstenir en raison du *préjudice* en résultant pour des tiers »⁵⁶⁵.

⁵⁶⁰ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, fraude à la loi », *op. cit.*, p. 343.

⁵⁶¹ L'auteur réserve ainsi l'existence de la théorie en droit international privé (*op. cit.*, p. 337, note 150 et p. 346).

⁵⁶² P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, fraude à la loi », *op. cit.*, p. 346.

⁵⁶³ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, fraude à la loi », *op. cit.*, pp. 335-336.

Au moment d'envisager la notion de fraude à la loi, l'auteur rappelle ainsi les conceptions qui se sont affrontées sur la notion d'abus de droit (pp. 338-339) : « Si la théorie de Josserand avait pu emporter la conviction et s'il était démontré que tous les droits, à l'exception d'un petit nombre de droits discrétionnaires, se définissent par rapport à une fin sociale et économique précise, la théorie de la fraude à la loi deviendrait à coup sûr inutile ; elle serait absorbée par la théorie générale de l'abus de droit dont elle ne se serait qu'une application particulière. En effet, par définition même, l'utilisation d'un droit ou d'une liberté en vue d'atteindre un résultat que le législateur interdit par ailleurs au nom de l'ordre public doit nécessairement être considérée comme incompatible avec les buts pour lesquels ce droit ou cette liberté ont été attribués à leur titulaire. Toute utilisation d'un droit à cette fin serait alors abusive au sens où Josserand l'entendait. [...] Mais nous avons considéré que l'explication téléologique de l'ensemble des droits subjectifs ne peut être retenue et que, en dehors des 'droits fonctions' (pour lesquels donc il n'est nul besoin d'une théorie de la fraude à la loi), il existe un nombre considérable de droits ou de libertés qui constituent des prérogatives dont l'individu peut user sans devoir rendre compte des fins poursuivies – cet usage ne devenant illicite que de manière exceptionnelle, par exemple en cas d'abus de droit. Faut-il, pour ces droits et libertés, retenir, outre la théorie de l'abus de droit, celle de la fraude à la loi ? ».

⁵⁶⁴ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude au droit des tiers et fraude à la loi », *op. cit.*, p. 341, n° 20.

⁵⁶⁵ P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude au droit des tiers et fraude à la loi », *op. cit.*, p. 339, n° 19 (résumant et relativisant la distinction formulée par MEIJERS, *op. cit.*, p. 703., et reprise par VAN GERVEN, *op. cit.*, n° 76). Voy. aussi, sur la parenté entre les deux notions, J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, *op. cit.*, p. 470 (qui parle de « possibilités de recoupement total ou partiel ») ; A. LENAERTS, *Fraus omnia corrumpit in het privaatrecht*, *op. cit.*, pp. 369 et s. (qui évoque ces deux mécanismes par rapport au principe *fraus...*) ; P.-A. FORIERS, « Aspects de l'abus de droit en droit civil », in

De façon plus nuancée, d'autres spécialistes de notre droit privé belge contemporain, comme ROMAIN⁵⁶⁶ ou bien FORIERS⁵⁶⁷, concèdent toutefois un certain espace d'existence pour une théorie de la « fraude à la loi (interne) » en Belgique aux côtés de ces autres notions voisines, observant notamment que le problème de la fraude à la loi se pose lui indépendamment du constat d'un préjudice chez des tiers isolés, et qu'on ne peut nier que la jurisprudence de notre Cour de cassation a parfois admis que des juges se soient penchés sur cette question (et cela, même quand on élimine ces affaires « parasites » où la Cour a utilisé la terminologie « fraude à la loi » alors qu'il était plutôt question de « cause illicite » ou de « simulation illicite »)⁵⁶⁸.

Ainsi, par deux arrêts rendus en 1971 et 1975 dans des affaires similaires, notre Cour suprême n'avait pas censuré le juge du fond là où il s'était demandé si les parties n'avaient pas agi en « fraude à la loi » en concluant des conventions d'occupation précaire sur des biens destinés à un usage *commercial* (dans un cas) et *agricole* (dans l'autre cas) et qui auraient pu/dû relever respectivement des législations impératives sur les baux commerciaux ou sur le bail à ferme.

Dans l'arrêt du 30 avril 1971, la Cour décide que « le jugement constate souverainement en fait, en se fondant sur les clauses du contrat et sur les circonstances dans lesquelles il a été conclu, que l'intention commune des parties fut, sans aucune pensée de fraude à la loi, de n'établir sur le bien dont l'usage était consenti qu'un droit d'occupation précaire, à l'exclusion de tout bail commercial [...], et que dès lors qu'il admet légalement que la convention liant les parties n'est pas un bail commercial et qu'elle a été conclue sans aucune pensée de fraude à la loi, le jugement décide aussi légalement que cette convention ne tombe pas sous l'application de la loi du 30 avril 1951 sur les baux commerciaux, nonobstant le caractère impératif de cette loi »⁵⁶⁹.

Dans l'arrêt du 27 juin 1975, la Cour décide que « [...] le caractère impératif de la législation sur le bail à ferme ne peut faire obstacle à ce que le juge constate que les parties ont eu l'intention commune de prendre certaines mesures entre héritiers copropriétaires, en attendant l'aboutissement des opérations de liquidation et de partage, dans le but d'assurer une bonne entente et une exploitation normale de l'entreprise agricole de leurs parents et, dès lors, sans aucune intention de frauder la loi [...] »⁵⁷⁰.

Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux, op. cit., pp. 106-107 (qui cite P. MARCHAL, *Principes généraux du droit*, 2^e éd., coll. R.P.D.B., Bruxelles, Bruylant, 2014, n° 334 : « Si fraude à la loi il y a, ne faut-il pas considérer qu'il ne s'agit que d'une variante de l'abus de droit, étant un abus du droit objectif ? La sanction frappant la fraude à la loi serait en un certain sens comparable à celle de l'abus de droit, en ce qu'elle ne consisterait pas en l'annulation de l'acte litigieux, mais en l'application de la loi que cet acte a voulu éluder »).

⁵⁶⁶ J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé, op. cit.*, pp. 487 et 493. Il n'empêche que cet auteur se pose toutefois la question de la pertinence de la théorie de la fraude à la loi eu égard à la liberté contractuelle de l'individu (p. 459) : « *A priori*, le principe général de liberté individuelle, qui fonde le principe d'autonomie de la volonté à la base des actes juridiques, devrait être le garant d'une liberté première des sujets de droit, leur permettant de choisir, en toute habileté, les régimes légaux et réglementaires qui sont les moins contraignants et les moins coûteux pour eux. *A fortiori*, il en va ainsi quand le choix de l'utilisation de la loi favorable n'est pas directement dommageable à autrui, quand l'avantage retiré ne s'exerce pas au détriment d'un autre sujet de droit précis. Pourrait-on encore parler de fraude dans ces hypothèses [...] ? ».

⁵⁶⁷ P.-A. FORIERS, « Aspects de l'abus de droit en droit civil », *op. cit.*, pp. 108-109. Cet auteur semble prôner une approche objectiviste là où il écrit : « Il ne faut pas exagérer la difficulté qu'il peut y avoir à cerner le caractère « artificiel » ou non du mécanisme mis en place. Il suffira, à mon sens, de rechercher si, en fait, celui ou ceux qui l'ont mis en place se sont véritablement placés dans une situation différente (fût-elle proche) de la situation prohibée en sorte que si le législateur avait imaginé ce mécanisme, il l'aurait expressément prohibé. Dès lors qu'il se confirmerait, en outre, que le *but* du système mis en place est précisément d'aboutir à ce résultat, il y aura fraude à la loi avec pour conséquence que la loi 'fraudée' sera appliquée ».

⁵⁶⁸ Voy. sur ces arrêts J.-F. ROMAIN, *op. cit.*, pp. 488 et 490-492 ; P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.*, p. 345.

⁵⁶⁹ Cass., 30 avril 1971, *Pas.*, 1971, I, pp. 781 et s.

⁵⁷⁰ Cass., 27 juin 1975, *Pas.*, 1975, I, pp. 1049 et s.

En admettant à chaque fois, sous l'angle du contrôle de légalité, que la décision attaquée ait pu exclure la notion de « fraude à la loi » à défaut d'élément intentionnel en l'espèce, la Cour semble bien reconnaître au moins implicitement l'existence de la théorie de la fraude à la loi. C'est aussi ce qu'elle a fait dans un arrêt plus récent du 14 novembre 2005, où il était question d'un mécanisme qui avait permis d'attribuer, en toute transparence vis-à-vis des pouvoirs publics, des indemnités à des travailleurs prépensionnés du secteur sidérurgique en difficulté qui échappaient à la retenue de cotisations de sécurité sociale. La Cour avait rejeté le moyen dirigé contre l'arrêt d'appel qui avait notamment écarté toute fraude à la loi en relevant que le système mis en place n'avait pas eu pour but de contourner des dispositions d'ordre public :

« Attendu que la fraude à la loi requiert un élément intentionnel étant l'intention de frauder la loi impérative ou d'ordre public [et] que par les motifs que reproduit le moyen, l'arrêt constate qu'à aucun moment les défenderesses n'ont eu la volonté, en recourant à la novation, d'échapper au prélèvement de la retenue... »⁵⁷¹.

143. On peut alors aussi évoquer ici la fortune que la notion de « fraude à la loi » a connue en droit *international privé* dans la jurisprudence de notre Cour de cassation avant son introduction dans notre Code de droit international privé, quoique cette jurisprudence ait encore pu prêter le flanc à de « incestueuses » confusions avec l'hypothèse d'une simulation du « facteur de rattachement » permettant de déclencher l'application de la « règle de conflit »⁵⁷². C'est ainsi par un arrêt du 28 juin 1979 que notre Cour suprême est censée avoir reconnu l'application de cette théorie en cette matière singulière, dans une affaire (« *Audi-N.S.U.* ») où une entreprise allemande et une entreprise belge avaient conclu un contrat de concession exclusive de vente dont une clause prévoyait que la convention s'exécuterait en Allemagne (et ce à seule fin d'éluder l'application de la loi belge sur la résiliation unilatérale des concessions de vente exclusive), alors qu'en réalité les obligations, du moins dans le chef du distributeur, devaient et allaient plutôt s'exécuter en Belgique. Notre Cour de cassation décida que la Cour d'appel avait justifié légalement sa décision basée sur la « fraude à la loi », en considérant que « la clause [...] déterminant le lieu d'exécution de l'obligation, avait pour objet de *simuler* un élément d'extranéité contraire à la réalité des choses, et que la demanderesse avait eu pour but d'écarter par un *artifice* la loi belge normalement applicable, au profit d'une loi étrangère »⁵⁷³.

⁵⁷¹ Cass., 14 novembre 2005, *Pas.*, 2005, n° 592.

⁵⁷² Pour rappel, en cette matière particulière où la fraude à la loi est parfois vue de façon autonome (BATIFFOL, *Droit international privé*, 5^e éd., t. I, n^{os} 370 et s. ; FRANCESKAKIS, *Encycl. Dalloz, Droit international*, v^o *Fraude à la loi*, n° 6 ; R. VANDER ELST, *Conflit de lois, Rép. prat. dr. belge*, Compl. II, n° 217), celle-ci présente en tous les cas la singularité de faire intervenir une règle de conflit pour rendre applicable une loi différente de celle qui devrait normalement régir la situation ou l'opération, là où en droit interne c'est une disposition de la loi interne qu'on rend artificiellement applicable à la place d'une autre disposition de la même loi interne qui aurait normalement dû s'appliquer (B. AUDIT, *La fraude à la loi, op. cit.*, n^{os} 539-541).

⁵⁷³ Cass., 28 juin 1979, *Pas.*, 1979, I, 1260, et concl. proc. gén. E. KRINGS; *R.C.J.B.*, 1981, pp. 332 et s., et notre critique R. VANDER ELST citées ci-dessous (ainsi que les autres commentaires aussi cités ci-dessous).

Plusieurs commentateurs avaient alors pointé l'équivocité sémantique de cet arrêt, là où il parle en l'espèce du fait de « simuler » l'élément d'extranéité *et* du fait d'user d'un « artifice » pour écarter l'application de la loi « normalement » applicable⁵⁷⁴, ce qui paraît alors appliquer à la fois la notion juridique de « simulation » et celle *a priori* distincte de « fraude à la loi »⁵⁷⁵.

Le Professeur VANDER ELST s'était lui-même emparé de cette ambiguïté de l'arrêt en question pour proposer de réduire l'intervention de la notion de fraude à la loi en droit international privé (belge) aux seuls cas où une règle de ce droit international est utilisée pour rattacher une situation à l'application d'une loi nationale (étrangère) alors que l'élément d'extranéité ne serait en l'occurrence « pas sincère, pas loyal, pas vrai »⁵⁷⁶. *A contrario*, le même auteur, soucieux d'évacuer au maximum la référence à un élément intentionnel dans la théorie de la fraude à la loi en droit international privé (de peur que l'approche subjectiviste ne crée un véritable « univers juridique concentrationnaire »⁵⁷⁷), plaidait pour qu'on laisse jouer en la matière le « primat de liberté » dès lors qu'il n'y aurait pas simulation de l'élément d'extranéité permettant l'application de la règle de conflit :

« Le citoyen peut revendiquer le droit d'échapper à sa loi nationale qui ne lui convient pas, et le résident à la loi de son domicile, en utilisant, même 'expertement', les règles de droit international privé. Les contractants peuvent volontairement, dans le but d'écarter les lois qu'ils ne désirent pas voir appliquer, choisir la loi applicable à leur contrat international. La seule condition est qu'ils n'utilisent pas de tromperie, qu'ils créent des éléments d'extranéité réels et invoquent, pour user de leur liberté, des vérités et non des mensonges – c'est-à-dire en fin de compte qu'ils ne tirent pas argument d'éléments d'extranéité *simulés* ». Autrement dit, « lorsque les parties, sans simulation, même avec l'intention de déterminer la loi applicable soit au fond, soit à la compétence, utilisent 'astucieusement' les règles de conflit de lois ou de juridictions, mais sans tromperie, sans simulation, c'est-à-dire en créant volontairement un élément d'extranéité vrai dans l'intention d'éluder la loi qui aurait été normalement applicable sans lui », il n'y aurait qu'habileté licite non sanctionnable au titre de fraude à la loi⁵⁷⁸.

Un arrêt ultérieur de la Cour de cassation du 21 juin 2001 avait encore semblé confirmer cette idée que la fraude à la loi en droit international privé s'assimilerait à la « simulation » d'un élément d'extranéité. Dans cette affaire où il était question de contrats de concession entre des sociétés belge et italienne qui avaient été renouvelés chaque année pour un an pendant sept ans, et qui prévoyaient systématiquement une clause attributive de compétence aux tribunaux italiens, la Cour avait décidé « qu'en excluant ainsi que l'élément d'extranéité justifiant l'élection par les parties d'un for étranger soit *simulé*, l'arrêt attaqué justifie légalement sa décision qu'il n'y a *pas de fraude à la loi* et que la clause litigieuse peut sortir ces effets »⁵⁷⁹.

⁵⁷⁴ R. VANDER ELST, « Arbitrabilité des litiges et fraude à la loi en droit international privé », *R.C.J.B.*, 1981, pp. 347 et s. ; X. DIEUX, « Le contrat : instrument et objet de dirigisme... ? », *J.B.*, 1990, pp. 289-290 ; P. VAN OMMESLAGHE, « Examen de jurisprudence », *R.C.J.B.*, 1986, pp. 125 et s.

⁵⁷⁵ Or, à notre avis, en cette matière comme ailleurs (et notamment en droit fiscal), il faudrait toujours voir, derrière l'usage du terme « artifice », l'évocation de quelque chose d'*autre* ou de *plus large* qu'une « simulation » au sens strictement civiliste, la critique d'une construction juridique bien réelle mais dont on voudrait contrer certains des effets. J.-F. ROMAIN (*Théorie critique du principe général de bonne foi...*, *op. cit.*, p. 475) plaide lui pour que le verbe « simuler » soit pris ici dans le sens, non pas de la notion juridique précise de « simulation », mais plutôt d'une évocation de l'artifice ou de la ruse caractéristique de la « fraude à la loi ».

⁵⁷⁶ R. VANDER ELST, « La fraude à la loi en droit international privé », in *Mélanges en hommage au professeur Jean Baugniet*, Service auxiliaire des revues notariales, 1976, p. 798.

⁵⁷⁷ R. VANDER ELST, « La fraude à la loi en droit international privé », *op. cit.*, p. 794.

⁵⁷⁸ R. VANDER ELST, « Arbitrabilité des litiges et fraude à la loi en droit international privé », *R.C.J.B.*, 1981, pp. 357-358 et p. 359.

⁵⁷⁹ Cass., 21 juin 2001, *S.A. Performances c/ Ducati Motor S.P.A.*, R.G. n° C.99.0398.F. Voy. également, dans le même sens, J. SACE, C. STORK et A. PATERNOSTER, « La loi nationale face aux structures patrimoniales étrangères », *Rev. not.*, 2000, pp. 234 et s., spéc. pp. 238-239 et les réf. citées en notes 18 à 23.

Il est pourtant désormais bien acquis *aussi* en droit international privé, en Belgique comme en France, que « simulation et fraude sont deux notions distinctes ; la première est déjouée simplement lorsque la réalité est établie : il faut s'attacher exclusivement à celle-ci »⁵⁸⁰. Si les deux notions coexistent en la matière, ce sont donc plutôt des « faux-amis », comme l'écrit le Professeur WAUTELET, qui fait remarquer que « pour combattre la simulation, point n'est besoin de la fraude à la loi ; dès lors qu'une simulation est constatée, le jeu normal de la règle de conflit de lois peut prendre le dessus ; l'application ordinaire de la règle de rattachement suffit [ici] à contrer la tentative de fraude [par simulation de l'élément de rattachement] »⁵⁸¹.

Si la « fraude à la loi » du droit international privé ne peut ainsi être confinée ou assimilée à l'hypothèse de la « simulation » de l'élément d'extranéité (autrement dit, l'internationalisation *fictive* d'une situation *a priori* purement interne, créant de toutes pièces un « conflit de lois »), il faut alors considérer qu'elle vise toute « manipulation », à la faveur d'une manœuvre habile voire artificieuse, d'un élément du raisonnement conflictuel, qu'il s'agisse classiquement de toucher au *facteur* de rattachement (par ex. : acquisition d'une autre nationalité, déplacement d'un bien meuble), ou bien encore, d'influencer la *catégorie* de rattachement pour déclencher l'application d'une autre règle de rattachement (comme dans la célèbre affaire « *Caron* » en France, où une personne avait vendu un immeuble dont elle était propriétaire en France à une société dont elle était actionnaire majoritaire aux Etats-Unis, et ce, afin que sa succession pour cet immeuble soit régie par la loi américaine, en devenant une succession « mobilière », régie non pas par la loi de situation du bien, mais bien par celle du dernier domicile du défunt⁵⁸²)⁵⁸³.

C'est bien cette conception large qui a été retenue par notre Code de droit international privé adopté en 2004, dans la règle dite anti-« fraude à la loi » qu'il contient en son article 18, lequel dispose que « pour la détermination du droit applicable en une matière où les personnes ne disposent pas librement de leurs droits, il n'est *pas tenu compte* des faits et des actes constitués *dans le seul but* d'échapper à l'application du droit désigné par la présente loi »⁵⁸⁴.

⁵⁸⁰ P. MAYER et V. HEUZE, *Droit international privé* , 11^e éd., L.G.D.J., 2014, p. 194, n° 279.

⁵⁸¹ P. WAUTELET, « La fraude en droit patrimonial international : le cas des successions internationales », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux* , Limal, Anthemis, 2015, pp. 292-293.

⁵⁸² Cass. fr., 1^{ère} ch. civ., 20 mars 1985, *Rev. crit. Dr. Int. Priv.* , 1986, p. 66, et note Y. LEQUETTE.

⁵⁸³ C'est aussi cette vision large de la fraude à la loi que retient le droit international privé français quand on l'y définit comme pouvant affecter « un élément quelconque du raisonnement par lequel le juge applique la règle de conflits de lois » (P. MAYER et V. HEUZE, *Droit international privé* , 11^e éd., L.G.D.J., 2014, p. 194, n° 280).

⁵⁸⁴ A noter ici qu'en parlant de « droit désigné par la présente loi », la rédaction de la disposition a permis de vider une vieille querelle, en ce sens que le mécanisme ne se limite pas à protéger la seule application de la loi belge, contrairement à l'« exception d'ordre public » prévue à l'article 22 du Code. Ainsi, comme le résume Patrick WAUTELET (*op. cit.* , p. 290), « si l'ordre public vise effectivement à protéger les valeurs fondamentales du for, la fraude à la loi a [quant à elle] comme vocation de protéger l'intégrité du raisonnement conflictuel ».

La notion de fraude à la loi ainsi reçue dans notre droit international privé codifié conserve ici une dimension subjectiviste, quoique certains aient voulu l'en débarrasser. Mais l'intention frauduleuse en cause ne se présume pas ; elle doit être démontrée à partir d'un ensemble d'éléments matériels objectivement identifiables, qui soient suffisamment circonstanciés, pertinents et concordants (comme, par exemple, l'ancienneté de la résidence habituelle ou de la localisation d'un bien, ou bien encore les circonstances d'acquisition d'une nationalité)⁵⁸⁵.

Voilà donc cernée à grands traits cette théorie de la « fraude à la loi », telle qu'elle pouvait se concevoir en droit privé (dans ses diverses variantes et dans son opposition systématique à la figure de la « simulation »), et qui n'aurait ainsi connu de véritable réception dans notre droit positif qu'en droit international privé (puisque cela reste controversé en droit privé interne). Reste alors à voir dans quels termes une ou des théorie(s) dite(s) de la « fraude à la loi » a/ont néanmoins pu être invoquée(s) ou convoquée(s) par une certaine doctrine sur le terrain de notre droit fiscal, avant d'y être révoquée(s) par la jurisprudence de notre Cour de cassation.

⁵⁸⁵ P. WAUTELET, « La fraude en droit patrimonial international... », *op. cit.*, pp. 306-307. Le même auteur remarque aussi (p. 315) qu'il n'est « pas impossible pour une autorité de procéder à une appréciation en finesse des comportements d'un ou de plusieurs parties pour en déduire quelle était la nature de l'intention qui animait ces parties », et rappelle à titre d'illustration, que « dans le domaine des mariages dits simulés, une jurisprudence abondante démontre que les cours et tribunaux sont capables de percer le mystère entourant certains actes les plus intimes des personnes concernées afin d'identifier l'esprit qui animait ces personnes ».

b) La convocation et la révocation d'une/de théorie(s) de la « fraude à la loi » en droit fiscal

144. La théorie de la « fraude à la loi », qui avait donc été plutôt conçue pour le droit privé, a pu aussi être *convoquée* sur le terrain de notre droit fiscal, en étant *évoquée* explicitement dans les thèses de certains auteurs de doctrine fiscalistes (i), avant d'être catégoriquement *révoquée* par notre Cour de cassation telle qu'elle avait été *invoquée* par l'administration fiscale belge. Comme nous le verrons, c'est bel et bien en *condamnant* ainsi l'application d'une telle théorie dans notre droit fiscal que notre Cour de cassation est alors censée y avoir *consacré* de façon générale le principe dit du droit de « choisir la voie la moins imposée » (ii).

Nous verrons toutefois par la suite, lorsque nous évoquerons les « équivalents fonctionnels » de notre dispositif légal anti-abus fiscal aux Pays-Bas et en France, que l'admission d'un principe similaire à celui du « libre choix de la voie la moins imposée » n'a pas empêché dans ces deux pays la jurisprudence du *Hoge Raad* néerlandais (dès 1926) et celle du Conseil d'Etat français (en 1981) d'admettre une certaine théorie de la « fraude à la loi » en matière fiscale (qui, en France, sera par la suite intégrée expressément dans la procédure légale de répression de l'« abus de droit » telle que codifiée à l'article L. 64 du Livre des Procédures Fiscales et modifiée en 2008).

Historiquement, le rejet de toute notion de « fraude à la loi » appliquée à la matière fiscale s'inscrit dans une tradition séculaire remontant à l'Ancien Droit coutumier (en France)⁵⁸⁶, telle que la rapportent des auteurs feudistes qui proclamaient déjà la licéité du « choix de la voie moins imposée » dans un souci de protection contre l'arbitraire des impôts seigneuriaux.

DUMOULIN écrivait ainsi que « les sujets sont libres de choisir, entre plusieurs manières de contracter, celle qui est la moins productrice de droits féodaux, parce que la *seule fraude* dont puisse se plaindre le seigneur est la *simulation*. En effet, aucune restriction n'est imposée par la loi ou par la coutume à la libre volonté des contractants. Les droits ne sont établis que sous la condition de l'existence d'un contrat déterminé ; si ce contrat n'est pas réalisé, les droits ne peuvent être exigés »⁵⁸⁷.

GUYOT résumait aussi la doctrine de ses devanciers comme suit : « Le seigneur doit prouver la fraude. Il doit prouver *'aliud actum quam scriptum'*. Ce n'est pas assez de prouver qu'il y a fraude entre les contractants, en ce que, prenant la voie droite et simple, ils auraient payé des droits ; pourvu qu'ils aient pris naturellement et réellement la voie du contrat qui les affranchit des droits, pourvu que l'acte présenté soit réellement tel qu'il est conçu, quoique cet acte n'ouvre pas les droits, cela n'est *pas fraude* : 1) parce qu'ils sont soumis aux coutumes et que les coutumes ont assujéti aux droits certains actes, et en ont affranchi d'autres ; 2) parce que les seigneurs ne doivent pas gêner la liberté des contractants, quoiqu'ils perdent leurs droits. Il suffit que l'acte qui leur est présenté soit en effet un tel acte : *plus valere quod agitur quam quod simulate concipitur* »⁵⁸⁸.

MERLIN s'exprimait encore en ces termes, à propos des droits féodaux (sur les ventes) : « La *seule fraude* dont la preuve soit permise au seigneur et sur laquelle il puisse s'appuyer, est la *simulation* du contrat. Il doit prouver que le contrat qu'on lui présente n'est pas celui que les parties ont *in veritate* et *in effectu* passé ; car s'il y avait véritablement échange ou donation, le seigneur aura beau crier à la fraude, et que l'acte naturel par où les parties pouvaient se lier ou contracter était la vente et qu'elles n'ont passé à l'échange ou à la donation que pour le frauder, il ne doit pas être écouté si véritablement les contractants ont fait un échange ou une donation ». MERLIN ajoutait alors que « toutes ces décisions s'appliquent d'elles-mêmes aux droits d'enregistrement »⁵⁸⁹.

⁵⁸⁶ Voy., sur cette tradition coutumière sous l'Ancien droit, J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., pp. 44 et s. ; Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, op. cit., pp. 33 et s. ; Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, op. cit., pp. 134 et s.

⁵⁸⁷ DUMOULIN, *Coutume de Paris*, Art. 33, Glose I, n° 104, et Glose II, n° 19.

⁵⁸⁸ GUYOT, *Traité des fiefs*, t. III, § 3.

⁵⁸⁹ MERLIN, *Répertoire*, v° *Fraude*.

Toutes ces considérations émises à propos des *droits féodaux* ont continué de s'appliquer ensuite de la même façon aux *droits d'enregistrement*, comme en témoignaient les premiers spécialistes de ces impôts en France, qui faisaient à leur tour valoir la liberté contractuelle ainsi que l'exigence de « légalité stricte » qui encadrerait déjà ces impôts (non pas/plus parce qu'ils seraient « odieux », mais bien pour les rendre compatibles avec le droit de propriété)⁵⁹⁰.

CHAMPIONNIERE et RIGAUD professaient ainsi pour les droits d'enregistrement la même doctrine que celle qui avait cours avant eux : « Les lois fiscales actuelles, comme les anciennes coutumes, laissent les parties libres dans le choix du contrat qui doit les engager ; nulle part le tarif n'a désigné celui qu'elles seraient obligées de passer ; comme les profits seigneuriaux, les droits d'enregistrement ne sont établis que sous la condition d'un événement déterminé qui est l'existence d'un certain contrat ; si le contrat n'existe pas, le droit n'est pas dû »⁵⁹¹.

Quant à PILON, il enseignait : « la règle du libre choix du procédé le moins onéreux trouve sa justification, à la fois dans le principe de la liberté des conventions, inscrit dans l'article 1134 du Code civil, et dans cette considération que le droit fiscal étant comme le droit pénal un droit strict, les redevables sont dans la légalité irréprochable lorsqu'ils font ce qui n'est pas défendu, quel que soit le motif pour lequel ils l'ont fait »⁵⁹².

A cette doctrine *unanime*, correspondait alors en France, tout au long du XIX^e siècle, une jurisprudence *constante* des tribunaux civils et de la Cour de cassation dans le domaine de ces impôts « indirects » (droits d'enregistrement et droits de succession ou mutation par décès)⁵⁹³, bien avant que la question de la fraude à la loi ne rebondisse sur le terrain des impôts directs avec la jurisprudence créative du Conseil d'Etat français au dernier quart du XX^e siècle⁵⁹⁴.

Deux premiers arrêts significatifs de la Cour de cassation française au milieu du XIX^e siècle déclaraient ainsi, l'un (au sujet d'une renonciation à succession faite pour éviter un droit de mutation par décès) qu'« on ne saurait voir une fraude dans l'exercice régulier d'une faculté légale ; que, des circonstances particulières de la cause, il n'apparaît pas qu'on ait cherché à dissimuler un acte pour se soustraire au droit du fisc »⁵⁹⁵, et l'autre que « l'exercice légitime d'une faculté ne saurait être considéré comme une fraude à la loi, lors même qu'il aurait pour objet et pour résultat d'affranchir des droits de mutation »⁵⁹⁶. Et à la fin du XIX^e siècle, un jugement du Tribunal de Toulouse avait répété la même idée sous ces termes : « celui qui se borne à user d'une faculté légale, à l'effet non de se soustraire au paiement d'un droit définitivement acquis mais d'empêcher ce droit de naître, ne commet pas de fraude et fait au contraire un acte parfaitement licite »⁵⁹⁷.

Et en Belgique, on rappellera ici qu'au début du XX^e siècle, plusieurs décennies avant que la Cour de cassation ne vienne elle-même trancher la question, l'Avocat général JANSSENS avait déjà semblé fermer la porte à toute théorie de la « fraude à la loi » en matière fiscale, en ramenant alors la discussion à la seule question de l'existence ou non d'une « simulation » :

« Il n'est jamais permis de frauder tandis qu'il est loisible aux parties intéressées d'éviter la perception du droit en ne se plaçant pas dans les conditions qui en justifient l'application. Mais ce qui n'est pas admissible, c'est qu'on se procure les avantages d'une situation déterminée sans en supporter les charges »⁵⁹⁸.

⁵⁹⁰ Voy. à cet égard l'évolution des conceptions philosophiques de l'impôt que nous avons retracée *supra*, notamment en lien avec le droit individuel de propriété.

⁵⁹¹ CHAMPIONNIERE et RIGAUD, *Traité des droits d'enregistrement*, 2^e éd., t. I, n° 97.

⁵⁹² PILON, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, t. I, n° 725bis.

⁵⁹³ Cf. le partage de compétence entre les juridictions judiciaires et administratives en France en matière fiscale.

⁵⁹⁴ Voy. *infra* l'exposé que nous ferons des grands arrêts du Conseil d'Etat français rendus sur cette question.

⁵⁹⁵ Cass. fr., 2 mai 1849, *Dalloz périodique*, 1849, I, 132.

⁵⁹⁶ Cass. fr., 24 avril 1854, *Dalloz périodique*, 1854, I, 157.

⁵⁹⁷ Trib. Civ. Toulouse, 27 janvier 1894, *Sirey*, 1896, 2, 53, et note WAHL.

⁵⁹⁸ Avis de l'Avocat Général E. JANSSENS précédant l'arrêt Cass., 18 juin 1908, *Pas.*, 1908, I, 257 (cité *supra*).

(i) La convocation de théories de la fraude à la loi en droit fiscal en des termes inadmissibles

145. Des voix se sont pourtant élevées en doctrine au siècle dernier, en France et en Belgique, pour importer des théories de la ‘fraude (à la loi)’ en droit fiscal. Ce fut notamment le cas des auteurs LEROUGE (français) et SCAILTEUR (belge), dont il nous faut revisiter les critères proposés pour comprendre pourquoi ceux-ci ne pouvaient être retenus et/ou ont été combattus.

Nous avons déjà évoqué la conception que LEROUGE se faisait de la notion de « fraude » en droit fiscal, en y englobant à côté d’une « fraude de fait » une « fraude d’intention », et nous avons alors critiqué cette conception si elle revenait à *nier* toute distinction entre la notion d’ « évitement licite de l’impôt » et le délit pénal de « fraude fiscale »⁵⁹⁹, l’une et l’autre supposant bien par hypothèse l’existence d’une intention d’échapper à l’impôt. Supposons maintenant que cette « fraude d’intention » ait en réalité été envisagée par cet auteur comme une catégorie autonome de la fraude fiscale *pénalement* sanctionnée, plutôt en tant que limite à la seule efficacité *fiscale* du procédé juridique licite employé par le contribuable. En ce sens, après avoir concédé le « droit » pour le contribuable d’aménager son patrimoine et ses affaires de façon à donner le moins possible prise à l’impôt, LEROUGE réservait l’hypothèse où le contribuable « abuserait » de ce droit eu égard à l’intention sous-tendant le procédé utilisé :

« Le contribuable ne fait nullement un acte illicite ou apparent [simulé]. Il ne se met nullement en contravention avec la loi fiscale. Il a, au contraire, accompli un acte réel, un acte justement légal. Il importe donc de rechercher dans quelle intention il l’a accompli. Si le procédé est en effet irréprochable, le but poursuivi peut être illicite »⁶⁰⁰.

Partisan d’une conception purement « morale » de la fraude en question, il proposait alors de caractériser celle-ci à partir du critère de la « volonté consciente, délibérée et primordiale de frustrer le Trésor »⁶⁰¹. Mais là encore, cette proposition ne pouvait être suivie, puisqu’elle ruinerait le droit *a priori* reconnu au contribuable de choisir de poser tel acte plutôt que tel autre dans l’intention (même principale) d’éviter l’impôt, si cette thèse permettait ainsi au fisc de neutraliser les effets de ce choix sous le *seul* prétexte qu’il serait fait dans cette intention⁶⁰². Sans parler du caractère quelque peu inapproprié du critère de la volonté de frustrer le Trésor, probablement inspiré du critère de l’intention de nuire propre à l’abus de droit en droit civil, alors que le contribuable est animé ici bien plus par l’idée de s’avantager que de préjudicier autrui, même si l’avantage qu’il recherche implique corrélativement le préjudice du Trésor⁶⁰³.

⁵⁹⁹ Voy. *supra* notre présentation de la *summa divisio* entre les notions de « fraude fiscale » et « évvasion fiscale » et notre critique des anciennes conceptions « englobantes » de la seconde par la première (en doctrine française).

⁶⁰⁰ G. LEROUGE, *Traité de la fraude en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 101, n° 55, p. 120, n° 59 et pp. 122-123, n° 62.

⁶⁰¹ G. LEROUGE, *Traité de la fraude en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 139 et s., n° 68.

⁶⁰² Voy., pour une même critique, Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, *op. cit.*, p. 163.

⁶⁰³ Sans compter les dommages pour d’autres contribuables (comme nous l’avons vu *supra*), qui verraient l’impôt augmenter pour compenser la perte du Trésor et/ou leurs conditions de concurrence commerciale viciées.

Plus intéressante semblait alors la définition d'un autre auteur français fiscaliste, MORANGE, pour qui « la fraude à la loi désigne, dans un sens plus technique, les moyens et combinaisons juridiques qui, licites en eux-mêmes, se trouvent néanmoins employés dans le but d'obtenir un résultat ne concordant pas avec les intentions du législateur »⁶⁰⁴. Ainsi était ajouté au critère subjectif de LEROUGE un élément plus objectif tenant dans la circonstance que l'impôt évité ne devrait (normalement) pas l'être eu égard aux intentions (connues) du législateur fiscal ; or, nous verrons plus loin qu'un tel élément « objectif » est désormais notamment requis dans les dispositifs généraux « anti-abus » qui sont aujourd'hui en vigueur en France et en Belgique⁶⁰⁵.

Le même MORANGE regrettait alors à la moitié du siècle dernier que pareille théorie de la fraude à la loi n'ait pas (encore) été reçue dans la jurisprudence fiscale en France, estimant – à rebours de l'argument de la doctrine majoritaire – que les multiples fictions ou présomptions introduites dans la législation fiscale en dérogeant à des notions, institutions ou qualifications du droit commun (pour contrer l'usage « impropre » qui en serait fait dans certains montages ciblés) seraient bien plus insécurisantes pour les contribuables que la théorie qu'il défend :

« Le rejet de la notion de fraude à la loi présente les plus grands inconvénients sur le plan pratique pour les contribuables *eux-mêmes*. Mise en présence de ces 'habiles' applications de la loi, et devant le refus de la jurisprudence d'en assurer la sanction, l'administration n'hésite pas à recourir à la voie législative toutes les fois où une fissure se révélait dans la digue fiscale. De là, toutes ces dispositions fiscales, édictant en particulier des présomptions irréfragables qui bouleversent parfois les principes du droit commun. C'est dans la multiplication de telles présomptions, bien plutôt que dans la franche admission en droit fiscal de la fraude à la loi que se révèle, pour les particuliers, ce danger d'oppression fiscale que paraissent craindre certains »⁶⁰⁶.

146. En Belgique, c'est le haut fonctionnaire de l'administration fiscale Camille SCAILTEUR (alors directeur général de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines) qui avait défendu l'application d'une théorie de la « fraude à la loi » dans notre droit fiscal⁶⁰⁷. Cet auteur mobilisait notamment l'exemple de la jurisprudence du *Hoge Raad* néerlandais qui avait admis dès 1926 une application de la *fraus legis* en matière fiscale, dans une affaire où, pour « tourner » une fiction du Code néerlandais des droits de succession selon laquelle les biens cédés-transmis par le défunt à ses parents sont réputés faire partie de l'actif successoral (et être recueillis à titre de legs) si le défunt s'est réservé un usufruit *jusqu'à son décès*, un contribuable astucieux s'était alors réservé un usufruit jusqu'à son décès *moins trois jours*⁶⁰⁸.

⁶⁰⁴ G. MORANGE, « L'interprétation des lois fiscales », *Rev. Sc. Lég. Fin.*, 1951, p. 649.

⁶⁰⁵ Voy. *infra* notre examen du dispositif anti-« abus fiscal » en droit belge et sa comparaison entreprise avec ses « équivalents fonctionnels » en droits français et néerlandais.

⁶⁰⁶ G. MORANGE, « L'interprétation des lois fiscales », *Rev. Sc. Lég. Fin.*, 1951, p. 652.

⁶⁰⁷ Cette thèse amorcée dans un premier article (« La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, pp. 289 et s.) a surtout été développée ensuite dans l'article « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, pp.177 et s.

⁶⁰⁸ *H.R.*, 26 mai 1926, *Nederlandse Jurisprudentie*, 1926, p. 723 (connu sous le nom de « *drie dagen arrest* »). Voy. aussi d'autres arrêts du *Hoge Raad* néerlandais que nous analyserons *infra* sur la *fraus legis* en droit fiscal.

Le *Hoge Raad* néerlandais avait alors jugé que, bien qu'une des conditions d'application du texte légal faisait défaut (à savoir : la réserve d'usufruit *jusqu'au décès* du cédant), la situation juridique créée en l'espèce se rapprochait tellement de celle visée par le texte légal que c'eût été méconnaître « le but et la tendance de la loi »⁶⁰⁹ que de ne pas traiter, pour l'établissement de l'impôt successoral, l'acte ainsi accompli *in fraudem legis* comme l'acte visé par la loi⁶¹⁰. Si SCAILTEUR jugeait l'exemple « éclairant », il voyait toutefois dans la jurisprudence citée l'expression d'une conception « objective » de la fraude à la loi, et rappelait alors que « selon l'opinion la plus répandue en doctrine et en jurisprudence, il ne suffit pas, pour frauder la loi, de faire naître une situation de fait ou un état de droit semblables à ceux que considère le texte légal », car « un élément subjectif est également nécessaire : c'est l'intention frauduleuse ». Et celle-ci, précisait-il, consiste non pas « dans la [seule] volonté de faire échec à la loi », ni « dans la simple mauvaise foi », mais bien « dans le dessein concerté d'évincer la loi de son domaine naturel [d'application]⁶¹¹ et dans la volonté *primordiale* de soustraire à son application une convention ou un engagement qui devrait *absolument* y être soumis »⁶¹².

A cette notion « subjective » de fraude à la loi qu'il voulait voir appliquer en matière fiscale, SCAILTEUR reconnaissait en réalité une certaine dimension *morale*, fondée sur l'idée de « la violation d'un devoir [moral] » (comme le suggérait le privatiste français RIPERT⁶¹³), d'où l'intérêt pour ce juriste belge d'avoir pré-identifié les contours d'un « devoir moral fiscal »⁶¹⁴, auquel on pourrait bien avoir manqué sans pour autant avoir formellement violé la loi fiscale. S'il admettait donc bien que l'appréciation de l'existence d'une telle fraude à la loi reposerait nécessairement sur un « jugement de valeur »⁶¹⁵, SCAILTEUR considérait qu'il fallait voir une « manœuvre *déloyale* », constitutive de « fraude à la loi du point-de-vue *moral* comme sur le plan *juridique* », dès lors que la combinaison juridique (non simulée) utilisée pour exploiter l'imperfection des textes légaux s'avérerait n'être qu'un « *stratagème* forgé par le redevable pour se soustraire à une disposition légale sous couleur d'en observer la lettre »⁶¹⁶.

⁶⁰⁹ C'est ainsi que SCAILTEUR traduit lui-même les mots néerlandais « *doel en strekking van de wet* ».

⁶¹⁰ Nous étudierons *infra* les conditions d'application précises de cette théorie jurisprudentielle aux Pays-Bas.

⁶¹¹ Cette volonté devant être « le ressort moteur de l'acte incriminé », comme le disait DESBOIS (*op. cit.*, p. 50).

⁶¹² C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, p. 186.

⁶¹³ D'après cet auteur, pour qui l'expression « fraude à la loi » n'a de sens que si on lui donne une portée morale (PLANIOL et RIPERT, *Traité pratique de droit civil français*, 1^{ère} éd., t. VI, n° 347), il fallait ainsi opérer une subtile (mais décisive) distinction : « frauder la loi n'est pas en écarter l'application par un moyen légal, c'est en éluder l'observation dans les cas où on avait le devoir de la respecter » (G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, 3^e éd., n° 176, p. 356). Et c'est ce dessein *immoral* qui rendrait alors l'acte/le procédé *illicite*.

⁶¹⁴ Devoir qu'on peut alors rappeler (*a minima*) ici comme étant l'obligation personnelle qu'a chaque membre de la collectivité politique de concourir au « bien commun » *pour sa part* telle que celle-ci est déterminée par la loi.

⁶¹⁵ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, 1959, n° 20079, p. 187.

⁶¹⁶ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 300.

SCAILTEUR ne voulait nullement remettre en cause la légitimité de principe du droit pour le contribuable d' « aménager ses affaires [de façon à] échapper à un impôt en ne se plaçant pas dans les conditions qui en justifient la perception », et c'est pourquoi il s'opposait fermement à la vision de LEROUGE qui tendait à réputer comme faits *in fraudem legis* tous « actes par lesquels les contribuables cherchent d'une manière *délibérée* à frustrer le Trésor d'un impôt en profitant des lacunes, des facilités ou des conséquences imprévues des lois fiscales »⁶¹⁷. Cette faculté qu'il ne déniait pas au contribuable, SCAILTEUR considérait néanmoins qu'elle devait être exercée « en restant dans la loyauté juridique », ce qui à ses yeux n'est plus le cas quand le contribuable « use de *stratagèmes* pour esquiver l'impôt en tournant la loi » et, ainsi, « manque à son *devoir fiscal* » qui lui paraît être « une obligation sociale tout aussi impérieuse que celles que la jurisprudence a voulu faire respecter en appliquant [ailleurs] la théorie de la fraude à la loi ». L'auteur identifiait par là un espace pour une notion de « fraude à la loi » appliquée au droit fiscal à côté de l'hypothèse d'une « simulation » prohibée à l'égard du fisc :

« Il y a du reste entre le souci de chercher à ne supporter que les charges fiscales que l'on est tenu d'assumer et l'intention frauduleuse une différence de degré qui équivaut à une différence essentielle. Certes, les contribuables qui tournent la loi ou rusent avec elle dans l'intention de la frauder posent des actes sérieux et non déguisés qui produisent au point de vue civil tous les effets attachés à leur nature. Mais ce n'est pas seulement par des actes simulés que l'on peut commettre une fraude, même en droit fiscal, c'est également par des actes objectivement corrects qui sont accomplis dans le but *principal* d'évincer une disposition légale à laquelle on aurait dû *normalement* se soumettre »⁶¹⁸.

Avec une telle théorie, cet auteur prétendait ainsi « sauvegarder pleinement dans son exercice *légitime* le droit pour le contribuable de choisir la voie la moins imposée, tout en réprimant l'*abus* caractérisé qui peut en être fait, abus qui consiste dans l'usage *immoral* de ce droit ». Considérant que le « droit de choisir la voie la moins imposée » est, comme tout autre droit, susceptible d'abus, et estimant, à l'instar de JOSSERAND, DESBOIS ou encore DEMOGUE, que la fraude à la loi ne serait au fond qu'un genre d'abus de droit⁶¹⁹, il soutenait alors que les « critères habituels » de la fraude à la loi ne seraient pas moins utilisables en matière fiscale :

⁶¹⁷ C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, pp. 297-298. On peut encore reproduire ici la critique sévère que SCAILTEUR faisait de la position de LEROUGE (telle que nous l'avions évoquée *supra*) : « Condamner des actes légalement corrects parce qu'ils ont comme ressort la volonté des parties d'éviter une imposition, ce n'est rien de moins que nier le droit de se placer en dehors des conditions requises pour la perception de l'impôt. Car, même lorsqu'ils usent légitimement de ce droit, les redevables veulent se soustraire à une obligation fiscale. Et ils n'ont pas pour cela une pensée frauduleuse, pas plus que ceux qui, pour ne pas être imposés ou pour l'être moins, laissent leurs capitaux improductifs, s'abstiennent d'exercer leur profession quand leurs revenus ont atteint un niveau déterminé, etc.

Sans contredit, il y a une différence de *degré* entre la simple recherche de la voie la moins onéreuse et le dessein prémédité de tourner la loi en rusant avec les textes, mais ce n'est pas une différence de *nature*. En tout cas, une méthode consistant à pénétrer les intentions subjectives des parties, à scruter leurs mobiles, pour apprécier la validité des actes qu'elles rédigent, ne peut qu'échouer ».

⁶¹⁸ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, pp. 188-189.

⁶¹⁹ L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité*, 1^{ère} éd., p. 347, note 3 ; H. DESBOIS, *La notion de fraude à la loi (...)*, *op. cit.*, pp. 53 et s. ; R. DEMOGUE, *Traité des obligations en général*, t. VII, n° 1138.

« Il y a là comme ailleurs la possibilité de déceler l'intention frauduleuse qui distingue la fraude à la loi de l'habile application des textes légaux. Cette intention frauduleuse, qui ne se confond avec la conscience qu'a le contribuable du dommage qu'il cause au Trésor en échappant à l'impôt, les *manœuvres* et *machinations* auxquelles il a eu recours la révèlent ; les *expédients* qu'il a employés pour passer par-dessus la loi la dévoilent »⁶²⁰.

147. Ainsi donc, dans la théorie « subjectiviste » et « moraliste » proposée par SCAILTEUR, l'élément essentiel qu'est cette intention frauduleuse à caractériser chez le contribuable doit « s'extérioriser » à travers les « subterfuges » ou « artifices » dont il se sert pour évincer la loi fiscale⁶²¹, « ourdir un complot contre elle » sous couleur d'en observer la lettre, et il appartiendrait alors au juge (et non au fisc) d'apprécier « si le degré de machination dans la manœuvre mise au point par le contribuable pour se dérober à l'impôt sans heurter directement le texte légal est suffisant pour faire apparaître son intention de frauder la loi »⁶²².

SCAILTEUR ajoutait : « cette appréciation du juge serait soumise au contrôle de la Cour de cassation et, pour permettre ce contrôle, le juge serait tenu d'indiquer clairement dans les motifs de son jugement les données sur lesquelles il se fonde pour conclure à la fraude à la loi [...] ; il devrait faire connaître les éléments dont il résulte que le contribuable, sans commettre de simulation, a exercé irrégulièrement la faculté légale dont il dispose de choisir la voie la moins imposée »⁶²³.

Voulant évacuer ainsi les craintes d'un « procès d'intention » et du risque d'« arbitraire », SCAILTEUR prenait aussi le soin de réfuter l'objection selon laquelle sa théorie de la fraude à la loi reviendrait à permettre d'étendre la portée de la loi fiscale (comme) par « analogie » :

« [...] La théorie de la fraude à la loi ne prend nullement appui sur une interprétation analogique du texte, qui est destinée à étendre la portée de la loi ; elle se fonde sur la notion d'acte illicite [...] Elle ne tend donc pas à imposer des opérations qui ne sont pas comprises dans les termes de la loi, ni même, contrairement à ce qu'on a cru à baser l'exigibilité de l'impôt sur la seule intention frauduleuse du contribuable. Elle tend tout simplement à annuler ou du moins rendre inopérants vis-à-vis de l'administration, les actes qui manifestent une telle intention dans l'emploi de procédés obliques ou de formes juridiques inusitées pour éviter l'impôt »⁶²⁴.

Et constatant aussi l'« ambiguïté » de décisions judiciaires ayant admis (à son époque) que des actes juridiques soient écartés par le fisc sans que les motifs ne permettent de savoir s'il était question de simulation, SCAILTEUR martelait l'autonomie et la nécessité de sa théorie en reformulant la distinction technique entre l'hypothèse visée et celle d'une « simulation » destinée à empêcher le fisc d'établir l'impôt tel qu'il est dû sur la base de la réalité juridique :

« Cette ambiguïté disparaîtrait si l'on admettait franchement la notion de fraude à la loi, car, du point de vue technique, il existe une différence marquée entre la simulation et la fraude à la loi. Dans la *simulation*, il y a des apparences trompeuses à écarter. Les parties se placent dans la situation qu'a visée le législateur et pour celer la matière imposable elles présentent un acte fictif ou déguisé. Dans la *fraude à la loi*, au contraire, il n'y a pas de simulacre ; point de divergence intentionnelle entre la volonté réelle des contractants et la volonté apparente qu'ils déclarent. L'acte envisagé dans sa matérialité ne rentre pas dans les termes de la loi, mais il a été accompli dans le dessein frauduleux de soustraire à l'impôt une opération qui aurait dû y être assujettie.

⁶²⁰ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, pp. 189-190.

⁶²¹ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, p. 191.

⁶²² C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, p. 188.

⁶²³ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, p. 191.

⁶²⁴ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, pp. 187-188.

Ainsi amenée à distinguer la violation de la loi du droit de choisir la voie la moins imposée, d'une part, et ce droit de de la fraude à la loi, de l'autre, la jurisprudence contribuerait à l'affinement et à la moralisation du droit fiscal. Elle assurerait en même temps au contribuable une protection juridique suffisante ».

SCAILTEUR concluait alors son plaidoyer en exprimant sa confiance dans la « prudence » du juge pour opérer les appréciations qu'il voulait lui confier, et en marquant sa nette préférence pour ces solutions *jurisprudentielles* « plutôt que de voir le législateur intervenir [...] pour rendre inutiles les combinaisons juridiques dont l'expérience lui a fait découvrir les dommages pour le Trésor, en modifiant les textes légaux »⁶²⁵, toujours avec un train de retard.

Mais malgré toutes les précautions prises par cet auteur pour rendre sa théorie défendable et applicable dans notre droit fiscal, il n'en demeure pas moins que le critère de distinction proposé pour identifier une fraude à la loi en la matière reste une appréciation « *de degré* » dans le caractère « alambiqué » du montage ourdi par le contribuable pour éviter l'impôt sans violer la loi, à défaut de référence précise à l'objectif contrarié de la disposition légale éludée. On peine donc à comprendre en définitive quand l'*habile* évitement-contournement de la loi fiscale par des voies juridiques inattendues se transformerait, de manière objectivable pour le juge, en un stratagème *déloyal* constitutif d'une fraude à la loi (fiscale), voyant le contribuable mésuser de sa liberté contractuelle ou abuser de son droit de choisir la voie la moins imposée, comme voulaient bien nous le dire ces derniers propos qui nous paraissaient alors plutôt flous:

« Le contribuable peut choisir, entre plusieurs manières licites de contracter, celle qui lui procure la situation fiscale la plus avantageuse. Peu importe que l'acte qu'il rédige ne soit *pas* l'expression *naturelle* du but économique à atteindre ; peu importe qu'il soit *inaccoutumé* ou même *anormal*. Mais le contribuable ne peut frauder la loi pour se mettre à l'abri de l'impôt ou réduire son obligation fiscale, car il mésuse alors de sa liberté contractuelle. [...] L'acte fraudant la loi est un acte illicite et son annulation⁶²⁶ par le juge est [sa] sanction »⁶²⁷.

Toujours est-il que nous allons voir que le privatiste français José VIDAL, théoricien majeur de la 'fraude' en droit privé (comme nous l'avons vu), s'était montré catégoriquement opposé à l'application de cette notion en droit fiscal, et ce, sur la base d'une argumentation qu'il nous faut étudier ici tant elle paraît avoir « innervé » la doctrine et la jurisprudence en Belgique⁶²⁸.

En tous les cas, le rejet opposé par VIDAL nous paraîtra plus étayé que celui du privatiste belge RENAULD, là où ce dernier écrivait « qu'on imaginerait difficilement un cas de fraude à la loi au sens strict du terme en matière de droit fiscal » parce que les prescriptions fiscales auraient « un caractère éminemment *technique* », si bien que « l'on concevrait mal qu'elles puissent faire l'objet d'un usage 'déloyal' ou 'immoral' »⁶²⁹.

⁶²⁵ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, pp. 192-193.

⁶²⁶ Rappelons d'ailleurs ici que la sanction classique de la fraude à la loi en droit privé est plutôt l'inopposabilité que la nullité, comme nous l'avions observé *supra*.

⁶²⁷ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, n° 20079, p. 190.

⁶²⁸ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, pp. 96 et s.. Voy., pour la doctrine belge rejoignant cette approche, Th. DELAHAYE, E. KRINGS, Th. AFSCHRIFT tels que cités *infra*.

⁶²⁹ J.-G. RENAULD, « Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiée spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge », *Ann. dr. sc. pol.*, 1955, pp. 205 et s., spéc. p. 229, note 9.

(ii) *La révocation de la fraude à la loi en droit fiscal par VIDAL et par la Cour de cassation belge*

148. Avant toute chose, il convient de bien éliminer ici toutes les conceptions de la fraude à la loi qui tendraient à assimiler ou à apparenter une telle théorie à une technique d'interprétation, telles que nous les avons épinglées précédemment et que VIDAL critiquait vigoureusement. Ces conceptions étaient fondées sur l'idée – inexacte d'après VIDAL – « qu'on ne saurait faire indirectement ce qu'il n'est pas permis de faire directement », alors que pour cet auteur le principe est plutôt que la loi n'interdit le plus souvent un résultat donné qu'en fonction de tel ou tel moyen employé pour y parvenir et/ou en prévoyant tel ou tel cas à excepter, si bien qu'on peut/doit distinguer entre des moyens licites et illicites d'atteindre un même résultat⁶³⁰. Ainsi, même en droit commun, il n'y a pas lieu de considérer, avec LIGEROPOULO⁶³¹, qu'il existerait une règle tacite générale d'interprétation selon laquelle on pourrait présumer que le législateur n'a pas entendu tolérer les dérogations *indirectes* (par des moyens *détournés*) aux prescriptions qu'il a édictées, de sorte que dans l'interprétation de chacune de ses dispositions, « il faudrait tenir compte *non seulement* de la volonté exprimée par le législateur, *mais aussi* de celle qu'il aurait exprimée s'il avait envisagé [ou pu envisager] toutes les possibilités de contourner l'application de la norme [en question], compte tenu de son esprit [ou objectif]»⁶³².

Comme déjà dit, VIDAL s'opposait fermement à la thèse de LIGEROPOULO et rappelait que l'interprétation de la loi, conçue comme la « recherche du contenu de la volonté législative », ne pourrait consister en la découverte d'une volonté inexistante. Par hypothèse, le problème de la fraude suppose en effet qu'il y aurait « silence de la loi » pour faire un sort au procédé de contournement de la loi mis en cause, et que le juge devrait alors, pour rendre sa décision, faire appel à d'autres sources du droit comme notamment les principes généraux du droit⁶³³.

VIDAL faisait ici référence à ces propos définitifs que GENY avait consacrés à cette question : « Les procédés [d'interprétation] ne valent que pour *l'interprétation proprement dite de la loi* que dans la mesure où ils aident à découvrir la volonté souveraine qui en forme exclusivement l'essence... Ils cesseraient d'être justifiés, du moment qu'ils tendraient à suppléer une volonté soit réellement absente, soit insuffisamment consciente d'elle-même pour avoir la vertu de s'imposer. Il faut bannir de la sphère légitime de l'interprétation de la loi écrite toute recherche d'interprétation visant à connaître, non pas ce que le législateur a effectivement voulu et arrêté, mais ce qu'il aurait décidé si sa pensée s'était portée sur tel objet. A plus forte raison, ne saurais-je approuver, en tant qu'interprétation de la loi, cette activité [...] qui consiste à rechercher, derrière ce que le législateur a voulu, ce qu'il aurait dû rationnellement vouloir, de façon à corriger les fautes ou les erreurs de ses déductions »⁶³⁴.

⁶³⁰ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., pp. 178-179. Et dans les cas exceptionnels où la loi se montrerait plus « intransigeante » en interdisant un résultat donné de façon absolue, indépendamment des moyens empruntés pour y parvenir, il n'y aurait alors nul besoin d'invoquer la théorie de la fraude à la loi, mais il n'y aurait alors lieu qu'à l'interprétation de la loi pour sanctionner le résultat atteint prohibé.

⁶³¹ A. LIGEROPOULO, *Le problème de la fraude à la loi*, Aix, 1928, p. 87 (voy. les propos déjà cités *supra*).

⁶³² Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 82.

⁶³³ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., p. 181. Voy. également *supra* nos considérations théoriques émises sur le problème de l'interprétation des lois et des lois fiscales en particulier.

⁶³⁴ F. GENY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif – Essai critique*, op. cit., t. I, 2^e éd., pp. 301-302, cité par J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., p. 181, n^o 4.

Comme l'écrit AFSCRIFT, « interpréter les textes fiscaux comme régissant, non seulement les situations qu'ils visent, mais aussi celles que le législateur aurait dû vouloir viser pour éviter que la loi soit 'contournée', revient, à tout le moins, à une interprétation par analogie : en se basant sur l'esprit de la loi, on applique, par analogie, son texte à des hypothèses qu'il ne prévoit pas »⁶³⁵. Or, comme nous l'avons vu, l'application des lois fiscales par analogie est prohibée en conséquence de l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt; c'est pourquoi de telles conceptions de la fraude à la loi seraient très clairement inadmissibles en droit fiscal.

149. Si l'on envisage ici la théorie de la « fraude à la loi » comme une catégorie autonome, où l'intention frauduleuse du sujet de droit relèverait bien « de l'essence » de la fraude (alors que cette même intention serait irrelevante s'il n'était question que d'interprétation de la loi), VIDAL nous fait observer qu'elle ne pourrait pas davantage être appliquée en matière fiscale, et ce, parce qu'un des éléments constitutifs de la notion ferait toujours défaut en cette matière. C'est que, dans la théorie vidalienne, quand un sujet cherche à éluder l'application d'une règle (intention qui formerait le mobile déterminant des actes posés) en utilisant un moyen efficace (impliquant des actes non simulés) rendant le résultat atteint impassible des sanctions prévues pour la violation de la règle, il ne pourrait toutefois jamais y avoir de « fraude » s'il n'y a pas *en amont* une *obligation* déterminée, imposée par la règle, qui pesait sur le sujet et à l'exécution de laquelle il s'agissait bien pour lui de se *soustraire*. En ce sens, VIDAL écrivait:

« Si la fraude suppose toujours une règle juridique à laquelle le sujet de droit désire se soustraire, il ne faut cependant pas croire que du seul fait que l'on manœuvre en vue d'éluder l'application d'une telle règle on commet une fraude. Il n'y a fraude en réalité que lorsque le sujet parvient à éluder une règle à laquelle il avait l'obligation de se conformer. Sans doute les règles juridiques sont-elles obligatoires par essence, mais le sujet n'a l'obligation de les respecter que lorsque se trouvent réunies les conditions de leur application. Il est par contre permis de se soustraire à l'application d'une règle en évitant de se placer dans les conditions qui entraînent son application. Cette distinction essentielle permet seule, croyons-nous, de résoudre le problème des limites de l'habileté permise et de la fraude. L'*habileté permise* consiste à manœuvrer pour ne pas tomber sous le coup d'une règle impérative. La *fraude*, au contraire, consiste à manœuvrer pour éluder l'exécution d'une telle règle lorsque les conditions de son application sont réunies »⁶³⁶.

C'est d'ailleurs à la faveur de cette dernière précision que VIDAL pouvait refuser de voir le « degré de *machination* dans la manœuvre » comme un critère de la fraude en question (comme le faisait SCAILTEUR, alors que pour VIDAL, le « moyen efficace » utilisé ne devrait pas être « particulièrement savant »), et refuser de faire dépendre l'appréciation d'une telle fraude d'un « jugement de valeur » comme RIPERT le faisait lorsqu'il réservait parmi les règles éludées celles auxquelles « le sujet avait le *devoir moral* de ne pas se soustraire »⁶³⁷.

⁶³⁵ Th. AFSCRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 82.

⁶³⁶ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, pp. 94-95.

⁶³⁷ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations juridiques*, *op. cit.*, n^o 176, p. 336. C'est dans cette optique *moraliste* que SCAILTEUR cherchait à démontrer l'existence d'un devoir fiscal, à rebours d'anciennes théories voyant les lois fiscales comme des lois « purement pénales », n'obligeant *en conscience* (comme discuté *supra*).

« En réalité, précise VIDAL, le sujet a l'*obligation* de respecter toutes les règles juridiques dont les conditions d'application sont réalisées eu égard à sa situation »⁶³⁸ ; ces règles sont *obligatoires* et *s'imposent* alors bien à lui. A titre d'illustration, c'est la même différence qu'il y a à faire entre une personne mariée, tombant par-là sous le coup des obligations du mariage, mais qui changerait de nationalité dans l'unique but de pouvoir divorcer (plus facilement), et celui qui aurait évité de se marier pour ne pas avoir à supporter les obligations du mariage.

Ainsi, si l'on peut bien concevoir que, lorsque des contribuables, mus par le dessein d'éviter l'impôt, recourent à des actes juridiques non simulés de façon à se placer en dehors du champ d'application d'une disposition de la loi fiscale ou dans les conditions d'application de telle autre disposition plus favorable (hypothèse du « libre choix de la voie la moins imposée »), les éléments *intentionnel* et *matériel* de cette « fraude à la loi » pourraient éventuellement être rencontrés, il faut toutefois remarquer avec VIDAL que la *règle obligatoire* dont l'application serait éludée par le sujet (le contribuable) ferait en revanche systématiquement défaut ici : « c'est en effet en raison de l'absence d'obligation ainsi [pré-]déterminée, mais dans cette mesure seulement, qu'il y a lieu de rejeter l'application de cette théorie [en cette matière] »⁶³⁹.

Cette exclusion « technique » de la matière fiscale du champ de sa théorie de la fraude, VIDAL l'expliquait ainsi *en des termes* qu'il convient de reproduire ici, dans la mesure où nous verrons qu'ils ont été en partie repris dans la jurisprudence de notre Cour de cassation : « L'idée générale qui a présidé à l'institution des droits d'enregistrement comme des impôts sur le revenu est de saisir la matière imposable où et quand elle se présente spontanément. L'idée d'obliger à la créer est exclue. L'impôt qui frappe certaines situations et certains actes n'oblige nullement les contribuables à se mettre dans ces situations et à accomplir ces actes. Le contribuable qui peut s'abstenir de travailler ou de faire fructifier ses capitaux pour ne pas avoir de revenu, serait-ce dans l'intention d'échapper à l'impôt sur le revenu, ou au moins à l'effet de sa progressivité, reste également libre de conclure ou non certains actes juridiques frappés de droits fiscaux. Et lorsque pour atteindre un certain résultat plusieurs procédés s'offrent à lui, il ne fait qu'*user de la liberté des conventions*, et ne viole aucune obligation, en choisissant le [procédé le] moins onéreux, *même si* [celui-ci] *n'est pas le plus naturel* »⁶⁴⁰.

Le même auteur opposait ainsi une « fin de non-recevoir » à toute théorie de la fraude à la loi en droit fiscal, et il décrivait alors la seule « fraude » dont il peut être question en la matière, laquelle est ici plutôt synonyme de *violation* délibérée de la loi fiscale, comme c'est le cas lorsque le contribuable « altère la vérité » (par dissimulation ou simulation) à l'égard du fisc pour l'empêcher d'établir l'impôt légalement dû (ainsi que nous l'avions théorisé *supra*⁶⁴¹) :

⁶³⁸ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., p. 95, note bas de page n° 2.

⁶³⁹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., p. 95.

⁶⁴⁰ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., p. 96.

⁶⁴¹ Voy. à cet égard nos propos liminaires sur la *summa divisio* entre fraude fiscale et évitement licite de l'impôt.

« Il n’y a pas fraude [...] lorsqu’un contribuable s’est placé dans une situation ou a accompli un acte qui ne sont pas générateurs d’impôts. Mais commet une véritable violation de la loi fiscale celui qui, se trouvant dans une situation ou ayant accompli un acte donnant lieu à imposition, *dissimule* cette situation (défaut de déclaration ou déclaration inexacte) ou *camoufle* cet acte sous l’apparence d’un autre sujet à exonération (*simulation* proprement dite). C’est pour désigner ces violations cachées de la loi fiscale qu’est employée couramment l’expression ‘fraude fiscale’. La fraude fiscale, c’est la contravention à une disposition impérative de la loi fiscale mais non la manière de se soustraire volontairement et par un moyen régulier à l’application de la loi fiscale. Il n’y a pas en matière fiscale une fraude permise et une fraude prohibée ; il y a habileté licite et la violation ouverte ou cachée de la loi. De deux choses l’une : ou bien l’obligation d’acquitter l’impôt existe parce que l’on se trouve dans la situation prévue pour sa perception, et on viole cette obligation en ne l’acquittant pas ; ou bien l’on ne se trouve pas dans une telle situation, et aucune obligation n’existe [ou n’est à respecter en l’espèce]. Il n’y a pas de place en cette matière pour la théorie de la fraude »⁶⁴².

VIDAL répétait encore cette thèse avec la même limpidité à plusieurs autres endroits dans son ouvrage⁶⁴³, paraphrasant au passage des propos déjà émis dans la première moitié du XX^e siècle par d’autres auteurs français comme le privatiste PERREAU et le fiscaliste ESMEIN, tels que successivement nous les citons ci-dessous :

« Les lois fiscales sont impératives en ce sens que la taxe est due pour tout acte présentant les caractères qu’elles prévoient. Mais elles n’ordonnent pas de faire un acte de tel genre plutôt que tel autre, et moins encore de toujours atteindre par le moyen le plus direct le but qu’on se propose. Les particuliers restent donc libres de diminuer leur dette envers le fisc en choisissant un acte plus compliqué, mais imposé moins rigoureusement »⁶⁴⁴.

« On est dans la légalité irréprochable lorsqu’on fait ce qui n’est pas défendu, quel que soit le motif pour lequel on l’a fait. Il n’y a pas de place en matière fiscale pour la théorie de la fraude à la loi »⁶⁴⁵. « La personne qui accomplit dans un pays donné des opérations juridiques donnant ouverture à des impôts a-t-elle l’obligation, quand le résultat visé peut être atteint au moyen d’actes juridiques divers, de choisir celui qui donne ouverture à l’impôt le plus élevé ? Non, répondra-t-on sans hésiter, si la voie qu’elle choisit et qui est la moins onéreuse, est plus naturelle ou aussi naturelle que les autres. Mais il faut décider de même quand la voie choisie n’est pas celle qui se présente naturellement à l’esprit ou est, parmi celles qui peuvent être envisagées, la plus compliquée »⁶⁴⁶.

⁶⁴² J. VIDAL, *Essai d’une théorie générale de la fraude en droit français*, op. cit., pp. 96- 97.

⁶⁴³ Voy. not. p. 101 : « [...] Si celui qui se soustrait au paiement d’un droit définitivement dû en dissimulant l’existence du fait générateur de l’impôt commet une véritable violation de la loi fiscale, au contraire celui qui empêche ce droit de naître ne viole aucune obligation, la loi fiscale n’imposant pas aux individus d’accomplir certains actes plutôt que d’autres. Celui-ci ne commet donc aucune fraude et fait au contraire un acte parfaitement licite en usant de la liberté des conventions ». Voy. encore p. 204 : « [...] La loi fiscale est impérative en ce sens seulement que la taxe est due pour tout acte présentant les caractères qu’elle prévoit, mais elle n’ordonne pas de faire tels actes plutôt que tels autres, et les contribuables s’ils commettent une violation de la loi en se soustrayant au paiement d’un impôt dû, ne font qu’user de la liberté des conventions et ne réalisent aucune fraude en empêchant l’impôt de naître, en choisissant parmi plusieurs procédés qui leur permettent d’aboutir au résultat désiré celui qui est le moins onéreux. [...] Ce que l’on entend couramment par *fraude fiscale* n’est en réalité que la violation cachée de la loi, toute dissimulation ou simulation en vue d’échapper à un impôt dû. En empêchant l’impôt de naître, le contribuable n’élude aucune règle obligatoire, et ne commet aucune fraude. Entre la violation de la loi fiscale et l’habileté licite, il n’y a pas de place pour la théorie de la fraude ».

⁶⁴⁴ E.H. PERREAU, « Des atténuations par actes juridiques aux lois impératives et prohibitives », *Rev. trim. dr. civ.*, 1923, p. 291.

⁶⁴⁵ P. ESMEIN, « L’impôt sur le revenu et les distributions de réserves dans les sociétés par actions », note in *Rev. prat. de législation et de jurisprudence du Trib. de commerce de la Seine*, 1923, p. 3.

⁶⁴⁶ P. ESMEIN, note sous Cass. fr. req., 19 avril 1932, *Sirey*, 1933, I, 321.

150. Toutes ces considérations émises par VIDAL ont alors été récupérées quelques années plus tard par notre Cour de cassation lorsque, dans son arrêt rendu le 8 juin 1961 dans l'affaire *Brepols*⁶⁴⁷, elle eut à connaître de la question de la possibilité pour le fisc de se plaindre d'une telle « fraude à la loi » fiscale, et fut ainsi amenée à consacrer par-là, ou plutôt confirmer, en droit fiscal belge, le principe de la liberté de « choisir la voie la moins la moins imposée ».

En l'espèce, une société *opérationnelle* possédant des installations, machines, stocks et autres biens destinés à l'exercice de son activité industrielle s'était muée en une société *financière* (« *holding* ») en constituant une filiale à laquelle elle avait apporté tous ses actifs industriels. En parallèle, elle avait consenti à cette filiale nouvelle un prêt important à un taux d'intérêt élevé, qui était fixé en fonction des bénéfices de la filiale industrielle, de manière telle que ces bénéfices soient pratiquement épongés par les charges financières dans le chef de celle-ci. Et s'agissant des intérêts perçus par la société mère, ils étaient soumis à l'époque à une taxe *mobilière* de 11% (alors applicable même aux intérêts perçus par une société), plus favorable que la taxe *professionnelle* qui aurait été due sur les bénéfices de la société sans le montage⁶⁴⁸. L'administration avait alors prétendu pouvoir taxer les intérêts du prêt chez la société mère comme s'il s'agissait de dividendes (alors soumis à une taxe mobilière à un taux supérieur) et ainsi en refuser la déduction comme charges professionnelles dans le chef de la société filiale.

La Cour d'appel de Bruxelles avait rejeté le recours introduit contre cette taxation, au motif que « les conventions venues entre les sociétés requérantes, avec la volonté d'en déduire toutes les conséquences juridiques, trahissent dans ces conditions une volonté de *fraude à la loi*, ayant été réalisées principalement, si pas uniquement, afin de diminuer dans la plus large mesure possible les bénéfices éventuels de la société nouvelle en en augmentant les charges ». Dans ses autres motifs, l'arrêt attaqué semblait toutefois aussi se fonder sur la *simulation* en indiquant notamment que « les paiements faits par les Usines *Brepols* (la filiale) aux Etablissements *Brepols* trouvaient leur cause, non dans un *véritable* emprunt, mais dans des apports », que « si la recherche du régime fiscal le plus favorable n'est nullement interdite, c'est à la condition qu'elle se réalise par des actes qui traduisent une *réalité* et ne servent pas au contraire à la *dissimuler* », que « la *simulation* peut également exister lorsque, comme en l'espèce, l'acte n'est *pas sincère* », ou encore, que « ce qui était poursuivi en ordre principal c'était la mise en échec, au moyen de charges *simulées*, des dispositions de la loi fiscale »⁶⁴⁹.

⁶⁴⁷ Cass., 8 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082 et les notes.

⁶⁴⁸ Les intérêts reçus par une société seraient aujourd'hui soumis à l'ISoc en tant que « bénéfice imposable ».

⁶⁴⁹ Bruxelles, 25 mars 1959, *R.G.E.N.*, 1960, n° 20287, p. 459 (motifs reproduits dans l'arrêt de cassation). Voy. aussi, sur cet arrêt, les commentaires de Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, *op. cit.*, p. 137.

Les sociétés *Brepols* s'étaient ensuite pourvues en cassation notamment sur le moyen suivant : « il n'y a *pas simulation* lorsque [...] les parties, pour atteindre un résultat déterminé, fût-ce même un résultat fiscal plus favorable, font des conventions dont elles acceptent les diverses conséquences et que dès lors, en qualifiant de dividendes les sommes payées [...] en exécution des deux conventions [...] tout en reconnaissant que ces divers actes reflèteraient des situations conformes [réelles], l'arrêt [...] méconnaît les principes de la simulation ». La Cour de cassation déclara le moyen fondé et formula alors cet attendu qui fera jurisprudence : « il n'y a *ni simulation* prohibée à l'égard du fisc, *ni partant fraude fiscale*, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, *même si* la forme qu'elles leur donnent n'est *pas la plus normale* »⁶⁵⁰.

La Cour de cassation cassa ainsi l'arrêt de la Cour d'appel, en dénonçant la contradiction que celui-ci comportait dans ses propres motifs lorsqu'il considérait, d'une part, « que, quoique les conventions opposées à l'administration ne fassent pas l'objet de conventions occultes contraires, 'les conditions techniques de la simulation ne s'en trouvent pas moins réunies' – ce qui implique que les parties n'ont pas entendu en accepter toutes les conséquences – », et d'autre part, « que les conventions trahissent 'une volonté de fraude à la loi', en raison de ce qu'elles ont été conclues 'avec la volonté d'en déduire toutes les conséquences juridiques' – ce qui implique que les parties ont [bien] entendu accepter [toutes] ces conséquences ».

151. La grande majorité de la doctrine privatiste et fiscaliste belge considère qu'à travers l'attendu principal de cet arrêt, plusieurs fois répété et jamais démenti depuis lors⁶⁵¹, notre Cour de cassation aurait condamné toute théorie de la fraude à la loi en droit fiscal belge⁶⁵². Force est en tous cas de constater immédiatement l'étroite proximité entre les termes de cet attendu capital et les propos précités de la thèse de VIDAL parue quatre ans avant l'arrêt⁶⁵³.

⁶⁵⁰ Cass., 6 juin 1961, *Brepols, Pas.*, I, 1082, *J.D.F.*, 1961, pp. 274 et s., spéc. p. 278.

⁶⁵¹ Voy. ainsi cet attendu repris mot pour mot dans un arrêt du 19 octobre 1965 (*Pas.*, 1966, I, p. 231), et précisé ou confirmé dans sa finale dans un arrêt du 22 mars 1990 (*Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110) examiné *infra*.

⁶⁵² Voy., notamment, Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 136 et s. ; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 88 et s. ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 62 et s., n^o 1.34 et s. ; Br. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ?", *A.F.T.*, n^o 3, 2010, pp. 4-42, spéc. pp. 8-9 (voy. également in *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, pp. 25-97, spéc. pp. 33-34), P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, fraude à la loi », *op. cit.*, n^o 22, pp. 343-344. Voy. toutefois *contra* J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, *op. cit.*, pp. 486-487 (cité *infra*), ainsi que les écrits de C. SCAILTEUR postérieurs à cet arrêt (également référencés *infra*).

⁶⁵³ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, pp. 96-97, p. 101 et p. 204 (notamment), cité d'ailleurs en note sous l'arrêt dans la *Pasicrisie* en Belgique (*Pas.*, I, 1082).

C'est ainsi qu'il faudrait y comprendre la mention '*sans violer [...] aucune obligation légale*', *non pas* comme une condition supplémentaire (au libre choix de la voie la moins imposée) distincte du fait d'accepter toutes les conséquences des actes qu'on prétend avoir conclus⁶⁵⁴, *mais plutôt* comme la confirmation que les contribuables *ne violent aucunement* la loi fiscale lorsque, par des actes juridiques non simulés – c'est-à-dire dont ils acceptent tous les effets – ils cherchent à se placer dans une situation où l'impôt ne serait pas dû (ou serait moins dû) d'après ce que la loi a prévu. Il n'y aurait là *aucune obligation légale* (fiscale) à l'exécution de laquelle ils se soustrairaient frauduleusement, au sens de la fraude théorisée par VIDAL⁶⁵⁵.

C'est aussi ce même rapprochement avec la thèse de VIDAL que faisait AFSCHRIFT lorsqu'il écrivait : « il faut en tout cas constater qu'implicitement, la Cour de cassation a déduit le principe du choix de la voie la moins imposée du fait qu'en matière fiscale, les actes accomplis par le contribuable ne visent pas à empêcher une règle *obligatoire*, au sens où l'entend J. VIDAL, d'avoir effet, mais constituent une conséquence de la liberté des conventions, qui est elle-même une application de la franchise générale des personnes et des choses »⁶⁵⁶.

« Il n'y a *ni simulation* prohibée à l'égard du fisc, *ni partant fraude fiscale...* » : cette entame de phrase confirme bien que, lorsqu'on cherche à éviter l'impôt par ses « actes juridiques », *seule* la simulation de ces actes (visant à tromper le fisc) pourrait être constitutive de « fraude fiscale », au sens d'une violation intentionnelle de la loi fiscale, passible de sanctions pénales. Qu'une « fraude à la loi » au sens du droit privé ne puisse pas constituer une « fraude fiscale » au sens du droit pénal (fiscal), comme le serait une « simulation » à l'égard du fisc, ne devrait donc nullement nous étonner (au-delà du risque de confusion terminologique), vu l'absence de toute violation formelle de la loi fiscale que supposerait une telle « fraude à la loi » fiscale. Or, si pareille « fraude à la loi » avait pu être retenue, cela n'aurait pas été pour élargir la définition du délit de fraude fiscale mais tout au plus pour rendre fiscalement « inefficace » un procédé d'« évitement licite » de l'impôt (par le biais de l'« inopposabilité » d'actes au fisc). A la lecture de cette seule phrase de l'arrêt *Brepols*, on aurait alors encore pu se demander si la Cour de cassation avait vraiment exclu que des actes juridiques *non simulés*, et donc non constitutifs de fraude fiscale, puissent jamais être écartés par le fisc, au motif de leur caractère soi-disant anormal ou inexplicable autrement que par l'intention d'éviter l'impôt, pour que le « libre choix de la voie la moins imposée » dont ils relèvent soit néanmoins rendu *inefficace*.

⁶⁵⁴ Comme certains l'ont pensé et comme la Cour de cassation l'aurait décidé dans deux arrêts ultérieurs que nous analyserons *infra* et qui admettent « l'inopposabilité au fisc » d'actes non simulés mais ayant été accomplis en violation de dispositions impératives ou d'ordre public de lois non fiscales, et ce, dans le but d'éviter l'impôt.

⁶⁵⁵ Voy., pour une interprétation de cet attendu de notre Cour de cassation à la lumière de la doctrine de VIDAL, J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 4 mars 2000, n° 5960, pp. 193-199 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés non simulées*, *J.T.*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 64 et pp. 65-67, n° 1.36 ; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 157 et s. ; D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 57-106, spéc. p. 60 et pp. 68-70.

⁶⁵⁶ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 93.

Ils ne pouvaient pas être « inopposables » au fisc au nom d'une « simulation », mais auraient-ils pu l'être au nom d'une « fraude à la loi », sans pour autant y voir une « fraude fiscale » ? Certains auteurs ont continué de le penser, comme le privatiste Jean-François ROMAIN, pour qui l'arrêt *Brepols*, de même que l'arrêt *Au Vieux Saint-Martin* (déjà évoqué *supra* et analysé *infra*), ne « paraissent pas totalement exclure la théorie [de la fraude à la loi] » en la matière :

« [...] Ils énoncent en effet que, d'une part, est prohibée la fraude fiscale, c'est-à-dire la violation directe de la loi fiscale, en ce compris la simulation illicite, et que, d'autre part, demeure licite et constitue l'exercice non critiquable d'une liberté, la recherche de la voie la moins imposée, par des actes dont les parties acceptent toutes les conséquences. [...] Qu'en est-il toutefois des actes qui ne sont pas constitutifs d'une simulation illicite et qui ne relèvent pas non plus de l'habileté, mais sont issus d'une volonté d'éluder la loi fiscale par un moyen artificieux qui n'est pas conforme à la réalité ? Ces actes ne paraissent pas visés par les arrêts »⁶⁵⁷.

AFSCHRIFT avait objecté à cet auteur que de tels « actes » ne pourraient exister : « on ne voit pas quel acte utiliserait un 'moyen artificieux qui n'est pas conforme à la réalité (juridique)' tout en étant sincère et cohérent par rapport à tous ses effets juridiques ; l'utilisation [d'un tel moyen] n'est rien de plus qu'une simulation qui, si elle traduit 'la volonté d'éluder la loi fiscale', constitue précisément une simulation prohibée à l'égard du fisc, conformément à la jurisprudence *Brepols* »⁶⁵⁸. Pour donner du sens au propos de ROMAIN, il faudrait alors comprendre qu'il parlait de moyens juridiques « artificieux » qui, tout en n'étant pas « simulés » juridiquement, ne traduiraient pas la « réalité économique ». Or, comme nous l'avons déjà précisé, les actes juridiques des contribuables doivent en principe être pris en compte, pour l'établissement de l'impôt, d'après leur « réalité juridique », et non suivant une certaine « réalité économique » que ces actes pourraient ne pas traduire, et le cas échéant, nous reverrons que la Cour de cassation a bien confirmé qu'il ne pourrait y avoir de « simulation » en l'occurrence, pour une telle discordance entre ces réalités juridique et économique (arrêt *Au vieux Saint-Martin*).

On aurait aussi pu se demander si la Cour de cassation aurait cassé de la même manière l'arrêt d'appel s'il s'était fondé seulement sur la notion de fraude à la loi, à l'exclusion de celle de simulation (sans contredire cette notion légale). Mais compte tenu de l'emprunt évident qui a été fait ici par la Cour aux formules de la thèse VIDAL, il fallait bien y voir la condamnation en matière fiscale de la théorie de la « fraude à la loi » telle qu'elle avait été retenue par le juge d'appel de façon explicite quoique contradictoire (en même temps que la « simulation »). Le principe du « libre choix de la voie la moins imposée » tel qu'il a été affirmé par cet arrêt n'aurait d'ailleurs pas vraiment eu de sens si une théorie de la « fraude à la loi » avait pu permettre au fisc d'écarter, comme s'ils avaient été simulés, des actes réellement acceptés par les parties, pour la seule raison qu'ils paraîtraient anormaux ou ne visaient qu'à éviter l'impôt (outre qu'il ne pouvait de toute façon pas être question de « fraude fiscale » en l'occurrence).

L'« opposabilité » de tels actes au fisc pour l'établissement de l'impôt (dans le chef des parties) semble encore confirmée ici par le fait que la Cour accueille les moyens de cassation comme fondés en ce compris « en leur cinquième branche », laquelle branche reprochait à l'arrêt d'appel de méconnaître notamment « la force obligatoire desdites conventions dont les effets entre parties devaient être reconnus à l'égard des tiers ([...] articles 1134 et 1165 de Code civil) », outre « les principes de la simulation ([...] article 1321 du Code civil) ».

⁶⁵⁷ J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, Bruxelles, Bruylant, 2000, pp. 486-487, spéc. n^{os} 230.4 et s. Voy. aussi en ce sens C. SCAILTEUR, « Le choix de la voie la moins imposée. Réflexions à propos d'un arrêt de cassation récent », in *Réflexions offertes Paul Sibille/ études de fiscalité*, Bruylant, 1981, pp. 799-808, spéc. p. 806 ; *Ibidem*, « Fraude et habile application de la loi fiscale », *R.G.E.N.*, 1977, pp. 353 et s. (l'auteur paraissant ainsi persister dans sa thèse analysée *supra* malgré l'arrêt *Brepols*).

⁶⁵⁸ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 93-94.

152. L'inapplicabilité d'une telle théorie de la fraude à la loi en matière fiscale devait alors être mise en relation avec le principe constitutionnel de « légalité de l'impôt », ainsi que ses corollaires prescrivant une interprétation *stricte* des lois fiscales et prohibant leur application *par analogie* (grands principes de notre droit fiscal que nous avons étudiés en détails *supra*). En effet, même si la théorie de la fraude à la loi ne devrait pas se confondre, pour ceux qui l'admettent en droit privé, avec une méthode d'interprétation de la loi, son application en droit fiscal pourrait bien avoir des conséquences aussi « inconstitutionnelles » qu'une interprétation extensive (non stricte) des termes de la loi fiscale ou bien que son application par analogie. L'administration ne pourrait pas, sans y être autorisée expressément par le législateur fiscal, écarter des actes qui auraient *bel et bien été accomplis* (dans la « réalité juridique ») par des contribuables et qui aboutiraient à placer ceux-ci dans une situation fiscalement avantageuse, pour considérer à leur place d'autres actes qui n'auraient *pas été conclus*, mais qui seraient soi-disant plus « normaux » (ou plus « réalistes économiquement parlant »), de telle sorte que les contribuables se retrouveraient dans une situation où ils seraient *plus imposés*. De même que les lois fiscales s'imposent à l'administration qui ne peut en *étendre* (ou en *restreindre*) la portée *au-delà* (ou *en-deçà*) de ce qu'elles prévoient, la réalité des faits, et en l'occurrence celle des actes juridiques des contribuables s'impose aussi à celle-ci : elle ne pourrait, sans y être autorisée expressément par la loi fiscale, transformer ces faits ou actes réels pour faire *rentrer* les contribuables dans le champ d'application d'un texte légal (ou les en faire *sortir*).

C'est bien ce rapprochement qu'opérait aussi KRINGS, après avoir toutefois observé qu'avec la théorie de la fraude à la loi, il ne serait « pas question d'une méthode d'interprétation » :

« Le juge ne décide pas qu'il y a analogie entre la situation créée par les parties et telle situation légale à laquelle il la compare. Le juge est appelé à décider que l'acte [n'est] *pas opposable* au fisc comme tel et à lui substituer un autre acte qu'il construit de toutes pièces à la mesure de la disposition fiscale qu'il estime devoir appliquer. La méthode consisterait donc non pas à combler la lacune, pour autant qu'on puisse considérer qu'il y ait lacune, mais à *transformer* l'acte pour lui donner la forme qui, du point de vue de la loi fiscale, est la plus appropriée ».

Ainsi, pour cet auteur, le raisonnement consistant à dire « que le fait de se placer dans une situation différente de celle que prévoit la loi, en acceptant toutes les conséquences juridiques de l'acte, constitue une fraude [...] paraît faussé à la base : il n'y a fraude fiscale que lorsqu'il est démontré qu'un impôt est dû ». Or, en l'espèce, précise-t-il, « c'est l'inverse : on ne peut décider que l'impôt est dû parce que l'on considère que l'acte est frauduleux. C'est cette décision prise *a priori* et sans fondement juridique qui permet d'annuler [plutôt : écarter] l'acte et ensuite de construire une situation considérée *a priori* comme régulière et pour laquelle un impôt serait dû »⁶⁵⁹.

C'est ainsi que KRING ajoutait encore, sur « ce qu'il faut penser la théorie de la fraude à la loi en droit fiscal », que cela reviendrait à combler les lacunes des lois fiscales comme si elles pouvaient être appliquées par analogie : « la fraude à la loi n'existe [ou son problème ne se pose] que parce que la loi présente une lacune que l'interprète s'efforce de combler par une théorie qui ne peut être valable que si l'on autorise le juge à dépasser les limites de l'interprétation *interne*, c'est-à-dire à combler la lacune *au-delà* de ce que le système légal [...] autorise »⁶⁶⁰.

⁶⁵⁹ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Le problème des lacunes en droit*, op. cit., 1968, p. 472.

⁶⁶⁰ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in *Le problème des lacunes en droit*, op. cit., 1968, pp. 478-479. Voy. aussi *supra* nos explications sur ces lacunes que cet auteur qualifie d'« externes » à la loi fiscale, et qui ne pourraient être comblées par une interprétation extensive de ses termes ou bien par une application par analogie.

Dans le même sens, Thierry AFSCHRIFT avait très bien relevé combien une telle théorie de la fraude à la loi s'apparenterait, par ses effets, à un comblement de lacunes de la loi fiscale, qui serait constitutionnellement défendu (au juge) en vertu du principe de légalité de l'impôt :

« [...] Dans la mesure où le juge ne peut, en matière fiscale, combler la lacune de la loi, notamment en recourant au raisonnement par analogie, il ne peut non plus, en allant plus loin que la simple interprétation de l'acte, rendre la loi applicable à des situations qu'elle ne prévoit pas ; en particulier, il ne peut déclarer dû un impôt que la loi n'établit pas, pour le seul motif que, si l'acte ne tombe pas dans le champ d'application de l'impôt, c'est seulement parce qu'il a été accompli expressément à cette fin. Sinon, le juge agirait de la même manière qu'un juge civil qui comble[r]ait une lacune : il ferait ce que le législateur aurait fait s'il avait prévu qu'un acte non envisagé par lui serait accompli. Or, il ressort précisément du principe de légalité que, si la loi est muette quant à un acte ou un comportement du contribuable, aucune lacune n'est possible, tout ce qui n'est pas prévu tombant, en vertu de la franchise générale des personnes et des choses, dans le domaine de ce qui n'est pas taxable »⁶⁶¹.

Mais était-ce à dire pour autant qu'aucune forme de théorie de la « fraude à la loi » ou aucun de ses critères ne pourrait jamais être introduit dans la législation fiscale belge à travers une mesure de portée générale que l'on qualifierait alors de « règle générale anti-abus (de droit) »? D'aucuns ont pu le penser, comme Stefaan VAN CROMBRUGGE, qui avait interprété la première version de la mesure générale anti-abus dans le C.I.R., le C.Enr. et le C.Succ. comme introduisant une théorie de la « *fraus legis* » en droit fiscal belge⁶⁶², et partant, comme étant nécessairement incompatible avec le principe constitutionnel de « légalité de l'impôt ».

Bien que, comme nous le verrons, cet auteur a revu depuis sa position avec l'adoption de la nouvelle mesure générale anti-abus fiscal, dont il estime qu'elle consacre encore plus clairement une théorie de la « *fraus legis* » en droit fiscal belge, VAN CROMBRUGGE avait ainsi pu écrire à l'époque que la théorie de la fraude à la loi aurait ainsi « toujours été rejetée en droit fiscal, parce qu'elle [serait] contraire au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt », si bien qu'il ne voyait alors « pas comment le législateur pourrait l'introduire dans le droit fiscal par un texte explicite, sans précisément violer ce même principe constitutionnel »⁶⁶³.

A l'opposé de cette thèse catégorique, Thierry AFSCHRIFT émettait quant à lui l'idée, tout aussi radicale à notre avis, que, dès le moment où le législateur aurait fait lui-même le choix d'adopter une mesure qui reprendrait les termes de la théorie de la fraude à la loi ainsi condamnée en jurisprudence, pareille théorie serait alors automatiquement compatible avec l'exigence de légalité de l'impôt dès lors qu'elle serait bien prévue par une disposition légale.

Cet auteur développait ainsi sa position comme suit : « S'il est exact que la théorie de la fraude à la loi [...] a été écartée en droit fiscal, et si l'on peut justifier cette exclusion par le recours au principe de légalité, c'est seulement parce qu'aucune loi n'a jamais prévu que ce principe, ou celui de la réalité économique, ou une autre règle générale anti-évitement de l'impôt, serait applicable. [...] De la même manière qu'il peut établir de nouveaux impôts, [le législateur] pourrait aussi décider que les lois fiscales existantes doivent s'interpréter d'une manière plus large [...], ou encore édicter un principe général selon lequel l'impôt est dû dans certaines circonstances, telles que l'analogie sur le plan économique avec des situations envisagées par la loi fiscale, ou encore l'existence d'une fraude à la loi. Ce [ne serait] pas contrevenir au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt puisque c'est précisément la loi qui édicterait une telle règle »⁶⁶⁴.

⁶⁶¹ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 64.

⁶⁶² Comparable alors à celle du *Hoge Raad* néerlandais, déjà évoquée *supra*, que nous étudierons en détails *infra*.

⁶⁶³ S. VAN CROMBRUGGE, « Avec la réalité économique, le gouvernement se risque sur un terrain glissant », *Fiscologue*, 26 avril 1993, p.1. Voy. aussi les autres références citées *infra* sur la position révisée de cet auteur.

⁶⁶⁴ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 65.

A notre avis, et comme nous l'avons déjà dit, il est certes parfaitement loisible au législateur fiscal de prévoir, par des dispositions expresses (anti-évitement), que certains actes juridiques du contribuable puissent, dans des circonstances bien spécifiées par ces dispositions⁶⁶⁵, être *ignorés* par le fisc, en sorte qu'il établisse l'impôt comme si ces actes n'avaient pas eu lieu⁶⁶⁶, ou encore, être *requalifiés*, en sorte que l'impôt soit établi sur la base d'une autre qualification (bien précisée par la loi) que celle correctement donnée par les parties à ces actes⁶⁶⁷. L'application de telles mesures ne laisserait alors pas de marge de manœuvre au fisc pour redéfinir des conditions d'établissement de l'impôt ne pouvant être prévues que « par la loi ».

En revanche, nous verrons que quand le législateur fiscal recourt à un texte de portée *générale* pour rendre inopposable au fisc tout acte juridique ou ensemble d'actes juridiques qui serait constitutif d'un « abus » défini à partir de critères génériques (applicables à tout un impôt ou à toute une législation), alors la question de la compatibilité avec l'exigence constitutionnelle de légalité pourrait bien se poser, et sa réponse devrait à notre avis dépendre des critères utilisés pour définir l'abus en question (et déterminer par là son redressement), selon que ces critères donneraient ou non une trop grande marge de manœuvre au fisc (ou d'appréciation au juge) pour re-déterminer ce qui est taxable (ou comment ça l'est) de façon discrétionnaire-arbitraire.

⁶⁶⁵ Avec le cas échéant la réserve d'une échappatoire au contribuable qui prouverait que ces actes en question ne se justifiaient que par l'intention d'éviter l'impôt, et donc, en quelque sorte, auraient bien une certaine substance.

⁶⁶⁶ Voy. l'exemple de l'article 344, § 2, C.I.R., déjà évoqué *supra* (dans notre introduction générale), et que nous examinerons en détail dans notre dernière partie relative à la théorie de l'abus fiscal et au droit positif.

⁶⁶⁷ Voy. l'exemple de l'article 32, al. 2, 3°, C.I.R., déjà évoqué *supra* (dans notre introduction générale).

C) La circonscription de la théorie de la simulation comme limite « inhérente » au principe

153. Nous avons déjà plusieurs fois évoqué la *théorie* de la simulation : d'abord, pour épingle la simulation qui serait ourdie pour tromper le fisc comme une *hypothèse* de « fraude fiscale » (ou, inversement, pour pointer l'absence de simulation comme condition d'existence du libre « choix de la voie la moins imposée ») ; ensuite, pour présenter le *régime* que le Code civil a prévu en cas de simulation⁶⁶⁸, avec ce choix ouvert aux tiers (de bonne foi) de se prévaloir de l'acte apparent (s'ils ignoraient la contre-lettre que les parties voudraient leur opposer) ou de l'acte secret (s'ils peuvent en prouver la teneur dans une action en déclaration de simulation). Nous avons alors vu qu'un tel choix ne saurait être laissé au fisc, dans l'hypothèse où celui-ci aurait à connaître d'une simulation qui n'aurait pas été ourdie contre lui (et où il s'avérerait en l'occurrence qu'il y aurait plus d'impôt à établir en se basant sur l'acte apparent-simulé), car le fisc devrait bien toujours imposer sur la base de la 'réalité juridique' contractée et prouvée.

Il nous faut désormais bien nous focaliser sur la *notion* de simulation, puisque nous devons comprendre du rejet de la théorie de la fraude à la loi ainsi proclamé dans notre droit fiscal, que ce ne serait qu'en présence d'une telle « simulation » bien établie que le fisc pourrait (et devrait) écarter un acte comme ne lui étant pas « opposable » pour l'établissement de l'impôt (du moins, en dehors de toute disposition de la loi fiscale « anti-abus » ou « anti-évitement »). C'est à cette même conclusion qu'était parvenu VIDAL au terme de son raisonnement déniait toute possibilité d'appliquer la théorie de la fraude à la loi du droit privé à la matière fiscale :

« En matière fiscale, la *simulation* revêt ainsi un intérêt capital ; la distinction de la réalité et de la fiction [au sens de la fausse apparence créée par les parties] devient le critère de l'illicéité. Il ne peut être permis de flottement, même dans les cas limites, comme il a été possible d'en observer dans d'autres domaines où la distinction de la simulation frauduleuse et de la fraude *stricto sensu* ne présente pas un tel intérêt, et où dans les cas douteux, pourvu que l'intention frauduleuse soit constatée, on aboutit toujours au même résultat : l'*inefficacité* de la manœuvre frauduleuse, qu'il y ait eu simulation illicite ou acte frauduleux réel. En l'absence d'une nette démonstration de la fictivité de l'acte litigieux, celui-ci doit être plus que jamais présumé sincère puisque la présomption va ici dans le sens de la licéité »⁶⁶⁹.

⁶⁶⁸ Cf. l'article 1321 du Code civil que nous avons analysé *supra*, en étudiant la question de l'« opposabilité » des actes juridiques aux tiers en droit commun.

⁶⁶⁹ J. VIDAL *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, p. 207. Voy. aussi p. 204, où VIDAL écrit que « la distinction de la simulation et de la fraude se ramène dès lors en cette matière à la distinction de l'illicite et du licite », rappelant encore ce propos catégorique et définitif qu'Henri de Pensey tenait déjà sous l'Ancien Droit (*cf. supra*) : « ce n'est pas la fraude qui est prohibée, mais la simulation ». VIDAL illustre alors la simulation en matière fiscale à partir d'une multitude d'exemples, dont nous en étudierons certains : « Très souvent, les parties désireuses d'échapper aux droits élevés frappant les libéralités dissimulent ces actes sous l'apparence d'un acte à titre onéreux, d'une vente, d'un contrat de rente viagère, d'un partage [...]. Par ailleurs, des ventes sont faussement qualifiées mandat, partage, promesse de vente, bail, bail avec promesse de vente. [...] Parfois la simulation porte sur un ensemble d'actes. Il arrive en effet qu'une opération complexe, présentée sous une qualification unique, s'analyse en réalité en plusieurs actes distincts. Il a été ainsi jugé qu'une vente avec déclaration de command déguisait en réalité une double mutation [...] Inversement, plusieurs opérations séparées en apparence peuvent n'en dissimuler qu'une seule, de nature

S'il parle encore de critère de l'*illicéité*, on sait désormais que VIDAL ne laissait toutefois pas la porte ouverte à la fraude à la loi comme cause d'inopposabilité d'un acte juridique au fisc, qui aurait rendu un procédé *a priori* licite *inefficace* (au même titre qu'un procédé simulé, lorsque la simulation est établie), dès lors que pour lui la seule fraude reprochable en matière fiscale est celle qui consisterait à violer (intentionnellement) la loi fiscale.

A défaut de possibilité de pouvoir (se voir) reprocher une « fraude à la loi » en matière fiscale, l'hypothèse de la « simulation » devrait ainsi être isolée non seulement comme critère de l'*illicéité* d'un procédé d'évitement de l'impôt, mais aussi comme seule cause d'*inopposabilité* au fisc des actes juridiques sur lesquels reposerait ce procédé d'évitement (alors *illicite et inefficace*), sous réserve de dispositions légales l'ayant prévu expressément. L'*existence* d'une simulation s'avère donc être la limite « inhérente » au principe du droit de « choisir la voie la moins imposée », de même que l'*absence* d'une telle simulation constitue par hypothèse la (seule) « condition d'existence » du libre choix de la voie la moins imposée (outre le fait que la voie juridique *réellement* choisie par le contribuable le placerait dans une situation *distincte* de celle visée par la loi fiscale telle qu'il faut l'interpréter strictement)⁶⁷⁰.

C'est d'abord cette idée que l'existence d'une « simulation » ne s'apprécierait pas d'après des critères différents en droit civil et en droit fiscal qu'il nous faudra alors reposer, en reprenant les éléments constitutifs de la simulation en droit civil et en les confrontant à la définition *a contrario* que la Cour de cassation a verrouillée de la « simulation prohibée à l'égard du fisc » (avec son arrêt *Vieux Saint-Martin*, précisant l'enseignement capital de l'arrêt *Brepols*⁶⁷¹) (a).

C'est ensuite à une conception plus « subjective » du critère d'appréciation de la simulation qu'il conviendrait de nous intéresser, là où cette dernière conception permettrait de rendre compte de tendances (en jurisprudence ou doctrine) à voir une simulation dans des montages constitués d'une *pluralité d'actes* dont *chacun* aurait bien été accepté dans tous ses effets (b). Enfin, nous pourrions encore vérifier comment les juges du fond, sous le contrôle de la Cour de cassation, appliquent la notion de simulation en pratique face à certains montages fiscaux assez récurrents dans la jurisprudence fiscale plus ou moins récente des cours et tribunaux (c).

différente. Ainsi, deux actes passés le même jour entre les mêmes parties portant l'un donation, l'autre constitution de rente viagère, ont pu être interprétés comme ne renfermant en réalité qu'une donation à charge de pension viagère. Deux ventes séparées à un même acquéreur d'un sol et des coupes de bois qu'il porte peuvent dissimuler en réalité une vente unique du sol et de sa superficie. La cession de la totalité des actions d'une société n'a pu servir qu'à masquer la vente de l'immeuble qui constituait tout l'actif de cette société ».

⁶⁷⁰ Voy., en ce sens, Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, *op. cit.*, pp. 51 et s.

⁶⁷¹ Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, I, 1082, et Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, I, 849, respectivement étudiés *supra* et *infra*.

a) *L'extension exacte de la notion de « simulation » en droit civil comme en droit fiscal*

154. Nous avons déjà plusieurs fois cité ou paraphrasé la définition classique de la notion de « simulation » qu'avait énoncée DE PAGE en droit des obligations conventionnelles : « il y a simulation lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention demeurée secrète ; la simulation suppose donc deux conventions, contemporaines l'une de l'autre, mais dont l'une n'est destinée qu'à donner le change ; il n'existe au fond qu'une seule convention réelle, la convention secrète »⁶⁷². Cette définition est reprise mot pour mot dans la jurisprudence de la Cour de cassation⁶⁷³, et elle est assez similaire à celle donnée par PLANIOL et RIPERT pour le droit civil français : « il y a simulation quand on fait une convention apparente, dont les effets sont modifiés ou supprimés par une autre convention, contemporaine de la première et destinée à rester secrète »⁶⁷⁴.

C'est bien à partir de cette définition précise qu'on peut alors *cerner* les éléments constitutifs essentiels de la notion en question et *discerner* l'hypothèse qu'elle couvre d'autres cas de figure dans lesquels il ne faudrait pas voir de « simulation » au sens de cette définition. C'est aussi cette approche « restrictive » que préconise le privatiste belge VAN OMMESLAGHE, de sorte qu'on puisse bien attribuer et appliquer un régime unique cohérent et homogène à l'ensemble des situations couvertes par la notion⁶⁷⁵, contrairement à la thèse parfois suivie en France⁶⁷⁶, d'embrasser sous le concept « toutes sortes d'hypothèses étrangères au droit des obligations *conventionnelles* » (comme le « mariage simulé » ou la « société fictive », voire la simulation de simples *faits* juridiques, dès lors qu'il y aurait eu dissimulation volontaire d'une situation réelle « en la celant derrière une situation apparente ou ostensible différente »)⁶⁷⁷.

La simulation implique donc l'existence de deux conventions contemporaines l'une de l'autre, l'une ostensible-apparente, et l'autre occulte-secrète, qu'on dénomme alors « contre-lettre », laquelle « a pour effet, selon l'intention des parties, de *détruire* ou de *modifier* la nature ou certains effets de la convention apparente et exprime [ainsi] la volonté réelle des parties »⁶⁷⁸.

⁶⁷² H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, 3^e éd., n° 618.

⁶⁷³ Voy., pour un arrêt récent (en droit privé), Cass. 27 septembre 2012, *R.G.*, n° C.11.0322.F.

⁶⁷⁴ M. PLANIOL et G. RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil*, t. VII, 11^e éd., Paris, L.G.D.J., 1940, p. 460.

⁶⁷⁵ Voy., aussi en ce sens, J.-D. BREDIN, « Remarques sur la conception jurisprudentielle de l'acte simulé », *R.T.D.civ.*, 1956, p. 18, spéc. n° 15, cité par P. VAN OMMESLAGHE tel que référencé ci-dessous.

⁶⁷⁶ Voy., sur cette thèse, notamment Encycl. Dalloz, *Droit civil*, v° Simulation par C. OPHELE, n°s 10 et s. et les réf. ; M. DAGOT, *La simulation en droit privé*, 1967.

⁶⁷⁷ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, p. 149, n° 4 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 409, n° 254.

⁶⁷⁸ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation... », *op. cit.*, n° 7 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité...*, *op. cit.*, n° 257.

Ce qui est « de l'essence » de la simulation, c'est que la contre-lettre détruit totalement ou partiellement les effets de la convention apparente, qu'elle en « détricote » tout ou partie des effets qui n'auraient ainsi pas été acceptés par les parties, comme la Cour de cassation l'avait mis en évidence précisément dans son arrêt *Brepols*, en parlant *a contrario* de l'acceptation des conséquences juridiques des actes accomplis (pour qu'il n'y ait « pas simulation... »)⁶⁷⁹. Ainsi donc, la matière du droit fiscal, où l'existence d'une simulation ne devrait pas pouvoir s'apprécier différemment qu'en droit privé (comme nous allons bien le comprendre ci-après), a elle-même contribué à venir préciser les contours essentiels de la notion en droit commun.

A propos de la « contre-lettre », il n'est pas nécessaire de lui donner une forme particulière, quoique la sémantique de l'expression utilisée ici puisse suggérer qu'elle devrait être *rédigée*. Sous réserve de questions relatives à la preuve, il suffit d'un simple échange de volontés entre les parties pour créer un *negotium* détruisant ou modifiant ainsi les effets de l'acte apparent⁶⁸⁰. L'existence de la simulation ne requiert pas que cet acte secret soit constaté dans un écrit, et la « simultanéité » avec l'acte apparent peut alors n'être qu'« intellectuelle », dès lors que les parties ont eu dès le départ l'intention de détruire en tout ou partie les effets de l'acte apparent (même si elles « formalisent » ultérieurement cette intention dans une contre-lettre rédigée)⁶⁸¹.

Il est par ailleurs bien admis en doctrine que l'existence d'une simulation requiert aussi un « élément intentionnel », tenant dans la volonté des parties de dissimuler la réalité de leurs rapports contractuels derrière la convention apparente⁶⁸², ce qui distingue la théorie de la simulation de la théorie de l'apparence telle qu'elle est conçue en droit civil, où l'apparence en cause ne doit pas avoir été créée intentionnellement (même si la Cour de cassation estime toutefois qu'elle doit pouvoir être « imputée » à celui qui en subira alors les conséquences⁶⁸³). La discordance entre la volonté réelle et la volonté déclarée doit ici être « volontaire » dans le chef des parties, tandis que si l'une d'elles n'avait pas (eu) conscience d'un tel « décalage », il

⁶⁷⁹ Cass., 6 juin 1961, *Pas*, I, 1082, ainsi épinglé par le privatiste VAN OMMESLAGHE pour définir la notion en droit commun des obligations (« La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, p. 152, n° 8 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 1, *op. cit.*, p. 412, n° 258).

⁶⁸⁰ Voy., en ce sens, Encycl. Dalloz, *Droit civil*, v° Simulation, par OPHELE, n° 29 et les réf. DE PAGE, *op. cit.*, t. II, n° 627 ; P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, pp. 153-154 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 1, *op. cit.*, pp. 412-413, n° 259.

⁶⁸¹ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, p.153, n° 8 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 1, *op. cit.*, p. 412, n° 258.

⁶⁸² P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation... », *op. cit.*, p.154, n° 10 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité...*, *op. cit.*, p. 413, n° 260 ; M. DAGOT, *La simulation en droit privé*, 1967, n°s 8 et s. et n°s 26 et s. ; D. PHILIPPE, « La simulation et la protection des tiers », *R.C.J.B.*, 1993, 53, note sous Cass. 11 décembre 1987, spéc. n° 2.3 et les réf. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, 3^e éd., t. II, n° 619.

⁶⁸³ Cass., 20 janvier 2000, à propos du mandat apparent, *R.D.C.*, 2000, 483 et note P.-A. FORIERS. Voy. aussi, sur cette théorie de l'apparence en droit civil, R. THUNGEN, « L'apparence en droit civil et ses effets », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 51-88.

serait plutôt question d'une erreur ou d'un dol susceptible d'avoir vicié son consentement exprimé⁶⁸⁴. Ainsi, comme l'écrivait DE PAGE, « la simulation est essentiellement volontaire; c'est une situation voulue par les parties, et qui n'existe que si elle est voulue telle »⁶⁸⁵.

Reste encore controversée la question de savoir si les parties à la convention apparente et à la convention réelle doivent nécessairement être *les mêmes*, question qui se poserait dans le cas d'interpositions de personnes dans des contrats dos-à-dos, et qu'il faudrait alors mettre en lien avec l'institution dite du « prête-nom », comme nous le ferons par la suite dans notre étude. Signalons déjà ici la position tranchée de FORIERS qui quant à lui requiert bien l'identité des parties à l'acte réel et à l'acte apparent parmi les « éléments constitutifs » de la simulation :

« La simulation suppose donc deux éléments essentiels :

- la *simultanéité* – au moins intellectuelle – de la lettre et de la contre-lettre, sans quoi il n'y aurait qu'amendement à la convention originaire ;
- l'*identité* des parties à l'acte réel et à l'acte apparent. Cet élément résulte indubitablement de l'article 1321 du Code civil, qui consacre le caractère conventionnel de la simulation »⁶⁸⁶.

Mis à part cet élément controversé, les autres éléments indiscutés de la notion de simulation telle qu'elle est généralement conçue par les privatistes permettent en tout cas d'écarter de son champ d'application plusieurs hypothèses distinctes⁶⁸⁷. Ainsi, outre le cas d'une *qualification inexacte* d'une convention par les parties (que nous avons déjà distingué de la simulation⁶⁸⁸), il n'y a pas simulation lorsque les parties ne font qu'*interpréter* une convention qu'elles ont antérieurement conclue pour préciser la portée de telle ou telle clause (du moins, tant qu'elles ne modifient pas ni ne détruisent les effets de la convention interprétée), et il en est de même lorsqu'elles concluent une seconde convention qui *modifie ou rectifie* ultérieurement certains éléments d'un acte antérieurement conclu, sauf si la modification intervient secrètement, en ce sens que le premier acte serait toujours présenté aux tiers dans sa version non modifiée.

Par exemple, dans le cas d'une vente suivie d'une remise de dette pour le paiement du prix, il peut bien être question d'une donation « déguisée » (où la simulation porte sur le caractère à titre onéreux de l'acte)⁶⁸⁹, si les parties avaient dès l'origine l'intention de réaliser une donation. VAN OMMESLAGHE suggère qu'en pareil cas il faut alors « interpréter la volonté pour déterminer s'il s'agit d'une donation déguisée, ce qui résultera de l'indivisibilité des deux actes successifs dans l'intention des parties, ou, au contraire, d'une vente réelle, suivie d'une seconde opération distincte consistant en une donation indirecte résultant de la remise de dette du prix »⁶⁹⁰.

⁶⁸⁴ W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, *op. cit.*, pp. 301 et s., n° 103.

⁶⁸⁵ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1967, n° 619.

⁶⁸⁶ P.-A. FORIERS, « La fiducie en droit belge », in *Les opérations fiduciaires*, Paris, L.G.D.J., 1985, pp. 278-279.

⁶⁸⁷ Sur ces exclusions: P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op.cit.*, pp.155-156, n° 12 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 1, *op. cit.*, pp. 414-415, n° 262.

⁶⁸⁸ Voy. *supra* cette distinction que nous avons déjà opérée en droit fiscal pour opposer l'hypothèse d'une « erreur de qualification » par les contribuables et celle de la « simulation » de leur convention à l'égard du fisc.

⁶⁸⁹ Qui ne se confond pas avec la donation « indirecte », qui n'implique aucune simulation puisqu'elle résulte par hypothèse d'une seule convention ou opération juridique ayant un effet de libéralité, contrairement à la donation « déguisée » qui suppose un acte secret détruisant les effets de l'acte apparent qui en font un acte à titre onéreux.

⁶⁹⁰ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation... », *op. cit.*, p.156, n° 12 ; *Ibidem*, DE PAGE..., *op. cit.*, n° 262.

Il ne peut en tous les cas y avoir simulation dans le cas où les parties « substituent une autre convention à la première, admise comme sérieuse, mais jugée dans la suite inadéquate »⁶⁹¹. Il n'y aurait là ni simultanéité des deux actes, ni intention d'en dissimuler l'un derrière l'autre.

A noter encore ici que si le deuxième acte modificatif n'est pas destiné à être secret ou caché, il ne peut pas non plus y avoir de simulation. Il en est ainsi lorsqu'il y a « déclaration de command », parce que le premier acte a réservé une faculté d'« éléction de command » pour modifier (ostensiblement) l'une des parties à la convention avec décharge de la partie initialement liée ; et il en est de même dans le cas de « contrats de commission », où l'intervention du commettant n'est normalement pas cachée par le commissionnaire lorsqu'il contracte⁶⁹².

Il faut donc bien comprendre ici que l'existence d'une simulation ne peut s'apprécier qu'au moment de la *formation* du contrat, et non de son *exécution*. Comme nous l'explique très clairement AFSCHRIFT, lorsqu'une partie a bien pris un engagement dans/par un contrat mais qu'elle ne le respecte pas, il s'agit alors « d'une inexécution de la convention, non d'une simulation, et ces notions sont incompatibles : si l'engagement a réellement été pris, le fait de ne pas le respecter est un manquement contractuel, tandis que si l'engagement n'avait pas été pris, il y aurait simulation, mais évidemment aucun manquement contractuel, puisque, en cas de simulation, il n'existe qu'une seule convention qui est l'acte réel, non l'acte ostensible »⁶⁹³.

Enfin, toujours d'après la définition arrêtée ci-dessus, la simulation suppose nécessairement un accord de volontés entre *plusieurs personnes*, si bien qu'il ne pourrait pas non plus y avoir de simulation relativement à un acte juridique « unilatéral ». En présence d'actes unilatéraux, il serait alors seulement question de « réserve mentale », en ce sens qu'une personne émettrait une volonté unilatéralement, mais qu'elle se déclarerait à elle-même, dans son for intérieur, que sa volonté extériorisée ne correspondrait pas à sa volonté réelle, sans le dire à personne⁶⁹⁴.

Pour VAN OMMESLAGHE, cette solution s'explique « par la règle selon laquelle l'acte unilatéral implique non seulement une émission de volonté, mais encore l'extériorisation de cette émission, à peine de quoi il ne peut sortir aucun effet ». Or, ajoute-t-il, « par définition, la réserve mentale ne fait l'objet d'aucune extériorisation en sorte que seul l'acte tel qu'il a été émis – c'est-à-dire l'acte apparent – peut produire ses effets »⁶⁹⁵.

155. Nous avons vu avec l'arrêt *Brepols* de notre Cour de cassation que la « fraude à la loi », telle qu'on pourrait la concevoir en droit privé, à défaut de toute consécration dans le cadre d'une disposition (spécifique ou générale « anti-abus ») de la loi fiscale, ne pourrait pas être mobilisée par le fisc pour contrecarrer des constructions juridiques mises en place par les contribuables pour éviter l'impôt dès lors que les actes invoqués seraient *bien acceptés* par les parties dans toutes leurs conséquences juridiques, c'est-à-dire qu'ils ne seraient *pas simulés*.

⁶⁹¹ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, 3^e éd., n° 619.

⁶⁹² H. DE PAGE, *op.cit.*, n° 620bis ; J ; VAN RYN et J. HEENEN, *Principes de droit commercial*, t. IV, n° 7.

⁶⁹³ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 148-149.

⁶⁹⁴ Voy., sur cette « *reservatio mentalis* », M. DAGOT, *La simulation en droit privé*, n° 225 ; H. DE PAGE, *Traité de droit civil belge*, *op. cit.*, t. II, n° 624 ; W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, *op. cit.*, p. 308, n° 104.

⁶⁹⁵ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation... », *op. cit.*, p.157, n° 13 ; *Ibidem*, DE PAGE..., *op. cit.*, n° 263.

La (théorie de la) « fraude à la loi » ayant ainsi été condamnée tant comme espèce *constitutive* de la simulation prohibée à l'égard du fisc que comme limite *alternative*, en l'absence d'une telle simulation, à l'« opposabilité au fisc » d'actes juridiques accomplis par les contribuables, le caractère prétendument « anormal » des actes juridiques invoqués par les contribuables avait alors été rejeté par la Cour comme *critère* d'identification de cette simulation (prohibée).

L'administration, ainsi sommée par l'arrêt *Brepols* de ne plus jamais confondre « réalité » et « normalité », a par la suite tenté de donner un contenu plus économique à cette « réalité » sur la base de laquelle elle est par principe tenue établir l'impôt⁶⁹⁶, et, par voie de conséquence, de donner davantage d'extension à la « simulation » redressable dans la matière du droit fiscal (la « simulation » qui serait ourdie à l'égard du fisc étant en l'occurrence bien une « altération volontaire de la *réalité* vis-à-vis du fisc » par le contribuable à travers ses actes juridiques⁶⁹⁷). Les Professeurs KIRKPATRICK et GARABEDIAN résument bien cette thèse administrative: « de l'idée que l'impôt se fonde sur les réalités, l'administration a voulu déduire une extension de la théorie de la simulation en matière fiscale : à l'en croire, la convention ou l'acte du contribuable ne serait *pas opposable au fisc*, non seulement lorsqu'il ne correspond pas à la réalité *juridique* (simulation), mais en outre, lorsqu'il ne correspond pas à la réalité *économique* ; tel serait [alors] le cas lorsque l'acte a été fait dans un but purement fiscal »⁶⁹⁸.

Autrement dit, comme le relève Vincent SEPULCHRE de façon assez bien imagée, « l'administration fiscale a donc tenté de *faire pondre à la poule un œuf cubique* : faire entrer la fraude à la loi et la réalité économique dans le concept [juridique] de simulation, qui repose pourtant sur un caractère fictif des opérations »⁶⁹⁹.

Cette thèse fut accueillie pour la première fois par la Cour d'appel d'Anvers dans l'affaire *INES*⁷⁰⁰. En l'espèce, une société « exsangue » avait absorbé une société prospère dépendant des mêmes actionnaires, dans le seul but de permettre la récupération de ses pertes antérieures qui auraient été perdues si la société déficitaire avait elle-même été absorbée. L'arrêt avait alors refusé à la société absorbante le droit de déduire ses pertes antérieures sur les bénéfices postérieurs à la fusion, constatant que la société absorbante était « économiquement morte » (bien que juridiquement elle n'était ni dissoute, ni même déclarée en faillite) et, par ailleurs, qu'elle avait pris dans l'acte d'absorption la dénomination de la société absorbée et avait déménagé son siège social à la veille de l'absorption au siège de cette même société absorbée.

⁶⁹⁶ Voy. à ce sujet les propos que nous avons tenus *supra* sur le soi-disant « réalisme » du droit fiscal.

⁶⁹⁷ Voy. en ce sens les distinctions générales que nous avons opérées *supra* entre les procédés d'évitement de l'impôt licites et illicites (constitutifs de « fraude fiscale »).

⁶⁹⁸ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., *op. cit.*, n° 1.38.

⁶⁹⁹ V. SEPULCHRE, « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l'approche économique ? », in *La réforme fiscale 2012*, coll. ESSF, Limal, Anthemis, 2012, n° 20, p. 99.

⁷⁰⁰ Anvers, 2 mars 1978, *J.D.F.*, 1979, p. 344 et note Ph. MALHERBE.

La Cour avait estimé qu'en fait, dans la réalité économique, c'était plutôt la société prospère qui avait absorbé la société en perte, laquelle avait alors disparu avec ses pertes récupérables. La Cour d'appel d'Anvers épousait ici la nouvelle théorie administrative dite de la « réalité économique », sans vraiment se référer expressément à la notion de simulation, en justifiant sa décision au motif que « si un contribuable peut toujours choisir la solution [juridique fiscalement] la plus avantageuse pour lui, il n'est toutefois pas suffisant que cette solution soit exprimée dans des actes sous seing privé ou authentiques [dont] les parties ont accepté toutes les conséquences [juridiques] puisqu'il faut [...] en tout premier lieu examiner si les actes sont une reproduction de la réalité et si – en d'autres mots – il n'existe pas de discordance entre les constructions et formulations juridiques et la réalité économique-commerciale »⁷⁰¹.

Un pourvoi en cassation fut ensuite formé contre cet arrêt, et il fut alors rejeté par la Cour de cassation⁷⁰², dans un arrêt du 7 décembre 1979, dont Camille SCAILTEUR crut pouvoir inférer que la Cour de cassation aurait « formellement reconnu [...] le droit pour le juge du fond de décider que [...] la combinaison juridique utilisée par les contribuables pour jouir d'un avantage fiscal est *simulée* lorsqu'elle ne correspond pas à la réalité économique, lors même que ces contribuables ont accepté, sans aucune réserve, toutes les conséquences civiles des actes qu'ils ont souscrits »⁷⁰³. Pourtant, il s'avère qu'un tel enseignement ne pouvait être tiré de cet arrêt étant donné que les moyens invoqués dans le pourvoi n'avaient pas pu amener la Cour de cassation à se prononcer en termes de bonne ou mauvaise application de la notion de simulation en l'occurrence⁷⁰⁴. Comme l'écrit Thierry AFSCHRIFT, il était « vraisemblable que, si la violation de la notion de simulation, et donc de l'article 1321 du Code civil, avait été invoquée, la Cour de cassation aurait pu rappeler sa jurisprudence habituelle en matière de 'choix de la voie la moins imposée', et casser [alors] l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers »⁷⁰⁵.

Toujours est-il que l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers « fixa » alors la doctrine officielle de l'administration en matière de 'constructions juridiques' tendant à éviter l'impôt, jusqu'à être « réitéré » par la suite par le ministre des Finances en réponse à une question parlementaire :

« Les impôts doivent être établis sur base de la réalité économique ; dès lors, même si le contribuable peut choisir la voie fiscale la plus favorable, il ne suffit pas d'établir la réalité juridique de l'acte dressé, mais il faut de surplus examiner si la construction juridique mise en place traduit aussi la réalité économique [...], qui ne peut consister en une série d'actes dont le *seul but* serait de bénéficier d'avantages fiscaux et d'éviter l'impôt »⁷⁰⁶.

⁷⁰¹ Anvers, 2 mars 1978, *J.D.F.*, 1979, p. 344 et note Ph. MALHERBE.

⁷⁰² Cass., 7 décembre 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 446.

⁷⁰³ C. SCAILTEUR, « Le choix de la voie la moins imposée – Réflexions à propos d'un arrêt de Cassation récent », in *Réflexions offertes à Paul Sibille/ études de fiscalité*, Bruylant, 1981, pp. 799-808, spéc. p. 808.

⁷⁰⁴ Voy., en ce sens, J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés...*, *op. cit.*, n° 1.38.

⁷⁰⁵ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, n° 156, p. 118.

⁷⁰⁶ Réponse à la question parlementaire de M. LAHAYE n° 330 du 4 juin 1985, *Bull. contr.*, 1985, p. 2007.

Sous l'angle de l'extension de la notion de simulation à appliquer en matière fiscale, la théorie *administrative* en question, ainsi que la *jurisprudence* qui l'avait approuvée, avaient par ailleurs reçu un écho limité en *doctrine* chez deux auteurs, P. COPPENS et A. BAILLEUX, qui défendaient ainsi une conception extensive de la notion de « simulation » en droit fiscal (par rapport à son acception en droit civil) et qui parlaient en ce sens d'un « deuxième critère de détection de la simulation » en la matière⁷⁰⁷. Pour ces auteurs, la simulation identifiable ici pouvait résulter tantôt d'une « tricherie » tenant dans le fait que les parties n'auraient pas accepté les conséquences des actes qu'elles feindraient avoir passés, tantôt dans le « caractère artificiel » de la construction juridique qu'elles prétendraient opposer à l'administration⁷⁰⁸.

Cette conception tout à fait minoritaire au sein de la doctrine devait logiquement être critiquée eu égard à la notion de simulation telle qu'elle peut se concevoir et s'identifier en droit civil. C'est ainsi bien en ce sens que le Professeur KIRKPATRICK dénonçait ici « une évidente contradiction dans les termes : par définition même, la simulation, notion de droit *civil*, implique que les parties n'acceptent pas toutes les conséquences *juridiques* de l'acte apparent ; la théorie de MM. COPPENS et BAILLEUX – identique, à cet égard, au dernier état des thèses de M. SCAILTEUR⁷⁰⁹ – revient donc à soutenir qu'en droit fiscal, il pourrait y avoir simulation, même lorsque les conditions de la simulation ne sont pas réunies »⁷¹⁰.

156. Dans la suite, l'administration continua sur la même lancée, mais sans pour autant se raccrocher chaque fois explicitement à la notion de simulation, en s'appuyant sur un prétendu « principe général de droit », suivant lequel « les impôts directs sont établis sur base de la réalité économique », et « qu'il ne suffit pas de constater la réalité juridique telle qu'elle apparaît des actes qui ont été souscrits, mais qu'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'éluder ainsi l'impôt, pour son propre profit ou au profit de tiers... »⁷¹¹.

On se souviendra ici que c'est précisément ce genre de propos qui amenait le Professeur John KIRKPATRICK à juger le proverbe selon lequel « l'impôt atteint les réalités » *nuisible* s'il devait permettre de « substituer une idée vague – la réalité – à une notion juridique précise – la simulation », et à conclure que « lorsqu'il s'agit de déterminer, à l'égard du fisc, si une convention correspond bien au vêtement que les parties lui ont donné, il faut donc rechercher s'il y a ou non simulation, et il n'y a pas lieu de faire appel au réalisme du droit fiscal »⁷¹².

⁷⁰⁷ P. COPPENS et A. BAILLEUX, *Droit fiscal - Impôts sur les revenus*, 1^{ère} éd., Bruxelles, 1985, pp. 577-578.

⁷⁰⁸ P. COPPENS et A. BAILLEUX, *Droit fiscal - Impôts sur les revenus*, 1^{ère} éd., Bruxelles, 1985, pp. 577.

⁷⁰⁹ Tel que cité ci-dessus : C. SCAILTEUR, « Le choix de la voie la moins imposée – Réflexions à propos... ».

⁷¹⁰ J. KIRKPATRICK, « Le précis de droit fiscal des Professeurs COPPENS et BAILLEUX et leur conception de la simulation en matière d'impôts sur les revenus », *J.T.*, 1986, p. 695.

⁷¹¹ Moyen cité dans l'arrêt de la Cour de cassation du 27 février 1987, *J.D.F.*, 1987, pp. 332 et s., spéc. l'énoncé de la seconde branche du premier moyen, p. 334.

⁷¹² J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités... », *op. cit.*, pp. 161-176, spéc. pp. 173-174.

L'administration avait ainsi invoqué un tel principe ou une telle théorie dans un pourvoi formé contre un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers rendu dans l'affaire *Maas International*⁷¹³. En l'espèce, une société avait vendu deux bateaux dont elle était propriétaire, et qu'elle avait entièrement amortis, à une autre société qui avait les mêmes actionnaires, ce qui générait une plus-value taxable – à un taux à l'époque inférieur de moitié à celui de l'impôt des sociétés – dans le chef de la première société (venderesse) et devait permettre à la seconde (acquéreuse) de déduire de son côté de nouveaux amortissements pratiqués sur la valeur d'acquisition. Le moyen invoqué par l'administration dans le pourvoi fut rejeté par la Cour de cassation, qui, sans démentir explicitement l'existence d'un tel principe général, se borna alors à décider que les juges du fond avaient légalement justifié leur décision d'autoriser la déduction des amortissements en considérant « qu'il ne ressort d'aucun élément de la cause que les parties contractantes n'ont pas accepté toutes les conséquences des actes qu'elles ont souscrits, et que la vente et le transfert de bateaux ont été réels et n'ont méconnu aucune obligation légale »⁷¹⁴.

Dans une affaire ultérieure, le pourvoi de l'administration, à nouveau pris de la violation du « principe général suivant lequel les impôts directs doivent être établis sur la base de la réalité économique », fut aussi rejeté par la Cour de cassation par un arrêt du 29 janvier 1988. La Cour déclara cette fois explicitement qu' « il n'existe *aucun principe général* suivant lequel il faudrait tenir compte d'une réalité économique qui serait distincte de la réalité exprimée [en l'occurrence, visée par les dispositions du Code des impôts sur les revenus concernées] ». La Cour précisait encore que s' « il est constant que les impôts sur les revenus doivent être établis sur la base d'éléments réels, que sinon l'imposition méconnaîtrait l'égalité des citoyens et serait arbitraire [...], les articles [...] du Code des impôts sur les revenus ne prescrivent pas de tenir compte 'de la réalité économique de l'entreprise' qui serait différente de la réalité de ce qui a été convenu sans simulation entre les parties et dont elles ont accepté tous les effets »⁷¹⁵, autrement dit, « d'une réalité économique qui serait différente de la réalité juridique »⁷¹⁶.

Cet arrêt avait alors été rendu sur conclusions conformes du Procureur général KRINGS, et se situait dans la lignée des observations du Procureur général GANSHOF van der MEERSCH sur les conditions d'existence ou de reconnaissance d'un « principe général de droit »⁷¹⁷.

⁷¹³ Anvers, 4 décembre 1984, *F.J.F.*, 1985, p. 121.

⁷¹⁴ Cass., 27 février 1987, *Pas.*, I, p. 777 ; *J.D.F.*, 1987, pp. 332

⁷¹⁵ Cass., 29 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 633, conclusions du procureur général E. KRINGS ; *J.D.F.*, 1988, p. 338, obs. J. MALHERBE et L. DE BROË, « Réalité juridique et réalité économique », pp. 322-331.

⁷¹⁶ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, *op. cit.*, n° 1.39, p. 70.

⁷¹⁷ W. GANSHOF van der MEERSCH, « Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit », *J.T.*, 1970, p. 557.

Dans cette dernière affaire, le gérant d'une S.P.R.L. donnait une partie de l'immeuble dont il était propriétaire en location à la S.P.R.L. moyennant un « loyer » stipulé à des montants « anormalement élevés », pour transformer des revenus professionnels (de dirigeant) en des revenus immobiliers dont on déduit un forfait de 40% pour frais d'entretien et de réparation. A une époque où l'actuel article 32, al. 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus n'existait pas encore pour prévoir la requalification de tels revenus immobiliers en des rémunérations de dirigeant d'entreprise, plusieurs auteurs ont alors critiqué le recours par l'administration à un tel prétendu principe général de droit plutôt que d'invoquer la théorie de la simulation, qui aurait pu suffire d'après eux à justifier l'imposition au titre de revenus de dirigeant de société. Si l'« anormalité » d'un acte n'est pas en soi un critère de « définition » de la simulation, ces auteurs soutiennent cependant que le seul fait que le loyer contracté était cinq fois supérieur à la valeur locative normale de l'immeuble en question aurait pu permettre de « présumer » (au sens d'une « présomption de l'homme », que le magistrat infère d'un fait connu à un fait inconnu, comme le prévoit l'article 1349 du Code civil) que ce soi-disant « loyer » avait une *autre cause* que l'occupation des locaux, étant alors la rémunération *déguisée* du dirigeant⁷¹⁸.

157. Finalement, la théorie de la « réalité économique », en tant qu'elle amènerait une limite (au « choix de la voie la moins imposée ») *alternative* à la simulation ou une nouvelle espèce *constitutive de* simulation, est censée avoir été définitivement condamnée par la Cour de cassation par un arrêt du 22 mars 1990 rendu dans l'affaire *Au Vieux Saint-Martin*, où il était question d'un montage identique à celui qui avait donné naissance à la jurisprudence *INES*⁷¹⁹. La Cour d'appel de Bruxelles avait refusé à la société absorbante, qui était économiquement « exsangue », de déduire ses pertes antérieures des bénéfices réalisés après la fusion au motif que « semblable fusion est constitutive de simulation », et que, si « le contribuable a sans conteste le droit de choisir la voie fiscale la moins imposable, notamment en passant les actes juridiques qu'il juge les plus avantageux pour lui, cependant [ces] actes doivent être sincères en ce sens qu'ils doivent traduire une 'réalité économique' et ne pas servir, au contraire, à la dissimuler », car « il est de l'essence du droit fiscal de s'appuyer sur cette réalité »⁷²⁰. La société absorbante avait alors intenté contre cet arrêt un pourvoi en cassation lui reprochant d'avoir méconnu la notion légale de « simulation » (art. 1321 C.Civ.), ainsi que le principe d'« opposabilité » des contrats et des actes juridiques à l'égard des tiers (art. 1165 C.Civ.).

⁷¹⁸ Voy., en ce sens, Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, n^{os} 185 et s., pp. 142 et s. ; *Ibidem*, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », in *Apparences, simulations...*, *op. cit.*, p. 213 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés...*, *op. cit.*, n^o 1.39, p. 71.

⁷¹⁹ Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin*, *Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110.

⁷²⁰ Bruxelles, 22 décembre 1987, *F.J.F.*, n^o 88/49.

C'est ainsi que la Cour de cassation fut amenée à reprendre la formule de son arrêt *Brepols* pour en compléter et adapter la finale par cet arrêt *Au Vieux Saint-Martin* du 22 mars 1990 : « il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, *même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* ». La Cour cassa en conséquence l'arrêt attaqué après avoir rappelé tous ses différents motifs, en déclarant que « par ces considérations et constatations, l'arrêt, qui ne relève pas que lesdites opérations ne représentent pas l'expression de la volonté réelle des sociétés concernées, ne justifie pas légalement sa décision que ces actes sont constitutifs de simulation »⁷²¹.

Comme le fait remarquer très justement Thierry AFSCHRIFT, il est « pour le moins étrange, lorsqu'on défend une théorie fondée sur une réalité économique, et donc extrêmement *factuelle*, de ramener celle-ci à une intention des parties, c'est-à-dire à un élément *subjectif* ». On peut en effet partager sa circonspection s'il devait s'agir ici d'« expliquer, dans le cadre d'une telle théorie, qu'un même acte serait opposable à l'administration fiscale lorsqu'il n'est pas accompli dans le but d'éluder l'impôt, et qu'il [ne le serait pas] lorsque cette intention est établie »⁷²². Et ce n'est pas l'idée subtile que « la réalité » en question serait le but ou résultat économique poursuivi (ce que Vincent SEPULCHRE qualifie d'approche « téléologique » des actes du contribuable⁷²³) qui pourrait lever cette contradiction inhérente à ladite théorie, car, comme le note Thomas DELAHAYE, entre des conventions aboutissant au même résultat économique, mais dont les unes seraient conclues dans l'intention d'éviter l'impôt, et les autres pas, cette théorie amènerait le fisc à écarter les premières et pas les secondes, alors que rien ne permettrait d'« affirmer que les unes sont plus ou moins réelles que les autres »⁷²⁴.

Au final, si l'on rappelle la théorie de la fraude à la loi que SCAILTEUR voulait appliquer en droit fiscal, et qui visait les « actes objectivement corrects [...] accomplis dans le *but* principal d'éviter une disposition légale à laquelle on aurait *normalement* dû se soumettre »⁷²⁵, on se rend compte que la théorie de la réalité économique ne ferait alors rien de vraiment différent :

⁷²¹ Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin, Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110.

⁷²² Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, n° 145, p. 109.

⁷²³ V. SEPULCHRE, « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l'approche économique ? », in *La réforme fiscale 2012*, coll. ESSF, Limal, Anthemis, 2012, pp. 92 et s.

⁷²⁴ Th. DELAHAYE, Le choix de la voie la moins imposée, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 152 (citant DEPRET, note sous Gand, 26 mars 1956, *Rev. prat. soc.*, 1956, p. 166). C'est d'ailleurs à notre avis la même chose qui serait à craindre si le fisc pouvait écarter des actes en leur reprochant d'être *anormaux* du fait qu'ils ne pourraient pas s'expliquer autrement que par leur objet (et leur effet) de faire éviter de l'impôt à leurs parties contractantes.

⁷²⁵ C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, 1959, n° 20079, p. 189 ; *Ibidem*, « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, n° p. 297.

« tirant argument d'une *intention* d'éviter l'impôt, elle prétend imposer, non sur la base des actes effectivement accomplis, mais en se fondant sur d'autres actes, qui ne l'ont pas été »⁷²⁶, mais qui auraient soi-disant été accomplis si les parties n'avaient pas cherché à éviter l'impôt. Ainsi, nous rejoignons ici les observations de Thierry AFSCHRIFT lorsque celui-ci écrivait que « la théorie de la réalité économique, obligée de se fonder sur l'élément essentiel qui caractérise celle de la fraude à la loi, [à savoir] l'existence d'une intention d'éviter l'impôt, partage avec cette dernière théorie les critiques qui lui ont été adressées »⁷²⁷. Elle paraîtrait même encore moins défendable que la théorie de la fraude à la loi qui avait été condamnée en droit fiscal, du moins là où cette dernière ne reposerait pas que sur l'examen de *l'intention du contribuable* mais s'appuierait aussi sur le constat plus « objectif » que celui-ci contrarierait *l'intention du législateur fiscal*, les buts ou objectifs qu'il poursuivait par la disposition évitée.

158. Par deux arrêts ultérieurs, la Cour de cassation rappellera encore ces enseignements que l'impôt doit être établi sur l'élément visé par la loi (revenu ou autre matière imposable selon l'impôt) « en fonction des constructions juridiques *réellement* utilisées par le contribuable »⁷²⁸ et que « ni les dispositions de la loi fiscale, ni aucune autre disposition légale ne permettent au juge de faire prévaloir une réalité économique qui serait différente de la réalité des conventions conclues *sans simulation* par les parties, dont elles ont accepté tous les effets »⁷²⁹. C'est bien cela que nous avait montré KIRKPATRICK dans son étude minutieuse relative au soi-disant « réalisme » du droit fiscal⁷³⁰, et que nous avons posé en postulat de notre étude, à savoir que les actes juridiques doivent être pris en compte pour l'établissement de l'impôt selon tous leurs effets de droit tant qu'ils ont été bien acceptés (et non simulés) par les parties. Il s'ensuivait donc que si le « réalisme » en question devait avoir une vertu explicative ici, s'agissant de l'« opposabilité au fisc » des actes juridiques pour l'établissement de l'impôt, ce ne pouvait être que pour justifier qu'il n'y aurait qu'*en présence d'une simulation* qu'un acte juridique ne serait pas opposable au fisc pour l'établissement de l'impôt, et que, si l'acte apparent devait donner lieu à plus d'impôt⁷³¹, le fisc ne pourrait s'en prévaloir comme un tiers en droit commun, mais ce ne pourrait jamais être pour élargir la *notion de simulation* voire pour fonder, en dehors d'elle, une cause alternative d'inopposabilité d'actes juridiques au fisc (pour discordance entre les effets acceptés en droit et la 'réalité économique' de l'opération).

⁷²⁶ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, n° 148, p. 111.

⁷²⁷ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, n° 148, p. 110.

⁷²⁸ Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 522 ; *R.W.*, 1995-1996, p. 821.

⁷²⁹ Cass., 9 mars 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 128.

⁷³⁰ J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, pp. 161-176 (tel que nous l'avons étudié *supra* en détails).

⁷³¹ Parce qu'en l'occurrence, la simulation n'aurait pas été destinée à tromper le fisc pour éluder l'impôt.

Toujours est-il que dans la foulée de l'arrêt *Au Vieux Saint-Martin* rendu en 1990 par la Cour de cassation, le Procureur général KRINGS a pu écrire que « le principe du libre choix de la voie la moins imposée constitue l'un des fondements de notre droit fiscal » en Belgique⁷³². Ce principe prend ainsi toute sa dimension dans le fait que lorsque le contribuable accomplit des actes juridiques dont il accepte toutes les conséquences en droit afin de se placer dans une situation où il serait moins imposé (d'après la loi fiscale), et même s'il ne pose ces actes que dans cette intention d'éviter l'impôt, alors non seulement il ne commettrait aucune simulation prohibée (constitutive de « fraude fiscale »), mais en outre, tous ces actes juridiques seraient bien « opposables au fisc », de sorte que le procédé d'évitement *licite* soit bel et bien *efficace* (tant que le législateur n'en aurait pas disposé autrement par des mesures dites « anti-abus »).

En conclusion, toute cette jurisprudence de notre Cour de cassation n'est qu'une consolidation de l'arrêt *Brepols* qui avait consacré le principe du « libre choix de la voie la moins imposée » et une confirmation des premières conclusions que nous avons déduites de tous les principes ou corollaires qu'il fallait inférer de l'exigence constitutionnelle de la « légalité de l'impôt ». On avait vu que lorsque les contribuables choisissent d'accomplir tel(s) acte(s) plutôt que tel(s) autre(s) pour se placer dans telle situation plutôt que telle autre plus taxée, le caractère soi-disant *non naturel* du procédé juridique utilisé pour atteindre le résultat économique visé, de même que le fait que ces actes aient été choisis dans la *seule intention* d'éviter l'impôt, ne pourraient jamais faire dire qu'ils ont commis une « fraude à la loi » qui permettrait au fisc d'écarter les actes juridiques en cause. Les deux seules questions qu'il conviendrait alors de se poser pour vérifier que le contribuable ne fait bien qu'exercer son droit de « choisir la voie la moins imposée » sont, comme l'avait brillamment théorisé Thomas DELAHAYE auparavant, de savoir, *d'une part*, si la voie choisie par le contribuable est bien « distincte » de celle (plus imposée) visée par la loi fiscale, ce qui est un problème d'interprétation, et *d'autre part*, si la voie empruntée est bien « réelle » en ce sens qu'elle ne serait pas entachée d'une simulation qui empêcherait le fisc d'établir l'impôt dû et couvrirait alors une violation de la loi fiscale⁷³³; or, pour ces deux appréciations, l'intention qui a déterminé le contribuable à choisir de passer les actes en cause et le caractère normal ou non de ceux-ci seraient, on l'a dit, indifférents⁷³⁴.

⁷³² E. KRINGS, « Aspects de la contribution de la Cour de cassation à l'édification du droit », *J.T.*, 1990, pp. 545 et s. et pp. 565 et s., spéc. p. 568, n° 67.

⁷³³ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, *op. cit.*, pp. 51 et s. (« conditions d'existence... »).

⁷³⁴ Voy. aussi en ce sens R. ZONDERVAN, *Les impôts sur les revenus et l'extranéité*, Bruxelles, Ets. Pauwels Fils, 1967, n° 136 : « L'alternative est rigoureuse : ou bien une hypothèse entre dans le champ des prévisions de la règle fiscale et l'application de la loi est impérative ; ou bien l'hypothèse est exclue du champ des prévisions et alors la recherche de l'intention des parties et du caractère prétendument irrégulier du procédé qui a donné naissance à l'acte est inutile puisque le résultat de cette recherche est en tout cas indifférent ».

A noter toutefois que tout cela n'empêcherait pas le législateur fiscal de se référer lui-même à l'intention exclusivement fiscale ou non du contribuable au soutien de certains de ses actes, *tantôt* pour subordonner l'application de dispositions qui rendraient inopposables au fisc de tels actes (non simulés) au fait que ces actes n'auraient pas d'autre but que d'éviter l'impôt, *tantôt* pour conditionner l'octroi d'un avantage fiscal prévu par la loi au fait que de tels actes, qui donneraient *a priori* droit à l'avantage, répondraient aussi à des motifs autres que fiscaux. C'est ainsi que nous verrons qu'en réaction à l'arrêt *Au Vieux Saint-Martin*, le législateur est intervenu au début des années 1990 pour insérer dans plusieurs dispositions « anti-abus », comme celle qui prévoyait déjà l'inopposabilité au fisc de certains actes de transfert d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux (art. 344, § 2, C.I.R.), voire la première mouture de la disposition générale anti-abus qui rendait inopposable au fisc la qualification juridique donnée par le contribuable à un acte ou un ensemble d'actes dans le but d'éviter l'impôt (art. 344, § 1, C.I.R.⁷³⁵), une clause réservant au contribuable la possibilité de prouver que ces actes ou qualifications répondaient à des « besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

⁷³⁵ Cf. aussi les avatars de cette disposition insérés par la suite aux art. 18, § 2, C.Enr. et 106, al. 2, C.Succ.

b) L'appréciation plus subjective de la simulation et les montages fiscaux en plusieurs actes

159. Nous avons vu qu'en droit commun comme en droit fiscal l'existence d'une simulation doit s'apprécier suivant le (seul) critère de la « non-acceptation » par les parties contractantes de tout ou partie des conséquences juridiques des actes qu'elles prétendent avoir accomplis. La simulation visant ici à tromper le fisc est alors, exactement comme celle destinée à leurrer des tiers en droit commun, susceptible de présenter différents degrés, allant « de la destruction complète de tous les effets de l'acte ostensible jusqu'à la modification d'éléments plus ou moins importants de celui-ci »⁷³⁶. On parlera ainsi ici aussi, pour décliner les différents degrés dans le « mensonge », de simulation par « *fictivité* » (lorsque l'acte apparent est complètement détruit dans tous ses effets par la contre-lettre, de sorte qu'il n'y aurait aucun acte juridique sortant ses effets entre parties), de simulation par « *déguisement* » (lorsque l'acte réel est présenté sous les dehors d'un autre acte modifié quant à sa nature – « *déguisement total* » – ou sur certains de ses effets, volets, aspects – « *déguisement partiel* ») et de simulation par « *interposition de personnes* », portant sur l'identité d'une ou de plusieurs parties à l'acte⁷³⁷.

Comme nous l'avons déjà dit, la simulation rencontrée en matière fiscale peut alors porter tantôt sur l'*existence* même de l'acte (ex.: conclusion d'un contrat de prestations « fictives » pour déduire de fausses dépenses sur des revenus taxables), sur la *qualification* de l'acte (ex.: « *déguisement* » d'une donation en une vente – le vendeur, un parrain, renonçant secrètement à en exiger le prix auprès de l'acheteur, son filleul – pour éviter de lourds tarifs de droits de donation entre étrangers, ou à l'inverse, « *déguisement* » d'une vente en une donation – un père ayant en réalité vendu un bien à son fils – pour bénéficier du taux des droits de donation plus avantageux « en ligne directe »), sur un des *éléments* du contrat (ex.: « *dissimulation* » d'une partie du prix dans un acte de vente immobilière pour réduire la base de perception des droits d'enregistrement), ou encore, sur l'*identité* de l'une des parties contractantes (ex.: « *interposition* » d'un particulier dans une location immobilière à destination d'une société, afin que le bailleur soit imposé sur le revenu cadastral plutôt que sur les loyers réels)⁷³⁸.

⁷³⁶ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, p. 161, n° 15 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité de droit civil belge*, t. II, *Les obligations*, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 420, n° 266.

⁷³⁷ Voy., sur ces différences de degré dans la simulation, P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », *op. cit.*, pp. 161-164, n°s 16-19 ; *Ibidem*, DE PAGE – *Traité...*, *op. cit.*, pp. 420 et s., n°s 267 et s.

⁷³⁸ Voy., sur ces exemples assez typiques, D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 62-63 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, pp. 57-58, n° 1.29 ; Br. PEETERS, « De dunne lijn... [*op. cit.*] », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 28-29. Voy. aussi, sur les deux exemples de « *déguisement* » d'actes juridiques, V. GOTHOT, « La fraude fiscale », *op. cit.*, p. 88.

Nous avons aussi déjà signalé la possibilité que la simulation « ourdie pour tromper le fisc » vienne porter non plus sur l'existence ou le contenu d'un seul acte juridique isolé, mais plutôt sur l'*indépendance* d'un acte juridique par rapport à un autre (qui en serait la *contrepartie indissociable*, au point de compenser ou corriger les effets juridiques indésirables du premier), voire encore sur le *découpage* d'un même acte en deux actes distincts (qui seraient le *complément indispensable* l'un de l'autre, mais qui auraient été artificiellement séparés pour éviter les conséquences fiscales défavorables de l'addition des valeurs qu'ils génèrent)⁷³⁹.

Pour illustrer l'éventualité que la simulation puisse tenir dans le fait de « présenter comme indépendantes des conventions entre lesquelles les parties ont secrètement convenu d'établir un lien tel que le contenu juridique des conventions prises isolément s'en trouve modifié »⁷⁴⁰, de nombreux auteurs épinglent en matière d'impôts sur les revenus une affaire qui avait été jugée par un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 26 octobre 1982⁷⁴¹. Dans cette affaire, un employé licencié avait convenu de renoncer à son « indemnité compensatoire de préavis » auprès de la société qui l'employait, tandis qu'en parallèle son épouse avait revendu des actions à la société-mère de l'employeur pour un prix excédant leur valeur de marché, l'excédent du prix de rachat des actions couvrant alors l'indemnité à laquelle son mari a renoncé et qu'il s'agissait de « transformer » en une « plus-value sur actions » (exemptée). Bien que la Cour d'appel avait donné à sa décision un autre fondement, il se dit en doctrine qu'elle eût pu voir une « simulation » là où les deux conventions étaient présentées comme *indépendantes* alors qu'en réalité la première convention était la *contrepartie* de la seconde⁷⁴².

Quant à l'éventualité d'une simulation par « découpage » d'une même opération en plusieurs actes juridiques distincts, on peut ici l'illustrer en matière de droits d'enregistrement avec l'hypothèse de la scission « artificielle » d'une vente immobilière en deux lots de manière à pouvoir bénéficier de l'application du taux réduit prévu pour les « habitations modestes »⁷⁴³.

⁷³⁹ VIDAL (*op. cit.*, pp. 207 et s.) évoquait en matière fiscale non seulement des cas où « plusieurs opérations séparées en apparence peuvent n'en dissimuler qu'une seule », mais aussi des cas où, à l'inverse, « une opération complexe, présentée sous une qualification unique, s'analyse en réalité en plusieurs actes distincts » (citant notamment l'exemple d'une vente avec déclaration de command qui déguiserait en réalité une double mutation).

⁷⁴⁰ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée: un état des lieux », *op. cit.*, p. 62.

⁷⁴¹ Bruxelles, 26 octobre 1982, *F.J.F.*, n° 1982/152, et commentaire J. KIRKPATRICK, « Examen de jurisprudence (1968-1982) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1984, n° 21, p. 703, cité notamment par D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », *op. cit.*, pp. 62-63 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, *op. cit.*, p. 58, n° 1.29 ; Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, n° 3, 2010, pp. 30-31 (voy. également la version réactualisée de cette contribution parue in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, pp. 25-97) ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 9^e éd., n° 13, p. 29.

⁷⁴² Voy. not. en ce sens les écrits de J. KIRKPATRICK et de D. GARABEDIAN tels que référencés ci-dessus.

⁷⁴³ Un tel montage était ainsi en cause dans la décision suivante : Gand, 9 mars 2010, *Rép. R.J.*, E204/09-05.

En présence de tels montages consistant à présenter au fisc comme distincts ou indépendants des actes juridiques qui relèvent en réalité d'un ensemble contractuel indivisible, il n'est toutefois pas évident qu'il s'agisse de « simulation » lorsque les différents actes accomplis, *individuellement considérés*, sont parfaitement acceptés juridiquement dans chacun de leurs effets *isolés*, et que ce n'est que *globalement appréhendés* que les actes en cause viennent se compenser, s'annuler ou se compléter économiquement par leurs effets *conjugués*. Nous allons alors voir que c'est surtout pour ce genre de montages décomposés en une pluralité d'actes en réalité indissociables que certains auteurs défendent l'idée que la simulation peut aussi s'observer, nonobstant l'absence d'un acte secret (écrit ou verbal) par lequel les parties auraient démenti ou anéanti entre elles les effets d'actes apparemment accomplis, dans le décalage qui existerait entre la *volonté déclarée* par les parties dans chacun des actes souscrits et leur *volonté réelle* commune, telle qu'elle ressortirait du résultat cumulé de tous ces actes en réalité inséparables. On parlera ici d'une approche plus « subjective » de la simulation⁷⁴⁴.

160. Compte tenu de la jurisprudence *Brepols* et *Au vieux St Martin*, on peut dire que la Cour de cassation a adopté une conception plutôt « objective » de la simulation en matière fiscale. En effet, le procédé licite du « choix de la voie la moins imposée » se distingue de celui de la « simulation frauduleuse » non pas quant à sa *finalité* mais quant à son *moyen*, à savoir des actes juridiques dont tous les effets de droit sont acceptés par les parties. A cette unique condition (« nécessaire et suffisante »), un acte juridique du contribuable ne pourra pas être considéré par le fisc comme étant simulé, quand bien même cet acte lui semblerait anormal ou artificiel au point de ne pas pouvoir s'expliquer autrement que par sa *finalité* d'éviter l'impôt. *A contrario*, le seul critère admis par la Cour de cassation pour établir l'existence d'une « simulation (prohibée) à l'égard du fisc » rejoint bien la définition donnée de la simulation par DE PAGE en droit civil⁷⁴⁵, à savoir le fait que, secrètement, les parties n'acceptent pas (« détruisent ou modifient ») entre elles les conséquences (les « effets ») juridiques des actes qu'elles accomplissent apparemment pour « donner le change » aux tiers (ici au « fisc-tiers »). Ainsi donc, l'appréciation d'une telle « simulation » ne laisse pas de place pour un « procès d'intention » d'éviter l'impôt ; cette dernière intention est ici sans importance: elle « constitue la motivation [la cause] du recours à la simulation et pas un de ses éléments constitutifs »⁷⁴⁶.

⁷⁴⁴ Voy., en ce sens, Br. PEETERS, «De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ?», *A.F.T.*, n° 3, 2010, pp. 30-31 (voy. également la version réactualisée de cette contribution parue in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, pp. 25-97, spéc. pp. 69 et s.); S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 9^e éd., n° 13, p. 29.

⁷⁴⁵ Cf. la définition déjà citée de H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, *op. cit.*, n° 618.

⁷⁴⁶ M. POSSOZ, « La simulation et l'abus fiscal en droits d'enregistrement », *Rev. Not. belge*, 2016, p. 217.

Au soutien d'une conception qualifiée de plus « subjective » de la « simulation », des auteurs fiscalistes comme les Professeurs Stefaan VAN CROMBRUGGE⁷⁴⁷ et Bruno PEETERS⁷⁴⁸ ont toutefois pu remarquer qu'une certaine doctrine civiliste (plutôt néerlandophone) du pays considère aussi qu'il est question de simulation dès qu'il y a un « décalage intentionnel entre la volonté réelle et la volonté déclarée, communes à toutes les parties » (« *een opzettelijke discrepantie tussen de werkelijke wil en de verklaarde wil, gemeen aan alle partijen* »⁷⁴⁹). Pourvu que la discordance ainsi observée soit bien *consciente* dans le chef de toutes les parties (qu'il n'y ait pas eu erreur ou tromperie de l'une envers l'autre), qu'elle résulte bien d'une « collusion » (*samenspanning*) entre elles *toutes* (et non d'une simple réserve mentale d'une partie ayant exprimé une volonté distincte de celle qui l'animerait en son for intérieur)⁷⁵⁰, il pourrait bien y avoir simulation au sens civiliste, malgré l'absence d'une « contre-lettre » détruisant ou modifiant entre les parties les effets du/des actes juridiques apparemment passés.

Ainsi, pour ces auteurs, lorsque les parties ont exprimé leur volonté réelle commune dans une contre-lettre, il ne s'agirait là que de « la forme la plus extrême » de leur « non-acceptation » des conséquences de leur(s) acte(s) ostensible(s). Il se pourrait donc très bien aussi qu'il n'y ait aucun « acte » tenu secret entre les parties, ni écrit, ni même verbal, mais seulement une sorte de « compréhension mentale » des parties ayant chacune bien conscience que leur volonté commune ne correspond pas réellement à l'acte ou aux actes qu'elles ont établi(s). Ici, l'appréciation de la simulation ne découlerait alors pas du constat *objectif* de la coexistence d'un acte secret désamorçant les effets de l'acte ostensible, mais de la considération *subjective* de l'existence d'une volonté réelle des parties en décalage par rapport à ce qui a été « acté ».

⁷⁴⁷ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 9^e éd., n° 13, p. 29.

⁷⁴⁸ Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 30-31 (et in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, p. 71).

⁷⁴⁹ W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht* (t. I), R. Dillemans en W. van Gerven (éd.), Bruxelles, Story-Scientia, 1987, pp. 308-310, n° 104.

⁷⁵⁰ Voy. *supra* nos propos sur cette *reservatio mentalis* (« *innerlijke voorbehoud* ») à distinguer de la simulation. Lorsqu'il y a ainsi un tel décalage *volontaire* entre la volonté déclarée et la volonté réelle dans le chef d'une seule partie, l'acte juridique en question n'est pas à considérer comme *simulé* mais est éventuellement *nul* : comme lorsqu'il y a un décalage *involontaire* entre les volontés déclarée et réelle d'une seule partie, l'autre partie peut obtenir que l'acte soit tout de même considéré comme conclu si elle pouvait raisonnablement penser que le consentement déclaré par la première partie correspondait bien à sa volonté réelle. Ainsi donc, si dans la philosophie de notre Code civil, la « volonté réelle » prime en principe la « volonté déclarée », elle n'y a pas pour autant une priorité absolue (voy. encore ici W. VAN GERVEN, *Algemeen Deel, op. cit.*, pp. 301-307). Quant à l'article 1156 du Code civil, certes il prescrit d'interpréter les conventions en se fiant plutôt à la volonté commune (réelle) des parties qu'au sens littéral des termes contractuels, mais il doit être relativisé compte tenu de la jurisprudence constante de la Cour de cassation qui considère que ce ne sont que les clauses qui ne sont pas claires qui peuvent/doivent faire l'objet d'une telle interprétation (voy. à ce sujet P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t. I - *Introduction - Sources des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 625-626).

161. A notre avis, cette conception dite « subjective » de la simulation doit essentiellement être rapportée à toutes ces hypothèses où les contribuables jouent leur partition *en plusieurs actes* présentés comme distincts mais qui sont en réalité inséparables les uns des autres, et où il est alors bien difficile d'établir que les conséquences juridiques des différents actes passés (pris individuellement) n'ont pas été acceptées par les parties dans la réalité contractée⁷⁵¹.

Certes, le privatiste VAN OMMESLAGHE reconnaît lui-même que « [même] la conception la plus classique de la simulation permet certainement de rapprocher plusieurs conventions en apparences distinctes pour rechercher la *volonté réelle* des parties », et que dans cette optique, « le juge peut s'écarter à la fois de la qualification donnée par les parties à ces conventions ou mêmes les intentions qu'elles expriment apparemment pour rechercher la *volonté réelle* des cocontractants telle qu'elle résulte de l'opération analysée globalement »⁷⁵². Néanmoins, il nous faut bien constater ici avec AFSCHRIFT que « c'est en général lorsque la simulation est alléguée à propos d'une *série d'actes*, qu'il s'avèrera le plus difficile pour le juge d'apprécier effectivement si les parties ont ou non accepté toutes les conséquences de leurs actes »⁷⁵³. C'est aussi ce qu'avait remarqué SCAILTEUR lorsqu'il écrivait à propos de la simulation en droit fiscal que « les situations sont surtout délicates lorsque les contribuables utilisent comme moyen d'arriver au but économique qu'ils se proposent un *processus d'actes successifs* »⁷⁵⁴.

Ce dernier auteur épinglait ainsi un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 14 mars 1944 rendu dans une hypothèse où, pour bénéficier de la réduction de droits d'enregistrement prévue pour les échanges d'immeubles ruraux *non bâtis*, deux propriétaires avaient alors fait constater l'opération d'échange de leurs biens respectifs en deux actes séparés passés le même jour, l'un portant sur les seules terres des domaines à échanger, l'autre sur les bâtiments y érigés. La Cour d'appel avait admis la simulation eu égard à l'« indissociabilité » des deux actes (le consentement à l'un n'ayant été donné qu'à la condition que l'autre soit passé) et avait ajouté: « prendre comme critère de la simulation d'un acte les *conséquences civiles* de celui-ci selon sa forme et sa teneur, ce serait permettre aux parties de frauder l'impôt du moment qu'elles acceptent de sacrifier leurs intérêts civils éventuels à leur avantage fiscal immédiat »⁷⁵⁵.

⁷⁵¹ Voy. aussi, sur toutes ces applications ou illustrations hypothétiques d'une telle conception, notre étude : A. NOLLET « Contours et alentours de la notion de 'simulation' en droit fiscal, 50 après 'Brepols' », in *En quête de fiscalité et autres propos - Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, M. Bourgeois et I. Richelle (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161, spéc. pp. 147-155.

⁷⁵² P. VAN OMMESLAGHE, « Les obligations – Exam. de jurisprudence (1974-1982) », *R.C.J.B.*, 1988, p. 132.

⁷⁵³ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, n° 173, p. 133.

⁷⁵⁴ C. SCAILTEUR, « Le choix de la voie la moins imposée. Réflexions à propos d'un arrêt de cassation récent », in *Réflexions offertes Paul Sibille/ études de fiscalité*, Bruylant, 1981, p. 801.

⁷⁵⁵ Liège, 14 mars 1944, *R.C.J.B.*, 1948, p. 187.

Or, c'est précisément ce critère de l'acceptation ou non par les contribuables de toutes les conséquences juridiques (« civiles ») des actes qu'ils choisissent d'accomplir pour des raisons fiscales qui sera, des années plus tard, seul admis par la Cour de cassation, dans son arrêt *Brepols*, pour l'appréciation de l'existence ou non d'une simulation prohibée à l'égard du fisc.

On voit pourtant bien les limites d'une telle (stricte) approche si on voulait admettre que l'administration puisse reprocher aux contribuables d'avoir « simulé » dans l'affaire en cause. En effet, comme le relève très bien Camille SCAILTEUR, « ici, les parties ne présentaient pas la convention qu'elles avaient conclue sous l'apparence d'une autre ayant une cause juridique différente ; c'est bien un échange qu'elles avaient fait, mais elles avaient scindé l'opération en deux actes juridiques qui étaient la condition l'une de l'autre; elles avaient bien accepté toutes les conséquences du procédé qu'elles avaient choisi ; elles n'avaient pas créé deux situations, une pour régler leurs intérêts civils et une autre pour profiter d'un avantage fiscal »⁷⁵⁶. Mais on pouvait toutefois observer un certain décalage entre la volonté réelle des parties de réaliser une seule et même opération d'échange et leur volonté déclarée à travers deux actes distincts.

162. Les mêmes observations vaudraient alors aussi pour tous les exemples qui sont avancés en matière d'impôts sur les revenus par la doctrine précitée pour y illustrer la possibilité d'appliquer une approche plus « subjective » de la simulation. Il y s'agit en effet à chaque fois d'appréhender des montages ou constructions consistant en des *ensembles* ou *séries* d'actes juridiques qui sont alors présentés comme étant distincts ou indépendants les uns des autres.

Ainsi, à côté des faits qui étaient en cause dans l'affaire tranchée par l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 26 octobre 1982 (déjà évoqué)⁷⁵⁷, il est aussi fait mention de l'hypothèse qui a donné lieu à un arrêt de la Cour de cassation du 19 mai 1995⁷⁵⁸ (sur lequel nous reviendrons), où une personne physique avait fait apport de sa clientèle à une société dont elle devenait actionnaire principal, et ce, moyennant une contrepartie fixée en un pourcentage du chiffre d'affaires de la société sur les quinze ans à venir, tandis que l'apporteur continuait d'exercer son commerce en tant qu'associé actif en recevant pour cela une rémunération très faible. Il avait alors été décidé que le juge du fond avait pu voir une simulation en considérant que l'apporteur n'avait *pas réellement voulu* céder sa clientèle à la société, mais avait cherché en réalité à faire passer une part de sa rémunération dans le prix de cession des actifs apportés.

⁷⁵⁶ C. SCAILTEUR, « Le choix de la voie la moins imposée. Réflexions à propos d'un arrêt de cassation récent », in *Réflexions offertes Paul Sibille/ études de fiscalité*, Bruylant, 1981, pp. 804-805.

⁷⁵⁷ Bruxelles, 26 octobre 1982, *F.J.F.*, n° 1982/152, et commentaire J. KIRKPATRICK (*cf. références supra*).

⁷⁵⁸ Cass., 19 mai 1995, *F.J.F.*, n° 1995/199, *R.W.*, 1995-1996, 821.

Sont aussi évoqués ici les montages que l'on appelait « coups d'accordéon », assez courants à une époque, qui voyaient alors une société décider lors d'une même assemblée générale, d'une part, de réduire son capital en le remboursant partiellement aux actionnaires, et d'autre part, de ré-augmenter ce capital d'un montant équivalent par « incorporation de réserves », ce qui devait permettre d'éviter le précompte mobilier que la société aurait dû retenir si elle avait directement « distribué des dividendes » aux actionnaires, tout en maintenant à un niveau identique le montant du capital social qui constitue la garantie des créanciers de la société. Si l'administration a pu prétendre par le passé redresser ce genre de montages sur la base de la théorie de la simulation en s'appuyant sur le caractère insécable de l'enchaînement des deux décisions (observant qu'il était invraisemblable que l'une soit votée sans la certitude préalable que l'autre le serait aussi)⁷⁵⁹, et qu'il avait alors même été conseillé de « brouiller les pistes » en laissant s'écouler un certain temps entre les deux décisions et/ou en inversant l'ordre chronologique, force était toutefois de constater que les deux décisions étaient bien chacune « acceptées » par les actionnaires dans toutes leurs conséquences en droit (des sociétés).

Et peuvent encore être recensés ici tous ces montages dits de « location/sous-location », qui interposent dans une location immobilière, entre le bailleur (principal) personne physique et la société à laquelle il veut donner son immeuble en location, une autre personne physique. Il s'agit alors pour le propriétaire bailleur d'être imposé au titre de revenus immobiliers non pas sur le loyer réel (et les charges locatives) mais sur le revenu cadastral (sous-évalué) majoré de 40 % (article 7, 2°, a, C.I.R.), le « sous-bailleur » étant quant à lui imposé au titre de revenus divers sur l'éventuelle différence entre les loyers perçus et versés (article 90, 5°, C.I.R.). Il pourrait aussi s'agir, lorsque le bailleur principal est dirigeant de la société sous-locataire de l'immeuble, d'éviter l'application de l'article 32, al. 2, 3°, C.I.R., qui prévoit la requalification dans le chef du dirigeant des loyers qu'il tirerait de la location d'un immeuble à sa société en « rémunérations »⁷⁶⁰ dans la mesure où ils excèderaient 5/3 du revenu cadastral revalorisé.

Tous ces montages ainsi épinglés nous semblent alors procéder de la même logique : jamais un quelconque acte « secret » ne vient modifier ou détruire *inter partes* les conséquences juridiques d'un acte apparent. Il y a plutôt deux actes apparents, qui sont chacun bien acceptés *individuellement* dans toutes leurs conséquences juridiques, mais qui se compensent, se corrigent ou encore se complètent *mutuellement* dans leur résultat (économique) global/final.

⁷⁵⁹ Voy., à propos de tels montages (et avant l'empire de la première mouture de la mesure générale anti-abus), not. Cass., 20 décembre 1973, *J.P.D.F.*, 1973, pp. 343-345 ; Cass., 20 février 1986, *R.W.*, 1986-1987, 1260.

⁷⁶⁰ « Revenus professionnels » sur lesquels ne serait pas déduit le forfait de frais d'entretien de 40% prévu pour les revenus immobiliers (art. 13 C.I.R.) et seraient par ailleurs calculées des cotisations de sécurité sociale.

A chaque fois, par un premier acte, les parties viennent *s'écarter de l'opération ou du résultat* qu'elles voulaient réellement et communément réaliser/atteindre mais dont elles souhaitaient éviter les conséquences fiscales défavorables (renoncement à une indemnité de licenciement, exploitation d'une profession libérale en société sans s'octroyer une rémunération à la hauteur du travail presté comme associé actif, remboursement partiel de capital aux actionnaires à la place d'une distribution de dividendes, location de l'immeuble à une autre personne que celle qui doit occuper les lieux). Mais par un autre acte, concomitant ou subséquent, et tout aussi apparent, les parties *viennent corriger/compenser les effets* non désirés (mais bien acceptés) du premier sans pour autant impliquer les charges fiscales auxquelles il s'agissait d'échapper (respectivement : revente d'actions à l'employeur en réalisant des plus-values anormales couvrant l'indemnité non perçue, apport de clientèle à la société constituée contre un prix de cession disproportionné englobant en fait des rémunérations non versées, incorporation de réserves au capital social pour un montant identique au remboursement opéré, sous-location de l'immeuble par la personne interposée à la société à laquelle il s'agissait de louer les lieux).

Dans tous ces cas, les contribuables retombent finalement « sur leurs pattes » et parviennent bien à leurs fins après avoir « brouillé les pistes » en procédant ainsi en plusieurs actes-étapes. Pour prendre ici une métaphore « géographique », c'est un peu comme si une personne, partant d'un point du globe situé sur l'équateur et désireuse d'aller voyager dans l'hémisphère *sud* sans être suivie par une autre dont elle jugerait la compagnie trop inconfortable, décidait d'aller d'abord séjourner un peu dans l'hémisphère *nord* pour « semer » cette dernière, avant de rejoindre seulement dans un second temps les tropiques tant convoités ; elle ne ferait alors « pas semblant » et assumerait vraiment tous les inconvénients liés au fait de voyager d'abord temporairement à des latitudes plus septentrionales (au risque même... d'y prendre froid), mais elle ne le ferait que parce qu'elle serait déjà sûre et certaine au moment de s'y aventurer qu'elle aboutira finalement à la destination plus méridionale qu'elle s'était fixée initialement.

163. On peut alors se demander quelle « simulation », au sens où cette notion doit être entendue (aussi strictement en droit fiscal qu'en droit commun)⁷⁶¹, pourrait bien être identifiée dans tous ces cas : une « simulation » tenant au fait que la « volonté *déclarée* » par les parties dans leurs différents actes « décomposés » serait en décalage avec leur « volonté *réelle* » telle qu'elle aurait été poursuivie sans les détours opérés pour des considérations fiscales et telle qu'elle ressortirait du résultat économique finalement atteint après le dernier acte accompli ?

⁷⁶¹ Cf. la définition que nous avons donnée *supra* de la notion en droit commun et les enseignements de la Cour de cassation que nous avons mis en évidence sur la façon d'apprécier identiquement la simulation en droit fiscal.

Le Professeur Victor GOTHOT s'était lui-même déjà interrogé, bien avant que soient rendus les premiers enseignements de l'arrêt *Brepols*, sur la possibilité d'identifier ici la simulation à l'aune d'une telle « discordance » entre ce que les contribuables ont voulu faire ou sont parvenus à faire économiquement et la façon dont ils ont procédé juridiquement pour ce faire, pour répondre par la négative et affirmer par là le droit de choisir la voie la moins imposée :

« Le critère de la simulation pourrait-il d'ailleurs résider dans une discordance entre la volonté réelle des parties et leur volonté apparente telle qu'elle est exprimée dans les actes présentés à l'administration ? Dans la réalité, les contribuables commencent par se mettre d'accord uniquement sur le but à atteindre. C'est après seulement que, aidés la plupart du temps de spécialistes, ils font choix des moyens par lesquels ils réaliseront leur dessein. De sorte que, quasi nécessairement, il y a corrélation entre l'acte instrumentaire et l'acte juridique, les deux étant simultanés et se confondant presque. Contrairement à ce qu'on est trop porté à croire, le *gestum* ne précède pas le *scriptum* : les deux sont décidés en même temps ; ce qui les précède, c'est l'accord non sur un moyen, mais sur un résultat qu'on atteindra d'une façon à déterminer ; autrement dit, l'accord sur le résultat économique à réaliser est antérieur à celui relatif au procédé juridique à utiliser. D'où cette conclusion que la loi permet de suivre, pour atteindre un but juridique déterminé, n'importe quelle voie, à la seule condition qu'on ne se ménage pas deux situations, une au point de vue fiscal et une autre au point de vue civil »⁷⁶².

C'est en effet dans la logique même du principe du « choix de la voie la moins imposée » que les contribuables, après s'être mis d'accord sur l'opération ou le résultat économique qu'ils veulent réaliser ou atteindre, soient amenés à opter pour des moyens juridiques plus ou moins éloignés de ceux qu'ils auraient spontanément utilisés s'ils n'avaient pas eu en vue le fait que la loi fiscale traite ces différents procédés juridiques de façon distincte⁷⁶³. Qu'importe qu'ils n'empruntent pas les voies juridiques les plus directes ou immédiates pour réaliser/atteindre le but qu'ils se sont initialement fixé ; comme on l'a dit et vu : « *oblique sed non simulate* »⁷⁶⁴.

De là à faire par un premier acte assumé (sans « faux-semblant ») le contraire de ce qu'ils voulaient faire *ab initio*, et puis s'y retrouver *in fine* par le truchement d'un second acte non dissimulé, qui n'annule pas juridiquement les effets du premier mais qui les compense à tout le moins économiquement ? Pourrait-il y avoir simulation à avoir accepté dans un premier acte ce qu'on n'a pas voulu ou pu vouloir, tout en ayant bien atteint finalement, par la conjugaison ou l'addition d'un ou de plusieurs autre(s) acte(s), ce qu'on voulait alors faire initialement ?

⁷⁶² V. GOTHOT, note sous appel Bruxelles, 1 mars 1939, *J.P.D.F.*, 1940, pp. 50 et s., spéc. p. 58.

⁷⁶³ Voy. à cet égard J. DEFOORT, « De simulatie voorbij », in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Anvers, Kluwer, 1984, pp. 113-130, spéc. pp. 128-129, qui rappelle que la plupart du temps, les négociations sont d'abord menées par des « hommes d'affaires » qui cherchent uniquement à s'entendre sur les aspects matériels ou économiques de l'opération, et que ce n'est que dans un second temps que les juristes des parties entrent scène dans les négociations pour tenter de s'accorder sur la forme juridique à donner à la transaction (traduction libre de : « *Meestal wordt de jurist slechts in een bepaald stadium betrokken bij de onderhandelingen over het sluiten van een overeenkomst. In eerste aanleg worden onderhandelingen door zakenlieden gevoerd, die elkaar op het zakelijke vlak proberen te vinden, zonder tot bindende afspraken over te gaan of op de juridische aspecten van de transactie in te gaan. Zijn zij het eens geworden, dan treden juristen van beide partijen in het velde die de transactie in een juridisch kader plaatsen* »).

⁷⁶⁴ Voy. cet adage de l'ancien droit coutumier français notamment cité par C. SCAILTEUR (« La fraude légale », *R.G.E.N.*, n° 19535, 1955, p. 295), et que l'on pourrait traduire comme suit : « choisir une voie (juridique) oblique (indirecte), ce n'est pas commettre une simulation ».

Les parties pourraient-elles encore se retrancher ici derrière le fait qu'elles ont bien accepté tous les engagements juridiques qu'elles ont contractés dans chacun des actes simultanément ou successivement conclus, pour évacuer tout reproche d'avoir commis une « simulation » ? Or, si les parties ont bel et bien accepté dans un acte ce qu'elles n'ont pas voulu ou pu vouloir, ce n'est *en fait*, dans tous ces cas, que parce qu'elles avaient alors bien la certitude que l'autre acte qui permet de les réconcilier avec leur volonté réelle serait aussi lui-même bien accompli. Mais alors, et même si cela semble *en pratique* inconcevable eu égard aux liens existant à chaque fois entre toutes les parties au montage, *théoriquement*, en l'absence d'une véritable contre-lettre (écrite ou verbale) qui neutraliserait secrètement les conséquences juridiques du « détour contractuel » ainsi acté par les parties, le risque existerait bel et bien que les choses ne se passent pas comme elles l'avaient entendu : par exemple, que l'épouse de l'employé licencié ayant renoncé à l'indemnité à laquelle il avait droit ne réalise pas ensuite la plus-value compensatoire escomptée sur ses actions revendues, ou encore, que le bailleur principal ne voie pas/plus remonter à lui les loyers payés par le sous-locataire à la personne interposée.

A cet égard, il est intéressant de relever ici que le Professeur Axel HAELTERMAN suggère, pour distinguer les actes simulés des actes sincères, de procéder à une « analyse-catastrophe » et de « constater quelles seraient les conséquences pour les parties lorsque des éléments de la transaction sont affectés par un évènement particulier [...] [tel que] le décès d'un des intéressés, ou la faillite d'une société »⁷⁶⁵. C'est ainsi cette analyse que Thierry AFSCHRIFT se proposait d'appliquer à certains montages complexes constitués d'une pluralité d'actes :

C'est ce qu'il fait par exemple dans le cadre de contrats d' « assurance dirigeant d'entreprise », où un contrat est conclu par l'employeur avec un assureur prévoyant dans certaines hypothèses (le décès du travailleur ou son arrivée à l'âge de la retraite) le paiement d'un capital au profit de l'employeur, alors que parallèlement une autre convention est conclue entre l'employeur et l'employé garantissant à ce dernier une pension de retraite dans ces cas prévus par l'assurance-dirigeant. Pour taxer un avantage dans le chef du salarié, le fisc a alors parfois soutenu que la combinaison des deux contrats impliquerait que l'assurance est conclue en réalité au profit du salarié. Or, en général, les clauses des deux conventions en présence ne prévoient pas un droit *direct* des salariés envers l'assureur et les parties se bornent à prévoir que les droits du salarié sont identiques à ceux de l'employeur envers l'assureur. Ainsi, « dans ce cas, la réalité juridique implique que le salarié n'a aucun droit envers l'assureur », comme le remarque Thierry AFSCHRIFT, qui note alors que « la meilleure preuve en est qu'en cas de faillite de l'employeur, il n'existera aucun droit direct du salarié envers l'assureur, et que les droits du salarié devront s'exercer sur la masse faillie [...] ». Pour lui, « l'appréciation des conséquences juridiques dans une hypothèse-limite, telle la faillite, montre clairement la portée exacte de la réalité juridique »⁷⁶⁶.

Par contre, il faut bien se garder de faire rejaillir ici, à travers l'analyse subjective qui est ainsi parfois préconisée en doctrine ou appliquée en jurisprudence fiscale, les théories qui avaient été condamnées par la Cour de cassation de la *fraude à la loi* ou des *réalités économiques*.

⁷⁶⁵ A. HAELTERMAN, « Juridische werkelijkheid is economische werkelijkheid waard », note sous Cass. 29 janvier 1988, *R.W.*, 1987-1988, p. 1511.

⁷⁶⁶ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 145 et 134.

Cette approche fondée sur le décalage entre la volonté réelle et la volonté déclarée des parties permet seulement d'expliquer qu'on ait pu ou qu'on eût pu voir une simulation dans des cas où il ne saurait être question de démontrer que les parties n'ont pas accepté toutes les conséquences juridiques de leurs actes en rapportant la preuve d'une « contre-lettre » qui aurait démenti ou anéanti entre elles les effets d'un acte qu'elles auraient apparemment posé, parce qu'en l'occurrence c'est le concours de deux ou plusieurs actes réellement accomplis qui permet au contribuable de s'y retrouver (quant à sa volonté réelle) sans que juridiquement les effets de l'un de ces actes ne modifient ou détruisent clandestinement les effets de l'autre.

Certes, le fait de ne pas avoir réellement voulu ou pu vouloir ce qui a été « contre-acté » peut se manifester par le fait d'avoir contracté dans un acte juridique quelque chose d'« anormal », mais l'« anormalité » observée du procédé juridique ne pourrait alors être prise que comme un *indice* de ce que les parties n'ont pas pu vouloir ce qu'elles ont pourtant bien accepté dans un acte qu'elles ont passé et qu'elle n'auraient pas pu l'accepter sans le truchement d'un autre acte qu'elles ont passé par ailleurs simultanément ou successivement⁷⁶⁷. Il ne serait ainsi pas question d'en faire un *critère* ou un élément de la définition de la simulation à identifier, laquelle se confondrait sinon avec la notion de fraude à la loi qui a été rejetée en la matière.

A cet égard, sans revenir sur la distinction fondamentale que nous avons exposée précédemment entre les figures civilistes de la « simulation » et de la « fraude à la loi », on peut reproduire ici l'illustration qu'avait donnée le privatiste néerlandais MEIJERS de cette distinction, à propos d'un montage typique d'interposition de personne :

« Bij simulatie is een geestelijk voorbehoud aanwezig ; partijen willen niet hetgeen zij voorwenden te willen; bij wetsontduiking wenschen partijen volkomen hetgeen zij verklaren; het effect der verklaring is echter, dat het door een wetsvoorschrift verboden gevolg wordt bereikt of benaderd. Hoewel iedere schrijver aldus simulatie onderscheidt van wetsontduiking, loopen beide figuren in elkaar over.

Wanneer is een overdracht van aandeelen aan een tusschenpersoon gesimuleerd?: wanneer niet de bedoeling heeft voorgezeten aandeelen over te dragen, maar dit alleen voor te wenden. Wanneer is deze overdracht wetsontduiking?: wanneer de overdracht gewild is, maar daarnaast de vertrouwensman contractueel gebonden wordt om te handelen gelijk de vroegere eigenaar zal aangeven en om na eenigen tijd den eigendom terug te leveren.

Economisch willen simulant en wetsontduiker hetzelfde: de wetsontduiker weet echter meer van het recht af en is zich een bepaalde rechtsconstructie bewust om zijn doel te bereiken. Uit den aard der zaak wil iedereen liever, dat zijn handeling gevolg zal hebben dan geen gevolg. Waar in een geval zoowel wetsontduiking als simulatie mogelijk is, daar is simulatie veelal slechts een gevolg van juridische onkunde»⁷⁶⁸.

⁷⁶⁷ La simultanéité des deux actes ne serait pas ici une condition d'existence de la simulation comme elle doit l'être lorsqu'il est question d'une contre-lettre qui modifie ou détruit secrètement les effets d'un acte apparent (cf. les conditions d'existence de la simulation dans sa définition civiliste classique telle qu'étudiée *supra*). En revanche, la simulation requerrait ici que la collusion ou l'accord tacite de toutes les parties au montage pour procéder ainsi en plusieurs actes juridiques existe dès l'accomplissement du premier acte.

⁷⁶⁸ E.M. MEIJERS, « Misbruik van Recht en wetsontduiking », *Ann. Reg. Sw.*, 1936-37, pp. 707-708. (cité par W. VAN GERVEN, *Beginselen van Belgisch privaatrecht* (t. I), *op. cit.*, n° 76, pp. 208-209). Traduction libre: « En cas de *simulation*, il y a une réserve mentale des parties qui ne veulent pas ce qu'elles prétendent avoir voulu; en cas de *fraude à la loi*, les parties souhaitent pleinement ce qu'elles ont déclaré et l'effet de cette déclaration de volonté est que le résultat prohibé par une prescription légale est pourtant bien atteint ou approché. Mais même si la simulation se distingue bien théoriquement de la fraude à la loi, les deux figures restent voisines en pratique.

De même, il ne saurait pas non plus être question de faire reposer la démonstration de la simulation ici sur le reproche de l'intention du contribuable d'avoir voulu « éviter l'impôt ». En effet, dans l'approche « subjective » en question, l'identification de la simulation implique *non pas* un procès de l'*intention fiscale* qui aurait animé (principalement ou exclusivement) le contribuable, *mais plutôt* la mise en lumière de sa *volonté réelle* en décalage-discordance avec sa volonté déclarée dans chacun des actes juridiques qui ont été apparemment passés par lui. Ce n'est donc pas parce qu'on parlerait ici d'une approche subjective de la simulation que la simulation pourrait être démontrée, à rebours de la jurisprudence de la Cour de cassation, par le fait que les actes en cause s'expliqueraient par la (seule) volonté d'éviter l'impôt. Ainsi, les propos suivants d'AFSCHRIFT, sur l'inutilité d'une telle preuve, ne seraient pas contredits :

« Il est [...] inutile, pour l'administration, de tenter d'établir une intention d'éviter l'impôt dans le cadre d'une discussion relative à la simulation. Une telle preuve d'un élément intentionnel ne permettra en rien de démontrer que les parties n'ont pas, au moment de la formation du contrat, accepté les conséquences de celui-ci : elles peuvent parfaitement avoir eu l'intention d'éviter l'application de la loi fiscale et avoir respecté les conséquences de la convention. [...] Une telle preuve n'est nullement nécessaire pour établir la simulation ; dès lors que le fisc démontre que l'objet réel de la convention n'est pas celui figurant dans l'acte ostensible, il fournit une preuve suffisante de la simulation, sans qu'il faille en outre exiger de lui la preuve d'une intention frauduleuse »⁷⁶⁹.

En définitive, la conception dite « subjective » de la simulation ici étudiée n'apporterait donc pas un critère de *définition* alternatif – ou du moins plus englobant (« *meer omvattend* ») – au fait que les parties n'auraient pas accepté toutes les conséquences juridiques des actes qu'elles font apparaître (en l'occurrence au fisc), mais ne fait que révéler la façon dont ce fait peut être *prouvé* (alors par le fisc) à partir de la recherche de la volonté réelle des parties. C'est d'ailleurs en ce sens que les auteurs qui ont épinglé et illustré cette approche remarquent que le « décalage entre les volontés réelle et déclarée des parties » traduit un degré de « non-acceptation des conséquences juridiques » inférieur à celui rencontré lorsqu'il y a contre-lettre⁷⁷⁰, et que les arrêts de la Cour de cassation qu'ils citent ne font qu'admettre que, pour justifier leur appréciation que les parties n'acceptent pas toutes les conséquences juridiques de leurs actes, les juges d'appel constatent, à partir des faits de l'espèce, un tel « décalage »⁷⁷¹.

Quand un transfert d'actions à une partie intermédiaire est-il simulé ? : quand la volonté réelle des parties n'a pas été de transférer ainsi les actions à l'intermédiaire, mais seulement de le faire croire. Quand ce transfert serait-il constitutif d'une fraude à la loi ? : quand le transfert a bien été voulu, mais qu'en même temps la personne de confiance interposée est contractuellement liée pour se comporter comme l'ancien propriétaire des actions le lui indiquera et ensuite re-transférer la propriété de ces actions après un certain temps [à une troisième personne].

Economiquement, 'simulateur' et 'fraudeur à la loi' veulent la même chose, mais celui qui commet une fraude à la loi procède cependant davantage du droit et passe par une [savante] construction juridique pour atteindre son but. Naturellement, tout le monde préfère que son acte ait un effet plutôt qu'il n'en ait pas. Ainsi, dans un cas où on pourrait être tenté de songer autant à la fraude à la loi qu'à la simulation, le recours à la simulation est alors le plus souvent la conséquence d'une moindre maîtrise ou expertise des instruments de la technique juridique ».

⁷⁶⁹ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 155-156.

⁷⁷⁰ S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, n° 13, p. 29 ; Br. PEETERS, *op. cit.*, p. 30.

⁷⁷¹ Not. Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 522 ; R.W., 1995-1996, p. 821 (dont nous citerons un extrait *infra*).

164. A titre d'ultimes illustrations de cette façon d'analyser l'existence d'une simulation en présence d'une pluralité d'actes, on peut encore épinglez ici des montages dits « dos-à-dos » (ceux qui interposent une personne B entre des parties A et C qui auraient voulu contracter directement entre elles, mais qui, pour des raisons purement fiscales, ne l'ont pas fait), dont la requalification par le fisc (en des contrats directement conclus entre A et C) avait été admise par la Cour de cassation, sur la base de l'ancienne mesure générale « anti-abus » de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., alors que plusieurs commentateurs y avaient vu des cas de « simulation ».

Il en fut ainsi pour des montages de « location/sous-location » tels qu'évoqués précédemment, dont la requalification en location directe du bailleur principal à la société sous-locataire avait été entérinée par les juges du fond dans deux affaires où la Cour de cassation a décidé qu'il avait été fait une correcte application de la mesure générale anti-abus en vigueur à l'époque. Dans la première affaire ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation du 21 avril 2005⁷⁷², il est certes vrai qu'on aurait pu constater *objectivement* que les conséquences juridiques de l'interposition de la partie intermédiaire n'avaient pas vraiment été acceptées dans la mesure où d'étranges clauses du bail principal prévoyaient que le locataire principal n'était tenu de payer ses loyers qu'après avoir reçu ceux de son sous-locataire et qu'en cas de retard de paiement le bailleur principal devait réclamer les loyers en priorité auprès du sous-locataire⁷⁷³.

Il reste toutefois que si ces clauses pouvaient être vues comme contredisant l'existence des droits et obligations dans le chef du locataire principal, elles ne semblaient pas avoir été cachées (quoique discrètement insérées), alors que la simulation, dans sa définition la plus classique, suppose normalement, comme le rappelle Thierry AFSCHRIFT, « une volonté de garder *secrètes* des dispositions de la convention » conclue, ces clauses *secrètes* qui doivent donc être « incompatibles avec les [autres] clauses *apparentes* » auxquelles on veut faire croire⁷⁷⁴.

Mais dans la seconde affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 11 décembre 2008⁷⁷⁵, c'est plutôt la considération plus *subjective* que la partie interposée (parente du bailleur principal) n'avait pas pu vouloir réellement louer le bien – étant donné qu'elle n'avait en l'espèce aucun intérêt personnel à prendre en location ce bien qu'elle sous-louait alors le même jour pour un même montant de loyers – qui avait pu faire dire qu'on aurait aussi pu y voir une « simulation »⁷⁷⁶.

⁷⁷² Cass., 21 avril 2005, *Pas.*, n° 237, 914, *F.J.F.*, n° 2006/20, *T.F.R.*, 2005, n° 292, p. 1014, note P. FAES.

⁷⁷³ Voy., en ce sens, A. HAELTERMAN, « La Cour de cassation ranime la disposition anti-abus », *Fiscologue*, n° 1217 du 10 septembre 2010, p. 3, qui remarquait ainsi qu'en l'espèce « les dispositions contractuelles étaient à ce point *extrêmes*, qu'en fait, la question fiscale se ramenait à un problème de *simulation* » ; D. GARABEDIAN, « Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er} : révolution ou confirmation ? », *R.G.F.*, 2011/3, p. 6, note 14, qui, constatant que la Cour d'appel avait déclaré que les contribuables « n'ont pas entendu donner au locataire principal la jouissance de la chose » et semblait ne pas reconnaître l'existence de droits et obligations dans le chef de ce dernier, avait pu observer que « les juges du fond se seraient ainsi fondés, sans le dire, pour partie au moins, sur la simulation » (alors que la même Cour d'appel s'était fondée sur la simulation en présence de mêmes constructions dans deux arrêts antérieurs : Mons, 21 juin 2002 et 31 mars 2004, www.fisconet.be).

⁷⁷⁴ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, p. 147.

⁷⁷⁵ Cass., 11 décembre 2008, n° F.07.0021.F, www.cass.be, cité dans *T.R.V.*, 2009, p. 311.

⁷⁷⁶ Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *op. cit.*, pp. 23-24.

Les mêmes analyses ont pu aussi encore être tenues à propos d'une affaire ayant donné lieu à un arrêt de la Cour de cassation du 10 juin 2010⁷⁷⁷ (que nous réétudierons *infra* pour ce qu'il disait de l'application de l'ancien art. 344, § 1^{er}, C.I.R. en présence d'un « ensemble d'actes distincts réalisant une même opération »). En l'espèce, un contrat avait été conclu entre deux sociétés liées A et B prévoyant le versement par la première à la seconde de *management fees* très élevés (500.000 FB/mois) pour des services de *management* que la société B sous-traitait à une société C (du même groupe) contre une rémunération bien moindre (190.000 FB/mois), la marge ainsi réalisée par la société B étant dans son chef absorbée par ses frais déductibles. La Cour de cassation n'avait ici à nouveau pas censuré la décision du juge ayant admis que l'ensemble de l'opération soit requalifiée, sur base de l'ancien article 344, § 1^{er}, C.I.R., en un contrat de *management* entre A et C pour 190.000 FB par mois d'une part, et en un « don » (« *gift* ») de 310.000 FB par mois de A à B d'autre part, de sorte que la société A ne puisse déduire que les *management fees* mensuels de 190.000 FB au titre de « frais professionnels ».

Certains commentateurs de cet arrêt avaient aussi émis ici l'idée que l'interposition de la société B dans ce montage pouvait relever de la simulation⁷⁷⁸. Pourtant, ici aucune clause ne venait neutraliser le fait que c'était bien avec la société B et non la société C que la société A avait conclu son contrat de *management*, en sorte que celle-ci ne pouvait revendiquer en justice l'exécution des services de *management* qu'auprès de la société B en cas de défaut ou de retard dans les prestations de la société C. Néanmoins, il était assez clair en l'espèce que l'interposition de la société B qui avait ainsi été actée dans les contrats n'avait jamais pu correspondre à la « volonté réelle » des parties, étant donné que cette société interposée ne disposait d'aucun actif matériel ou immatériel pour prêter les services contractés, et qu'il n'avait pu être question qu'elle joue les entremetteurs vu que les sociétés étaient toutes liées. Ainsi donc, l'interposition en cause, qui n'avait pas pu réellement être voulue, mais qui avait bien été juridiquement acceptée, était dans les faits corrigée par le second contrat sous-traitant aussitôt la fourniture des prestations à la société C disposant elle des capacités pour ce faire.

Dans pareille hypothèse, ce n'est à notre avis qu'à la lumière de circonstances de l'espèce démontrant l'existence d'un décalage entre la volonté réelle et la volonté déclarée des parties qu'une simulation pourrait bien être identifiée, tandis qu'une approche strictement *objective*

⁷⁷⁷ Cass., 10 juin 2010, n° F.08.0067.N, www.cass.be, et commentaires que nous référencerons *infra* dans notre étude de cet arrêt.

⁷⁷⁸ Voy. notamment D. GARABEDIAN, « Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er}: révolution ou confirmation ? », *R.G.F.*, 2011/3, p. 8 ; A. HAELTERMAN, « La Cour de cassation ranime la disposition anti-abus », *Fiscologue*, n° 1217 du 10 septembre 2010, p. 3.

des choses amènerait à s'en tenir au fait que la partie interposée B a bien contracté des droits et obligations, et que les parties A et C ne peuvent directement se réclamer l'une à l'autre l'exécution de prestations réciproques qu'elles ne pourraient exiger que de leur cocontractant B. La frontière que nous avons tracée entre les figures de la *simulation* et de la *fraude à la loi* s'avère ainsi en pratique plus ténue ici, dans la mesure où l'on pourrait tout autant se dire, en présence d'une telle interposition d'une personne entre deux autres pour des raisons fiscales, lorsque cette interposition n'est pas démentie par un acte secret qui en neutraliserait les effets, d'un côté, que les parties n'ont *pas pu vraiment vouloir* l'interposition en cause, et de l'autre, qu'elles l'ont *bien réellement voulue* (mais) précisément (seulement) pour des raisons fiscales.

C'est ce que le privatiste VAN GERVEN illustre comme suit: "*Ingeval van wetsontduiking willen partijen volkomen wat zij voorwenden : in [dit] voorbeeld willen zij werkelijk (ten einde de wet op zo efficiënt mogelijke wijze te ontduiken) dat de overeenkomst eerst tussen A en B tot stand komt en dat nadien tussen B en C een overeenkomst wordt gesloten. Ingeval van simulatie willen zij uitsluitend wat heimelijk overeengekomen werd met name, in het bedoelde voorbeeld, de totstandkoming van een rechtshandeling tussen A en C*"⁷⁷⁹.

Il a aussi parfois été proposé de faire ici appel à la figure juridique du « prête-nom » pour appréhender toutes ces constructions « dos-à-dos » qui interposent entre deux contrats miroirs une partie qui n'a rien à y faire, si ce n'est de faire éviter (de) l'impôt à ceux qui l'intercalent. C'est ainsi l'avis de Daniel GARABEDIAN, qui voit alors « une application particulière de la simulation dans le cas où les parties déguisent un contrat de prête-nom sous l'apparence d'un contrat 'miroir' de celui que le prête-nom est chargé de conclure avec un tiers pour le compte de son commettant ». L'auteur illustre ici son point de vue à travers l'exemple suivant :

« [...] un contrat de prête-nom entre A et B prévoit que B prêtera des fonds à un tiers en son nom mais pour le compte de A. Dans un tel cas, lorsque A met les fonds à prêter à la disposition de B pour que celui-ci les prête au tiers, et lorsque B remet ultérieurement à A les intérêts et le capital remboursés par l'emprunteur, les parties ne font qu'exécuter le contrat de prête-nom. Toutefois, en vue de cacher au fisc que A doit être considéré fiscalement comme le véritable prêteur et bénéficiaire des intérêts, les parties déguisent cet aspect du contrat de prête-nom sous les apparences d'un contrat de prêt entre A et B »⁷⁸⁰.

D'après la définition de la Cour de cassation, la convention de prête-nom est un « contrat par lequel une personne accomplit un acte juridique en son propre nom mais pour le compte d'un mandant dont le nom n'apparaît pas à l'égard des tiers »⁷⁸¹. Celui qu'on appelle « prête-nom » cache alors à son cocontractant le fait qu'il agit pour le compte d'autrui, son donneur d'ordre, à qui est alors transféré le bénéfice de la convention qu'il a conclue en tant que « prête-nom ».

⁷⁷⁹ W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht* (t. I), *op. cit.*, p. 309, note 49. Trad. libre: « En cas de fraude à la loi, les parties veulent pleinement ce qu'elles déclarent: dans l'exemple, elles veulent réellement (en vue d'éviter la loi aussi efficacement possible) que la convention soit d'abord passée entre A et B et qu'ensuite une convention soit conclue entre B et C. En cas de simulation, elles veulent uniquement ce qui a été convenu secrètement, à savoir dans l'exemple visé, la conclusion d'une convention entre A et C ».

⁷⁸⁰ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 63.

⁷⁸¹ Cass., 15 janvier 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 602 et notes.

Il s'agit là d'un cas de représentation imparfaite. La convention de prête-nom se distingue donc à la fois du contrat de *mandat*, où le mandataire fait connaître le nom de son mandant et déclare agir au nom et compte de celui-ci (avec cette conséquence qu'il n'est pas partie au contrat conclu qui sort immédiatement ses effets dans le chef du mandant ; on parle alors de représentation « parfaite ») et de celui de *commission*, où le commissionnaire agit bien en son nom (avec cette conséquence qu'il est bien partie au contrat conclu) mais mentionne qu'il agit pour compte d'un tiers, le commettant, dont il ne dévoile pas le nom (le contrat de commission assurant le transfert des effets du contrat dans le chef de ce dernier, en sorte qu'on parle de représentation « imparfaite »). Dans ces deux cas, le cocontractant sait parfaitement que le mandataire ou le commissionnaire n'intervient pas pour son compte⁷⁸².

Si la question reste controversée en doctrine de savoir s'il s'agit là d'un cas de « simulation », nous pouvons toutefois nous référer ici à l'opinion du privatiste Paul-Alain FORIERS, qui affirme que pour qu'il y ait « simulation par interposition de personne », il faut qu'il y ait un « accord simulatoire » (collusion) entre les trois parties concernées A, B et C pour celer à des tiers le fait que A a en réalité directement contracté avec C sans passer par B. Cet élément imposerait donc de distinguer nettement cette hypothèse de celle du « prête-nom », où c'est alors au cocontractant C que serait celé le fait que B a contracté avec lui pour le compte de A :

« Certes [le prête-nom] a-t-[il] pour objet une dissimulation : la dissimulation du bénéficiaire réel du contrat passé entre le prête-nom et le tiers. Mais peut-on dire que ce contrat est simulé, parce que la convention entre le prête-nom et le tiers ne serait qu'en apparence et qu'en réalité elle se serait nouée entre ce dernier et le mandant ? Une réponse négative s'impose évidemment à défaut d'identité entre les parties à l'acte apparent (prête-nom et tiers) et les parties à l'acte voulant créer une réalité différente de ce dernier (prête-nom et mandant). Le tiers est étranger à toute volonté 'simulatoire' et lorsqu'il contracte, il a la volonté réelle de conclure avec le prête-nom. A défaut d'identité des parties, il ne peut donc y avoir simulation »⁷⁸³.

⁷⁸² Voy., sur toutes ces distinctions, P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, n° 44, pp. 195-196.

⁷⁸³ P.-A. FORIERS, « Observations sur le contrat de prête-nom et la théorie des extensions de faillites », *J.T.*, 1980, pp. 417 et s., spéc. p. 419 et réf. 44. Voy. aussi *Ibidem*, « La fiducie en droit belge », in *Les opérations fiduciaires*, Paris, L.G.D.J., 1985, pp. 278-279.

c) L'application pratique de la notion de « simulation » dans/par la jurisprudence fiscale

165. De façon générale, on peut observer que la notion juridique de simulation, si elle a bien été clichée dans son critère d'identification à l'occasion de célèbres affaires fiscales portées devant la Cour de cassation, a parfois été malmenée dans son application par les juges du fond en matière fiscale pour faire droit aux prétentions du fisc de redresser certains montages⁷⁸⁴, sans que la Cour de cassation n'ait censuré cette mésinterprétation de la notion. Ainsi peut-on constater (et regretter) avec Daniel GARABEDIAN que « face à des schémas agressifs de planification fiscale, les juges concluent parfois à la simulation dans des circonstances difficilement compatibles avec cette notion légale, et il arrive que la Cour de cassation rejette le pourvoi au motif que la décision *gît en fait* et échappe dès lors à son contrôle »⁷⁸⁵. On peut illustrer ici cette tendance à partir de quelques affaires relativement célèbres dans l'ère « *post-Brepols* », avant d'envisager des cas de jurisprudence plus récents de ces dernières années.

Il en fut notamment ainsi dans l'affaire « *Maison d'Art Dangotte* », qui fut tranchée par la Cour de cassation dans un arrêt du 9 juin 1976⁷⁸⁶. En l'espèce, une société propriétaire d'un immeuble avait l'occasion de le vendre à un tiers à un prix avantageux, mais les actionnaires désiraient faire passer cette somme dans leur patrimoine sans engendrer d'impôt sur le revenu. Il avait alors été procédé à la constitution d'une seconde société à laquelle la première apportait ses stocks de marchandises et son matériel d'exploitation, puis à la cession des actions de la première dans la seconde à ses actionnaires et à la cession par eux de toutes leurs actions dans la première à la seconde, de sorte que cette dernière en réunisse tous les titres et l'absorbe, en recueillant ainsi le prix de la vente de l'immeuble au tiers par les liquidateurs. D'après les constatations de la Cour d'appel, les cessions d'actions cachaient en fait le partage du patrimoine social de l'ancienne société qui aurait vendu l'immeuble, et la nouvelle société n'avait été constituée que pour permettre ces ventes d'actions et profiter de l'exemption des sociétés absorbées de cotisation spéciale sur le partage de patrimoine social (alors en vigueur). Pour rejeter le pourvoi intenté contre cet arrêt ayant retenu la simulation, la Cour de cassation s'était limitée à dire que la « Cour d'appel avait apprécié *en fait*, c'est-à-dire *souverainement*, le caractère fictif des cessions d'actions » (sans pour autant mettre en doute ni la dissolution et la liquidation de l'ancienne société, ni la constitution ou l'existence de la nouvelle société).

⁷⁸⁴ Dont on pourrait se demander d'ailleurs s'ils n'auraient pas pu être redressés sur la base de l' « abus fiscal », depuis que cette notion légale nouvelle est entrée en vigueur dans les matières fiscales concernées.

⁷⁸⁵ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 64.

⁷⁸⁶ Cass., 9 juin 1976, *Rev. prat. soc.*, 1978, p. 209 et note L. DERMINE, p. 211.

SCAILTEUR, relevant que dans cette affaire « les parties aux actes de cession d'actions et de constitution de société avaient accepté toutes les conséquences de ces actes », s'était alors demandé « où résidait alors la fraude, selon la Cour d'appel de Gand ? » et croyait ainsi pouvoir répondre: « en ceci que les actes juridiques en question [...] étaient en désaccord avec les intentions réelles des parties ; que le procédé juridique employé dans l'espèce envisagée pour profiter de [la disposition du C.I.R. en question] n'avait pas de justification économique ; que ce procédé n'avait servi qu'à frauder le fisc »⁷⁸⁷. Or, parmi toutes ces considérations, seule la première était de nature à impliquer la simulation. L'on pouvait alors bien critiquer avec DELAHAYE le fait que des « analyses de ce genre, qui sont basées sur des recherches d'intentions, n'aboutissent qu'à limiter de manière détournée les possibilités de choix de la voie la moins imposée et même parfois, par une interprétation tendancieuse des faits, qu'à lutter contre des abus de ce choix en *étendant* l'application de la théorie de la simulation »⁷⁸⁸. Mais si la Cour de cassation n'avait pas pu censurer l'application qui avait été faite de cette notion en l'occurrence, rien dans son arrêt en question ne pouvait en tous les cas permettre de penser que celle-ci avait alors ici reviré sa jurisprudence « *Brepols* » (qu'elle allait d'ailleurs confirmer et consolider quelques années plus tard dans son arrêt « *Vieux Saint-Martin* »)⁷⁸⁹.

Et c'est encore ce même genre de réponse, dont aucun enseignement ne pouvait être tiré quant à un quelconque revirement sur le critère de définition ou d'identification de la « simulation » (à l'égard du fisc), que la Cour de cassation formula dans ses arrêts « *Plumax* » du 4 janvier 1991⁷⁹⁰. Dans cette affaire, une société de droit néerlandais, à la tête d'un groupe constitué de plusieurs sociétés belges, et souhaitant financer les activités d'une filiale néerlandaise, avait procédé à une augmentation de capital d'une première société belge du groupe, qui avait affecté les mêmes fonds à l'augmentation de capital d'une deuxième société belge, et ainsi de suite, jusqu'à ce qu'une quatrième société belge finisse par prêter les fonds à la filiale qui en avait seule besoin. L'idée était alors, en utilisant les mêmes fonds pour quatre augmentations de capital successives, de bénéficier quatre fois d'une disposition temporaire (d'une loi du 29 novembre 1977) exemptant d'impôt des sociétés les bénéfices distribués par une société belge à concurrence de 5 % du montant du capital libéré et souscrit *avant* le 31 décembre 1977.

⁷⁸⁷ C. SCAILTEUR, « Le choix de la voie la moins imposée – Réflexions à propos d'un arrêt de Cassation récent », in *Réflexions offertes Paul Sibille/ études de fiscalité*, Bruylant, 1981, pp. 799 et 802-803 (voy. aussi *Ibidem*, « Fraude et habile application de la loi fiscale », *R.G.E.N.*, 1977, n° 22174, p. 353).

⁷⁸⁸ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 101 et 103.

⁷⁸⁹ Voy. *supra* notre exposé et nos analyses de ces arrêts de principe de la Cour de cassation.

⁷⁹⁰ Cass., 4 janvier 1991, *T.R.V.*, p. 167 et note M. GHYSELEN.

Sur l'existence effective des apports en société, qui conditionnait le bénéfice de l'exonération, la Cour de cassation avait relevé que « l'apport d'un élément de patrimoine dans une société commerciale implique que cet élément est mis à la disposition de la société pour la réalisation de son objet, de sorte que, comme élément du capital social, il doit en principe être maintenu dans la société, pour y participer aux risques de l'entreprise et à la garantie des créanciers ». La Cour de cassation s'était alors bornée à décider que le juge du fond avait pu déduire le fait que les apports étaient simulés du constat que les fonds n'avaient pas été mis à la disposition des sociétés concernées. Ce dernier motif était pourtant critiquable, comme l'ont montré John KIRKPATRICK et Myriam GHYSELEN, là où il pouvait laisser entendre que la société bénéficiaire de l'apport serait tenue de conserver les fonds comme tels indéfiniment⁷⁹¹, ce qui procéderait d'une confusion entre l'élément d'actif apporté et le capital porté au passif du bilan⁷⁹² (la consistance des actifs évoluant au cours de la vie de la société, l'apport n'en étant que le point de départ ou le complément apporté en cours de vie pour augmenter son capital).

Au-delà de ces critiques quant aux éléments dont les juges ont pu déduire la simulation en l'espèce, cette affaire était en tous les cas assez bien révélatrice du fait que « les différences entre les conséquences juridiques des actes prétendument simulés et des actes réels invoqués par l'administration, sont souvent plus difficiles à dégager lorsqu'il s'agit d'une pluralité d'actes que lorsqu'il y a un seul acte juridique en cause », comme l'écrit AFSCHRIFT, et qu' « il en est d'autant plus ainsi lorsque les actes sont étroitement liés les uns aux autres, et que les actes intermédiaires n'ont d'autres effets que de permettre la réalisation des actes suivants »⁷⁹³.

On peut encore relever ici l'arrêt de la Cour de cassation du 19 mai 1995, rendu dans une affaire (pré-évoquée) de cession de clientèle lors du passage d'un commerçant en société, où la Cour, après avoir bien rappelé que « les impôts sur les revenus doivent être établis sur les revenus déterminés par la loi en fonction des constructions juridiques réellement utilisées par le contribuable », avait à nouveau admis que les juges d'appel se soient fondés sur une appréciation de fait – la disproportion du prix de reprise de la clientèle – pour en déduire que les parties n'ont pas pu vouloir réellement ce qu'elles ont déclaré dans les actes en cause, et par là même, montrer qu'elles n'ont pas pu en accepter toutes les conséquences juridiques :

« Se fondant sur la *disproportion* existant entre le prix de reprise et la valeur réelle des éléments de l'actif, la base de calcul des montants annuels à payer en fonction du chiffre d'affaires futur et la nature de l'activité que le demandeur poursuit au sein de la société, les juges d'appel décident *en fait* que le demandeur n'a *pas réellement eu la volonté* de céder ou apporter le fonds de commerce pour le prix stipulé mais que le demandeur et la sprl ont en réalité convenu que les rémunérations d'associé actif futures seraient qualifiées à des fins fiscales de paiement pour les actifs cédés. Ils indiquent par-là que le demandeur et la sprl n'ont pu accepter que les rémunérations de l'associé actif soient totalement régies par le contrat de cession du fonds de commerce, de sorte que les intéressés n'ont pas accepté toutes les conséquences de leur convention »⁷⁹⁴.

⁷⁹¹ M. GHYSELEN, « Simulatie in fiscaal recht, inbreng in vennootschap », note sous Cass., 4 janvier 1991, *T.R.V.*, 1991, pp. 167 et s., spéc. p. 176.

⁷⁹² J. KIRKPATRICK, « Les impôts sur les revenus et les sociétés – Examen de jurisprudence (1983-1990), *R.C.J.B.*, 1992, p. 309.

⁷⁹³ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 137-138.

⁷⁹⁴ Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 522 ; *R.W.*, 1995-1996, p. 821.

On le voit bien dans ce dernier arrêt : des éléments qui ne font pas partie de la *définition* de la notion juridique de simulation peuvent donc néanmoins être pris en compte par le juge du fond pour constater la rencontre du critère de la simulation dans l'espèce qui lui est soumise. Ainsi, si, comme l'écrivait très justement Thierry AFSCHRIJFT, « la disproportion des prestations [réciproques] des parties n'est nullement un *critère* de simulation »⁷⁹⁵, elle peut néanmoins être retenue comme un *indice* de preuve de l'existence de celle-ci, en tant que cette disproportion pourrait bien démontrer que les parties n'ont pas voulu contracter de telles obligations et qu'elles n'ont pu les accepter que parce qu'elles avaient alors l'assurance que celles-ci se verraient compensées en un certain sens par les effets conjugués d'un autre acte.

De la même façon, un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 8 octobre 2007⁷⁹⁶ avait pu considérer que des parties qui prétendaient avoir prêté de l'argent à une société avaient plutôt réellement voulu soumettre les fonds avancés aux risques de la société financée, en se fondant en l'espèce sur un faisceau d'éléments : l'absence de sûreté-garantie, l'absence de paiement effectif des intérêts (élément de l'exécution du contrat, pris ici comme simple indice de la simulation), l'apport de la dette au capital de la société débitrice. Voyant dans cette décision une illustration de la « montée en puissance » d'une approche *subjective* de la simulation, Denis-Emmanuel PHILIPPE⁷⁹⁷ regrettait alors que le raisonnement ainsi tenu par le juge, fondé sur de multiples « présomptions de l'homme invoquées » par l'administration, ne puisse vraiment être censuré par la Cour de cassation que dans des cas exceptionnels ou marginaux.

La raison en est en effet que, comme nous l'avons déjà indiqué, l'administration peut établir l'existence d'une simulation et le contenu de l'acte réellement conclu par le contribuable en recourant à tous les modes de preuve, en ce compris, les « présomptions de l'homme », celles qui infèrent un fait inconnu d'un ou plusieurs faits avérés et qui sont alors laissées « aux lumières et à la prudence du magistrat » (ainsi que le prévoit l'article 1353 du Code civil).

Il s'ensuit, comme le relève Daniel GARABEDIAN, que « le juge peut donc décider que les circonstances qui entourent la convention présentée par les parties démontrent que la véritable convention est différente » et que « comme il s'agit d'une question de fait qui relève de l'appréciation souveraine du juge du fond, la Cour de cassation ne peut censurer l'application que le juge fait de la preuve par présomption que dans le cas où celui-ci a basé sa déduction sur un fait qui n'était lui-même pas prouvé ou s'est livré à une déduction qui n'est susceptible d'aucune justification »⁷⁹⁸.

⁷⁹⁵ Th. AFSCHRIJFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 151 et s.

⁷⁹⁶ Bruxelles, 8 octobre 2007, *Act. Fisc.*, 2008, n^o 30, pp. 1-4.

⁷⁹⁷ D.-E. PHILIPPE, « La qualification 'capital-dette' en droit fiscal : un exercice fondamental et délicat », in *10 ans d'entrée en vigueur du Code des sociétés – Problématiques actuelles*, Y. De Cordt et E. Wymeersch (éd.), Kluwer, 2011, pp. 327-362, spéc. pp. 356-360.

⁷⁹⁸ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, pp. 63-64. Pour d'autres illustrations de cela dans la jurisprudence des années 1990 et 2000, voy. J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examens de jurisprudence... », *R.C.J.B.*, 2008, pp. 283-285, n^o 17 et pp. 291-293, n^o 20.

166. Ces dernières années, la Cour de cassation a eu l'occasion de rendre une salve d'arrêts en matière de « simulation (à l'égard du fisc) » à propos d'une série d'affaires similaires⁷⁹⁹, qui voyaient chaque fois une personne physique ayant mis en société son activité professionnelle donner sa clientèle en location à la société plutôt que de la lui céder. L'idée était de profiter du taux du précompte libératoire applicable aux redevances tirées de la location d'un tel bien mobilier, alors sensiblement inférieur au taux d'imposition des plus-values sur clientèle⁸⁰⁰.

Dans une première affaire qui donnera lieu à un arrêt de la Cour de cassation du 18 décembre 2009, et où un médecin avait donné sa clientèle en location à la société dont il était l'associé-gérant contre une redevance représentant près de 40% des honoraires perçus par la société pour les consultations assurées par ce médecin, la Cour d'appel de Mons avait validé le point de vue de l'administration selon lequel les redevances déguisaient une rémunération d'associé « actif » taxable de façon globalisée (au tarif progressif) à l'impôt des personnes physiques. D'une part, la Cour d'appel avait constaté « qu'un contrat de location entre deux agents économiques juridiquement indépendants n'aurait jamais prévu le versement d'une redevance [aussi élevée] », et elle en déduisait que « le contrat de location de clientèle est simulé dans la mesure où le paiement des loyers a une *autre cause*, à savoir l'intention d'octroyer à l'intéressé une rémunération déguisée ». D'autre part, la Cour d'appel avait aussi relevé que « l'exploitation de la clientèle avait [...] été poursuivie de la *même manière* par [le médecin] avant et après la convention de location [...et] que, nonobstant la convention de location le [médecin] avait conservé personnellement la jouissance complète de sa clientèle »⁸⁰¹.

Le médecin s'était alors pourvu en cassation en pointant des motifs contradictoires, dans la mesure où il ne pouvait à la fois avoir traité les patients en qualité d'associé actif de la société et avoir continué à exploiter cette clientèle en son nom personnel et pour son compte propre. La Cour de cassation a rejeté le pourvoi du médecin en considérant qu'en ayant constaté que « l'activité médicale a continué à être exercée par le seul [médecin] après la convention de location de clientèle [...], l'arrêt a pu légalement décider que les parties à cette convention n'en ont pas accepté toutes les conséquences et que, dès lors, cet acte est simulé »⁸⁰². La Cour se contente donc de valider le second ordre de motifs des juges d'appel, et dénie par ailleurs toute « contradiction » avec le premier ordre de motifs, mais sans aucunement s'en expliquer.

⁷⁹⁹ Voy., sur toutes ces affaires, notamment D. GARABEDIAN et F. HENNEAUX, « Examen de jurisprudence 1991-2014 – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2^e trim. 2015, pp. 183 et s., n^o 14.

⁸⁰⁰ Taux que le législateur fiscal avait alourdi pour décourager les montages consistant à apporter ou à vendre une clientèle à une société contrôlée par le cédant.

⁸⁰¹ Mons, 18 avril 2008, non publié (motifs reproduits dans les moyens eux-mêmes reproduits dans l'arrêt).

⁸⁰² Cass., 18 décembre 2009, *Pas.*, n^o 767, avec les conclusions de l'Avocat général HENKES.

Dans une affaire similaire qui donnera lieu à un arrêt de cassation en 2012, la Cour d'appel de Gand avait conclu à la simulation et admis que les redevances du médecin soient taxées comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise en se fondant alors sur les motifs suivants:

« Les clients du médecin sont libres de s'adresser au médecin de leur choix et ne sont pas liés à un médecin déterminé. La clientèle d'un médecin n'est pas un bien mobilier ou un droit appartenant au médecin. Personne, pas même le médecin, ne peut en disposer, ne peut la vendre ou la donner en location. [...] C'est le médecin qui traite les patients et exerce l'art de guérir dont les revenus sont perçus pour et par la société »⁸⁰³.

Sans approuver le motif (jugé « surabondant ») selon lequel la clientèle ne serait pas un bien susceptible d'appropriation, la Cour de cassation décide néanmoins que les juges d'appel ont légalement justifié leur décision. La Cour se réfère plutôt à « l'article 2, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 78 du 10 novembre 1967 relatif à l'exercice de l'art de guérir [...] qui] dispose que nul ne peut exercer l'art de guérir s'il n'est porteur du diplôme de docteur en médecine [...] » et elle considère alors qu' « eu égard à cette interdiction légale, les juges d'appel ont pu décider légalement que la location du droit d'exploiter la clientèle du [contribuable], médecin généraliste, à la sprl [...] est fictive et simulée et que même après la conclusion de la convention litigieuse ce n'est pas en réalité cette société mais le [contribuable] qui est en réalité le médecin qui exerce l'art de guérir ». La Cour de cassation rejette ainsi le moyen car « dans la mesure où il soutient que ce n'est pas le [contribuable] mais la société qui traite les patients, il s'érige contre une appréciation *en fait* des juges d'appel et est irrecevable »⁸⁰⁴.

A propos de cette disposition réglementaire qui réserve l'exercice de « l'art de guérir » aux titulaires du diplôme de médecin, « elle empêche certes qu'une société ait la qualité de médecin, mais on n'aperçoit pas en quoi elle ferait légalement obstacle à ce qu'un médecin exerce l'art de guérir en qualité d'*organe* d'une société et pour le compte de celle-ci », comme le remarquent GARABEDIAN et HENNEAUX, qui relèvent aussi que « la légalité d'une telle situation a été maintes fois réaffirmée, qu'il s'agisse des médecins, avocats ou notaires »⁸⁰⁵.

⁸⁰³ Gand, 9 mars 2010, *Cour. Fisc.*, 2010, p. 513 (texte intégral sur www.monkey.be, n° 2008/AR/3036).

⁸⁰⁴ Cass., 19 janvier 2012, *Pas.*, n° 53, et commentaires D. GARABEDIAN et F. HENNEAUX, « Examen de jurisprudence 1991-2014 – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2^e trim. 2015, pp. 185 et s.

⁸⁰⁵ D. GARABEDIAN et F. HENNEAUX, « Examen de jurisprudence 1991-2014... », *op. cit.*, p. 187 (citant aussi, à propos des médecins en particulier, K. GEENS, « De professionele vennootschap van geneesheren », *Vlaams Tijdschrift voor gezondheidsrecht*, 1987, pp. 83 et s., spéc. pp. 83-84). Voy. aussi en ce sens l'exposé des motifs de la loi du 4 mai 1999 modifiant la loi sur l'organisation du notariat (*Doc. Parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1432/1, pp. 8-12) : « Lorsqu'une profession est exercée au sein d'une société, ce n'est en principe pas la société qui exerce effectivement la profession. Lorsqu'un plombier, architecte ou médecin, constitue une société professionnelle, la société ne devient pas pour autant plombier, architecte ou médecin. Ce sont les aspects et conséquences patrimoniaux qui sont attribués à la société, grâce à la fiction de la personne morale. Les conditions d'exercice d'une profession doivent être remplies dans le chef des personnes physiques: agrégation, diplômes et nomination » (voy. encore ici la circulaire n° Ci.RH.862/430.650 du 31 décembre 1993, point 9 : « La doctrine admet actuellement qu'un certain nombre de professions libérales puissent être exercées au nom et pour le compte d'une société possédant la personnalité juridique, à condition que l'organe d'une telle personne morale réunisse les qualifications légales et réglementaires requises pour l'exercice de cette profession »).

En réalité, la Cour de cassation ne va d'ailleurs pas jusqu'à remettre en cause la légalité d'une telle situation, mais elle mobilise la réglementation en cause relative à l'art de guérir comme considération de nature à justifier l'appréciation *en fait* dans les circonstances de l'espèce⁸⁰⁶.

Enfin, on peut encore noter ici qu'un dernier arrêt de la Cour de cassation du 19 septembre 2013 a cassé un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers qui avait jugé *non* simulée la location de clientèle de courtiers en assurance à la société au sein de laquelle ils exercent leur activité, et qui avait en conséquence invalidé la taxation des redevances comme revenus professionnels. Cette fois la Cour de cassation affirme de façon péremptoire que la location d'une clientèle est impossible en droit : « l'article 1719, 3°, du Code civil dispose que le bailleur est obligé, par la nature du contrat, et sans qu'il soit besoin d'aucune stipulation particulière, d'en faire jouir paisiblement le preneur pendant la durée du bail ; dès lors qu'un entrepreneur ne peut fournir la jouissance paisible de sa clientèle, la clientèle ne peut être l'objet d'un contrat de louage de choses »⁸⁰⁷. Or, les civilistes et commercialistes ne manquèrent alors pas de relever, à l'instar de Stefaan VAN CROMBRUGGE, que cet arrêt rendu en matière fiscale « s'oppose à la doctrine classique qui considère toujours la location du fonds de commerce, dont la clientèle constitue généralement l'élément principal, comme une convention parfaitement valable »⁸⁰⁸.

Curieusement, dans ses conclusions précédant cet arrêt, l'Avocat général THIJS citait l'arrêt de la Cour d'appel de Gand qui avait lui-même été validé par l'arrêt de la Cour de cassation du 19 janvier 2012, mais alors bien moins pour le motif de l'impossibilité de louer une clientèle dans l'absolu qu'en raison de l'interdiction d'exercer l'art de guérir sans le diplôme requis (qui posait soi-disant problème en l'occurrence).

Finalement, et au-delà de ces derniers attendus contestables de la Cour de cassation, on peut remarquer que dans toutes ces affaires du même type où les juges ont retenu la simulation, ils l'ont fait le plus souvent sur le constat que l'exploitation du fonds de commerce ou de la clientèle aurait été identique *avant* et *après* la mise en location. Il faut alors bien noter avec Thierry AFSCHRIFT que dans ces hypothèses où la personne physique qui donne le fonds de commerce en location est aussi le gérant de la société qui le prend en location, la simulation ne pourrait effectivement être établie qu'à partir de « faits impliquant que la gestion du fonds de commerce n'a pas été faite en qualité de gérant de la société, mais à titre personnel »⁸⁰⁹.

⁸⁰⁶ S. VAN CROMBRUGGE, « Verhuur handelszaak of cliënteel : wel of geen simulatie ? », recension de l'arrêt Cass., 19 janvier 2012, *Fiscologue*, n° 1290 du 6 avril 2012, p. 4.

⁸⁰⁷ Cass., 19 septembre 2013, *Pas.*, n° 462, avec les concl. de l'avocat général Thijs, et R.W., 2014-1015, p. 579, note F. Parrein (référendaire à la Cour de cassation), cassant Anvers, 8 mars 2011, *T.F.R.*, 2012, pp. 612 et s.

⁸⁰⁸ S. VAN CROMBRUGGE, « Hof van Cassatie sluit verhuring van cliënteel uit », recension de l'arrêt Cass., 19 septembre 2013, *Fiscologue*, 2013, n° 1358, pp. 6-7.

⁸⁰⁹ Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 211-232, spéc. pp. 225-227, n° 35.

167. On peut terminer cette section de notre étude sur l'application concrète de la notion de « simulation » dans la jurisprudence fiscale en nous intéressant à un montage assez classique *en matière de droits d'enregistrement*, à propos duquel la question de l'existence d'une simulation à l'égard du fisc s'est souvent posée en jurisprudence jusqu'à encore récemment. C'est ce « cas d'école » où le propriétaire d'un immeuble fait apport de celui-ci à une société préexistante ou à constituer, pour ensuite vendre toutes les actions de cette société à une personne à laquelle il s'agissait en fait dès l'origine de transférer la propriété de l'immeuble. L'idée est alors d'éviter l'application du droit de vente de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement, en se soumettant ainsi au droit de 0% prévu par l'article 115*bis* du même Code pour les apports d'immeubles (autres que ceux affectés ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation par une personne physique belge à une société belge ou européenne), la vente des actions n'étant quant à elle pas soumise à des droits d'enregistrement⁸¹⁰.

L'administration de l'enregistrement a très souvent prétendu qu'une telle opération était « simulée » pour voir à la place une vente de l'immeuble à l'acquéreur des parts de la société, suivie alors d'un apport de l'immeuble par ce dernier à la société (si celui-ci se trouve bien être devenu l'actionnaire de la société immobilière et non le plein propriétaire de l'immeuble). Pour démontrer la simulation en l'occurrence, l'administration invoque alors fréquemment l'absence d'*affectio societatis*⁸¹¹ dans le chef de l'apporteur, en s'appuyant notamment sur le fait que le prix de vente des actions était déjà fixé avant l'apport de l'immeuble, de sorte que l'apporteur ne courait en tant qu'actionnaire aucun risque de perte sur la valeur des actions⁸¹².

⁸¹⁰ Sur ce montage des plus typiques en matière de droits d'enregistrement, voy. notamment Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, n° 171, pp. 131-133, et n° 251, pp. 215-219 ; A. CULOT, « La simulation en droits d'enregistrement », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 233 et s., spéc. pp. 247 et s.; M. POSSOZ, « La simulation et l'abus fiscal en droits d'enregistrement », *Rev. Not. belge*, 2016, pp. 210 et s., spéc. pp.213 et s.

⁸¹¹ Voy. *infra* la définition de cette notion et les réserves sur son invocation ici comme indice de la simulation.

⁸¹² A noter aussi ici que, dans une décision du 2 mars 1967 (www.fisconet.be), l'administration de l'enregistrement avait déclaré qu'« en cas de cession simultanée de toutes les actions d'une société anonyme à une seule personne [...], le droit de mutation est dû sur les immeubles de la société situés en Belgique, s'il résulte des circonstances particulières de l'affaire que ce sont non pas les actions mais les biens de la société qui font l'objet de la convention », et que cette même administration avait alors ajouté qu'« il en est ainsi notamment quand un acte sous seing privé contient les *clauses suivantes* :

1° l'immeuble de la société est vendu, mais la vente aura lieu sous forme de cession de toutes les actions de la société ;

2° il est vendu pour quitte et libre de toutes inscriptions, privilèges et hypothèques, avec toutes les servitudes actives ou passives, apparentes ou occultes ;

3° les vendeurs apureront la situation de la société de manière que, lors du transfert effectif des actions, toutes les dettes soient payées et que la société ne possède plus comme actif, que l'immeuble vendu ;

4° les vendeurs restent responsables de toutes les dettes contractées par la société avant la date du transfert des actions ;

5° un supplément de prix sera dû si, avant l'expiration du terme pour lequel la société a été constituée, les impôts dus en cas de liquidation de société viennent à être supprimées ou réduits ».

Cette argumentation constamment tenue par l'administration a jadis été reçue par d'anciennes décisions de justice, qui se fondaient ainsi sur le fait que l'apportant n'avait pas réellement l'intention de devenir actionnaire de la société pour conclure que son apport était simulé⁸¹³.

Ensuite, la tendance de la jurisprudence a été de ne plus voir ce genre d'opérations comme simulées, à s'en tenir au fait « objectif » que les parties auraient accepté les conséquences juridiques de leurs actes. Ainsi, dans un jugement du 15 septembre 1995, le Tribunal de première instance de Bruxelles a déclaré que « s'agissant [...] de l'apport d'un immeuble en société et de la cession ultérieure des actions ou parts de cette société, on ne pourrait, *ipso facto*, considérer une telle opération comme frauduleuse et simulant une vente de l'immeuble, dès le moment où les protagonistes acceptent entièrement les effets de la constitution de la société d'une part, et de la cession des actions ou parts d'autre part, et que ces opérations se font en conformité avec les dispositions légales qui les régissent et les autorisent »⁸¹⁴.

Dans un jugement du 3 janvier 2001, le même Tribunal a encore affirmé que l'existence d'un apport d'immeuble en société suivi rapidement de la cession des actions de la société n'implique pas nécessairement une vente simulée ; que tout dépend de la question de savoir si les parties ont bien accepté toutes les conséquences des actes qu'elles ont posés, et que la simple succession rapide des opérations ne suffit pas pour qu'il y ait simulation. Mais parce qu'en l'espèce, un chèque bancaire avait été émis par les futurs acheteurs des actions la veille du jour où l'apport de l'immeuble, en échange duquel les apporteurs allaient recevoir les actions, était censé avoir lieu, il fut considéré qu'il existait déjà une première convention entre les parties détruisant la seconde, à savoir la vente d'un immeuble contre un certain prix⁸¹⁵.

Avec cette décision, AFSCHRIFT remarque que « même si l'on observe plus de rigueur [quant à l'appréciation de l'acceptation des conséquences juridiques des actes apparemment passés] dans la jurisprudence la plus récente concernant les opérations d'apport d'immeuble suivi de la vente des actions, l'on ne peut toutefois parler d'un véritable revirement » par rapport à la tendance à ne plus y voir systématiquement une simulation. Le même auteur mettait aussi en évidence la singularité du cas d'espèce : « le problème résidait en réalité dans la discordance entre la compréhension de l'opération qu'avaient les propriétaires de l'immeuble (qui voulaient vendre) et les actionnaires (qui voulaient procéder par apport) ; [...] il n'existait en réalité pas de volonté commune au sein des parties : les propriétaires avaient la ferme intention de vendre, les actionnaires celle de recevoir un apport puis d'acheter des actions ». Ainsi, AFSCHRIFT était-il d'avis qu'on se trouvait « plus face à un cas de nullité du contrat suite à l'absence de rencontre des volontés des parties qu'à un cas de simulation »⁸¹⁶.

⁸¹³ Voy. notamment Bruxelles 1 mars 1939, *J.P.D.F.*, 1940, p. 50, avec avis Avoc. gén. LEPPERRE et note V. GOTHOT, ainsi que les nombreuses décisions référencées par réf. citées par J. de LONGUEVILLE, « L'apport d'un immeuble à une société suivi de la vente par l'apporteur des actions reçues en contrepartie de cet apport justifie-t-il le fisc à tenir cet apport pour fictif et à exiger le paiement du droit d'enregistrement en frappant les ventes immobilières ? », *Rev. fisc.*, 1968, p. 361, not. Gand, *Rev. prat. soc.*, 1965, p. 161 et note DEPRET.

⁸¹⁴ Trib. Bruxelles, 15 septembre 1995, *J.T.*, 1996, p. 66, confirmé au moyen d'une motivation lapidaire par Bruxelles, 1 décembre 2000 (2 arrêts), *R.G.E.N.*, 2001, n° 25140, p. 251, note B. GOFFAUX.

⁸¹⁵ Trib. Bruxelles, 3 janvier 2001, *Cour. Fisc.*, 2001, p. 71.

⁸¹⁶ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, p. 132 et pp. 218-219.

Toujours à propos de ce genre de montage, il faut enfin recenser ici un arrêt plus récent de la Cour d'appel de Liège du 19 juin 2013⁸¹⁷, qui a à nouveau retenu la simulation dans un cas de figure similaire, et dont le pourvoi introduit à son encontre a été rejeté par la Cour de cassation⁸¹⁸. Dans l'espèce en cause, l'associée majoritaire d'une société, une dame B, avait apporté plusieurs biens immeubles par un acte daté du 24 août 1990, au lendemain duquel elle avait ensuite cédé ses parts de la société à une dame G et à son fils. Préalablement à ces deux actes, et alors que l'administration ne put en prendre connaissance que bien après (en 1992), une promesse de vente des parts avait été actée le 5 avril 1990 entre la dame B et la dame G et son fils, pour un prix dont le montant présupposait alors déjà l'augmentation de capital dont allait faire l'objet la société en question par l'apport ultérieur des biens immobiliers en cause.

Dans ses motifs, la Cour d'appel de Liège a souligné : « que la preuve de l'absence de volonté de soumettre les biens immobiliers aux risques de la société ressort clairement du fait que, bien que la société existait depuis 1976, la défunte n'a 'apporté' les biens qu'en vertu d'une 'promesse de vente des titres'... ; que les circonstances de la cause révèlent que la dame B souhaitait obtenir un paiement en espèces en rémunérations de son soi-disant apport et qu'elle n'a jamais voulu soumettre ses biens aux risques de l'entreprise ; la dame B n'a donc pas voulu toutes les conséquences de son 'acte d'apport' conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation dans l'arrêt *Brepols* et que l'acte d'apport ne peut se comprendre dans les circonstances de la cause que comme une cession non seulement des parts mais des immeubles contre rémunération en argent, l'administration n'ayant à cette époque aucune connaissance de l'acte sous seing privé [la promesse] révélant la *volonté réelle* des parties ».

Il est alors intéressant de relever, avec Marc BOURGEOIS, que cette dernière décision est assez symptomatique d'« une conception plus *subjective* de la simulation défendue par certains auteurs en tant que [celle-ci permet d'expliquer] plusieurs jugements et arrêts validant concrètement l'existence d'une simulation en dépit des précautions objectives (et formelles) prises par les parties »⁸¹⁹. Il est vrai que d'autres commentateurs persisteraient eux à penser ici que cette promesse de vente des actions (qui était en l'occurrence ignorée de l'administration, mais qui ne lui avait peut-être pas été cachée pour autant) ne détruisait pas les effets de droit des deux autres actes d'apport de l'immeuble en société et de vente des actions de la société.

⁸¹⁷ Liège, 19 juin 2013/RG/799, www.fiscalnet.be, *R.G.E.N.*, 2013/9, p. 384, et commentée par M. POSSOZ, « La simulation et l'abus fiscal en droits d'enregistrement », *Rev. Not. b.*, liv. 3105, spéc. pp. 215-216.

⁸¹⁸ Cass., 12 mars 2015, F.14..0050.F, www.juridat.be.

⁸¹⁹ M. BOURGEOIS, « Les droits d'enregistrement et les droits de succession », in *Chroniques notariales*, Larcier, 2017, vol. 65, pp. 313-314 (Section 2 – « Les règles générales de perception », § 3 – « Le fisc-tiers »).

Ce serait ainsi l'avis de Thierry AFSCHRIFT, qui continuerait ici d'appréhender ce montage (constitué d'une *série d'actes successifs*) à l'aune d'une analyse strictement « objective » des effets juridiques acceptés par les parties, du moins, si l'on en croit les réserves que cet auteur avait émises sur la décision du Tribunal de première instance de Bruxelles évoquée ci-dessus, qui avait aussi retenu la simulation eu égard au fait qu'en l'espèce la vente des actions avait déjà été pré-convenue entre le futur apportant de l'immeuble et le futur acquéreur des actions :

« [...] Cependant, les parties n'ont pas convenu secrètement de vendre le bien, mais seulement de réaliser un apport puis une vente d'actions (l'apport étant nécessairement préalable...). Et c'est bien ce qui s'est effectivement passé : apport, vente. Nulle part les parties n'ont conclu secrètement de vendre le bien, purement et simplement... L'on est donc en droit de se demander si l'application de la notion juridique de simulation par le tribunal est bien correcte en droit : peut-on légalement déduire du fait que des parties conviennent – certes secrètement – à un moment X de vendre des actions obtenues à la suite d'un apport, puis réalisent cette même opération au grand jour, à un moment Y, que l'opération apparente serait simulée ? Nous ne le pensons pas : la simulation requiert que les parties concluent secrètement une autre convention que la convention apparente, qui détruit partiellement ou totalement les effets de celle-ci, et non la même convention.

[...] Il n'empêche : peu importe ce qu'ils voulaient à l'origine, avant que la transaction ne soit réalisée ; le résultat a été qu'ils ont bel et bien réalisé l'apport puis (nécessairement) la vente ; cette vente d'actions existait dès avant l'apport, mais elle n'a pu se concrétiser qu'après la réalisation de l'apport. L'on constate ici toute l'ambiguïté de l'*affectio societatis* comme critère de la simulation d'une opération de ce type.

[...] Les propriétaires de l'immeuble n'avaient certes aucune intention de devenir actionnaires de la société, et l'on sent bien l'absence totale d'*affectio societatis*, mais cela ne change rien au fait que, concrètement, un apport a bien été réalisé, des actions ont bien été attribuées puis vendues »⁸²⁰.

Si AFSCHRIFT concède, en présence de ce genre de montage, que « dans certains cas, les parties n'assument pas pleinement les conséquences de leurs actes et qu'elles procèdent, dans la réalité, d'abord à une vente d'immeubles, puis à un apport d'immeubles par l'acheteur, en commettant une simulation *par interposition* de personne [...] », il reste donc toutefois d'avis qu'il importe en pareil cas uniquement de vérifier « si l'apporteur a bien accepté les charges et les responsabilités résultant de l'apport » (comme le pensait aussi Thomas DELAHAYE)⁸²¹, sans qu'il soit pertinent ni suffisant de relever qu'il s'était déjà engagé à vendre les actions⁸²².

Thomas DELAHAYE considérait d'ailleurs que le seul fait pour le vendeur d'avoir l'intention de revendre ses actions, et même de s'y être engagé, n'exclut pas l'existence de l'*affectio societatis*, qui « se résume au consentement de faire un investissement ; il est inclus dans le consentement donné par les parties au contrat »⁸²³.

Et à propos de l'*affectio societatis*, qui peut se définir comme « la volonté qu'ont les cocontractants de coopérer sur un pied d'égalité par leur collaboration à la réalisation d'un but commun en acceptant le partage qu'elle comporte »⁸²⁴, et dont la soi-disant absence aurait été (de nouveau) jugée décisive dans le dernier arrêt épinglé, on peut encore noter avec Matthieu POSSOZ qu'« il ne s'agit là que d'une volonté *dans le chef de l'apporteur* » et que donc « si [*toutes*] les parties respectent toutes les conséquences de l'apport en société, il paraît difficile de conclure à la simulation sous prétexte que le contribuable n'aurait pas été animé de la bonne intention »⁸²⁵.

⁸²⁰ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 218-219.

⁸²¹ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 152.

⁸²² Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, pp. 132-133.

⁸²³ Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 151, aussi dans le même sens J. de LONGUEVILLE, *op. cit.*, p. 364.

⁸²⁴ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, P. MALHERBE, *Précis de droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 247.

⁸²⁵ M. POSSOZ, « La simulation et l'abus fiscal en droits d'enregistrement », *op. cit.*, p. 216.

D) L'admission d'une limite « ex-croissante » : l'inopposabilité au fisc d'actes non simulés mais entachés d'une illicéité (violation d'une loi d'ordre public) dans le but d'éviter l'impôt

168. Il y aurait dans notre droit fiscal, *outré* la simulation, une autre cause d'« inopposabilité » d'un acte juridique au fisc *en dehors* de toutes dispositions légales fiscales « anti-évitement » : le fait que l'acte en question soit entaché de la violation d'une loi d'ordre public (illicéité) *non fiscale*, violation commise par le contribuable *en vue* d'éviter ou d'atténuer une charge fiscale. Cette théorie, imaginée par l'administration et acceptée par certaines juridictions d'appel à la fin du siècle dernier, a été consacrée par la Cour de cassation dans un premier arrêt du 5 mars 1999, puis confirmée (et précisée) dix ans plus tard par un second arrêt du 16 octobre 2009, tout en ayant connu encore l'une ou l'autre application devant certains juges dans l'intervalle, et en restant largement controversée en doctrine depuis son origine comme nous allons le voir.

Dans l'espèce ayant donné lieu à l'arrêt du 5 mars 1999, un pharmacien avait constitué une SPRL à laquelle il avait cédé son officine (avec ses actifs corporels et incorporels). Conformément aux dispositions de la loi fiscale, le pharmacien avait alors déclaré la plus-value réalisée à cette occasion au titre de « plus-value de cessation » (imposable à un taux de faveur sur la base de l'article 171 C.I.R.), tandis que la société avait quant à elle déduit des amortissements annuels sur la part du prix d'achat relative aux immobilisations amortissables. Etant donné que ce prix de rachat de l'officine excédait le maximum (« prix plafond ») autorisé par une réglementation spécifiquement relative à la cession de pharmacies⁸²⁶, l'administration avait refusé à la SPRL le droit de déduire les amortissements du prix de la cession *dans la mesure* où ils se rapportaient à la part de ce prix dépassant le plafond légal.

La Cour d'appel d'Anvers avait suivi le raisonnement de l'administration, estimant qu'il ne pouvait être donné aucun effet sur le plan fiscal à la convention (comme si elle était simulée), dans la mesure où le prix contracté violait la réglementation d'ordre public en question, et la Cour de cassation avait rejeté le pourvoi du pharmacien, tout en relevant implicitement que l'« illicéité » de la convention en cause n'impliquait pas pour autant qu'elle était « simulée ». C'est alors que la Cour de cassation fut amenée à formuler cette théorie inédite selon laquelle « l'administration peut demander qu'un acte ne lui soit pas opposé lorsqu'il viole une règle de droit d'ordre public en vue d'éluder l'impôt » (trad. officielle de la version néerl. originelle :

« het bestuur kan vorderen dat een rechtshandeling hem niet wordt tegengeworpen wanneer door die rechtshandeling een rechtsregel van openbare orde ter ontwijking van belasting wordt geschonden »)⁸²⁷.

⁸²⁶ A.R. n° 78 relatif à l'exercice de l'art de guérir (modifié par une loi du 17 décembre 1973). Cette réglementation est en l'occurrence destinée à éviter que la limitation légale du nombre total d'officines pharmaceutiques (par zones géographiques) ne donne lieu à une inflation de leur valeur lors de leur (re-)vente.

⁸²⁷ Cass., 5 mars 1999, *Pas.*, I, 134, *F.J.F.*, n° 1999/93 (trad. fr. dans la *Pasicrisis* et sur le *website* de la Cour).

Plusieurs décisions de juges du fond se sont alignées depuis lors sur cette jurisprudence de la Cour de cassation de 1999, notamment des arrêts des Cours d'appel de Bruxelles et de Gand, à chaque fois rendus dans des hypothèses similaires de cessions d'officines pharmaceutiques dont le prix excédait à chaque fois le plafond réglementaire autorisé⁸²⁸. On peut également épinglez ici un jugement du Tribunal de première instance de Mons qui avait fait application de cette même théorie pour déclarer inopposable au fisc la désignation d'une personne morale comme « gérant » d'une SPRL à une époque où la législation sur les sociétés⁸²⁹ réservait ce mandat aux seules personnes physiques. La méconnaissance de cette règle légale que le tribunal considérait « d'ordre public » devait impliquer, d'après lui, la non-déductibilité au titre de « frais professionnels » de la rémunération versée par la SPRL à un tel « gérant »⁸³⁰.

C'est ensuite par un arrêt du 16 octobre 2009 que la Cour de cassation est venue confirmer la théorie en question et la clarifier dans ses différentes conditions d'application⁸³¹. En l'espèce, l'assemblée générale d'une SA avait décidé de comptabiliser une provision pour les pensions extralégales promises à ses dirigeants, et ce, pour la période précédant celle couverte par l'assurance-groupe à qui la SA avait confié le financement de ces pensions, alors que la législation relative au contrôle des entreprises d'assurance impose de financer des telles promesses de pension auprès d'une compagnie d'assurance ou d'un fonds de pension. La Cour d'appel de Liège, suivant en cela le fisc, refusa d'exonérer cette provision sur la base de l'article 48 C.I.R. au motif qu'elle avait été constituée en violation de la loi en question qui est d'ordre public. Après avoir rappelé sa jurisprudence de 1999, la Cour de cassation a censuré l'arrêt d'appel là où il avait perdu de vue que « l'inopposabilité » dont il est question requiert que la violation de la règle d'ordre public ait bien été commise « *en vue d'é luder l'impôt* » : « l'arrêt qui ne constate pas ainsi que la [société en cause] a voulu *éluder l'impôt*, ne justifie pas légalement sa décision que la provision litigieuse est inopposable à l'administration »⁸³².

A noter que le mot « éluder » est encore employé dans la version française originelle de cet arrêt, tandis que c'est le verbe « *ontwijken* » qui est utilisé dans la traduction néerlandaise, comme c'était le cas dans l'arrêt de 1999, rendu originellement en néerlandais et dont la discordance de la traduction française avait été soumise à la Cour de cassation pour correction (en vain) dans un moyen du pourvoi à l'origine de l'arrêt de 2009. Or ici à défaut de simulation, il ne peut s'agir à notre avis que d'une limite à l'efficacité de procédé d'*évitements licites* de l'impôt.

⁸²⁸ Bruxelles, 2 juin 2000, deux arrêts, recensés dans *Fiscologue*, n° 768, p. 9 ; Bruxelles, 8 juin 2000, *J.D.F.*, 2001, p. 109 ; Gand, 6 avril 2005, *T.F.R.*, 2006, p. 39.

⁸²⁹ Voy. désormais l'art. 255 du Code des sociétés, qui prévoit encore cette règle dans le cas de la SPRL *starter* visée à l'art. 211bis du même Code.

⁸³⁰ Trib. Mons, 24 mars 2004, *F.J.F.*, n° 2005/4. A noter que par cette décision cette juridiction revenait sur la position critique qu'elle avait antérieurement adoptée par rapport à la jurisprudence de la Cour de cassation (jugement du 6 septembre 2001, *J.L.M.B.*, 2002, p. 959, sur la vente illégale d'un cabinet médical à une SPRL).

⁸³¹ Cass., 16 octobre 2009, *F.J.F.*, n° 2010/34. Voy. aussi Civ. Liège, 2 mai 2006, *F.J.F.*, n° 2008/40.

⁸³² Or, en l'occurrence, rien ne dit que la déduction fiscale d'une telle provision eût été fiscalement plus intéressante que la déduction d'une prime d'assurance ou d'une cotisation payée auprès d'un fonds de pension.

169. Cette jurisprudence de la Cour de cassation est ainsi depuis son origine au centre d'une véritable « querelle d'académiques », opposant ses partisans de « l'école de Gand » à ses adversaires de « l'école de Bruxelles », dont il nous faut exposer les arguments avant de tenter de dégager une opinion médiane quant au fondement ainsi qu'à la portée d'une telle théorie.

D'un côté, cette jurisprudence consacrait la thèse du professeur VAN CROMBRUGGE et de son « école de Gand »⁸³³, laquelle prenait appui, dans l'attendu-clé de l'arrêt *Brepols*⁸³⁴, sur le membre de phrase « *sans violer aucune obligation légale* », pour soutenir que la conformité des conventions à la loi (non fiscale) serait une condition supplémentaire posée à l'exercice du « libre choix de la voie la moins imposée » et à « l'opposabilité » de ces conventions au fisc (laquelle opposabilité traduit, comme on le sait, l'efficacité de l'exercice dudit « choix »). Avec l'arrêt de la Cour de cassation de 2009, S. VAN CROMBRUGGE et M. GHYSELEN⁸³⁵ voient alors la confirmation de la théorie initiée en 1999 mais aussi la clarification de son champ d'application: l'« inopposabilité au fisc » ne vaut ainsi que lorsqu'il est constaté⁸³⁶ que c'est dans l'intention d'« éviter l'impôt »⁸³⁷ que le contribuable a violé une disposition légale. Ces auteurs estiment qu'il est un « principe élémentaire de l'Etat de droit » qui voudrait qu'on ne puisse pas échafauder de construction permettant d'éviter efficacement l'impôt (ou la loi fiscale) sur une violation de règles de loi (*non fiscales*)⁸³⁸. Par contre, en dehors du contexte de la poursuite d'un but d'éviter l'impôt, ils considèrent que le principe du « réalisme fiscal », corollaire du principe de « légalité de l'impôt », doit demeurer, de sorte que si la loi fiscale ne distingue pas entre actes licites et illicites, elle doit s'y appliquer de la même façon tant que les actes illicites n'ont pas été annulés par un juge à la demande d'une partie ou d'un tiers.

⁸³³ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, n° 35; *Ibidem*, «De fiscale aspecten van het gebruik van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid», in *De ik-vennootschap*, Biblo, 1987, n° 88, p. 89; *Ibidem*, «Vennootschap met rechtspersoonlijkheid in het fiscaal recht», in *Rechtspersonenrecht*, Mys & Breesch, 1999, pp. 309 et s., spéc. p. 318, n° 9 et note 29; M. GHYSELEN, *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Biblo, 1996, n°s 250 et s.; *Ibidem*, « Schending van de wet in het kader van de keuze van de minst belaste weg », note sous Cass. 5 mars 1999, *T.F.R.*, 1999, pp. 618-622; S. HUYSMAN, *Fiscale winst*, Biblo 1994, n°s 433 et s.; J. WERBROUCK, «De tegenstelbaarheid aan de fiscus van een rechtshandeling die een rechtsvorm schendt», *T.F.R.*, 2000, n° 183, pp. 570-576.

⁸³⁴ Pour rappel, l'attendu complet s'énonçait comme suit : « *il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale* ».

⁸³⁵ S. VAN CROMBRUGGE, « Violation de la loi : quelles conséquences fiscales ? », *Fiscologue*, n° 1182 du 20 novembre 2009, pp. 3-4; M. GHYSELEN, « De schending van een wet van openbare orde in het kader van een belastingontwijkende constructie: de puntjes op de i », *T.F.R.*, 2010, n° 388, pp. 808-811.

⁸³⁶ Cet élément de fait serait à établir par le fisc par tous moyens de droit et souverainement apprécié par le juge.

⁸³⁷ Ces auteurs utilisent bien le mot néerlandais « *ontwijken* » (et non « *ontduiken* ») et le mot français « éviter » (et non « éluder »), confirmant par cette terminologie qu'il ne serait en tout cas pas question de fraude fiscale.

⁸³⁸ VAN CROMBRUGGE (*De grondregels...*, n° 35) parle ainsi d'un « *elementair beginsel van de rechtsstaat* » selon lequel « on ne pourrait fonder utilement un procédé d'évitement de l'impôt sur une violation de la loi » (« *men niet met nuttig gevolg een belastingbepsaprende constructie kan bouwen op een schending van de wet* »).

D'un autre côté, la même jurisprudence a toujours été critiquée par des professeurs et auteurs de l'école dite « de Bruxelles »⁸³⁹, pour qui la thèse de l'« école de Gand » reposerait sur une méprise dans la lecture qu'elle fait du membre de phrase « *sans toutefois violer aucune obligation légale* » dans l'attendu capital (précité *in extenso*) de l'important arrêt *Brepols*. Cette incise n'apporterait pas une condition *supplémentaire* au fait d'avoir accepté toutes les conséquences des actes qu'on prétend avoir conclus pour l'opposabilité de ces actes au fisc, et encore moins une condition *distincte* à laquelle serait subordonnée l'absence de simulation prohibée, mais serait plutôt *confirmatoire* de l'absence d'une telle simulation en l'occurrence : les actes que les contribuables choisissent de passer dans l'intention d'éviter l'impôt, et dont ils acceptent tous les effets de droit y attachés, ne violent aucune obligation légale *fiscale*.

C'est pourquoi le Professeur KIRKPATRICK a de son côté toujours proposé de décomposer la formule trop elliptique du considérant de l'arrêt *Brepols* en deux phrases distinctes, de façon à écarter ainsi toute équivoque :

« 1° *Du moment que* les parties établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, il n'y a ni simulation, ni partant, fraude fiscale, même si le procédé utilisé a pour but de faire bénéficier les parties (ou l'une d'elles) d'un régime fiscal favorable et n'est pas le plus normal.

2° *En procédant de la sorte*, les parties ne font qu'user de la liberté des conventions et ne violent aucune obligation légale, c'est-à-dire aucune obligation imposée par la loi fiscale »⁸⁴⁰.

Cette dernière lecture de l'attendu en question s'impose d'autant plus quand on sait que l'arrêt *Brepols* a été rendu dans une affaire où il n'était pas question de conventions conclues en violation d'une *disposition* légale *non fiscale*, et qu'on sait que l'évocation de l'absence de violation d'une « *obligation légale* » y est un emprunt aux formules de la thèse du français VIDAL, lorsque celui-ci remarquait l'absence d'obligation *fiscale* pré-déterminée à laquelle le contribuable se soustrairait lorsqu'il exerce son « libre choix de la voie la moins imposée »⁸⁴¹.

Le Professeur GARABEDIAN estime ainsi qu'à se fonder sur les arrêts *Brepols* et *Au vieux Saint-Martin*, la théorie en cause « méconnaît la portée exacte de ces arrêts : ceux-ci ne visent pas les conventions qui violeraient une disposition légale (ce dont il n'était pas question dans ces espèces), mais énoncent qu'en faisant des conventions non simulées en vue de réduire la charge fiscale, les parties ne violent aucune obligation légale »⁸⁴².

⁸³⁹ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 4 mars 2000, n° 5960, pp. 193 et s. ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 64 et pp. 65-67, n° 1.36 ; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 157 et s., n°s 203 et s. ; D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 57-106, spéc. pp. 68-70 ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344, § 1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, 2008, pp. 13-14, n°s 12-13 ; *Ibidem*, « Vennootschapsbelasting. Niet tegenwerplijkheid van rechtshandelingen: Cassation, 5 maart 1999 », *DAOR Act.*, 2000/1, p. 9.

⁸⁴⁰ J. KIRKPATRICK, « Examen de jurisprudence : 1968 à 1982 – Les impôts sur les revenus et les sociétés », n° 19, *R.C.J.B.*, 1984, pp. 700-701 ; *Ibidem*, « La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente », in *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, éd. Jeune barreau Bruxelles, 1988, spéc. n° 13, p. 19 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 1.35, p. 64..

⁸⁴¹ C'est ce que montre J. KIRKPATRICK (« L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 196), constatant que la note 5 publiée sous l'arrêt à la *Pasicrisis* se réfère aux conclusions de cet auteur. Voy. aussi en ce sens Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, pp. 161-164.

⁸⁴² D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 69.

La critique en règle de cette jurisprudence de la Cour de cassation est encore corroborée chez ces derniers auteurs par deux arguments sérieux en lien avec le « réalisme » du droit fiscal⁸⁴³. D'une part, à l'impôt sur les revenus, il y aurait une asymétrie incohérente à permettre au fisc de refuser la déductibilité de *dépenses* parce qu'elles découleraient de conventions illicites tandis que les *revenus* qui proviendraient de tels actes seraient bien imposables car bien réels (ce dernier point étant une application généralement admise du « réalisme » du droit fiscal)⁸⁴⁴. D'autre part, à suivre la théorie de l'école de Gand, une fois que le fisc, s'érigeant ainsi en « juge des nullités », écarterait un acte du contribuable en raison de son « illicéité » étrangère au droit fiscal, il pourrait alors taxer le contribuable comme s'il avait accompli l'opération qui constituerait « l'alternative légale *la plus proche* de la convention illicite (non simulée) »⁸⁴⁵. KIRKPATRICK critique alors le fait que le fisc aurait ici le droit de substituer à la convention réelle illicite « une autre convention ne correspondant à *aucune réalité* conventionnelle »⁸⁴⁶. Cette prérogative, qui ne serait en l'occurrence fondée sur aucune disposition de la loi fiscale, d'établir l'impôt en considérant une situation licite qui, tout restant le plus proche possible de la réalité juridique écartée, n'en présenterait jamais tous les effets⁸⁴⁷, laisserait ici au fisc une marge d'appréciation difficilement conciliable avec le principe de « légalité de l'impôt »⁸⁴⁸.

170. On peut alors relever ici la position intermédiaire du Professeur Bruno PEETERS de l'Université d'Anvers⁸⁴⁹, qui semble adhérer à la théorie de l'« inopposabilité au fisc des actes illicites non simulés » dans son *principe*, mais lui trouver un *fondement* dans cet autre membre de phrase de l'attendu de l'arrêt *Brepols* : «...*usant de la liberté des conventions...*». La liberté des conventions est en effet généralement considérée par la doctrine en Belgique (comme dans nos pays voisins)⁸⁵⁰, avec le principe constitutionnel de « légalité de l'impôt », comme le second pilier qui sous-tend dans notre ordre juridique le principe du « libre choix de la voie la moins imposée ». Or, cette liberté de contracter, qui recouvre notamment le droit de refuser de contracter, de choisir son cocontractant, ou encore, de décider de l'objet et la cause

⁸⁴³ Voy. *supra* notre analyse de cette idée (fixe) et ses différentes implications admissibles dans notre droit fiscal.

⁸⁴⁴ Voy., sur cette « bonne » application du réalisme du droit fiscal, J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur les réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, pp. 161 et s., spéc. n° 9 ; *Ibidem*, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 194.

⁸⁴⁵ S. VAN CROMBRUGGE, « Venootschap met rechtspersoonlijkheid in het fiscaal recht », in *Rechtspersonenrecht*, Mys & Breesch, 1999, spéc. note 15 et les auteurs cités en note 29 de cette étude.

⁸⁴⁶ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 198.

⁸⁴⁷ Ex.: entre un rachat d'actions propres ne respectant pas le droit des sociétés et une distribution de dividendes (pour reprendre le cas à propos duquel le Professeur VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, avait développé sa théorie).

⁸⁴⁸ Cf. *supra* le rattachement que nous avions fait du principe de « réalité » au principe de « légalité » de l'impôt.

⁸⁴⁹ Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, n° 3, 2010, pp. 4-42, spéc. pp. 11-17 (voy. également la version réactualisée de cette contribution parue in *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, pp. 25-97, spéc. pp. 37-48).

⁸⁵⁰ Voy. à ce sujet Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 48-49.

de la convention, n'est pas absolue car elle connaît plusieurs limites dans le Code civil : l'article 6 prévoit qu'il ne peut être dérogé par conventions « aux lois qui intéressent l'ordre public⁸⁵¹ ou les bonnes mœurs », l'article 1128 précise que seules les choses qui sont « dans le commerce » (c'est-à-dire « licites ») peuvent être l'objet de conventions⁸⁵², et les articles 1131 et 1133 combinés rendent nulle l'obligation contractée pour une « cause illicite », c'est-à-dire « prohibée par la loi » ou « contraire aux bonnes mœurs ou à l'ordre public »⁸⁵³. Dans ce sens, les règles légales au respect desquelles la jurisprudence litigieuse de la Cour de cassation ici subordonne l'exercice (efficace) « du choix de la voie la moins imposée » ne seraient que les règles « d'ordre public » et non les règles « impératives ». La violation d'une règle impérative donnerait d'ailleurs lieu à une nullité non pas « absolue », mais « relative », en ce qu'elle ne pourrait être demandée en justice que par la partie (réputée « faible ») protégée par la règle⁸⁵⁴.

A ce propos, il faut rappeler ici qu'en droit privé les conventions qui seraient contraires à des dispositions légales auxquelles il ne leur serait permis de déroger (dispositions impératives ou d'ordre public) seraient frappées de nullité (relative ou absolue selon la règle), mais pas *inopposables* aux tiers (intéressés voire préjudiciés) et encore moins *simulées*. A cet égard, nous avons déjà remarqué la différence existant entre les sanctions civiles de la « nullité » et de l'« inopposabilité » des actes juridiques⁸⁵⁵. Et comme l'écrit David RAES, « au risque de rappeler une évidence, il est bon de garder à l'esprit que la question de l'*inopposabilité* éventuelle d'un acte juridique unilatéral ou une convention ne peut se concevoir que si l'acte ou la convention existe *valablement* »⁸⁵⁶.

Il est vrai qu'aucune convention entachée de la violation d'une loi d'ordre public ne pourrait jamais voir son exécution demandée en justice, et c'est bien pourquoi nous partageons cet avis qu'il ne saurait être question de laisser les parties en tirer argument dans le cadre de l'exercice de leur « libre choix de la voie la moins imposée ». Nous pensons dès lors aussi que la portée de l'exception d'inopposabilité en question se limite aux seules violations de dispositions légales « d'ordre public »⁸⁵⁷, contrairement à VAN CROMBRUGGE, pour qui cette condition « préliminaire » posée à l'exercice (efficace) dudit « libre choix de la voie la moins imposée » signifierait qu'« aucune obligation légale » ne pourrait avoir été violée par le contribuable⁸⁵⁸.

⁸⁵¹ La Cour de cassation considère, suivant la définition de DE PAGE (*Traité élémentaire de droit civil belge*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1933, p. 296), qu'« une loi intéresse l'ordre public lorsqu'elle touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité ou qu'elle fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de la société » (Cass., 9 décembre 1948, *Pas.* 1948, I, p. 649 ; Cass., 29 avril 2011, *Pas.*, 2011, II, p. 1203).

⁸⁵² Si bien que le contrat dont l'objet serait contraire à une loi d'ordre public serait entaché d'une nullité absolue.

⁸⁵³ Voy., sur l'illicéité de la cause et la contrariété l'ordre public, D. RAES, « L'opposabilité des conventions en droit civil », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 7-49, spéc. pp. 8-16 ; P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.*, pp. 172-173 ; P. WERY, *op. cit.*, p. 126 et p. 299.

⁸⁵⁴ Sur la distinction entre règles d'ordre public et impératives, voy. not. F. KEFER, « Un travailleur peut-il renoncer aux droits issus de son contrat de travail ? », *Rev. Fac. Droit de l'Univ. de Liège*, 2013/1, pp.53-63.

⁸⁵⁵ M. VON KUELDELGEN, « Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. Jeune barreau, 2000, pp. 578 et s.

⁸⁵⁶ D. RAES, « L'opposabilité des conventions en droit civil », *op. cit.*, p. 8.

⁸⁵⁷ Voy. aussi en ce sens P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gand, Larcier, 2008, n° 61.

⁸⁵⁸ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, n° 35.

171. A notre avis, en termes d'équilibre entre les intérêts croisés du fisc et du contribuable, l'exception d'« inopposabilité » ici admise par notre Cour de cassation ne paraîtrait pas être une arme « exorbitante » en faveur du fisc. D'abord, le contribuable ne pourrait jamais voir son acte juridique rendu inopposable au fisc en raison d'une illicéité dont il n'aurait pas eu connaissance ou conscience au moment de poser cet acte. En effet, l'illicéité en cause devrait *nécessairement* avoir été *connue*⁸⁵⁹ du contribuable au moment de poser l'acte en question, puisque ce n'est que si elle a été commise par lui *délibérément dans le but* d'éviter l'impôt⁸⁶⁰ que le fisc pourra se prévaloir de l'inopposabilité de cet acte pour (r)établir son imposition.

Sur ce fait que la violation de la règle d'ordre public en question doit avoir été commise dans l'intention d'éviter l'impôt, nous pensons que l'administration devrait prouver non seulement que si la règle en question avait été respectée, l'objectif d'évitement n'aurait pas été atteint (lien causal), mais aussi que cette violation de la loi avait bien pour *objet* de faire éviter l'impôt ; il ne suffirait pas que cette violation ait simplement eu pour *effet* un tel évitement⁸⁶¹.

Ensuite, que le « réalisme » du droit fiscal soit brandi pour justifier *l'imposition de revenus* provenant d'actes illicites (ex. des « casinos illégaux ») tandis que *la déductibilité de dépenses* résultant des mêmes actes pourrait être rejetée ne nous semble pas véritablement choquant. On peut en effet comprendre qu'un « Etat de droit » ne cautionne pas de donner de « primes fiscales » à la violation de ses lois d'ordre public (non fiscales), lorsque pareille « illicéité » participe d'un montage tendant à éviter l'impôt, qu'elle est le moyen au service de cette fin⁸⁶². Et à l'inverse, que le fisc n'invoque pas cette « faculté »⁸⁶³ qu'un acte illicite ne lui soit pas opposé dans l'hypothèse où cet acte aurait pour effet d'aggraver l'imposition du contribuable qui l'a accompli, ne serait pas problématique puisque ce ne serait alors par hypothèse pas dans l'intention de diminuer son imposition que le contribuable aurait commis l'illicéité en cause.

⁸⁵⁹ Sauf à considérer qu'il serait envisageable qu'un contribuable, dans le but d'éviter l'impôt, commette un acte juridique violant une règle légale d'ordre public *sans pour autant* avoir conscience de l'illicéité intrinsèque de cet acte. Par exemple, il faudrait pouvoir imaginer que l'acquéreur d'une officine pharmaceutique ait versé un prix de reprise conséquent, et cela, dans le but de s'octroyer une large base d'amortissements déductibles, mais sans avoir en l'occurrence conscience d'excéder au passage le « prix plafond » légal réglementé.

⁸⁶⁰ Voy., à ce sujet, Br. PEETERS, “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?”, *A.F.T.*, n° 3, 2010, pp. 14-15 (voy. aussi la version parue in *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, M. Maus (éd.), Antwerpen, Intersentia, 2011, spéc.p. 44). La question pourrait aussi se poser de savoir si cette « intention fiscale » sous-jacente à l'« illicéité extra-fiscale » pourrait être systématiquement inférée lorsque le contribuable, qui n'est en principe pas censé ignorer la loi, devait en plus savoir, compte tenu de sa formation ou de sa profession de « fiscaliste », que la « violation de la loi » en cause tendrait à faire économiser de l'impôt.

⁸⁶¹ Voy. aussi en ce sens Br. PEETERS, “De dunne lijn...”, *op. cit.*, pp. 14-15, et in *Actuele problemen...*, p. 44.

⁸⁶² C'est un peu le « symétrique opposé » de l'hypothèse d'une fraude à la loi où le procédé serait licite en lui-même mais utilisé au service du dessein « frauduleux » d'évincer la loi de son domaine (normal) d'application...

⁸⁶³ Voy., sur l'usage facultatif et asymétrique de cette exception d'inopposabilité par le fisc, Br. PEETERS, “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?”, *op. cit.*, pp. 16-17, et in *Actuele...*, pp. 47-48.

172. Toujours est-il que si l'on peut bien reconnaître que cette exception d'« inopposabilité » d'un acte juridique à l'égard du fisc en l'absence de simulation a trouvé sa place dans notre droit fiscal, il nous semblerait « pédagogiquement » préférable de ne plus y chercher une quelconque filiation dans l'attendu principal de l'arrêt *Brepols*. À s'en tenir aux termes par lesquels il débute (« *il n'y a ni simulation..., ni partant fraude fiscale, lorsque...* »), cet attendu n'a pu formuler que des conditions pour qu'il ne soit pas question de « simulation prohibée à l'égard du fisc » (et qu'il y ait plutôt « libre choix de la voie la moins imposée ») et a énoncé *a contrario* le seul critère admissible pour l'appréciation d'une telle « simulation », à savoir que les parties n'ont pas accepté tous les effets de droit des actes prétendument posés.

Ainsi donc, fonder cette limite additionnelle à l'opposabilité au fisc des actes du contribuable sur une interprétation *a contrario* de ce célèbre attendu de l'arrêt *Brepols* (et en l'occurrence, des termes « *sans toutefois violer aucune obligation légale* » alors lus comme voulant dire « à condition qu'aucune obligation légale n'ait été violée, il n'y a pas de simulation prohibée... ») ne pourrait mener qu'à une absurdité, comme l'avait très bien montré Thierry AFSCHRIFT :

« Plus fondamentalement, si l'on devait recourir à l'argumentation *a contrario* que proposent les auteurs de l'« Ecole de Gand », il faudrait alors assumer toutes les conséquences de ce choix d'interprétation *a contrario* : cela voudrait dire alors qu'« *en cas de violation d'une obligation légale, il y a simulation prohibée, et partant fraude fiscale, lorsqu'en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences...* ». On voit tout de suite que cette interprétation *a contrario* aboutit à faire affirmer de réelles incongruités à la Cour de cassation »⁸⁶⁴.

Or, la violation d'une prescription légale, si elle pourrait être *indicative* de la non-acceptation des effets juridiques des actes en cause, n'a certainement pas pu être évoquée dans l'attendu *Brepols* comme un élément (ni nécessaire, ni suffisant) *constitutif* d'une « simulation ». Comme le disait John KIRKPATRICK, « on ne peut décemment prêter à la Cour suprême une affirmation de nature à faire recaler un étudiant à son examen de droit des obligations »⁸⁶⁵. Et même les auteurs favorables à la théorie de « l'inopposabilité au fisc des actes juridiques non simulés mais illicites » ont reconnu que la violation d'une obligation légale (dont il n'était pas question dans l'affaire *Brepols*) n'avait rien à voir avec la simulation (dont il ne pouvait être question dans l'hypothèse ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999).

Ainsi, à propos de cette espèce où les parties à une convention de vente d'une officine pharmaceutique avaient fixé un prix excédant le plafond réglementaire applicable, Myriam GHYSELEN reconnaissait bien que le juge du fond qui y avait vu une simulation avait commis une erreur car « les parties ne soutenaient à l'égard du monde extérieur que ce qu'elles avaient effectivement convenu ; il n'était pas soutenu que l'acheteur n'aurait pas effectivement payé la partie du prix qui dépassait le maximum autorisé »⁸⁶⁶.

⁸⁶⁴ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, op. cit., n° 208, pp. 162-163

⁸⁶⁵ J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », op. cit., p. 196.

⁸⁶⁶ M. GHYSELEN, « Schending van de wet in het kader van de keuze van de minst belaste weg », *T.F.R.*, 1999, spéc. pp. 620-621. Voy. aussi M. GHYSELEN, « De schending van een wet van openbare orde in het kader van een belastingontwijkende constructie: de puntjes op de i », *T.F.R.*, 2010, n° 388, spéc. pp. 809-810.

En ce sens, dans ses conclusions précédant un arrêt de la Cour de cassation de 2007, rendu dans une affaire où le juge d'appel avait jugé la liquidation d'une société « simulée » sans avoir constaté « un manquement [du liquidateur] à des obligations légales déterminées »⁸⁶⁷, l'Avocat général HENKES avait ainsi fait remarquer très justement que « à proprement parler, en regard de la définition classique de la simulation, à laquelle l'arrêt *Brepols* précité ne paraît pas, du moins explicitement, avoir donné en matière fiscale une variante spécifique, la simulation est un acte distinct de la violation, fût-elle concordante, d'une obligation légale et, en soi, n'est pas liée à une telle violation ». Le même Avocat général avait toutefois ajouté que « la violation d'une obligation légale (non fiscale) [...] pourrait constituer un *indice* » d'une simulation (prohibée à l'égard du fisc), mais donc certainement pas un *critère* alternatif à celui de la non-acceptation des conséquences juridiques des actes apparemment accomplis.

Enfin, il serait peut-être opportun de reformuler expressément dans un texte légal *fiscal* cette « limite jurisprudentielle » à l'efficacité du « choix licite de la voie la moins imposée », qui renverrait ici plus à une condition d'*exercice* d'un tel choix qu'à une condition d'*existence* (par opposition à l'hypothèse d'une simulation commise à l'égard du fisc, qui impliquerait qu'on ne se situerait déjà *a priori* pas dans le cadre du choix de la voie la moins imposée). Cela nous permettrait de pouvoir continuer à énoncer de façon catégorique – et didactique –, et sans plus dénier cette exception au fondement compréhensible et à la portée déterminable, ce « théorème » (dont nous avons voulu démontrer la nécessité et l'exactitude à partir de ses prémisses constitutionnelles) que, dans notre droit fiscal, *en dehors* des cas où la loi fiscale l'a prévu expressément, *seule* la simulation peut justifier qu'un acte juridique invoqué par le contribuable soit « inopposable au fisc » pour l'établissement de l'impôt de ce contribuable.

173. En guise de précision complémentaire sur cette question de l'incidence en droit fiscal de la violation de règles non fiscales, nous pourrions encore évoquer ici l'hypothèse exactement *inverse* où il serait question de l'incidence en droit privé-civil de la violation de la loi fiscale, lorsque des cocontractants se sont entendus pour simuler ou dissimuler à l'égard du fisc certains aspects de leur convention réelle. Si l'on a déjà bien pu cerner la conséquence qu'une telle « fraude fiscale » prohibée aurait en termes d'*inopposabilité* de l'acte simulé à l'égard du fisc, on pourrait par ailleurs se demander en droit des obligations quelle serait l'influence de cette « simulation-fraude fiscale » sur la *validité* du contrat réellement conclu entre les parties.

⁸⁶⁷ Cass., 14 septembre 2007, F.05.0070.F, <http://jure.juridat.just.fgov.be>, avec concl. de l'Avoc. gén. HENKES.

Sur cette question non fiscale qui se pose à l'occasion d'une fraude fiscale, nous avons déjà relevé un arrêt de la Cour de cassation du 18 mars 1988, qui était venu préciser que « lorsque lors d'un contrat d'achat, les parties conviennent de *dissimuler* le prix exact en vue d'éluder les droits d'enregistrement, cette convention est *contraire à l'ordre public* et dès lors *nulle, mais la vente [en soi] ne peut être déclarée nulle pour cette raison* »⁸⁶⁸. Sous réserve d'une décision plus récente de la Cour d'appel de Mons du 26 janvier 2010⁸⁶⁹, cet enseignement est généralement suivi par les juges du fond. Cette jurisprudence majoritaire s'explique par le fait que c'est l'accord des parties de « (dis)simuler (le prix) » qui serait en l'occurrence contraire à l'ordre public, et non la vente réellement intervenue entre elles, dont le *mobile déterminant* serait non la fraude fiscale en cause mais bien le transfert de la propriété du bien vendu⁸⁷⁰.

Pour bien comprendre ce raisonnement, il fallait ainsi découper le procédé de la simulation-frauduleuse en cause en trois conventions-dimensions : l'accord des parties sur le fait de « (dis)simuler », l'acte apparent et l'acte réel (à savoir, l'acte résultant de la destruction ou de la modification des effets de l'acte apparent par la contre-lettre). Le premier accord serait frappé d'une *nullité* absolue (pouvant être soulevée par tout intéressé, et même, d'office, par le juge) puisqu'il viserait directement à éluder l'application de la loi fiscale d'ordre public. La deuxième convention serait *inopposable* au fisc qui doit établir l'impôt sur base de la réalité. Quant à la troisième convention, elle resterait bien *valable* entre les parties contractantes dans la mesure où cette convention ne serait pas, elle, déterminée par le mobile de la fraude fiscale.

On peut alors schématiser ici le sort réservé à chacune de ces trois conventions ainsi détachées les unes des autres (selon les questions civiles ou fiscales qu'elles suscitent) comme suit :

- l'accord simulatoire : (*absolument*) nul pour contrariété à la loi fiscale d'ordre public
- la convention apparente : *inopposable au fisc* pour l'établissement de l'impôt dû par les parties
- la convention réelle-secrète : *valable entre parties* car déterminée par un mobile ≠ la fraude fiscale

⁸⁶⁸ Cass., 18 mars 1988, *Pas.*, I, 868 et note I. MOREAU-MARGREVE et P. DELNOY, *Ann. Lg.*, 1989, p. 388.

⁸⁶⁹ B. KOHL, « Brefs propos sur la fraude fiscale et la nullité de la vente d'immeubles », note sous Mons, 26 janvier 2010, *J.L.M.B.*, pp. 1047-1048. Il s'agissait, en l'espèce, d'une hypothèse de fraude à la TVA dans le cadre d'un contrat de vente d'un immeuble en construction.

⁸⁷⁰ Voy. en ce sens P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 177-179.

TROISIEME PARTIE

—

L'EXCEPTION D'INOPPOSABILITE AU FISC D'ACTES JURIDIQUES POUR CAUSE D'ABUS FISCAL :

essai de théorie générale en droit positif belge

TROISIEME PARTIE – L’EXCEPTION D’INOPPOSABILITE AU FISC D’ACTES JURIDIQUES POUR CAUSE D’ABUS FISCAL : *essai de théorie générale en droit positif belge*

Chapitre I – La généalogie des exceptions d’ « inopposabilité au fisc » dans la loi fiscale : *approche négative et rétrospective*

A) *L’inopposabilité au fisc de certains actes juridiques sur pied de l’article 344, § 2, C.I.R. : une occurrence typique de mesure spécifique anti-abus, préexistant au dispositif anti-abus fiscal*

B) *L’inopposabilité au fisc de qualifications données à des actes dans le seul but d’éviter l’impôt : l’ancienne mesure légale générale anti-abus, « pré-figurative » de l’exception d’abus fiscal*

C) *La non-déductibilité de dépenses de sociétés ne se rattachant pas à leur « objet social » : une ancienne théorie prétorienne « palliative », en l’absence de véritable dispositif anti-abus*

Chapitre II – La méthodologie de l’exception légale d’ « abus fiscal » en droit belge : *approche positive et prospective (à la lumière du droit comparé et à la lisière du droit international)*

A) *La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » et sa lecture systématique*

- a) *La définition légale de l’ « abus fiscal », ses deux déclinaisons et leurs inspirations respectives*
- b) *Les éléments constitutifs (objectif et subjectif) de l’ « abus fiscal » à établir par le fisc*
 - (i) *L’élément objectif de l’abus ou la contrariété avec les objectifs de la disposition « abusée »*
 - (ii) *L’élément subjectif de l’abus fiscal et l’intention d’éviter l’impôt comme « motif déterminant »*
- c) *L’échappatoire réservée au contribuable (pour démontrer l’absence d’abus en l’espèce)*
- d) *Le rétablissement de l’imposition permis au fisc en cas d’abus établi et non démenti*
 - (i) *Controverses sur le mode de redressement de l’abus en lien avec le principe de légalité de l’impôt*
 - (ii) *Effets de l’inopposabilité ‘ratione personae/materiae/temporis’ et éventuelles autres sanctions ?*

B) *La comparabilité du mécanisme avec ses équivalents fonctionnels dans des pays voisins*

- a) *Le rapprochement du dispositif belge avec la théorie de la « fraus legis » néerlandaise*
 - (i) *Les proximités terminologiques (inavouables mais détectables) avec la théorie néerlandaise*
 - (ii) *La théorie jurisprudentielle de la ‘wetsontduiking’ (‘fraus legis’) en droit fiscal néerlandais*
- b) *Les enseignements de règles générales « anti-abus » codifiées du droit fiscal d’autres pays voisins*
 - (i) *L’exemple de la procédure codifiée de « répression des abus de droit » en droit fiscal français*
 - (ii) *Un modèle récent (la GAAR britannique) et quelques observations finales en droit comparé*

C) *La constitutionnalité de la mesure et sa qualification en tant que « mode de preuve »*

- a) *La validation de la mesure par la Cour : les griefs formulés et les réponses y apportées*
 - (i) *La question de la violation des règles répartitrices de compétence pour les impôts « régionaux »*
 - (ii) *La question de la violation du principe constitutionnel de légalité de l’impôt (art. 170 Const.)*
- b) *La qualification contestable de la mesure en tant que ‘règle de preuve’: pièges et enjeux*
 - (i) *Les « failles » et les « ficelles » du raisonnement de la Cour sur la qualification de la mesure*
 - (ii) *Les contradictions du législateur et le problème « collatéral » de la compétence du SDA*

D) *L’impact pratique du mécanisme dans les différentes matières fiscales concernées*

- a) *Les applications hypothétiques en matière de droits d’enregistrement et de droits de succession*
 - (i) *Les circulaires exemplatives en matière de planification patrimoniale-successorale fiscale*
 - (ii) *Autres exemples « positifs » issus de la doctrine, du SDA ou de la jurisprudence judiciaire*
- b) *Quelques illustrations « symptomatiques » dans le domaine des impôts sur les revenus*

E) *L’articulation du mécanisme avec le droit international conventionnel (CPDI)*

F) *L’articulation du mécanisme avec le droit européen (primaire et dérivé)*

- a) *La compatibilité avec le droit primaire et la jurisprudence de la CJUE sur l’abus de droit*
- b) *La conformité aux normes anti-abus minimales prescrites par des directives à l’ère ‘post-BEPS’*

174. Nous avons vu qu'il découle du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, et de tous ses corollaires pour l'interprétation et l'application des lois fiscales, que tant que le législateur fiscal n'en a pas décidé lui-même autrement (et sous réserve d'une exception prétorienne contestée en doctrine), seule l'hypothèse d'une simulation (au sens où on la conçoit en droit commun) pourrait permettre à l'administration fiscale de prétendre que des actes juridiques dont se prévaudraient les contribuables (parce qu'ils viendraient les placer dans une situation non/moins imposée) ne lui seraient *pas opposables* pour l'établissement de leur dette d'impôt.

Il appartient alors au législateur fiscal de venir prévoir expressément que certains actes ou constructions juridiques *non simulés* des contribuables sont « inopposables au fisc » dans des circonstances et/ou avec des conséquences qu'il se doit lui-même de déterminer (pour ne pas laisser à l'administration le loisir de redéfinir elle-même arbitrairement les situations taxables, en replaçant fictivement les contribuables dans des situations où ils se verraient plus imposés). C'est ce qu'il fait par le biais de mesures dites « anti-abus », qui ont pour objet, comme on l'a déjà dit, de rendre « inefficaces » des procédés d'évitement de l'impôt qui sont bien « licites » (relevant de l'exercice de ce qu'on appelle le « libre choix de la voie la moins imposée ») mais qui seraient vus comme « abusifs » par le législateur, qui ne pourrait s'en accommoder.

Ces mesures peuvent être qualifiées tantôt de « spécifiques », si elles contrecarrent un certain type de procédé d'évitement ou si elles protègent l'application d'un régime en particulier, tantôt de « générales », lorsqu'elles définissent des critères plus génériques pour permettre le redressement d'un ensemble de procédés non spécifiés par lesquels le contribuable chercherait à éviter l'application de dispositions relatives à un impôt ou bien à en bénéficier abusivement. C'est ainsi une mesure « générale anti-abus » qui prévoit désormais, dans les matières des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et des droits de succession (aux articles 344, § 1, du C.I.R., 18, § 2, du C.Enr., et 106, al. 2, C.Succ., renvoyant à l'art. 18, § 2, C.Enr.) « l'inopposabilité au fisc » d'actes juridiques du contribuable en cas d' « abus fiscal » au sens où le définit cette disposition respectivement insérée dans les trois codes fiscaux concernés.

Cette exception légale générale de l' « abus fiscal » introduite dans notre droit positif en 2012 peut d'abord et avant tout être approchée *indirectement*, d'une façon que nous pourrions qualifier de « négative », de « rétrospective », et – on l'espère – d' « instructive », en revisitant, dans la systématique et dans l'historique de notre législation fiscale, l'environnement et la généalogie de cette règle générale anti-abus désormais en vigueur (I).

Après avoir retracé la « généalogie » de ces premiers dispositifs d'« inopposabilité au fisc » dans la loi fiscale, et en avoir tiré un maximum d'enseignements quant à leurs modalités d'application, nous pourrions alors rentrer dans le « cœur » (ou plutôt le dénouement) de notre étude pour analyser de façon « positive » et « prospective » (en l'absence de jurisprudence substantielle déjà rendue par les juges du fond sur l'application de la disposition, et surtout en l'absence d'interprétation déjà consacrée par la Cour de cassation) les contours et le contenu de cette exception légale de l'« abus fiscal » désormais en vigueur dans notre droit fiscal (pour les trois impôts concernés par les trois Codes fiscaux où cette notion a été introduite).

Nous essaierons ici de développer une véritable « méthodologie » de raisonnement par rapport à l'application de ce dispositif d'exception pour rendre son maniement ou fonctionnement le plus raisonnable (pour le fisc), objectivable (pour le juge) et prévisible (pour le contribuable) possible. Toujours, dans l'idée de proposer ainsi un essai de « théorie générale » à propos de ce mécanisme de l'« abus fiscal », nous tâcherons aussi ici de confronter notre méthodologie de raisonnement à quelques enseignements tirés du droit comparé, à certains questionnements liés à la constitutionnalité du dispositif dans notre ordre juridique, à de nombreuses interrogations soulevées quant à son application (hypothétique) face à des exemples pratiques, et à divers problèmes d'articulation qui pourraient aussi se poser avec le droit international conventionnel (conventions préventives de double imposition) et avec le droit européen (II).

**Chapitre I – La généalogie des exceptions d'inopposabilité au fisc dans la loi fiscale :
*approche négative et rétrospective***

**Chapitre II – La méthodologie de l'exception légale d'« abus fiscal » en droit belge :
*approche positive et prospective***

CHAPITRE I –
LA GENEALOGIE DE L'EXCEPTION
D' « INOPPOSABILITE AU FISC »
DANS LA LOI FISCALE :
approche négative et rétrospective

175. Pour mieux comprendre les termes et la portée du dispositif général anti-« abus fiscal » tel qu'il a été introduit dans notre droit fiscal aux articles 344, § 1, du C.I.R., 18, § 2, du C.Enr., et 106, al. 2, du C.Succ. (par le biais du renvoi à l'article 18, § 2, du C.Enr.¹), à la suite de la réécriture de ces articles par le biais d'une loi-programme du 29 mars 2012², il est non seulement *nécessaire* d'étudier l'ancienne mouture de ces articles tels qu'ils avaient été introduits dans les trois codes concernés, en 1993 en matière d'impôts sur les revenus³, et en 1994 en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession⁴, mais il peut également être *utile* d'analyser aussi au préalable le dispositif de l'article 344, § 2, du C.I.R., dans la mesure où il s'agit là d'une disposition qui « préexistait » à la mesure générale anti-abus (et subsiste encore à ses côtés dans le C.I.R.) et qui prévoit explicitement, comme elle et depuis bien plus longtemps qu'elle, un mécanisme d' « inopposabilité au fisc » d'actes juridiques.

Dans le cadre de cette dernière règle anti-abus *spécifique*, l'inopposabilité à l'égard du fisc n'est alors prévue qu'à propos de *certaines types* d'actes juridiques spécifiquement visés par le texte de la disposition légale, et le fisc n'a alors qu'à établir l'impôt en faisant comme si ces actes n'avaient pas été accomplis, ce qui ne lui laisse *a priori* aucune marge de manœuvre dans la redéfinition de la situation imposable du contribuable. L'étude préalable de cette disposition spécifique anti-abus devrait nous aider à mieux saisir *par contraste* le problème que poserait une mesure *générale* anti-abus en permettant au fisc de déconsidérer des actes juridiques (non simulés) du contribuable non spécifiquement visés (*a priori* indéterminés) qui seraient constitutifs d'un « abus » au sens où cette mesure le définirait de façon « générique ». En outre, comme ce même article 344, § 2, réunit de nombreux « traits caractéristiques » assez typiques des diverses règles anti-abus que l'on peut rencontrer dans nos codes fiscaux (*fiction* d'inopposabilité au fisc d'actes juridiques non simulés, utilisation de concepts *ouverts*, concession d'une *échappatoire* au contribuable, référence aux *justifications* de son opération, référence au *niveau d'imposition* subi par son cocontractant, *etc.*), son examen peut s'avérer fécond pour comprendre la logique de fonctionnement de ce genre de dispositions en général.

Quant à l'étude de l'*ancienne* version de la mesure générale anti-abus applicable dans les trois types d'impôts concernés, qui s'était révélée en pratique inefficace, sinon très peu effective, en raison de la façon dont elle était libellée et de la manière dont elle devait être interprétée,

¹ Ce dernier article prévoit que la disposition de l'article 18, § 2, du C.Enr. s'applique également « *mutatis mutandis* » pour l'établissement des droits de succession.

² Loi-programme (I) du 29 mars 2012 (art. 167 à 169), *M.B.*, 6 avril 2012.

³ Loi du 22 juillet 1993 (art. 16), *M.B.*, 24 juillet 1993, *err.*, *M.B.*, 26 juillet 1993, 17.350.

⁴ Loi du 30 mars 1994, *M.B.*, 31 mars 1994 (2^e éd.), *err.*, *M.B.*, 21 janvier 1995.

elle nous permettra ensuite d'appréhender par contraste la nouvelle mouture en vigueur de cette règle, à travers les *changements* qu'elle apporte ou les *différences* qu'elle comporte par rapport à la première (déplacement de l'objet de l'« inopposabilité » sur les actes juridiques eux-mêmes et non plus sur leur seule qualification, définition des éléments constitutifs d'une notion d'« abus fiscal », reformulation de l'« échappatoire » réservée au contribuable...).

Ainsi donc, dans le cadre de notre essai de « théorie générale » à propos de cette exception d'« abus fiscal » désormais applicable en droit fiscal belge (dans les trois matières/codes où celle-ci a été introduite), c'est d'abord à une approche plutôt « négative » et « rétrospective » que nous allons nous livrer ici, en étudiant, dans la « généalogie » de l'actuel article 344, § 1^{er}, du C.I.R. (et de ses avatars dans le C.Enr. et le C.Succ.), la disposition qui en est la « sœur aînée », à savoir l'article 344, § 2, du C.I.R., qui lui préexistait et coexiste désormais (**A**), et la disposition qui en fut l'« ascendant » ou l'« antécédent », à savoir la version originelle de cette règle générale, qui a donc été abrogée et remplacée par le dispositif anti-*abus fiscal* (**B**).

Dans cet « arbre généalogique », il nous faudra aussi épinglez une « branche pourrie » qui s'est rompue récemment, mais qui avait poussé sur le même « tronc » de la lutte contre des pratiques d'évitement considérées *abusives*, dans le « nœud » de la question de la déductibilité des frais pour une société sur la base de l'article 49 du C.I.R., à raison d'une interprétation *extra-legem* que l'administration faisait de cette disposition et que la Cour de cassation avait consacrée au début des années 2000 (jusqu'à un revirement opéré par des arrêts de 2015) (**C**). Cette jurisprudence désormais révolue doit être envisagée ici en tant qu'elle devait peut-être son existence au fait que l'ancienne mesure générale anti-abus de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. était alors « inapte », comme nous le verrons, à contrecarrer les montages fiscaux à l'occasion desquels cette jurisprudence litigieuse de la Cour de cassation était née et s'était développée.

Enfin, notons encore ici qu'il y a peu, la « famille » des dispositions de l'article 344 du C.I.R. (commençant toutes par les mots « n'est *pas opposable* à l'administration ») s'est agrandie pour accueillir dans la fratrie un « petit dernier », l'article 344/1, inséré par l'article 46 de la loi-programme du 15 août 2015⁵ dans le cadre de l'introduction de ladite « taxe Caïman »⁶.

⁵ Loi-programme du 10 août 2015, *M.B.*, 18 août 2015, 2^e éd., pp. 5341 et s.

⁶ Voy., sur cette nouvelle forme de taxation, N. APPERMONT, « De Kaaimantaks », *A.F.T.*, 2015, n° 11, pp. 5-37 ; M. GOSSIAUX, « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *R.G.C.F.*, 2015, n°s 4-5, pp. 303-319 ; V.-A. DE BRAUWERE et C. WILS, « Taxe Caïman : le crocodile aux dents longues », *R.G.F.*, 2015, n° 8, pp. 5-24 ; *Ibidem*, « Taxe Caïman ou la taxation par transparence des structures patrimoniales 'paradisiales' », *Act. fisc.*, 2016, n° 1, pp. 1-6 ; G.D. GOYVAERTS, « Kaaimantaks treft oprichters en begunstigden van buitenlandse constructies », *Fisc. Act.*, 2015, n° 16, pp. 7-14 ; M. DAUBE,

Celle-ci est une taxation « par transparence » de revenus perçus ou attribués par deux types de structures ou « constructions juridiques » au sens de l’art. 2, § 2, 13° et 13°/1 du C.I.R., dans le chef de leurs fondateurs ou de tiers bénéficiaires au sens de l’art. 2, § 2, 14° et 14°/1, comme si ceux-ci – résidents belges – recueillaient directement les revenus en question. Les dites « constructions » qui sont visées ici sont alors essentiellement des mécanismes du type de la figure anglo-saxonne du « *trust* » ou bien des entités dotées de la personnalité juridique qui seraient établies à l’étranger et y soumises à un impôt sur les revenus inférieur à 15% du revenu imposable tel qu’il serait déterminé conformément aux règles du droit fiscal belge.

C’est donc dans le cadre de l’application de cette taxe prévue aux articles 5/1 et 220/1 C.I.R. (selon que le contribuable résident belge est une personne physique ou une personne morale), qu’un article 344/1 a été inséré par la loi du 10 août 2015 pour prévoir que des actes juridiques passés par ou dans le cadre de cette construction juridique pour échapper à cette taxe ne sont *pas opposables* au fisc belge⁷. Cet article 344/1 a été récemment réécrit par la loi du 25 décembre 2017 pour prévoir qu’un acte juridique ou ensemble d’actes juridiques est *inopposable* au fisc lorsqu’il est démontré qu’une construction juridique a effectué une des opérations visées à l’article 344, § 1^{er}, al. 2, c’est-à-dire constitutives d’ « abus fiscal », et se référer ensuite aux al. 3 et 4 du même article 344, § 1^{er}, pour ce qui est de la contre-preuve réservée au fondateur de la construction juridique ou au contribuable qui a reçu un dividende de celle-ci, et puis du rétablissement de l’impôt dans le chef de ce fondateur ou contribuable⁸.

« Nouvelles obligations de déclaration fiscale : exigence légitime ou auto-incrimination prohibée ? », *R.G.C.F.*, 2013, n° 4, pp. 249-278 ; D.-E. PHILIPPE, « Elargissement de la taxe Caïman : les SICAV dédiées luxembourgeoises dans la ligne de mire », *Act. fisc.*, 2016, n° 6, pp. 7-10 ; *Ibidem*, « Rulingcommissie spreekt zich over kaaimantaks op Luxemburgse SICAV-SIF », *Fisc. Act.*, n° 2017-30, pp. 6-11.

⁷ L’article 344/1 C.I.R., tel qu’il avait été inséré par la loi du 10 août 2015, était ainsi libellé (avec à notre avis une faute d’orthographe au début de l’alinéa 2, pour n’avoir pas accordé le participe passé ‘opposé’ au féminin) :

« *N’est pas opposable à l’administration, un acte juridique ou un ensemble d’actes juridiques d’une construction juridique visée à l’article 2, § 1^{er}, 13°, b, dans le cadre de l’application des articles 5/1 et 220/1 dans le chef des fondateurs de la construction juridique visés à l’article 2, § 1^{er}, 14°, ou, le cas échéant, des tiers bénéficiaires de la construction juridique visés à l’article 2, § 1^{er}, 14°/1.*

Ne peut non plus être opposé à l’administration, toute modification de l’acte constitutif d’une construction juridique visée à l’article 2, § 1^{er}, 13°, b), en vue de la transformation en une construction juridique visée à l’article 2, § 1^{er}, 13°, a), afin d’échapper à l’imposition des revenus définis à l’article 18, 2^oter, b) ».

⁸ L’article 344/1 C.I.R., tel qu’il a été modifié par la loi du 25 décembre 2017, est désormais libellé comme suit :

« *Lorsque, par présomptions ou par d’autres moyens de preuve visés à l’article 340, et à la lumière de circonstances objectives, il est démontré qu’une construction juridique a effectué une des opérations visées à l’article 344, § 1^{er}, alinéa 2, l’acte juridique ou l’ensemble d’actes juridiques réalisant une même opération n’est pas non plus opposable à l’administration.*

Le cas échéant, la preuve contraire visée à l’article 344, § 1^{er}, alinéa 3, peut être apportée par le fondateur de cette construction juridique ou le contribuable qui a recueilli un dividende de cette construction juridique pendant la période imposable.

Si ce fondateur ou ce contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l’impôt sont rétablis conformément à l’article 344, § 1^{er}, alinéa 4 ».

Ce dernier dispositif d'« inopposabilité au fisc » étant ainsi lié à cette taxe tout à fait nouvelle, pour laquelle le recul de l'expérience de sa mise en œuvre pratique ferait à ce jour trop défaut, il ne saurait être question de nous livrer ici à l'analyse de son libellé et de sa portée exacte pour en tirer quelque éclairage vraiment utile quant à l'application du nouvel article 344, § 1^{er}, d'autant plus qu'il vient donc d'être réécrit et qu'il se réfère désormais à cet article 344, § 1^{er}.

A) L'inopposabilité au fisc de certains actes juridiques sur pied de l'article 344, § 2, C.I.R. :
une occurrence typique de mesure spécifique anti-abus, préexistant au dispositif anti-abus fiscal

B) L'inopposabilité au fisc de qualifications données à des actes dans le seul but d'éviter l'impôt :
l'ancienne mesure légale générale anti-abus, « pré-figurative » de l'exception d'abus fiscal

C) La non-déductibilité de dépenses de sociétés ne se rattachant pas à leur « objet social » :
une ancienne théorie prétorienne « palliative », en l'absence de véritable principe anti-abus

A) L'inopposabilité au fisc de certains actes juridiques sur pied de l'article 344, § 2, C.I.R. : une occurrence typique de mesure spécifique anti-abus, préexistant au dispositif anti-abus fiscal

176. L'article 344, § 2, du C.I.R. vise en substance à mettre l'administration fiscale belge en mesure de contrecarrer la pratique (dite de « planification fiscale internationale ») consistant typiquement pour un contribuable belge à céder la propriété de biens productifs de revenus mobiliers (comme les actions et obligations composant son portefeuille de titres) à une société (*holding*) constituée à l'étranger et y jouissant d'un régime fiscal privilégié, de telle sorte que « ces revenus ne soient plus imposables dans le chef du cédant, tandis qu'ils ne seraient passibles dans le chef de la société étrangère que d'un impôt dérisoire [ou d'aucun impôt] »⁹. A cette fin, elle rend ainsi expressément « non opposables » à l'administration fiscale belge certains actes de transfert de la propriété d'avoirs mobiliers vers de tels « paradis fiscaux », à moins que le contribuable ne rapporte certaines preuves quant à l'imposition de la contre-valeur de la cession en Belgique ou à la justification de celle-ci pour des raisons non fiscales.

La première version de cette disposition avait été introduite dans notre législation fiscale à l'article 41, § 2, des anciennes Lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus par l'article 2 d'une loi du 23 février 1954¹⁰, avant d'être reprise à l'article 250 du C.I.R. lors de sa coordination mise en œuvre en 1962 et de faire l'objet de légères adaptations formelles¹¹. La disposition connut ensuite certaines extensions de son champ d'application initial (alors couplées à l'élargissement corrélatif de l'échappatoire laissée au contribuable) par le biais des lois du 25 juin 1983 et du 28 juillet 1992, et elle devint l'article 344 du C.I.R. lors de la coordination de 1992, avant d'être encore déplacée à l'article 344, § 2 (et de voir son libellé commencer désormais par les mots : « N'est pas *non plus* opposable »), avec l'introduction de la première version de la fameuse mesure générale anti-abus à l'article 344, § 1, en 1993¹².

⁹ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 359-383, spéc. p. 359. Voy. aussi, pour une première explication du sens général de la disposition, J.-P. LAGAE, « L'utilisation de sociétés étrangères par des résidents belges en vue d'éviter l'impôt belge », in *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, éd. du Jeune Barreau, 1988, p. 216 ; J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », in *Guide fiscal permanent*, Bruxelles, Kluwer (mises à jour régulières), Livre I^{er}, Titre VI, Chap. IV, Sect. 3, n°s 6010 et s.; D.-E. PHILIPPE, *L'utilisation par les résidents belges des structures sociétaires luxembourgeoises – La SPF, la SICAV-SIF et la SOPARFI*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 26 et s., spéc. n° 49 ; A. NOLLET, « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992 : essai de contrôle de 'constitutionnalité' et de 'conventionnalité' d'une disposition légale fiscale belge 'anti-abus' », *R.G.C.F.*, n° 2011/6, pp. 488-521, spéc. p. 488.

¹⁰ Voy., pour les travaux préparatoires de cette loi, *Doc. Parl.*, Chambre, 1953-54, n°s 9, 4 et 5 (et commentaire R. ZONDERVAN, *Les impôts sur les revenus et l'extranéité*, éd. Pauwels, 1967, n°s 142-166), également publiés en tant qu'« Etudes de droit fiscal et de législation financière » dans *J.P.D.F.*, 1954, n°s 8-9, pp. 225 et s.

¹¹ Les mots 'à l'impôt complémentaire personnel' partent avec la loi du 20 novembre 1962 abrogeant cet impôt.

¹² Voy., sur cet aperçu historique des modifications et déplacements qu'a connus la disposition dans le C.I.R., Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, spéc. pp. 359-361.

Dans sa version actuellement en vigueur, l'article 344, § 2, du C.I.R. se présente comme suit, en une phrase unique que nous nous proposons alors de découper ici en quatre sous-parties :

- ⇒ « *N'est pas non plus opposable à l'Administration des contributions directes,*
- ⇒ *la vente, la cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce, ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent,*
- ⇒ *à un contribuable visé à l'article 227, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où il est établi n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique,*
- ⇒ *à moins que le contribuable ne prouve soit que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, soit qu'il a reçu pour l'opération une contre valeur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu ».*

Dans cette « partition » ainsi décomposée en quatre temps, le *premier temps* donne la note en annonçant la fiction d'inopposabilité prévue en faveur du fisc, les *deuxième et troisième temps* spécifient les actes juridiques du contribuable ciblés par cette fiction selon leur nature et leur objet ainsi qu'en fonction de l'imposition du cocontractant-cessionnaire, et la *finale* réserve au contribuable une échappatoire moyennant la preuve alternative d'une certaine imposition subie par lui ou de certaines justifications qui l'ont animé (en dehors de sa volonté d'éviter l'impôt).

Notre propos n'est alors pas d'étudier ici tous les tenants et aboutissants de cette disposition, dont des études approfondies ont déjà pu montrer combien l'impact pratique de cette mesure *a priori* redoutable pour la planification fiscale internationale devait en grande partie être démystifié, à tel point que ce dispositif légal a même pu être qualifié de « tigre de papier »¹³. Il s'agit plutôt ici de décortiquer la méthodologie de cette mesure d'« inopposabilité au fisc » dans l'identification tant de ses *conditions* d'application que des *conséquences* de son application (en observant alors çà et là des ressemblances et dissemblances entretenues avec d'autres mesures anti-abus de l'arsenal législatif), le tout à partir d'une interprétation stricte de son dispositif, visant surtout à ménager le principe constitutionnel de légalité de l'impôt.

¹³ Voy. Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 359-383, ainsi que d'autres contributions consacrées à l'étude de cette disposition spécifique : J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », in *Guide fiscal permanent*, Bruxelles, Kluwer (mises à jour régulières), Livre I^{er}, Titre VI, Chap. IV, Sect. 3, n^{os} 6010 et s. ; A. NOLLET, « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992 : essai de contrôle de 'constitutionnalité' et de 'conventionnalité' d'une disposition légale fiscale belge 'anti-abus' », *R.G.C.F.*, n° 2011/6, pp. 488-521.

177. Si l'on envisage tout d'abord les conditions d'application de la règle d'inopposabilité en question avant d'aborder les conséquences précises de l'invocation de cette fiction par le fisc, il nous faut alors en premier lieu identifier quels types d'actes juridiques du contribuable sont « ciblés » par la règle (en tant qu'il s'agit bien ici d'une « *targeted anti-avoidance rule* », comme l'on dirait anglais) et puis examiner à quelles conditions des actes rencontrant bien les caractères prévus par la règle ne seront néanmoins pas affectés par la fiction d'inopposabilité. Autrement dit, comme pour l'étude de la plupart des règles légales dites « anti-évitement » ou « anti-abus » et pour reprendre ici une métaphore que nous avons déjà empruntée par avant¹⁴, il nous faut bien cerner l'étendue du « filet de pêche » de la mesure (qui permet d'appréhender *in abstracto* un certain type de procédés que le législateur n'entendait pas laisser prospérer) ainsi que la largeur des « mailles » de ce filet (qui permettent de relâcher à la mer les poissons dont la preuve peut être rapportée *in concreto* qu'ils ne méritaient pas d'être pêchés/croqués).

La définition de la pratique ciblée (la « *target* ») par cette mesure spécifique 'anti-évitement' a été progressivement étendue au fil de réformes législatives depuis la loi du 23 février 1954 qui avait inséré dans notre législation fiscale la première mouture de la disposition, et dont les travaux préparatoires révélaient bien que le législateur entendait alors viser à l'origine « les contribuables qui apportent leurs titres de portefeuille à des sociétés holdings étrangères dont ils deviennent ainsi les véritables propriétaires ». L'exposé des motifs poursuivait alors :

« Certes, les sociétés belges dont ils détiennent les titres continuent à distribuer tout ou partie de leurs bénéfices à leurs actionnaires [...], mais la société holding, qui encaisse les dividendes, a soin de ne pas les distribuer, de sorte que ses actionnaires n'ont pas de revenus d'actions à déclarer à l'impôt complémentaire personnel »¹⁵.

Dans le texte actuellement en vigueur, la pratique ciblée est désormais définie de façon plus étendue, pour englober ainsi un ensemble de procédés d'« évvasion fiscale » du même genre (susceptibles de poser le même problème), à partir d'énumérations quant au type d'actes juridiques dont il est question et quant au type de biens faisant l'objet de ce type d'actes.

Le trait commun aux différents types d'actes énumérés – « la vente, la cession ou l'apport » – est alors le transfert de propriété qu'ils opèrent, que ce soit à titre onéreux ou à titre gratuit. Il en découle *a contrario* que les actes qui n'emportent qu'une simple *mise à disposition*, comme la location ou le prêt, ne sont pas visés par la règle, ce qui est alors parfaitement en phase avec l'objectif de la mesure, puisqu'à défaut de transfert de propriété des avoirs en cause, les revenus qui en découlent demeurent imposables dans le chef du même contribuable.

¹⁴ Voy. nos premières explications sur la notion même de « mesure anti-abus » dans notre introduction générale.

¹⁵ *Doc. Parl.*, Chambre sess.1953-1954, n° 9, *J.P.D.F.*, 1954, p. 229.

Quant au « prêt à la consommation », malgré qu'il s'accompagne en fait d'un transfert de propriété – en obligeant l'emprunteur à restituer une chose de même espèce que celle prêtée, de même quantité et de même qualité –, il ne serait pas davantage visé, dans la mesure où le transfert de propriété n'y est alors qu'« accidentel » et ne résulte pas de la volonté d'aliéner un bien¹⁶. De même, lorsqu'il s'agit d'un prêt d'argent, engageant l'emprunteur à restituer le montant emprunté, on ne pourrait donc pas qualifier ce prêt de « vente ou cession d'espèces » en l'absence d'une intention chez le prêteur de se défaire définitivement de la somme prêtée¹⁷.

On pourrait toutefois désormais se demander, en se fondant sur la notion d'« abus fiscal »¹⁸, si un prêt sans intérêt ne pourrait pas être vu ici comme une technique de contournement abusif de la disposition en cause, comme l'envisage Denis-Emmanuel PHILIPPE, qui constate qu'il serait « facile *a priori* pour l'habitant du Royaume [...] d'éviter l'article 344, § 2, du C.I.R. » si celui-ci venait à « prêter une somme d'argent sans intérêt à une SPF [c'est-à-dire : une société de gestion de patrimoine familial au Grand-Duché du Luxembourg¹⁹], qui pourrait ensuite réinvestir les sommes dans des valeurs mobilières (actions, obligations, *etc.*) »²⁰.

Mais s'agissant de la contrariété avec les objectifs propres à cette disposition de l'article 344, § 2 (qu'il faudrait pouvoir démontrer pour établir un « abus fiscal », comme nous le verrons *infra*), il nous faut bien remarquer avec le même auteur que rien dans les travaux préparatoires de la loi du 23 février 1954 ayant introduit la première mouture de la disposition ne peut laisser penser que le législateur entendait lutter contre le prêt sans intérêt à une société étrangère faiblement taxée²¹. Et s'il y a bien été question de prêt sans intérêt, ce n'était que de celui qui pourrait être octroyé par la *holding* étrangère à l'actionnaire, en tant qu'il s'agirait là d'un moyen fiscalement avantageux (alternatif à la distribution de dividendes imposables) pour rapatrier les revenus de la société étrangère vers l'actionnaire contribuable belge :

« [...] Pour ne pas priver les intéressés de la majeure partie de leurs revenus, la société *holding*, au lieu de distribuer des dividendes, accorde à ses actionnaires des prêts sans intérêts ou à des taux réduits, prêts qui ne seront évidemment jamais remboursés puisqu'en fait l'emprunteur a prêté à lui-même »²².

¹⁶ Voy. en ce sens, notamment, J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », in *Guide fiscal permanent*, Bruxelles, Kluwer (mises à jour régulières), Livre I^{er}, Titre VI, Chap. IV, Sect. 3, n° 6080 ; J.-P. LAGAE, « Prix de transfert entre sociétés belges et sociétés étrangères », in *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*, Bruxelles, éd. du Jeune Barreau, 1996, p. 105, note 87.

¹⁷ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, p. 375.

¹⁸ Telle qu'elle a été introduite en 2012 à l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. (pour ce qui est des impôts sur les revenus) et telle que nous l'étudierons *infra* dans ses différents éléments constitutifs et applications potentielles.

¹⁹ Voy., sur le régime juridique et le régime fiscal de ce type de société luxembourgeoise, D.-E. PHILIPPE, *L'utilisation par les résidents belges des structures sociétaires luxembourgeoises – La SPF, la SICAV-SIF et la SOPARFI*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 17 et s.

²⁰ D.-E. PHILIPPE, *L'utilisation par les résidents belges des structures... luxembourgeoises*, *op. cit.*, p. 29.

²¹ D.-E. PHILIPPE, *L'utilisation par les résidents belges des structures... luxembourgeoises*, *op. cit.*, p. 31.

²² *Doc. Parl.*, Chambre sess.1953-1954, n° 9, *J.P.D.F.*, 1954, p. 229.

Les biens faisant l'objet du transfert de propriété en question sont alors eux aussi énumérés précisément (et limitativement). Il s'agit en l'occurrence de titres (actions, obligations, créances ou autres titres constitutifs d'emprunt), de droits intellectuels (brevets d'invention, procédés de fabrication, marques de fabrique ou de commerce ou autres droits analogues correspondant à des éléments du patrimoine industriel) ou de sommes d'argent. Tous ces biens sont des avoirs mobiliers qui sont productifs (ou « générateurs ») de revenus mobiliers, et qu'il est alors bien aisé de « délocaliser » vers des pays où leurs revenus seront moins taxés.

A noter ici que l'inclusion dans cette liste de biens immobiliers avait été envisagée lors des travaux préparatoires de la loi du 28 juillet 1992²³, mais ne fut pas retenue eu égard au fait que les revenus découlant de tels biens resteraient toujours imposables dans le pays de situation des immeubles, indépendamment du lieu de résidence de leur propriétaire (en vertu des règles les plus classiques des conventions préventives de la double imposition).

A propos des sommes d'argent ici visées, il faut noter que l'exposé des motifs de la loi du 28 juillet 1992, qui a étendu le champ d'application de la disposition aux opérations « de vente, de cession ou d'apport de *sommes d'argent* », révèle que cette extension vise à « contrecarrer une réalisation préalable par le contribuable de l'élément avant l'opération de transfert visée pour ne pas se trouver dans les conditions d'application de l'article 344 [§ 2] du C.I.R. »²⁴. A noter aussi ici que l'inclusion des sommes d'argent parmi les biens dont le transfert est visé implique que l'achat de biens à un *prix surévalué* pourrait entrer dans le champ d'application de la mesure en tant qu'il en résulterait le transfert de la propriété d'une somme d'argent²⁵.

Toujours est-il qu'en ciblant le transfert de biens qui sont « *à la source* » de revenus taxables, l'article 344, § 2, intervient plutôt en amont des dispositions de notre législation fiscale qui permettent de corriger les « prix de transfert », comme celles qui autorisent le fisc à réintégrer aux bénéfices taxables d'une entreprise des avantages qu'elle aurait anormalement²⁶ octroyés à un cocontractant – en réalisant un manque à gagner ou en exposant un surcroît de dépenses – (art. 26 et 185, § 2, C.I.R.), ou certains paiements suspects qu'elle aurait faits à destination de bénéficiaires jouissant d'un régime fiscal privilégié (art. 54 et 198, al. 1, 10-11°, C.I.R.)²⁷. Par contraste, la correction de la base imposable d'un contribuable qui serait opérée en application de l'article 344, § 2, porterait alors (plus radicalement) sur l'ensemble des revenus du bien transféré, dont le fisc ferait comme s'il était resté la propriété de ce contribuable.

²³ *Doc. Parl.*, Chambre, 1991-92, n° 444/9, pp. 161-162.

²⁴ *Doc. Parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/9, p. 161.

²⁵ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, p. 361; J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », *op. cit.*, n° 6080.

²⁶ C.-à-d. : à des conditions qui n'auraient pas été conclues entre entreprises indépendantes (« *at arm's length* »).

²⁷ Voy., pour un inventaire des règles belges de « *transfer pricing* », Br. PEETERS et P. CAUWENBERGH, « *Indirecte winstverschuiwingen binnen multinationale vennootschapsgroepen: ontwikkeling sinds de Wet van 28 juli 1992* », *A.F.T.*, 1993, n°s 6-7, pp. 161-178. Voy. aussi, sur l'interaction entre les articles 26 et 344, § 2, du C.I.R./92, P. CAUWENBERGH, *International Transfer Pricing*, Anvers, Intersentia, 1998, p. 193.

178. Si la mesure précise encore qui doit être la personne à qui la propriété des biens mobiliers en cause est transférée, le « cessionnaire », elle n'indique rien quant à la personne du « cédant », le contribuable auteur de l'acte en cause qui serait touché par la fiction en question. Il découle toutefois de ce que l'article 344, § 2, est situé sous le Titre II du C.I.R./92, relatif à l'établissement et au recouvrement des impôts (sur les revenus), que ce dernier est un contribuable quelconque (que ce soit une société ou une personne physique qui agit dans un cadre tant professionnel que purement privé) soumis à un impôt sur les revenus en Belgique²⁸. Quant au « cessionnaire » ici visé, il s'agit d'un contribuable (personne physique ou société) « non-résident » qui, dans le pays où il est établi, n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou bien est soumis, pour les revenus des biens transférés, à un régime fiscal « *notablement plus avantageux* » que celui auquel ces mêmes revenus seraient soumis en Belgique, conformément à la formulation (élargie) adoptée depuis la loi du 25 juin 1973.

Dans la première mouture de la mesure introduite par la loi du 23 février 1954, le destinataire du transfert devait être une société *holding* établie à l'étranger et y soumise à un régime fiscal exorbitant du droit commun. L'exposé des motifs de cette loi évoquait ainsi, comme « l'un des principaux moyens utilisés » dans le domaine de l'évasion (laquelle « se pratique souvent sous le couvert de combinaisons ou de procédés que l'on a bien le soin de revêtir des formes du droit pour en cacher l'irrégularité ou tout au moins pour tourner la loi en évitant de se mettre en contradiction avec elle »), la constitution de *holdings* dans des pays où elles seraient exonérées de tous impôts sur les bénéfices réalisés ainsi que sur les dividendes distribués (à des actionnaires résidant à l'étranger), pour ne supporter, comme seule charge fiscale, qu'un droit d'abonnement annuel peu élevé²⁹.

C'est bien la même formule qu'utilise l'article 54 du C.I.R., qui empêche la déduction à titre de frais professionnels de paiements de certains revenus à destination de non-résidents qui, « en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime *notablement plus avantageux* que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique »³⁰. Or, il faut relever que la CJUE, dans son arrêt « *SIAT* »³¹, a estimé que la condition liée au niveau d'imposition du non-résident ne permettait pas de déterminer au préalable avec une précision suffisante le champ d'application de cet article 54 (de sorte que cette mesure constituait une restriction à la libre circulation des services *non proportionnée* à son objectif de lutte contre l'évasion fiscale), reproche qui pourrait valoir aussi pour l'article 344, § 2, vu que la condition du niveau d'imposition du cessionnaire du transfert y est libellée dans les mêmes termes³².

²⁸ J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », *op. cit.*, n° 6140.

²⁹ *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 1953-54, n° 9, spéc. p. 2.

³⁰ C'est ainsi que le commentaire administratif de l'ancien art. 250 du C.I.R./62, ancêtre de l'art. 344, § 2, du C.I.R./92 (*Com. I.R.1992*, n° 344/2) renvoyait, à propos du cessionnaire situé dans un pays-refuge, au commentaire de l'ancien art. 46 du C.I.R./62, ancêtre de l'art. 54 du C.I.R./92 (*Com. I.R.1992*, n° 54/23-25).

³¹ C.J.U.E., 5 juillet 2012, *SIAT c. Etat belge*, C-318/10.

³² Voy. en ce sens, notamment, A. VAN DE VIJVER, « Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving. De zaak SIAT », *T.F.R.*, 2012, n° 425, p. 621; T. DE CLERCK, « Taal: de rechtsonzekerheid van het fiscaal recht? », *T.F.R.*, 2012, n° 431, p. 966.

Toujours est-il qu'en identifiant le non-résident destinataire du transfert à partir de son niveau d'imposition, l'article 344, § 2, participe de l'arsenal des mesures de notre droit fiscal qui limitent l'efficacité du recours à des « paradis fiscaux » dans les affaires internationales (« *limits on the use of low-tax regimes by multi-national business* »)³³. De telles mesures consistent tantôt à venir occasionner au contribuable un inconvénient fiscal (le redressement de « prix de transfert »), tantôt à venir lui refuser un avantage fiscal (comme la déduction de « revenus définitivement taxés » ou l'exonération de plus-values sur actions), en raison de ce que l'opération qu'il accomplit est effectuée, respectivement, à destination ou en provenance d'un non-résident situé dans un pays où il jouit d'un régime fiscal privilégié.

Parmi ces mesures, certaines font un renvoi à une liste de « paradis fiscaux » fixée par arrêté royal. Il y a ainsi la liste visée à l'article 307, § 1^{er}/2, al. 1^{er}, b), du C.I.R., et établie à l'article 179 de l'A.R./C.I.R.³⁴, qui recense les pays à fiscalité « *inexistante ou peu élevée* »³⁵ et à destination desquels les paiements faits par une société belge doivent être spécialement déclarés et justifiés à peine d'être exclus, en vertu de l'article 198, al. 1, 10^o, du C.I.R., de la déduction au titre de « frais professionnels. Il y a aussi la liste visée à l'article 203, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R., et établie à l'article 73^{4quater}, de l'A.R./C.I.R.³⁶, qui recense les pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts des sociétés sont présumées être « *notablement plus avantageuses* » qu'en Belgique³⁷ et en provenance desquels les dividendes distribués sont exclus de la déduction au titre de « revenus définitivement taxés (RDT) »³⁸.

Compte tenu de la formulation employée, c'est plutôt à la liste visée en matière de « RDT » qu'il pourrait être fait référence dans le cadre de l'application de l'article 344, § 2. Or, il se trouve que cette liste ne reprend aucun pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, et que l'article 203, § 1^{er}, al. 3, C.I.R. présume que les dispositions de droit commun en matière d'impôts applicables aux sociétés établies dans un Etat membre de l'UE sont censées ne pas être notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

³³ Voy., sur ces mesures dans la législation fiscale belge, C. DOCOLO, «Limits on the use of low-tax regimes by multinational business: current measures and emerging trends – Belgian Report», *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 86b, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2001, pp. 399-420.

³⁴ Article introduit par un arrêté royal du 6 mai 2010 et liste modifiée par un arrêté royal du 1^{er} mars 2016.

³⁵ C.-à-d. : un Etat hors EEE et dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10% ou le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15%.

³⁶ Article introduit par un arrêté royal du 13 février 2003 et liste modifiée par un arrêté royal du 1^{er} mars 2016.

³⁷ C.-à-d. : si le taux nominal de droit commun ou le taux correspondant à la charge effective est inférieur à 15%.

³⁸ A noter aussi que, dans le cadre de la « taxe Caïman », pour l'identification des « constructions juridiques » visées à l'art. 2, § 1, 13^o, b, du C.I.R., un arrêté royal du 23 août 2015 a dressé une liste non limitative de formes juridiques dotées de la personnalité juridique et établies dans un Etat en dehors de l'Espace économique européen qui seraient présumées « ne pas y être soumises à un impôt sur les revenus ou y être soumises à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants ».

Néanmoins, l'expression « *notablement plus avantageux* », en matière de « RDT », concerne seulement l'impôt des sociétés et ce, uniquement quant à ses dispositions de droit commun³⁹, alors que, dans l'article 344, § 2, cette formule caractérise le régime d'imposition, dans le chef du cessionnaire (qui n'est pas nécessairement une société), des revenus des biens transférés en l'espèce. Or, ce n'est pas parce que le droit fiscal d'un pays étranger n'est pas notablement plus avantageux que le droit fiscal belge en ce qui concerne les dispositions de droit commun de l'impôt des sociétés, que ce même droit fiscal étranger ne pourrait pas l'être en ce qui concerne le régime de taxation (dérogatoire ou exorbitant) de certaines catégories de revenus. Ainsi, à défaut d'identité de l'objet d'imposition à comparer, la référence aux « pays refuges » visés en matière de « RDT » ne peut être qu'indicative pour l'application de l'article 344, § 2, du C.I.R. et ne peut donc pas conduire à en exclure *a priori* l'application à chaque fois que le transfert visé est effectué à destination d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition⁴⁰.

Il faut toutefois bien admettre que la vocation de l'article 344, § 2, à s'appliquer à des rapports *intra-européens* devrait être relativisée compte tenu du « Code de conduite »⁴¹ par lequel les Etats membres de l'Union européenne se sont politiquement (« *soft law* ») engagés au « gel » et au « démantèlement » de leurs régimes fiscaux préférentiels (tels ceux qui caractérisaient les anciennes « *holdings* 1929 » au Luxembourg et les anciens « centres de coordination » en Belgique) qui, s'ils ne tombent pas déjà sous le régime des « aides d'Etat » prohibées, engendreraient à tout le moins entre ces pays une « concurrence fiscale dommageable »⁴².

Il convient enfin de noter, quant à la nature des liens existant entre le cédant et le cessionnaire du transfert visé à l'article 344, § 2, que la disposition ne requiert pas expressément qu'il soit question de liens de groupe, de participation ou d'interdépendance (contrairement aux articles 26, al. 2, 1° et 3°, et 185, § 2, du C.I.R., qui ciblent des opérations entre « entreprises liées »). En pratique toutefois, les parties concernées par les actes de transfert visés devraient être d'une certaine manière liées l'une à l'autre, en sorte que l'économie d'impôt qui serait recherchée à travers le transfert puisse être répercutée sur le cédant contribuable belge⁴³.

³⁹ C. DOCCLO, « Limits on the use of low-tax regimes... », *op. cit.*, p. 404 ; J.-P. LAGAE et P. MATHIEU, « Prix de transfert entre sociétés belges et sociétés étrangères, in *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*, Ed. Jeune Barreau de Bruxelles, 1996, p. 107 ; Ph. LION, « L'article 344, § 2, ... », *op. cit.*, p. 362.

⁴⁰ C'est ainsi que D.-E. PHILIPPE (*L'utilisation...*, *op. cit.*, pp. 148 et s.) s'interroge encore sur l'application de l'art. 344, § 2, C.I.R. à une SOPARFI luxembourgeoise bénéficiant d'un taux d'imposition effectif fort faible.

⁴¹ Concl. du Conseil Ecofin du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale, *J.O.*, 6 janvier 1998, C 2, p. 1.

⁴² Sur ce sujet : A.C. DOS SANTOS, *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009 ; S. ALTINDAG, *La concurrence fiscale dommageable*, Paris, L'Harmattan, 2009, 435 p.

⁴³ Il faut rappeler ici que la première mouture de la mesure de l'actuel article 344, § 2, du C.I.R. avait été introduite, par la loi du 23 février 1954, en même temps que la première mouture de l'actuel article 54 du C.I.R. : il s'agissait alors de lutter autant contre les paiements de certains revenus vers des *holdings* étrangères que contre les transferts des biens générateurs de ces revenus vers ces mêmes *holdings*. Or, il se trouve que le projet du texte de la première mouture de la mesure de l'actuel article 54 du C.I.R. contenait la condition que le contribuable belge (sujet du redressement) se trouve sous le contrôle ou la dépendance de la *holding* étrangère. La commission des finances de la Chambre avait alors fait supprimer cette condition trop restrictive du champ d'application de la mesure (*Doc. Parl.*, 1953-54, n° 267, publié aussi dans *J.P.D.F.*, 1954, n°s 8-9, pp. 258-259).

179. Deux « portes de sortie » alternatives sont ouvertes au contribuable-cédant qui verrait son acte *a priori* tomber dans les « filets » ou « griffes » (du « tigre ») de l'article 344, § 2 : il lui faudrait alors prouver *soit* que ce transfert de propriété lui a fait recevoir une « contre-valeur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté [dans son chef] si [le transfert] n'avait pas lieu », *soit* que ce transfert répondait à des « besoins légitimes de caractère financier ou économique » (justification alternative qui est ainsi permise depuis la loi du 25 juin 1973)⁴⁴.

Avant d'en dire plus concernant ces deux clauses d'échappatoire qui sont prévues dans la disposition, il convient déjà de bien noter ici que l'objet de ces deux « (contre-)preuves » alternatives qu'il est permis au contribuable de rapporter (pour échapper à la sanction d'inopposabilité prévue) nous paraît être le meilleur indicateur de ce que la disposition établit une véritable fiction et non une présomption réfragable de simulation⁴⁵, contrairement à ce qui a pu être soutenu parfois et notamment dans le Commentaire administratif de la mesure⁴⁶. En effet, il ne suffirait pas au contribuable de prouver qu'il a bien réellement transféré la propriété des biens en cause pour échapper à l'inopposabilité prévue par l'article 344, § 2. Autrement dit, l'opposabilité, à l'égard du fisc, de l'acte juridique visé par l'article 344, § 2, est subordonnée à une condition supplémentaire à la seule « réalité juridique » de cet acte. Et si d'aventure le contribuable avait commis une « simulation » à l'égard du fisc en lui faisant croire à un transfert de propriété qui aurait été secrètement démenti ou anéanti entre parties, nous savons que le fisc n'aurait alors qu'à établir cette simulation pour rendre l'acte en cause inopposable à son égard, sans qu'il soit besoin d'invoquer une telle disposition légale fiscale.

Nous adhérons ainsi pleinement à ces propos limpides de Philippe LION pour qui « la thèse selon laquelle l'article 344, § 2, du C.I.R. instaure une fiction plutôt qu'une présomption de simulation » semble « fondée » : « En effet, pour que le dispositif prévu par cet article puisse s'appliquer, il faut que le transfert visé ait effectivement eu lieu et qu'il soit, en principe opposable à l'administration. Or, si un transfert peut être considéré comme étant simulé, il n'y a plus lieu d'invoquer l'application de l'article 344, § 2, puisque dans ce cas il n'y a pas d'acte juridique qui soit opposable au fisc et que cet article puisse lui rendre inopposable »⁴⁷.

C'est aussi cette thèse que retient la jurisprudence⁴⁸, qui considère ainsi que les actes de transfert visés par l'article 344, § 2, du C.I.R. ne sont pas présumés avoir été « simulés », mais seulement être « inopposables » à l'administration pour l'application des impôts sur les

⁴⁴ Voy., sur ces deux preuves alternatives laissées au contribuable, Ph. LION, « L'article 344, § 2, ... », *op. cit.*, pp. 368-371; J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations... », *op. cit.*, n° 6260-6380.

⁴⁵ L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-Law*, Doctoral Series, Amsterdam, IBFD, 2008, pp. 128-129, J. THILMANY, *op. cit.*, n° 6020; J.P. LAGAE, « L'utilisation de sociétés étrangères par des résidents belges en vue d'éviter l'impôt belge », *op. cit.*, p. 217.

⁴⁶ *Com. I.R.1992*, n°s 344/3-5

⁴⁷ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, p. 365.

⁴⁸ Voy. en ce sens Cass., 18 décembre 1962, *J.P.D.F.*, 1963, p. 278, note BALTUS (que nous citerons *infra*).

revenus, de sorte que les actifs transférés soient fictivement présumés ne pas avoir quitté le patrimoine du contribuable (et que les revenus y afférents restent imposables en Belgique dans le chef de ce dernier) tant que celui-ci n'a pas rapporté une des deux preuves admises, qui ne peuvent donc s'analyser comme des preuves contraires de l'existence d'une simulation.

C'est aussi le même raisonnement qu'il faudrait tenir à propos de l'article 54 du C.I.R., dont la première version fut introduite dans notre législation en même temps que celle de l'article 344, § 2, et qui rend non déductibles à titre de frais professionnels des paiements de revenus mobiliers (intérêts, royalties) à des non-résidents établis dans des pays où ces revenus seront soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux qu'en Belgique, *sauf si* ces paiements « répondent à des opérations réelles et sincères » et « ne dépassent pas les limites normales ».

Malgré l'emploi ici des adjectifs « réelles » et « sincères » qui pourraient laisser penser à la preuve *contraire* d'une « simulation », le commentaire administratif de l'ancêtre de cette disposition (l'article 46 C.I.R./62), auquel renvoie d'ailleurs le commentaire de l'ancien art. 250 C.I.R./62 (ancêtre de l'article 344, § 2, C.I.R./92) pour ce qui est de la preuve par le contribuable de « besoins légitimes de caractère économique ou financier », précise qu'il faut que l'opération en cause réponde à des « nécessités industrielles, commerciales ou financières » propres à l'activité professionnelle du contribuable et que le paiement en cause trouve ou soit censé normalement trouver une « compensation » dans l'ensemble de cette activité⁴⁹. La « déductibilité » des paiements visés par l'article 54 est ainsi subordonnée à des conditions supplémentaires à celles prévues de manière générale par l'article 49 du C.I.R.⁵⁰ : outre les conditions de *réalité* et *finalité* de ces dépenses⁵¹, le contribuable qui les expose devrait ici encore pouvoir démontrer leur *nécessité* et leur *normalité* eu égard à son activité *économique*.

C'est ainsi qu'il serait pédagogiquement préférable de présenter les articles 344, § 2, et 54 du C.I.R., non pas en tant que présomptions réfragables de « simulation » comme le fait encore leur commentaire administratif⁵², mais plutôt en tant que présomptions, respectivement, d'« inopposabilité » de certains actes et de « non déductibilité » de certains paiements⁵³, tant que le contribuable n'a pas rapporté les preuves ainsi requises par la loi pour rendre ces actes « opposables » au fisc et ces paiements « déductibles » des revenus ou bénéfices imposables. Tout au plus, si ces règles devaient être vues comme présument autre chose que l'applicabilité *a priori* du traitement fiscal défavorable qu'elles réservent au contribuable ayant réalisé les actes juridiques ou les paiements qu'elles ciblent, on pourrait alors se dire qu'elles présument toutes les deux le mobile d'« évation fiscale » dans le chef du contribuable à partir de caractéristiques objectives de l'acte juridique qu'il a accompli ou du paiement qu'il a effectué, renversant alors sur ses épaules la charge de prouver positivement certains éléments qui « contre-indiqueraient » que cet acte ou ce versement ne visait qu'à lui faire éviter de l'impôt.

⁴⁹ *Com. I.R.1992*, n° 54/28 (auquel renvoie *Com. I.R.1992*, n° 344/7).

⁵⁰ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *op. cit.*, p. 369 ; J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », *op. cit.*, n° 6450 ; J. THILMANY, *Transferts indirects de bénéfices*, Ced.Samson, 1996, pp. 122-123.

⁵¹ Voy. nos précisions données *supra* sur les conditions générales de déductibilité à titre de frais professionnels.

⁵² *Com. I.R.1992*, n° 54/26 et *Com. I.R.1992*, n° 344/3.

⁵³ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 368-369.

180. La formulation de l'objet de la seconde preuve alternativement requise par l'article 344, § 2, du C.I.R., à savoir celle relative à l'imposition d'une « contre-valeur réelle » du transfert dans le chef du cédant, ne pose pas trop de difficultés d'interprétation. L'appréciation de la rencontre d'une telle condition implique une comparaison assez objective entre deux niveaux d'imposition dans le chef du contribuable-cédant (et pour une même année⁵⁴) : d'une part, celui grevant les revenus qui auraient été perçus des biens transférés s'ils n'avaient pas été transférés, et d'autre part, celui grevant les revenus qui sont effectivement perçus des actifs éventuellement reçus en contrepartie du transfert. Ainsi, par exemple, face à un transfert consistant dans l'apport d'une somme d'argent à une société contre des droits sociaux rémunérés en dividendes, il faudrait alors simplement voir si ces dividendes reçus sont ou non exonérés au titre de « RDT »⁵⁵, puisque dans l'affirmative, ces dividendes ne pourraient pas être considérés comme étant soumis à une charge fiscale comparable à celle des loyers-intérêts qui auraient été retirés de la somme d'argent si elle était restée propriété du cédant⁵⁶.

S'agissant de l'autre preuve admise par le texte, la mesure se fait en revanche bien plus floue : il s'agit là pour le contribuable d'établir que le transfert en cause répondait à des « besoins légitimes de caractère financier ou économique ». Si cette notion est apparue dans le C.I.R. pour la première fois en 1973 dans le texte de l'ancêtre de l'actuel article 344, § 2, du C.I.R. (l'ancien article 250)⁵⁷, elle a ensuite été reprise à partir de 1991 par de nombreuses autres dispositions du C.I.R. pour conditionner l'octroi de certains « avantages fiscaux » (comme le maintien de la déductibilité des pertes antérieures récupérables en cas de changement de contrôle d'une société ou de réorganisation de sociétés⁵⁸), ou encore, à titre d'échappatoire dans le cadre de l'ancien article 344, § 1, pour empêcher que le fisc puisse écarter la qualification juridique donnée par le contribuable à ses actes dans le but d'éviter l'impôt⁵⁹.

⁵⁴ Si la preuve de « besoins légitimes de caractère financier ou économique » existant au moment du transfert en cause justifierait ce transfert « une fois pour toutes », la preuve de l'équivalence de la charge fiscale grevant la contre-valeur du transfert, par rapport à la charge qui aurait grevé les revenus des biens transférés s'ils étaient restés dans le patrimoine du cédant, devrait quant à elle être établie chaque année par ce dernier. Voy., en ce sens, Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *op. cit.*, p. 371 ; J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », *op. cit.*, n°s 6640-6650.

⁵⁵ De tels dividendes seront très rarement exonérés au titre de « RDT » dans la mesure où, pour qu'il soit question de l'applicabilité de l'article 344, § 2, ils seront normalement distribués par une société (cessionnaire du transfert) qui est soumise à un régime d'impôt des sociétés notablement plus avantageux qu'une société belge.

⁵⁶ Voy., en ce sens, Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *op. cit.*, p. 370 ; J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », *op. cit.*, n° 6350.

⁵⁷ Voy. encore une fois ici *Com. I.R.1992*, n° 344/7, renvoyant sur ce point à *Com. I.R.1992*, n° 54/28.

⁵⁸ Voy., respectivement, l'art. 207, al. 3, et l'art. 206, al. 5, du C.I.R., lequel a désormais été abrogé et remplacé par la nouvelle condition des « motifs économiques valables » à l'art. 183bis du C.I.R. (tel qu'évoqué ci-après).

⁵⁹ Voy., sur cette notion, M. ELOY, « La notion de besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le CIR/92 », in *Liber Amicorum J. Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 405-410 ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 102-104.

Cette « clause de style » qui s'était ainsi généralisée dans notre C.I.R. au début des années 1990 pouvait alors être vue comme le moyen d'y réhabiliter *ponctuellement* la théorie de la « réalité économique »⁶⁰ qui avait été condamnée par la Cour de cassation⁶¹ et qui voulait rendre inopposable au fisc tout acte juridique qui, quoique bien accepté entre parties dans tous ses effets de droit, ne correspondrait pas à la réalité, la rationalité ou la logique économique, en ce sens qu'il ne s'expliquerait que par l'intention d'éviter ou atténuer une charge fiscale.

Ainsi, l'exposé des motifs de la loi du 20 juin 1991 ayant inséré cette clause à l'article 206, al. 5, à propos des opérations de réorganisation de sociétés, expliquait qu'il s'agissait de s'assurer que « l'opération soit justifiée autrement que par des motifs fiscaux », et par là de combattre « les procédés juridiques qui, quoique non simulés et licites en eux-mêmes, présentent un caractère anormal dont le but manifeste est d'échapper à l'impôt »⁶².

Cette notion de « besoins légitimes de caractère financier ou économique » repose à la fois sur des concepts *vagues* (« *vage begrippen* »), dont la loi ne définit ni la « compréhension » ni l'« extension »⁶³, et qui sont dès lors sujets à interprétation(s), et des concepts *indéterminés* (« *onbepaalde begrippen* »), dont le contenu varie selon le contexte de faits de l'espèce et relève donc de la libre appréciation de l'administration et du juge⁶⁴. Les termes « besoins légitimes » évoquent un concept au contenu indéterminé, amenant à apprécier si, dans les circonstances de l'espèce, le transfert en cause (dans l'article 344, § 2) n'avait pas pour but manifeste d'échapper à l'impôt, et le caractère « financier ou économique » de ces besoins renvoie à des concepts vagues, qui ont été interprétés comme ne couvrant pas les motivations d'ordre familial (comme la réorganisation du patrimoine successoral), artistique ou social⁶⁵.

Le choix des vocables utilisés par le législateur pour traduire de telles idées est critiquable : d'abord, le mot « besoin », qui renvoie au-delà d'une justification à une nécessité, et le mot « légitime », qui peut faire l'objet de lectures divergentes de la part du fisc et du contribuable, suggèrent une appréciation par le fisc de l'opportunité de choix de gestion du contribuable ; ensuite, l'adjectif « financier », placé aux côtés de l'adjectif « économique », paraît redondant s'il n'ajoute rien au fait que le motif *non fiscal* doit relever du cadre économique-professionnel (et que, partant, il ne pourrait s'inscrire dans la sphère privée de la planification patrimoniale).

⁶⁰ Voy., à propos de cette théorie, outre nos explications déjà données *supra*, P. COPPENS et A. BAILLEUX, *Droit fiscal - Impôts sur les revenus*, 1^{ère} éd., Bruxelles, 1983, pp. 577-578 ; J. MALHERBE et L. DE BROE, « Réalité juridique et réalité économique », *J.D.F.*, 1988, pp. 322-331.

⁶¹ Voy. not. Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin, Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110 (tel qu'analysé *supra*).

⁶² *Doc. Parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1641/1, pp. 19-20.

⁶³ Pour rappel, comme l'énonce P. DELNOY (*Eléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 51), « définir un concept *en compréhension* consiste à énoncer les éléments constitutifs essentiels des êtres appartenant à la classe désignée par le terme correspondant », tandis que « définir un concept *en extension* consiste à énumérer les êtres compris sous ce concept ».

⁶⁴ Br. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, « De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits-en rechtszekerheidsbeginsel », *A.F.T.*, 1999, n° 3, pp. 94-95.

⁶⁵ J. THILMANY, « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », *op.cit.*, n° 6290.

A noter ici que le nouvel article 183bis du CIR/92 est venu remplacer ces vocables critiqués dans chacune des dispositions du C.I.R. où ces mots venaient décrire une condition à laquelle était subordonné le bénéfice de la neutralité fiscale pour une opération de restructuration de sociétés. Ce régime peut désormais être refusé lorsque l'opération a « comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales », ce qui peut être présumé réfragablement si le fisc parvient à établir l'absence de « motifs économiques valables » (tels que la rationalisation des coûts, des économies d'échelle...) sous-tendant l'opération en cause⁶⁶.

En recourant ainsi à des concepts aussi vagues et indéterminés (que ceux de « besoins légitimes... » ici en question), le législateur fiscal laisse alors au fisc le soin d'en déterminer le sens concret dans chaque cas individuel à traiter, ce qui pourrait poser problème eu égard à l'exigence constitutionnelle que l'impôt soit fixé par la loi et que le fisc n'exerce alors qu'une compétence liée pour taxer dans les seuls cas visés par la loi et dans tous ces cas. Et comment commander d'interpréter strictement des concepts eux-mêmes vagues ? C'est ainsi que la Section de législation du Conseil d'Etat avait mis en garde le législateur fiscal, à l'époque où il systématisait volontiers l'usage de la notion de « besoins légitimes... » dans le C.I.R., contre le fait que « le pouvoir discrétionnaire très large que la notion implique est de nature à porter atteinte à la fois au principe de légalité et à celui de l'égalité devant les charges publiques »⁶⁷.

S'agissant du principe de légalité de l'impôt proclamé à l'article 170 de notre Constitution⁶⁸, on peut toutefois observer avec Bruno PEETERS et Tim WUSTENBERGHS, que son prescrit laconique peut faire l'objet d'une interprétation dynamique, notamment pour permettre au législateur de mettre le fisc en mesure de contrer les « usages impropres » de ses textes⁶⁹, en utilisant des concepts plus « ouverts » notamment dans des mesures générales anti-abus⁷⁰. Il est vrai que quand il adopte une règle spécifique pour répondre à une certaine pratique, le législateur fiscal ne peut pas appréhender toute la *diversité* des variantes existantes du procédé ciblé ni anticiper la *nouveauté* de celles qui pourraient encore advenir ; or, la règle ne pourrait être appliquée *par analogie* à des parades que son texte ne viserait pas, ni être appliquée *rétroactivement* aux premières apparitions du procédé auxquelles son adoption venait réagir. C'est ainsi qu'on peut comprendre cette idée qui a présidé à l'introduction de clauses ouvertes dans la législation fiscale, comme l'avait si bien exprimée Jean-Pierre BOURS en ces termes : « Tout texte nouveau secréterait son anticorps, d'où la nécessité d'un nouvel 'ajustement', pour lutter contre les avatars d'évasion que le premier texte génère »⁷¹.

⁶⁶ Voy., sur cette nouvelle mesure anti-abus en matière de fusions ou réorganisations de sociétés, D. GARABEDIAN, « Nouvelle disposition anti-abus : guère de changement de fond », *Fiscologue*, n° 1132 du 10 octobre 2008, pp. 1 et s. ; M. BOURGEOIS et X. PACE, « Droits d'enregistrement et notion d'évasion fiscale dans la directive fusions : commentaire de l'arrêt *Zwijnenburg* de la CJUE », *R.G.E.N.*, n° 26.252, pp. 41-57.

⁶⁷ *Doc. Parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1641/1, p. 58.

⁶⁸ Voy. *supra* notre présentation et notre analyse des tenants et aboutissants de ce principe constitutionnel.

⁶⁹ B. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, « De verenigbaarheid van vage en onbepaalde... », *op.cit.*, pp. 97-100.

⁷⁰ Cf. la jurisprudence du juge constitutionnel que nous étudierons *infra* sur la constitutionnalité de ces mesures.

⁷¹ J.-P. BOURS, « Sécurité juridique et droit fiscal », in *Sécurité juridique et fiscalité*, Les cahiers de l'Institut d'études sur la Justice, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 31-63, spéc. p. 33.

En ce qui concerne l'article 344, § 2, l'insertion de la clause ouverte des « besoins légitimes de caractère financier ou économique » est venue permettre au législateur d'appréhender une catégorie cohérente d'actes juridiques suspectés d'évasion fiscale, tout en laissant « exfiltrer » ceux dont les circonstances singulières ne justifieraient pas l'application de la fiction prévue. Il reste qu'en définitive, la détermination du contenu de cette clause d'exception, au « cas par cas » par l'administration fiscale, risque de compromettre la nécessaire sécurité juridique du contribuable que l'exigence de légalité de l'impôt est pourtant censée assurer au premier chef.

En guise de palliatif, le mécanisme de « décisions anticipées » devrait alors permettre au contribuable qui présenterait une opération concrètement envisagée, mais non encore réalisée, et qui serait visée par l'article 344, § 2, de lui assurer que l'existence des besoins légitimes en question sera acceptée par l'administration quand il réalisera l'opération (à la condition qu'il le fasse conformément à la description qu'il en avait faite et aux conditions éventuellement posées par la décision)⁷². De nombreux auteurs demeurent toutefois assez critiques à l'égard de ce procédé législatif qui consiste à recourir à des concepts juridiques « ouverts » auxquels l'administration peut ainsi donner un contenu sûr dans chaque cas particulier⁷³. Or, il s'avère que la possibilité d'obtenir une décision anticipée sur cette condition des « besoins légitimes » dans le cadre de l'article 344, § 2, (en supposant qu'il ne s'agirait pas là d'une question d'utilisation d'un « mode de preuve »⁷⁴, exclue par l'arrêté royal organisant le système de « décisions anticipées »), pourrait être précieuse étant donné le peu de jurisprudence auquel cet article (qui opère plutôt par la dissuasion des comportements visés) a pu donner lieu⁷⁵.

⁷² Voy. en ce sens Ph. LION, *op. cit.*, p. 369. Voy. aussi sur le système de « décision anticipée » tel que reconfiguré en 2002, J. THILMANY, *De l'impôt des sociétés au nouveau système de décision anticipée : commentaire de la loi du 24 décembre 2002 et de ses arrêtés d'exécution*, Bruxelles, Larcier, 2004, 352 p.

⁷³ Selon André BAILLEUX (*Fiscalité de l'entreprise en Belgique*, Biblo, 2004, p. 355), cette méthode révèle « l'incapacité du législateur à disposer de manière claire. La confusion est totale, ce qui permet à l'administration d'imposer sa vision des choses au travers de « décisions préalables » dont l'usage a été opportunément introduit au moment où les textes cessaient de vouloir dire quelque chose ». Jean-Pierre BOURS (*op. cit.*, p. 62) quant à lui se demande si la « sécurité » que la procédure de décision anticipée est censée apporter au contribuable est vraiment « juridique », puisqu' « il s'agit d'interroger l'administration et de solliciter de celle-ci un avis, qui n'est qu'une interprétation du code – et de surcroît d'une notion particulièrement floue de celui-ci – vu au travers d'un prisme manié par les fonctionnaires ». Le même auteur conclut alors que « cette procédure, sous l'alibi d'une 'sécurisation' du contribuable, vise donc à donner plus de pouvoir à l'administration, et risque de déboucher sur l'arbitraire », et qu'en définitive, « c'est un empiètement inévitable de l'administratif sur le judiciaire ». Voy. aussi sur ce sujet M. VAN BEIRS, « Rulings : sécurité ou insécurité juridique ? », in *L'Etat de la fiscalité belge en 1992 : Evolution et perspectives*, Séminaires de l'Ecole de commerce de Solvay.

⁷⁴ Voy. les questions qui se poseront à cet égard pour la mesure générale anti-abus et que nous étudierons *infra*.

⁷⁵ Pour de rares exemples de jurisprudence où il fut admis que de tels besoins étaient rencontrés, voy. Bruxelles, 19 mars 1985, *R.G.F.*, 1986, p. 50 (dans le cas d'une cession d'actions à prix dérisoire en vue de restreindre la situation déficitaire de la société filiale dont les actions sont cédées, et partant, d'éviter une faillite aux conséquences négatives pour la réputation du groupe) ; et Civ. Bruxelles, 2 septembre 2002, *F.J.F.*, 2004/45, p. 144 (dans le cas d'une cession de créances à prix dérisoire en vue de restreindre la perte encourue qui serait due au caractère irrécouvrable des créances).

181. S'agissant de la « sanction fiscale » de l'opération de transfert du contribuable qui entrerait bien dans le champ d'application de la disposition et n'en re-sortirait pas à défaut de pouvoir être « légitimée » sur la base d'une des deux preuves exigées, il s'agit, comme nous l'avons déjà bien annoncé, de l'« inopposabilité » de l'opération en question à l'égard de l'administration (celle qui est en charge de l'établissement des « impôts sur les revenus »). On sait ce que signifie cette fiction de l'« inopposabilité d'un acte » à l'égard d'un tiers en droit commun : sans aucunement atteindre la validité de cet acte entre les parties, cette fiction traduit l'« inefficience » de cet acte à l'égard du tiers en faveur duquel elle est prévue (et non *erga omnes* comme en cas de nullité prononcée), permettant à ce dernier de ne pas souffrir de l'existence de cet acte dans l'ordre juridique, en dérogation au principe selon lequel les effets externes de cet acte lui sont normalement « opposables » (et sont même invocables par lui)⁷⁶.

La conséquence de l'inopposabilité ici prévue en faveur du fisc, et invoquée par lui, de l'acte en cause du contribuable est alors implacable: les biens transférés sont fictivement considérés être restés dans le patrimoine du cédant de sorte que les revenus y afférents restent imposables dans son chef en Belgique, comme si le transfert de propriété des biens n'avait pas eu lieu⁷⁷.

En cela, la disposition est comparable aux fictions du Code des droits de succession qui prévoient que certaines aliénations faites par le défunt à ses successeurs avant son décès sont censées ne pas avoir eu lieu, les biens aliénés étant considérés être restés dans la succession et avoir été recueillis par les successeurs à titre de legs⁷⁸.

Comme l'article 344, § 2, se borne à décréter que des actes qu'il a *spécifiquement* ciblés ne sont pas opposables au fisc, il s'ensuit que le fisc qui invoque à bon droit cette inopposabilité doit se contenter d'ignorer purement et simplement ces actes comme si ceux-ci n'avaient pas eu lieu, sans avoir nullement à les requalifier ou bien à y substituer d'autres actes. L'application d'une telle fiction ne soulèverait donc pas le même problème que celui qui se pose quand une disposition légale *générale* anti-abus prévoit (à l'instar de l'article 344, § 1^{er}, nouveau) l'inopposabilité au fisc de *tout* acte juridique *a priori* indéterminé qui serait constitutif d'un « abus » défini de façon générique, sans pouvoir préciser elle-même ce que le fisc doit considérer comme situation fictive lorsqu'il se prévaut d'une telle inopposabilité. Là, le législateur laisse bien au fisc le soin de redéfinir la situation imposable du contribuable comme si l'abus en question n'avait pas eu lieu, ce qui peut alors l'amener à voir à la place des actes en cause d'autres actes qui n'ont pas été accomplis (tels quels) par le contribuable.

⁷⁶ Voy. la définition de G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Henri Capitant, Paris, P.U.F., Quadrige, 2004, p. 484, et nos explications données *supra* sur ces notions d'opposabilité et d'inopposabilité en droit privé, ainsi que les références doctrinales citées: not., W. VAN GERVEN, *Beginselen van het Belgisch Privaatrecht, Algemeen Deel, op. cit.*, n° 120; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t. I, *op. cit.*, pp. 659 et s.

⁷⁷ Voy. not. en ce sens Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *op. cit.*, p. 365.

⁷⁸ Voy. les art. 4 à 14 du Code des droits de succession.

Ici, avec l'article 344, § 2, du C.I.R., le législateur ne concède pas vraiment au fisc plus de marge de manœuvre pour le rétablissement de l'impôt du contribuable concerné qu'il ne le fait quand il lui permet, pour d'autres types d'actes et à des conditions qu'il spécifie, de substituer, à la qualification qui aurait été (correctement) donnée par les parties, une autre qualification – ne correspondant pas aux effets de l'acte réellement contractés par les parties – qu'il a lui-même prévue (ex.: les requalifications d'intérêts en dividendes ou de loyers en rémunérations prévues, à certaines conditions et dans une certaine mesure, aux articles 18, 4°, et 32, al. 1, 3°, C.I.R.). En effet, lorsqu'elle vient à se prévaloir de l'inopposabilité à son égard d'un acte du contribuable en application de l'article 344, § 2, l'administration n'a alors pas d'autre choix que d'établir l'imposition du contribuable-cédant comme si le transfert en cause n'avait pas eu lieu, et partant, d'imposer aussitôt dans le chef de ce contribuable les revenus des actifs mobiliers transférés comme si ces biens étaient restés dans son patrimoine⁷⁹.

Il n'empêche que comme l'acte dont il s'agit d'ignorer l'existence intervient « en amont » de la naissance de la matière imposable, le rétablissement de l'impôt qui s'ensuivrait pourrait, comme nous l'avons déjà fait remarquer, apparaître d'une portée plus indéterminable que celui qui résulterait par exemple d'une « simple » correction de « prix de transfert ». En effet, il ne s'agirait pas ici de relocaliser dans le chef d'un contribuable une *certaine quantité* de matière imposable qu'il aurait (indirectement) « transférée » à autrui par le biais d'une transaction *ponctuelle*, mais bien de réattribuer à celui-ci la propriété (aliénée) d'avoirs qui sont alors censés produire *périodiquement* et *indéfiniment* des revenus taxables dans son chef.

C'est bien ici que la fiction prévue peut apparaître redoutable et qu'il convient alors d'en « démystifier » les véritables effets à l'aune d'une « stricte » interprétation des termes du dispositif de l'article 344, § 2, du C.I.R., quitte à qualifier *in fine* ce dernier de « tigre de papier », comme l'avait fait un auteur au terme de l'étude approfondie qu'il en avait faite⁸⁰.

182. Ainsi, par exemple, l'administration ne s'en tiendrait pas aux strictes conséquences de l'« inopposabilité » telle que prévue par la loi si, en suivant une interprétation minoritaire⁸¹, elle venait à imposer le contribuable-cédant aussi sur la base des revenus de biens acquis par le cessionnaire « *en emploi* » des biens transférés, voire des revenus découlant de ces biens.

⁷⁹ Voy., sur la marge de manœuvre du fisc et la compatibilité avec le principe de légalité, A. NOLLET, « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992 : essai de contrôle de 'constitutionnalité' et de 'conventionnalité' d'une disposition légale fiscale belge 'anti-abus' », *R.G.C.F.*, n° 2011/6, pp. 488-521, spéc. pp. 499 et s.

⁸⁰ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du CIR/92 : le tigre de papier », *op. cit.*, pp. 359-383, spéc. p. 359.

⁸¹ A. HAELTERMAN, "De belastingvrije Luxemburgse holding versus Belgische fiscale anti-holdingsbepalingen", in *Is er nog leven na de Luxemburgse holding?*, Biblodossier, Fiscaliteit 27, 1994, p. 10.

En effet, la disposition légale ne prévoit que l'*inopposabilité de l'acte* de transfert et non la *transparence de la personne* du cessionnaire, en sorte que ce sont uniquement les revenus qui sont directement produits (après le transfert) par les biens transférés qui peuvent être ré-inclus dans la base taxable du cédant (sous leur régime), comme s'il les avait lui-même recueillis⁸².

A cet égard, le contraste apparaît ici avec les règles « CFC » (*Controlled Foreign Corporation*) par lesquelles certains Etats taxent leurs sociétés résidentes sur les revenus financiers (« passifs ») recueillis par leur filiale étrangère jouissant d'un régime fiscal privilégié, alors même que ces revenus n'ont pas (encore) été distribués⁸³ (régime que la Belgique adoptera bientôt dans le cadre de la transposition de la directive ATAD évoquée *infra*), voire encore, avec le régime de la taxe « Caïman » récemment adopté en Belgique (et déjà évoqué *supra*) pour imposer « par transparence » les revenus de « constructions juridiques » dans le chef de leurs fondateurs ou de tiers bénéficiaires (personnes physiques résidents belges), comme s'ils avaient recueilli directement ces revenus.

Ici, des revenus sont aussi attribués à un bénéficiaire fictif (qui ne les a pas perçus), mais là où une règle « CFC » permettrait de faire abstraction de l'existence de la société interposée dans la remontée de revenus financiers, l'article 344, § 2, lui, ne permet au fisc de nier que l'acte de transfert visé et non pas la personne du cessionnaire de ce transfert. La fiction atteint ici *tous* les revenus des biens transférés, mais les revenus de ces *seuls* biens.

Toujours dans cette même optique d'« absence d'incidence » des actes du cessionnaire sur l'imposition du cédant, ce dernier ne pourrait pas davantage être imposé sur la base des plus-values réalisées par le cessionnaire à l'occasion d'une revente ultérieure des actifs transférés. Toutefois, il faudrait réserver ici le cas où les actifs transférés sont de nature à ne générer aucun revenu périodique mais uniquement des plus-values (par exemple, des obligations « *zero bonds* »), pour sauvegarder l'effet utile de la mesure dans cette hypothèse⁸⁴. Ainsi donc, dans un tel cas de figure, le cédant devrait pouvoir être imposé sur la base des plus-values réalisées par le cessionnaire sur ces actifs aliénés improductifs de revenus périodiques.

Et comme pour la question des revenus susceptibles d'être réintégrés à la base taxable du cédant en application de la mesure en cause, c'est aussi à l'aune d'une stricte interprétation de son libellé qu'il faut envisager les questions de son applicabilité *ratione personae* et *temporis*. Ainsi, l'inopposabilité prévue par l'article 344, § 2, ne peut être invoquée par le fisc qu'à l'égard du contribuable qui a effectué le transfert visé, et non vis-à-vis de ses ayants-cause. La Cour de cassation a en effet tranché que la « disposition légale a pour effet de maintenir fictivement dans le patrimoine du contribuable, qui a effectué l'une des opérations visées, les éléments d'actif que ce contribuable en a ainsi fait sortir, mais non d'introduire fictivement, fût-ce seulement au décès de ce contribuable, dans le patrimoine de tiers, des éléments d'actif

⁸² L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-Law*, Doctoral Series, Amsterdam, IBFD, 2008, pp. 124-128 et pp. 134-138; P. MINNE et S. DOUENIAS, *Planification fiscale internationale...*, *op. cit.*, p. 336; J.-P. LAGAE et Ph. MATHIEU, « Prix de transfert entre sociétés belges et sociétés étrangères », in *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*, éd. Jeune Barreau de Bruxelles, 1996, p. 109; Ph. LION, « L'article 344, § 2, du CIR/92 : le tigre de papier », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 371-375; J. THILMANY, in *Guide fiscal permanent*, *op. cit.*, n°s 6510-6570.

⁸³ Voy., sur ce genre de mesures en droit fiscal international et comparé, P. MINNE et S. DOUENIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 74-80.

⁸⁴ J. THILMANY, in *Guide fiscal permanent*, *op. cit.*, n° 6570.

qui ne s'y trouvent point, eussent-ils même pu y entrer si l'opération n'avait pas été réalisée »⁸⁵. Il en aurait été autrement si l'article 344, § 2, établissait, non pas une véritable fiction, mais une simple présomption du caractère « simulé » de l'acte de transfert en cause : les ayants-cause de l'auteur d'un tel transfert simulé, pas plus que ce dernier, ne pourraient alors opposer l'existence du transfert à l'égard du fisc puisque les biens soi-disant aliénés n'auraient en réalité jamais quitté le patrimoine dont ces ayants-cause viendraient à hériter⁸⁶.

Par ailleurs, concernant l'applicabilité dans le temps de l'article 344, § 2, bien que le fisc semble pouvoir *a priori* invoquer l'« inopposabilité » sans délai par rapport au transfert réalisé, il ne pourrait vraiment imposer dans le chef du cédant les revenus découlant des biens qu'il a transférés que dans les délais normalement prévus pour l'établissement de l'impôt sur de tels revenus⁸⁷. En quelque sorte, un « délai de déclenchement » pour la mise en œuvre de la mesure commence à courir l'année au cours de laquelle le fisc, en invoquant la fiction, aurait pu effectivement opérer la correction de revenus imposables dans le chef du cédant⁸⁸.

Enfin, comme le précise LION, le fisc devrait définitivement perdre sa faculté d'invoquer l'« inopposabilité » du transfert en cause lorsque celui-ci s'est immédiatement accompagné de « conséquences fiscales propres », en ce sens qu'il a impliqué dans le chef du cédant une plus-value que le fisc a imposée sur pied des articles 90, 1^o, ou 90, 9^o, du CIR/92⁸⁹. C'est que le fisc ne pourrait pas raisonnablement prétendre à la fois *considérer* et *ignorer* un même transfert, pour imposer chez le cédant, respectivement la plus-value qu'il engrangerait à l'occasion de ce transfert et les revenus qui découleraient des biens aliénés après ce transfert. Comme en témoigne la formule « n'est pas opposable » (qui suppose que le fisc peut toujours préférer tenir les actes en cause pour existants), la fiction de l'article 344, § 2, relèverait bien d'une faculté que le législateur a accordée au fisc, à charge pour ce dernier de l'exercer alors d'une manière rigoureuse et cohérente. Ainsi, si le fisc invoque l'inopposabilité des actes de transfert en question, celle-ci devrait alors valoir pour tout de l'établissement des impôts sur les revenus du contribuable-cédant (indépendamment de l'établissement d'autres impôts) ; dès lors, le fisc ne pourrait pas avoir reconnu à ces mêmes actes une quelconque existence pour l'application d'autres dispositions relatives aux impôts sur les revenus dans le chef du cédant.

⁸⁵ Cass., 18 décembre 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 489, note M. BALTUS, *J.P.D.F.*, 1963, p. 278, *Com. I.R.1992*, n° 344/5.

⁸⁶ Ph. LION, « Artikel 344 § 2 WIB/92 : fictie of vermoeden van simulatie ? », note sous Anvers, 17 juin 2003, *T.F.R.*, 2004, n° 254, p. 80

⁸⁷ J. THILMANY, in *Guide fiscal permanent*, *op. cit.*, n° 6620.

⁸⁸ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du CIR/92 : le tigre de papier », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 367-368.

⁸⁹ Ph. LION, « L'article 344, § 2, du CIR/92 : le tigre de papier », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 366-367.

Nous verrons que toutes ces questions liées aux conséquences exactes de l'invocation par le fisc de l' « inopposabilité » à son égard d'actes juridiques réellement posés par le contribuable se poseront également, mais sous un jour différent, dans le cadre de l'application de la mesure *générale* anti-« abus fiscal » (telle que nous l'étudierons après avoir réexaminé le dispositif de l'ancienne version de cette mesure, qui rendait inopposables au fisc des « qualifications »). C'est bien ce qui justifiait ce détour par l'étude préalable du dispositif de l'article 344, § 2, pour nous faire « nos premières armes » avec les fictions d'inopposabilité d'actes au fisc.

B) L'inopposabilité au fisc de qualifications données à des actes dans le seul but d'éviter l'impôt: l'ancienne mesure légale générale anti-abus, pré-figurative de l'exception d'abus fiscal

183. Quelques années après l'arrêt *Au Vieux Saint-Martin* rendu par la Cour de cassation⁹⁰, une loi du 22 juillet 1993⁹¹ avait introduit pour la première fois dans notre législation fiscale, à l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus, une règle que l'on pouvait déjà qualifier de « mesure générale anti-abus de droit (*algemene anti-rechtsmisbruikmaatregel*) », aux dires mêmes de l'exposé des motifs de cette loi⁹². Cette disposition, qui ne ciblait donc pas l'« usage abusif » qui pourrait être fait en particulier d'un procédé juridique ou d'un texte ou régime légal (du Code fiscal au sein duquel elle était insérée)⁹³, était libellée 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 ».

La même disposition (sous réserve de la désignation de l'administration compétente dans les matières concernées) avait aussi été insérée par la loi du 30 mars 1994⁹⁴ dans le Code des droits d'enregistrement – à l'article 18, § 2, C.Enr. – et dans le Code des droits de succession, l'article 106, al. 2, C.Succ. renvoyant en la matière *mutatis mutandis* à l'article 18, § 2, C.Enr.

A noter par ailleurs qu'une disposition générale anti-abus avait aussi été introduite dans le Code de la TVA par la loi-programme du 27 décembre 2005, mais en avait été retirée peu de temps après par la loi-programme du 20 juillet 2006, qui lui a alors substitué une disposition (l'actuel article 1, § 10, C.T.V.A.) qui est quant à elle directement inspirée de la notion de « pratiques abusives » qui a été théorisée dans la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (que nous évoquerons *infra*) pour l'application des directives relatives à la TVA.

A noter aussi ici que lors des travaux préparatoires de la loi ayant introduit la mesure dans le C.I.R., le ministre avait fait remarquer qu'une telle mesure anti-abus de droit ne pouvait « avoir de sens qu'en tant qu'il s'agit d'impôts pour lesquels le fait qui entraîne l'exigibilité de l'impôt est un *acte juridique* (par exemple les droits d'enregistrement), et non lorsque ce fait est un acte matériel (par exemple les droits de douane dus à l'importation de produits) », et qu'elle ne pourrait donc être jamais être insérée que « dans le dispositif légal de branches du droit fiscal qui utilisent comme fait générateur l'*acte juridique*, c'est-à-dire en premier lieu les impôts qui frappent la circulation juridique des biens [...] et les impôts sur les revenus »⁹⁵.

Pour mettre d'emblée en évidence l'objet de l'exception d'inopposabilité au fisc et le mode de répartition de la charge de la preuve en reprenant les termes mêmes de la mesure, on peut dire qu'une telle disposition rendait donc « inopposable au fisc » la « qualification » donnée par le contribuable à un « acte juridique » ou à des « actes distincts réalisant une même opération »,

⁹⁰ Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin*, Pas., I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110 (tel qu'analysé *supra*).

⁹¹ Loi du 22 juillet 1993 (art. 16), *M.B.*, 24 juillet 1993, *err.*, *M.B.*, 26 juillet 1993, 17.350.

⁹² *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 2 (exposé des motifs du projet de la loi).

⁹³ Voy. aussi en ce sens Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 42.

⁹⁴ Loi du 30 mars 1994, *M.B.*, 31 mars 1994 (2^e éd.), *err.*, *M.B.*, 21 janvier 1995.

⁹⁵ *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 40 et p. 96 (rapport commission des Finances de la Chambre).

si le fisc pouvait établir que cette qualification avait (*notamment*) pour « but d'éviter l'impôt » et que le contribuable ne parvenait ensuite pas à démontrer que cette même qualification répondait (*également*) à des « besoins légitimes de caractère financier ou économique » (de sorte qu'il en découlait alors que cette qualification visait bien *exclusivement* à éviter l'impôt).

Dans l'exposé des motifs de la loi du 22 juillet 1993 ayant introduit cette disposition dans le C.I.R., il était bien indiqué qu'il s'agissait là d'apporter un correctif ou tempérament à l'application de la jurisprudence de la Cour de cassation en matière de « libre choix de la voie la moins imposée », de poser une limite générale (*outré* le cas d'une « simulation » au sens du droit civil) à l'exercice de ce choix, mais sans le remettre en cause dans son principe même:

Après avoir rappelé que, sous réserve de dispositions légales en sens contraire, « il découle [des arrêts *Brepols* et *Au Vieux Saint-Martin*] que la limite à [l'efficacité d'] une construction fiscale réside dans la seule condition de s'appuyer sur des situations réelles », le gouvernement tenait à préciser « que le contribuable conserve le choix de la voie la moins imposée pour réaliser des opérations justifiées économiquement, et que le texte en projet tend seulement à lutter contre la multiplication incessante de mécanismes d'évasion fiscale, qui se traduisent par des qualifications juridiques uniquement destinées à éluder l'impôt ». Le gouvernement assurait donc que « des actes réalisant des opérations justifiées économiquement continueront à l'avenir à être acceptés par l'administration fiscale – quant à leurs effets fiscaux – même s'ils se traduisent par un allègement de la charge fiscale »⁹⁶.

En Commission des Finances du Sénat et de la Chambre, le ministre des Finances avait encore émis tout une série de déclarations générales (tantôt en réponse à des interpellations de parlementaires, tantôt dans une note déposée au rapport de la commission de la Chambre), tendant à confirmer que la disposition n'introduisait *pas* dans notre droit fiscal un principe de taxation selon la « réalité économique » indépendamment de la réalité juridique résultant des actes non simulés des contribuables, et qu'à propos de ces actes juridiques, elle ne prévoyait l'inopposabilité au fisc *que* de la « qualification » qui leur était donnée par le contribuable⁹⁷, et cela, aux conditions qu'elle prévoyait pour que cette qualification puisse être jugée « abusive », *nonobstant* l'absence de toute « simulation » et de toute erreur de qualification⁹⁸.

« [...] L'article proposé [...] vise à rendre inefficaces fiscalement les qualifications juridiques utilisées dans le seul but d'éviter l'impôt. [...] Le nouveau dispositif légal continue à s'inscrire dans la ligne du principe d'imposition suivant la réalité juridique, il n'introduit pas l'imposition suivant la réalité économique »⁹⁹.

« [...] L'abus de droit visé par le [présent] article consistera en l'utilisation par le contribuable de qualifications juridiques dans le [seul] but d'éviter l'impôt. [...] L'abus de droit au sens fiscal dépassera, quant à son champ d'application, la simulation au sens du droit civil telle qu'elle est aujourd'hui appliquée en matière fiscale par la jurisprudence. Il y aura abus de droit [...] lorsque la qualification juridique donnée par les parties à un acte, quoique réellement voulu et exécuté, a été déterminée [exclusivement] afin d'éviter l'impôt »¹⁰⁰.

⁹⁶ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 2 (exposé des motifs).

⁹⁷ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 45 (rapport de la commission des Finances du Sénat).

⁹⁸ *Voy.*, sur les autres cas où il y a aussi lieu à « requalification » par l'administration de l'acte du contribuable, *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 99 (rapport de la commission des Finances de la Chambre).

⁹⁹ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 36-37 (rapport de la commission des Finances du Sénat). *Voy.* aussi en ce sens *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 42 (rapport de la commission de la Chambre).

¹⁰⁰ *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 98 (rapport de la commission des Finances de la Chambre).

« [...] Cet article n'a pas trait à la théorie de la simulation, forme de fraude visant à camoufler la réalité en des actes apparents dont les parties conviennent de ne pas respecter le contenu. Cette construction est déjà condamnable selon la jurisprudence actuelle. L'article va *au-delà* de cette théorie puisqu'il permet à l'administration fiscale de refuser, pour des opérations réelles, des qualifications juridiques qui ont pour but d'éviter l'impôt »¹⁰¹.

« [...] Le projet ne vise pas à porter atteinte à [la liberté] du choix des actes juridiques qui permettent de réaliser l'objectif économique poursuivi. Dans cette mesure, le principe du choix de la voie la moins imposée subsistera, puisque le texte ne rend pas les actes eux-mêmes inopposables à l'administration des contributions directes. En revanche, le choix abusif de la qualification juridique donné à ces actes tombera sous le coup de la disposition.

Le procédé ainsi choisi a le mérite de ne pas créer, dans notre droit fiscal, une nouvelle fiction juridique. Il ne s'agit pas, en effet, de donner aux actes juridiques une qualification qu'ils n'ont pas, mais seulement de permettre, pour les actes susceptibles de plusieurs qualifications, à l'administration d'empêcher qu'on lui oppose une qualification abusive, c'est-à-dire répondant au [seul] but d'éviter l'impôt »¹⁰².

184. On sait ce que « l'inopposabilité » d'un acte signifie pour le tiers en faveur duquel elle est prévue : elle l'autorise à « méconnaître l'existence de l'acte ou [en] ignorer les effets »¹⁰³ comme si cet acte n'avait pas été accompli. Or, l'inopposabilité prévue ici en faveur du fisc portait ici, non pas sur les actes juridiques du contribuable (comme à l'art. 344, § 2, C.I.R.), mais sur la qualification qui leur avait été donnée (alors dans le *seul* but d'« éviter l'impôt »), ce qui impliquait qu'à la qualification qu'il lui était permis d'écarter, le fisc pouvait et devait substituer une autre qualification en fonction de laquelle il allait établir l'impôt concerné.

Dans cette configuration, où c'était seulement à l' « étiquette » et non au « contenu qualifié » qu'il pouvait être touché, cette première mouture de mesure générale anti-abus devait être lue, de l'avis de la doctrine majoritaire¹⁰⁴ et suivant la jurisprudence de la Cour de cassation¹⁰⁵, comme n'autorisant vraiment l'administration à substituer à des qualifications *correctement* données (*sans erreur*¹⁰⁶) à des actes *réellement* accomplis (*sans simulation*¹⁰⁷) que d'autres qualifications respectant bien les effets juridiques non fiscaux de ces actes. Cela supposait que ces actes soient (isolément ou globalement) susceptibles d'une autre qualification *exacte* en droit, condition de « requalifiabilité » (*'herkwalificeerbaarheid'*¹⁰⁸) qui tendait en fait, comme nous le verrons, à rendre la disposition quasiment inapplicable et pratiquement ineffective.

¹⁰¹ *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 45 (rapport de la commission des Finances de la Chambre).

¹⁰² *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 99 (rapport de la commission des Finances de la Chambre).

¹⁰³ G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, 4^e éd., PUF, 2004, v° « inopposabilité ».

¹⁰⁴ Voy., notamment, Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, n°s 356 et s. ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 76-100 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, *op. cit.*, pp. 79-91 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence (1991-2007) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2008, pp. 303-324 ; L. DE BROE, *International tax planning...*, *op. cit.*, pp. 189-196.

¹⁰⁵ Cass., 4 nov. 2005, *Pas.*, 2005, I, n° 567, R.G. F.04.0056.F, concl. Avoc. gén. HENKES, *F.J.F.*, n°2006/21 ; Cass., 22 nov. 2007, *Pas.*, 2007, XI, p. 2097, R.G. F.06.0028.N, concl. Avoc. gén. THIJS, *F.J.F.*, n° 2008/140.

¹⁰⁶ On a déjà dit *supra* que si le fisc vient à constater une erreur de qualification d'un acte juridique, il écarte la qualification erronée pour établir l'impôt sur la base de la qualification juridiquement correcte-exacte de l'acte.

¹⁰⁷ On a déjà dit *supra* que si le fisc peut démontrer le caractère simulé d'un acte qui lui est présenté ou opposé, il écarte cet acte (comme lui étant « inopposable ») pour établir l'impôt sur la base de la « réalité juridique ».

¹⁰⁸ Comme la dénommait P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB –...*, *op. cit.*, p. 80.

Par ailleurs, puisque les « besoins » qu'il revenait au contribuable de rapporter pour échapper à l'application de la mesure (et justifier la qualification que le fisc prétendrait pouvoir écarter) devaient être de nature *économique* ou *financière*, il avait alors été indiqué, lors des travaux préparatoires de la disposition introduite dans le C.I.R., que le champ d'application de la mesure serait lui-même limité aux « [actes] réalisés par un agent *économique* dans le cadre de ses activités » (c.-à-d. « les activités qui génèrent des bénéfices ou des profits imposables »), donc à l'exclusion des opérations entrant dans le cadre de la gestion du patrimoine privé¹⁰⁹. Ainsi fallait-il restreindre le champ d'application liminaire de la mesure (la porte d'entrée) en conséquence de l'étroitesse de l'échappatoire telle qu'elle était formulée (la porte de sortie).

La même précision devait valoir avec d'autant plus d'importance pour la mesure introduite en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession vu que ces droits frappent surtout des actes juridiques accomplis dans le cadre de la gestion de patrimoines privés ou familiaux. Ces actes étant insusceptibles des justifications requises, l'exception à la règle s'avérait à leur égard ineffective, et il fallait donc les sortir du champ d'application de la règle en amont¹¹⁰. C'est ainsi que l'administration, dans une circulaire dont la légalité ne fut évidemment jamais contestée, avait précisé à propos de la disposition anti-abus introduite dans ces matières : « [elle] n'est applicable qu'aux opérations entrant dans la sphère des activités économiques ; les opérations accomplies dans le cadre de la gestion du patrimoine privé sortent [de son] champ d'application »¹¹¹. Il s'ensuivait que la mesure perdait *toute utilité* en matière de droits de succession, tandis qu'elle ne pouvait en avoir en matière de droits d'enregistrement qu'à l'égard des actes de sociétés et de certains actes d'apport en société et de vente immobilière réalisés par des personnes physiques dans le cadre de leur activité économique-professionnelle.

Avant de nous arrêter plus en détails sur les limites de la « requalification » qui était permise en application de cette disposition, il convient de nous pencher succinctement sur les autres conditions d'application¹¹² de cette ancienne disposition telle qu'elle était libellée, à savoir : l'existence d'un « acte juridique » ou bien d'« actes distincts réalisant une même opération », l'existence d'un « but d'éviter l'impôt » sous-jacent au choix de la qualification des parties, et l'absence de « besoins légitimes de caractère financier ou économique » justifiant celle-ci.

¹⁰⁹ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3, et *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 38 (et p. 43).

¹¹⁰ Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., *op. cit.*, 2003, pp. 497 et s.

¹¹¹ Circulaire n° 11/1996 du 20 novembre 1996, *R.G.E.N.*, n° 24.682, 1997, p. 99.

¹¹² C'est ce que P. FAES (*Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later, op. cit.*, p. 77) appelait les « *voorwaarden tot herkwalificatie* » (avant de parler des « *modaliteiten van de herkwalificatie* »). Voy. aussi, sur le détail de ces conditions, D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal...*, *op. cit.*, pp. 72 et s., n° 19.

185. Sur la notion d' « acte juridique », l'exposé des motifs de la loi de 1993 renvoyait à « l'acte au sens du droit civil, [c'est-à-dire] une manifestation de volonté destinée à produire des effets en droit »¹¹³ (cf. la définition classiquement donnée par la doctrine privatiste¹¹⁴), ce qui englobe tant le contrat que l'acte juridique unilatéral (voire encore l'acte juridique collectif tel qu'une décision prise par l'assemblée générale des actionnaires d'une société), et qui exclut du champ d'application de la mesure tous ces « faits matériels » qui donneraient lieu à un évitement (licite) d'impôt que l'on qualifierait de « matériel » (comme par exemple le transfert de résidence d'une personne physique vers un pays où elle serait moins taxée ou encore l'abstention d'accomplir un acte juridique qui ferait naître de la matière imposable)¹¹⁵.

Quant à la notion de « même opération » (qui serait réalisée par plusieurs « actes distincts »), il s'agissait plutôt d'une création du législateur fiscal (sans référence à aucun concept civiliste connu), visant, d'après les travaux préparatoires de la disposition, l'hypothèse d'un « découpage artificiel d'une opération en une série d'actes successifs [reliés par] une unité d'intention », en ce sens que les actes distincts accomplis par les contribuables auraient été bien tous « conçus dès l'origine comme faisant partie d'une chaîne indivisible ». Face à une telle « même opération d'un point de vue économique » (ainsi « artificiellement découpée » en plusieurs actes juridiques distincts), il était alors précisé dans les travaux préparatoires que « l'administration [est] autorisée à prélever l'impôt en fonction d'une qualification juridique qui fait abstraction de celle donnée à chacun des actes juridiques pris distinctement »¹¹⁶.

C'est aussi ce qu'expliquait la circulaire que l'administration de l'Enregistrement avait consacrée à la première mouture de cette mesure générale anti-abus en la matière : « Pour que des actes distincts réalisent une même opération, il faut que les actes soient posés par les parties avec une intention d'unité¹¹⁷, c'est-à-dire que les actes constituent un découpage d'une action formant une unité d'un point de vue économique ou juridique. Les actes s'intègrent dans une chaîne indivisible où l'absence d'un des actes fait perdre son sens à l'ensemble »¹¹⁸.

Les travaux préparatoires précisaient ici que derrière cette notion d' « actes distincts réalisant une même opération », il fallait alors voir « l'application en droit belge de la doctrine anglaise du *'step by step'* telle qu'elle a été édictée par la jurisprudence de la Chambre des Lords », doctrine qui « permet de considérer fiscalement une opération dans sa globalité en regroupant les découpages artificiels aux fins d'imposer l'opération réellement voulue par les parties »¹¹⁹.

¹¹³ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3, et *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 36.

¹¹⁴ Voy. notamment P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, Bruylant, 2010, n° 704, p. 1034.

¹¹⁵ *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 99. Voy. à cet égard la typologie des procédés d'évitement (licite) de l'impôt que nous avons dressée *supra*.

¹¹⁶ *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, pp. 101-102, et *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 38.

¹¹⁷ [ou plutôt : une unité d'intention].

¹¹⁸ Circulaire de l'administration de l'Enregistrement du 18 décembre 1995, *R.G.E.N.*, 1996, n° 24.563, p. 46.

¹¹⁹ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 38, et *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 101 (note du ministre des Finances déposée en commission, publiée également dans *Pasin.*, p. 2833, n° 24, et p. 2834, n° 26).

Cette théorie de la Chambre des Lords, telle qu'initiée dans l'arrêt *IRC v. Ramsay* de 1981¹²⁰ et développée dans l'arrêt *Furniss v. Dawson* de 1984¹²¹, autorise ainsi le fisc, en présence d'« une série d'actes prémédités » qui réaliseraient « une opération unique composite » où les « différentes étapes insérées » n'auraient d'autre « but » que celui d'éviter une dette d'impôt, à attacher les conséquences fiscales au « résultat final » de cette série d'actes dans leur globalité-totalité, sans avoir à considérer les effets de chaque acte isolément-séparément¹²².

Nous traduisons-résumons ici les dires de Lord FRASER et de Lord BRIGHMAN dans les deux arrêts précités : « *The fiscal consequences of a preordained series of transactions, intended to operate as such, are generally to be ascertained by considering the result of the series as a whole, and not by dissecting the scheme and considering each individual transaction separately* ».

« *First, there must be a preordained series of transactions or, if one likes, one single composite transaction. [...] Secondly, there must be steps inserted which have no commercial [business] purpose apart from the avoidance of a liability to tax – [exigence dite du] not 'no business effect'. If those two ingredients exist, the inserted steps are to be disregarded for fiscal purposes. The court must then look at the end result* ».

Dans un passage de l'arrêt *Craven v. White* (1988), Lord OLIVER avait encore synthétisé clairement les conditions d'application de cette '*step transaction doctrine*'; il faut ainsi réunir les constatations/preuves suivantes: « (1) qu'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 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 »¹²³.

A la lumière de ce renvoi explicite vers la jurisprudence de la Chambre des Lords anglaise (dans son état de l'époque¹²⁴), il fallait donc comprendre les conditions d'« unité d'intention » et de « découpage artificiel » qui caractérisent la notion d'« actes distincts réalisant une même opération » au sens de la disposition anti-abus du droit belge, comme requérant, d'une part, qu'il soit *invraisemblable* lors du premier acte accompli que le/les autre(s) ne le soi(en)t pas (haut degré de préméditation-connivence entre parties), et d'autre part, qu'il soit *impossible* d'expliquer le/les acte(s) intermédiaire(s) autrement que par la volonté d'éviter l'impôt.

¹²⁰ Arrêt *ITC v. Ramsay*, [1981] STC 174, à propos d'actes « circulaires » à l'issue desquels le contribuable se retrouvait dans la même situation que s'il n'avait rien fait, mis à part les conséquences fiscales qu'il recherchait.

¹²¹ Arrêt *Furniss v. Dawson*, [1984] STC 153, dans une affaire où des personnes physiques cherchaient à éviter la taxation de plus-values sur actions en apportant les actions à une société à l'Île de Man les revendant ensuite.

¹²² Sur cette doctrine, voy. not. R. BALLARD et P. DAVISON, Rapport britannique, *Cahiers de l'IFA*, vol. LXXXVIIa, « Form and substance in tax law », 2002, pp. 569 et s., spéc. pp. 575 et s.; D. GARABEDIAN, Rapport belge dans les mêmes Cahiers, publié en français dans *J.D.F.*, 2003, pp. 206 et s.; D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération », in C. Docclo (éd.), *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 443 et s., spéc. pp. 444 et s. (aussi publié dans *J.D.F.*, 2013, pp. 193-209); O. BERTIN, « La '*step transaction doctrine*' et l'article 344, § 1^{er}, CIR », *R.G.F.*, 1994, pp. 44 et s. (pour une comparaison avec l'ancienne mouture de la disposition du droit belge).

¹²³ Arrêt *Craven v. White*, [1988] STC 476-507. Traduction libre de l'opinion exprimée par Lord OLIVER: « *That the series of transactions was, at the time when the intermediate transaction was entered into it, preordained in order to produce a given result; that the transaction had no other purpose than tax mitigation; that there was at that time no practical likelihood that the pre-planned events would not take place in the order ordained, so that the intermediate transaction was not even contemplated practically as having an independent life, and that the pre-ordained events did in fact take place* ».

¹²⁴ Voy. en ce sens D. GARABEDIAN, « Forme et substance... », *J.D.F.*, 2003, p. 206: « [...] le législateur s'est nécessairement référé à cette doctrine dans son état à la date à laquelle l'article 344, § 1^{er}, a été établi (1993) ».

Le critère de la certitude de l'accomplissement des actes ultérieurs dès l'accomplissement du premier acte sera d'ailleurs repris par le tribunal de première instance de Bruxelles, dans un jugement souvent cité du 7 mars 2002: « deux ou plusieurs actes successifs seront considérés comme réalisant une même opération, non seulement lorsque les parties sont convenues d'avance de réaliser deux ou plusieurs actes successifs, mais aussi lorsque, dès le premier acte, le ou les actes postérieurs étaient programmés et qu'il n'existait, dès ce moment, aucune vraisemblance que le ou les actes postérieurs ne soient pas accomplis »¹²⁵.

Quant à l'absence de raisons non fiscales justifiant les actes intermédiaires, censée démontrer « l'artificialité du découpage » entre les différents actes accomplis, elle suppose que l'administration ait pu établir que ces actes intermédiaires visaient à éviter l'impôt et que le contribuable ne puisse pas démontrer l'existence d'un autre but. Ainsi, la preuve requise du contribuable pour échapper (*en aval*) à l'application de la règle générale anti-abus interviendrait aussi *en amont* pour empêcher le fisc de traiter des actes distincts comme une seule opération¹²⁶.

186. Pour que le fisc puisse prétendre requalifier un acte juridique ou plusieurs actes distincts réalisant une même opération en application de cette ancienne disposition générale anti-abus, et avant même de se demander si la qualification substituée par le fisc était admissible et respectait suffisamment les effets juridiques de l'acte ou (du résultat final) des actes en cause, encore fallait-il qu'il puisse être reproché à la qualification qui avait été donnée par les parties (et que le fisc voulait donc écarter) d'avoir été choisie dans l'unique « but d'éviter l'impôt ». Sur ce point, c'était au fisc de prouver (par toutes voies de droit, y compris par présomptions) que la qualification choisie par le contribuable avait pour but d'éviter l'impôt, et c'était alors l'incapacité du contribuable de prouver ensuite que cette qualification répondait aussi à des « besoins légitimes... » qui permettait de « constater » que cette qualification avait été choisie dans l'unique but d'éviter l'impôt. Ainsi, on évitait, disait-on, de demander « une preuve impossible » à l'administration qui ne connaît pas toutes les motivations du contribuable¹²⁷.

Sur l'existence de ce « but d'éviter l'impôt », il ressortait des travaux préparatoires de la disposition (là où il y était dit que « le choix entre deux voies ouvertes par le droit fiscal lui-même n'est pas [...] critiquable » et que « ce qui est prévu par le C.I.R. ne peut être invalidé par [le recours à l'art. 344, § 1^{er}] »¹²⁸) qu'il ne pouvait être question d'un but d'« évitement » au sens de cette disposition quand le contribuable ne fait qu'utiliser une possibilité de réduire sa charge fiscale qui lui est délibérément offerte par la loi fiscale ou quand il reste exprès dans les limites (quantitatives) délibérément fixées par elle via des règles spécifiques anti-abus¹²⁹.

¹²⁵ Trib. Bruxelles, 7 mars 2002, www.fisconet.fgov.be, recensé in *Courr. Fisc.*, 2002, p. 419

¹²⁶ Voy. aussi en ce sens D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération », *op. cit.*, p. 447, note 17, au sujet de la nouvelle mouture de la mesure.

¹²⁷ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 53. Voy. aussi *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 100 : « en d'autres termes, la preuve à établir par l'administration consiste à démontrer la motivation fiscale du contribuable tandis que la contre-preuve à établir par le contribuable consiste à démontrer *au contraire* [bien que cela ne soit pas là un fait 'contraire', à proprement parler] l'existence de motifs économiques ».

¹²⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 42 et p. 99 (note déposée par le ministre des Finances).

¹²⁹ Voy. en ce sens Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, p. 419, n° 544 ; D. GARABEDIAN, « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », *J.D.F.*, 2003, p. 211 ; *Ibidem*, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – Un état des lieux », *op. cit.*, p. 79, n° 26.

Certains estimaient aussi ici plus généralement que ce « but d'éviter l'impôt » ne pouvait pas se déduire du seul fait que la qualification choisie procure une économie d'impôt par rapport à telle autre qualification qui aurait aussi pu convenir. C'est ainsi que Daniel GARABEDIAN ajoutait déjà, alors même que le texte ne la comportait pas encore, l'idée d'une contrariété aux objectifs de la loi fiscale pour caractériser l'« évitement » en question comme étant « abusif »:

« Pour qu'il y ait 'évitement' de l'impôt au sens de cet article [ancien], il faut, selon nous, que l'évitement, quoique procédant d'une application correcte des dispositions légales qui déterminent la base imposable, aille à l'encontre de l'objectif de la loi fiscale. C'est ici, à notre avis – et ici seulement – que la théorie de la fraude à la loi peut être une source d'inspiration utile pour l'application de l'article 344, § 1^{er} [ancien] »¹³⁰

Quant aux « besoins légitimes de caractère financier ou économique » à (contre-)prouver par le contribuable, il fallait au fond les comprendre comme des *motivations autres* que fiscales, comme c'est le cas à chaque fois que cette formule (aux termes critiquables) est utilisée dans le C.I.R.¹³¹, et comme en témoignaient les travaux préparatoires de la disposition en question. Il y était ainsi précisé ceci : « il suffit, pour fournir la preuve contraire, de démontrer que la qualification juridique ne se fonde pas *seulement* sur des raisons fiscales »¹³², et cela, « même s'il apparaît, à côté de la recherche d'un objectif économique, un objectif fiscal »¹³³ (un tel motif *fiscal* étant par hypothèse présent si le contribuable en est ici à devoir se justifier ainsi).

Le ministre des Finances avait aussi déclaré que, pour tomber sous le coup de cet ancien article 344, § 1^{er}, « la qualification attaquée [devait] être dénuée de *toute* motivation économique valable par rapport à l'opération réellement effectuée », et que, « en d'autres termes, le contribuable apporte la preuve contraire lorsqu'il démontre une *corrélation suffisante* entre la qualification juridique et le contenu économique de l'opération »¹³⁴.

Rien n'indiquait alors, ni dans le texte de la disposition, ni dans ses travaux préparatoires, que ce motif « non fiscal » qu'il revenait au contribuable de rapporter devait être prépondérant ou d'égale importance par rapport au motif fiscal coexistant. Tout au plus, pouvait-on considérer qu'il devait s'agir d'un motif qui a bien pu conduire à qualifier l'opération comme elle l'a été, au contraire d'une « conséquence adventice de cette qualification » constatée *a posteriori*, comme le suggérait Daniel GARABEDIAN, proposant alors de se fonder sur le test suivant :

« La question à se poser, à notre avis, est [de savoir] s'il serait déraisonnable de qualifier l'opération comme elle l'a été *en l'absence de l'avantage fiscal* de cette qualification. Si la réponse à cette question est négative, la preuve des besoins légitimes est faite »¹³⁵.

¹³⁰ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 80, n° 27. Voy. aussi en ce sens P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken...*, *op. cit.*, pp. 83 et s., n° 130 ; *Ibidem* « De grondwettigheid van de algemene anti-rechtsmisbruikbepaling – Twee stellingen en een synthesestelling », *T.F.R.*, 2005, spéc. pp. 431-434 ; M. VAN KEIRSBILCK, note sous C.Const. 24 nov. 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, spéc. pp. 707-708 ; L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse...*, *op. cit.*, p. 184, n° 103.

¹³¹ Voy. notamment à l'art. 207 C.I.R. (pour la déduction de pertes antérieures après un changement de contrôle) et à l'art. 344, § 2, C.I.R. (pour l'opposabilité au fisc de transfert d'actifs vers des paradis fiscaux) étudié *supra*.

¹³² *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, pp. 46 et 55.

¹³³ *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 100.

¹³⁴ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, pp. 55-56 (voy. aussi pp. 46-47 et 53-54 sur l'évolution du texte).

¹³⁵ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 81, n° 29.

187. S'agissant de la « requalification » qui était permise au fisc une fois que toutes les autres conditions d'application de la mesure étaient bien réunies, le texte ne précisait pas de quelle latitude disposait l'administration, après avoir écarté la qualification donnée par les parties, pour choisir la qualification sur la base de laquelle (r)établir l'impôt du contribuable concerné. L'interprétation qui s'était développée majoritairement en doctrine et en jurisprudence tendait alors, comme on l'a déjà dit, à requérir que la qualification substituée par le fisc respecte tous les effets juridiques non fiscaux des actes accomplis (sans simulation) par les contribuables¹³⁶. Cette interprétation se fondait sur le fait que le texte de la disposition ne prévoyait alors l'inopposabilité que de la *qualification* donnée aux actes (et non des *actes* eux-mêmes), comme cela avait été bien mis en évidence lors des travaux préparatoires de la disposition¹³⁷.

Le Professeur VAN CROMBRUGGE avait toutefois proposé une toute autre interprétation¹³⁸, estimant que la disposition introduisait dans notre droit une théorie de la « *fraus legis* » semblable à celle élaborée dans la jurisprudence fiscale du *Hoge Raad* néerlandais¹³⁹, de sorte que le fisc puisse, en application de la mesure, « remplacer la qualification juridique choisie par les parties par la qualification qui lui est *la plus proche* et qui conduit à une imposition conforme au but et à la portée de la disposition légale concrète dont l'évitement était visé ». De l'avis (ou l'aveu) de cet auteur, en consacrant ainsi une telle théorie en droit fiscal belge, qui permettrait de re-déterminer les situations imposables au-delà même des termes de la loi, l'ancienne mesure générale anti-abus devait alors être jugée incompatible avec l'article 170 de notre Constitution tant que celui-ci prévoit qu'« aucun impôt [...] ne peut être établi que *par la loi* » (et non « *en vertu de la loi* », comme cela est dit dans la Constitution néerlandaise)¹⁴⁰, et qu'il est interprété comme interdisant toute application des lois fiscales *par analogie*¹⁴¹.

¹³⁶ Voy. sur ce point les références doctrinales (et jurisprudentielles) mentionnées *supra*.

¹³⁷ Voy. les déclarations précitées du ministre devant la Commission des Finances du Sénat (*Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 761-2, p. 45) et dans sa note à la Commission des Finances de la Chambre (*Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 99) : [...] le principe de choix de la voie la moins imposée subsistera, puisque le texte ne rend pas les actes eux-mêmes inopposables à l'administration des contributions directes. En revanche, le choix abusif de la qualification juridique à donner à des actes tombera sous le coup de la nouvelle disposition ».

¹³⁸ S. VAN CROMBRUGGE, « De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht », *T.R.V.*, 1993, pp. 271 et s.; *Ibidem*, « Vennootschappen met rechtspersoonlijkheid in het fiscaal recht », in *Rechtspersonenrecht*, 1999, pp. 309 et s., spéc. pp. 320-325, n^{os} 11-15 et pp. 329-334, n^{os} 21-27. Voy. aussi, dans le même sens à l'époque, P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken of de keuze van de minste belaste weg op het vlak van de inkomstenbelastingen na de Wet van 22 juli 1993*, Gand, Mys & Breesch, 1994.

¹³⁹ Voy., sur ce rapprochement avec la théorie néerlandaise de la « wetsontduiking » en lien avec la question de constitutionnalité de la mesure en droit belge, P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 83 et s. et pp. 181 et s.. Voy. déjà, sur cette théorie néerlandaise, outre la présentation que nous en ferons et les autres références que nous en donnerons *infra*, R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991 ; L.A. de BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, spéc. pp 351-371.

¹⁴⁰ Voy. *supra* nos observations sur cette différence terminologique avec l'art. 104 de la *Nederlandse Grondwet*.

¹⁴¹ Voy. *supra* nos explications sur ce corollaire essentiel du principe constitutionnel de légalité de l'impôt.

La Cour constitutionnelle eut alors à se prononcer sur la constitutionnalité de cette ancienne mesure générale anti-abus sur la base de questions préjudicielles toutes formulées en ce sens :

« L'article 344, § 1^{er}, C.I.R. [ancien] est-il contraire à l'article 170, de la Constitution, et plus particulièrement au paragraphe 1^{er} de cet article, qui dispose qu'aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi, *en ce qu'il charge le pouvoir exécutif, ou tout au moins lui permet, par le biais d'une norme à fixer lui-même ou par le biais d'une 'norme en blanc' à compléter, de conclure à des circonstances imposables*, et ce d'ailleurs en dehors d'une quelconque simulation de la part du contribuable, indépendamment d'une procédure à suivre et finalement indépendamment de l'existence de certains droits ou possibilités de défense ou de preuve contraire offerts légalement au contribuable dans le cadre de la procédure ? ».

Le juge constitutionnel avait chaque fois répondu que, compte tenu des « strictes conditions » que le législateur avait lui-même posées à son application, la mesure ne pouvait « *pas* être vue comme une *habilitation générale* qui autoriserait l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, *mais* comme un *moyen de preuve* destiné à apprécier, dans des cas concrets, éventuellement sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle »¹⁴². Au titre de ces « conditions strictes », la Cour avait relevé que l'administration devait « prouver le motif d'évasion fiscale » dans le chef du contribuable, que celui-ci était admis à « justifier [par d'autres motifs] pourquoi il a opté pour la qualification juridique rejetée par l'administration », et qu'à défaut de telles justifications, l'administration ne pouvait faire que « requalifier » les actes tels qu'ils ont été accomplis.

La Cour ne s'était toutefois pas prononcée sur les limites de la « requalification » permise en application de la mesure et sur le degré de divergence admissible entre la qualification écartée et la qualification substituée par le fisc¹⁴³. A cet égard, elle s'était juste contentée de citer des déclarations du ministre lors des travaux préparatoires de la mesure, déclarations dont certaines pouvaient d'ailleurs paraître contradictoires entre elles, là où il était dit, d'un côté, que l'administration pourrait se fonder sur la « qualification juridique *normale* de l'opération intervenue entre les parties [...] pour rétablir une base d'imposition [...] », et d'un autre côté, que la requalification d'un acte *unique* supposait nécessairement qu'il puisse « donner lieu à plus d'une qualification juridique [*exacte*], ce qui en pratique semble plutôt exceptionnel »¹⁴⁴.

¹⁴² C. Const., 24 novembre 2004, n° 188/2004, C. Const., 2 février 2005, n° 26/2005, et C. Const., 16 mars 2005, n° 60/2005 (considérant B.7). Voy., sur ces arrêts, Br. PEETERS, «Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?», in *De grondwet in groothoekperspectief: liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen, Intersentia, 2007, pp. 509-562, spéc. pp. 542-548; T. WUSTENBERGHS, «Het Arbitragehof over artikel 344, § 1 van het WIB/92: weinig nieuws onder de zon», *A.F.T.*, 2005, n° 3, pp. 2-13; P. FAES, «De grondwettigheid van de algemene anti-rechtsmisbruikbepaling – Twee stellingen en een synthesestelling», *T.F.R.*, 2005, pp. 431 et s.; M. VAN KEIRSBILCK, note sous C. Const. 24 nov. 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, pp. 700 et s.; L.A. DENYS et A. BOUWEN, «Fiscaal mijlpaalarrest van het Arbitragehof : 24 nov. 2004 – een keerpunt in de theorie van de minst belaste weg. Hergeboorte van de economische werkelijkheidsleer?», *T.F.R.*, 2005, pp. 436 et s. (spéc. 442 dans un sens comparable à VAN CROMBRUGGE).

¹⁴³ Voy. J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence... », *op. cit.*, pp. 303-305, n° 25.

¹⁴⁴ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, pp. 37-38, cité au considérant B.4. de l'arrêt n° 188/2004.

Et sur le point de savoir si la mesure devait se comprendre comme consacrant dans notre droit fiscal une théorie de la « fraude à la loi » comparable à celle du *Hoge Raad* néerlandais, la Cour avait émis une considération relative à la charge de la preuve de l'administration qui pouvait semer le doute (alors que les travaux préparatoires suggéraient une certaine prise de distance par rapport au droit néerlandais sur ce point¹⁴⁵, et parlaient plutôt d' « introduction dans la matière de l'impôt sur les revenus du ‘moyen juridique de l'abus de droit’¹⁴⁶). Après avoir observé que c'était à l'administration de prouver le motif d'évasion fiscale, la Cour avait ainsi ajouté: « il lui appartient de démontrer que la situation dans laquelle le contribuable s'est placé au moyen de sa construction juridique en vue d'éviter l'impôt est tellement semblable à la situation visée [...] par la loi fiscale que *l'objectif et la portée* de cette loi seraient ignorés [méconnus] si cette situation n'était pas traitée de la même manière au point de vue fiscal »¹⁴⁷.

Pascal FAES avait lui aussi remarqué qu'à la différence de toutes les autres considérations émises par la Cour, celle-ci n'avait pas été puisée dans les travaux préparatoires¹⁴⁸ de la mesure attaquée, et qu'elle était en fait une « reproduction littérale » de la lecture que VAN CROMBRUGGE faisait de la disposition, en se référant lui-même à la théorie néerlandaise où la « contrariété à l'objectif et la portée de la loi » constitue la condition d'application *objective* de cette théorie (à côté de la condition dite *subjective*, liée au « motif d'évitement »)¹⁴⁹.

Nous traduisions (en les résumant) ci-dessus les propos suivants de l'auteur: “*Er werd op gewezen dat het op zijn minst opvallend is dat het Grondwettelijk Hof met name op dit punt niet terugvalt op de voorbereidende werken van artikel 344 § 1 WIB, daar waar het elk van zijn andere overwegingen onderbouwt met verwijzingen naar die voorbereidende werken. Het door het Grondwettelijk Hof gehanteerde taalgebruik dat een letterlijke reproductie is van de van bij de aanvang door VAN CROMBRUGGE geponeerde ‘doel en strekking’-lezing, kan dan ook niet toevallig zijn. [...] VAN CROMBRUGGE ontleende deze terminologie ongetwijfeld aan de Nederlandse rechtsleer en rechtspraak waar de ‘strijdigheid met doel en strekking van de wet’ wordt geformuleerd als tweede toepassingsvoorwaarde van *fraus legis* of *wetsontduiking* in fiscale zaken en daarvan het zogenaamd *objectief* of *normvereiste* uitmaakt (naast het *ontwijkingsmotief* dat als *subjectief vereiste* fungeert)*”¹⁵⁰.

¹⁴⁵ Dans la note du ministre déposée au rapport de la Commission des Finances de la Chambre, il était déclaré : « Par rapport à la théorie de la fraude à la loi que nos voisins hollandais utilisent, il faut admettre que notre droit constitutionnel diverge du leur et que les conséquences de l'article 170 de la Constitution généralement admises en doctrine n'autorisent pas l'utilisation en Belgique de cette théorie. Se baser sur l'intention du législateur ne peut se concevoir que si la *ratio legis* est univoque ce qui n'est pas nécessairement le cas, au-delà bien entendu du but certain assigné par la Constitution à l'impôt qui est de couvrir de manière générale les dépenses de l'Etat. [...] » (*Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, pp. 97-98). Au préalable, il était aussi fait référence au Professeur VAN CROMBRUGGE (*De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, n°s 8-15) pour affirmer que « les théories [de la fraude à la loi et de la réalité économique] sont contraires au principe de légalité: la première au motif que les lois fiscales sont d'interprétation stricte [...] et la seconde au motif que l'interprétation par analogie n'est pas autorisée en droit fiscal belge » (*Doc. Parl.*, Chambre, *Ibidem*, p. 97).

¹⁴⁶ En néerlandais: « *het rechtskundig middel van het rechtsmisbruik* » (*Doc. Parl.*, Chambre, *Ibidem*, p. 98).

¹⁴⁷ Voy. ici le considérant B.3.3. de l'arrêt n° 188/2004.

¹⁴⁸ Voy. aussi ici M. VAN KEIRSBILCK, commentaire sous C. Const. 24 nov. 2004, *Cour. Fisc.*, 2004/743.

¹⁴⁹ S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of *wetsontduiking* in het Belgisch fiscaal recht”, *T.R.V.*, 1993, p. 281, n° 17. Voy., sur cette condition d'application de la théorie néerlandaise, R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, p. 131, ainsi que les développements que nous y consacrerons *infra* dans le cadre de notre analyse de droit comparé.

¹⁵⁰ P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later*, Larcier, 2008, pp. 83-84.

Toujours est-il que tant que la disposition légale générale anti-abus en question était libellée comme elle l'était, c'était l'interprétation de la doctrine majoritaire¹⁵¹ qui devait s'imposer dans la jurisprudence des juges du fond¹⁵² et celle de la Cour de cassation : il fallait que la « requalification » opérée par le fisc en application de cette mesure respecte bien tous *les effets juridiques (non fiscaux)* des actes accomplis par les contribuables (ou, à tout le moins, du résultat final de ces actes s'il s'agissait d' « actes distincts réalisant une même opération »), étant entendu que *ceux-ci* demeuraient bien « opposables » au fisc en l'absence de simulation.

A notre avis, une telle lecture devait inévitablement l'emporter dès lors que, dans cette première mouture de la disposition générale anti-abus, aucune référence « objective » n'avait été donnée par le législateur quant à la manière dont l'administration aurait pu (*quod non*) rétablir l'impôt en s'écartant de la « réalité juridique » résultant des conventions que les contribuables ont contractées entre eux sans simulation. Nous verrons d'ailleurs que c'est précisément parce qu'un tel « fil conducteur » est désormais donné au fisc dans la nouvelle mouture de la mesure générale anti-« abus fiscal », avec la référence explicite qui y est faite aux objectifs (contrariés) de la disposition prétendument abusée de la loi fiscale (tant pour *identifier* l' « abus fiscal » que pour le *corriger*), qu'il a pu y être prévu que ce sont les actes juridiques en cause eux-mêmes qui seront « inopposables au fisc » en cas d' « abus fiscal ».

188. Sur le degré d'équivalence requise (ou de divergence admissible) entre la qualification initialement donnée par les parties et celle substituée par l'administration en application de cet ancien article 344, § 1^{er}, du C.I.R., la Cour de cassation avait ainsi été amenée à rendre deux arrêts de principe du 4 novembre 2005 et 22 novembre 2007 qui avaient fait jurisprudence¹⁵³. Et c'est alors la condition du « respect des effets juridiques » telle qu'elle fut consacrée dans cette jurisprudence qui, si elle nous paraissait de nature à rendre la disposition en question plus conciliable avec le principe de légalité de l'impôt et à ménager au maximum la sécurité juridique des contribuables, allait au final aboutir à rendre la mesure en question quasiment inapplicable, et ce d'ailleurs, dans chacune de ces deux hypothèses distinctes d'applicabilité.

¹⁵¹ Voy., notamment, Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, n^{os} 356 et s. ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 85 et s. ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, *op. cit.*, pp. 79-91 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence (1991-2007) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2008, pp. 303-324 ; L. DE BROE, *International tax planning...*, *op. cit.*, pp. 189-196.

¹⁵² Voy. les décisions recensées par J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence (1991-2007) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2008, pp. 308-311, n^o 27.

¹⁵³ Voy., sur cette question de l'étendue de la requalification permise au fisc, D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – Un état des lieux », *op. cit.*, pp. 82 et s., n^{os} 30 et s. ; P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 85 et s.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 4 novembre 2005, la Cour d'appel de Liège avait admis la requalification d'un rachat d'actions en une distribution de dividendes (pour imposer le *boni* reçu par l'actionnaire comme un dividende ordinaire), en se contentant d'affirmer que l'article 344, § 1^{er}, (ancien) « ne [prévoyait] pas l'*identité* des effets juridiques entre l'opération requalifiée et l'opération présentée au fisc »¹⁵⁴. La Cour de cassation avait déclaré « qu'il découle de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R., comme des travaux préparatoires de la loi du 22 juillet 1993 qui a introduit cette disposition dans le C.I.R., que seule la qualification d'un acte peut être rendue inopposable à l'administration fiscale et que celle-ci ne peut, partant, lui donner une autre qualification juridique qu'en respectant les effets juridiques de cet acte », et elle avait censuré le juge d'appel pour s'être abstenu de « vérifier si les effets de l'opération nouvellement qualifiée et ceux de l'opération initialement qualifiée étaient *similaires* »¹⁵⁵.

Et à cet égard, si la Cour de cassation n'avait pas à se prononcer sur le point de savoir si la requalification opérée était admissible en l'espèce, l'Avocat général HENKES avait écrit dans ses conclusions précédant l'arrêt que la requalification d'un rachat d'actions en une distribution de dividendes « paraît difficilement conciliable avec les conséquences de fait et de droit bien différentes selon que l'on est dans l'un ou l'autre de ces deux régimes ».

A la suite de cet arrêt de la Cour de cassation, un auteur avait fait remarquer que l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. « avait fait son entrée dans le cimetière des textes 'morts quoique subsistant encore dans le corpus des dispositions en vigueur' »¹⁵⁶, de la même manière qu'un autre arrêt de la Cour d'appel de Liège avait peu de temps avant considéré que si la requalification supposait ici « que tous les effets juridiques de l'acte initial soient respectés et maintenus », alors « la disposition anti-abus de droit serait dépourvue de toute portée pratique »¹⁵⁷. Un autre auteur avait toutefois vu, dans l'emploi de l'adjectif « similaire » (*vs.* « identique »)¹⁵⁸ par la Cour de cassation, qu'il subsisterait là « *een zeer ruime en vage interpretatiemarge* »¹⁵⁹.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 novembre 2007, la Cour d'appel de Gand n'avait pas admis la requalification d'une opération par laquelle une société et ses actionnaires avaient, respectivement et simultanément acquis auprès d'un tiers, l'usufruit d'un immeuble et sa nue-propriété, en un bail des actionnaires (plein propriétaires de l'immeuble) à la société.

¹⁵⁴ Liège, 10 septembre 2004, *F.J.F.*, n° 2005/228. Sur la requalification de telles opérations, voy. aussi L. VANHEESWIJK, « De anti-misbruikbepaling en de inkoop van eigen aandelen », *T.F.R.*, 2003, p. 248 ; C. VANDEVYVER, « Le rachat d'actions propres : les conséquences d'une requalification », *R.G.F.*, 2002, p. 195.

¹⁵⁵ Cass., 4 novembre 2005, *Pas.*, 2005, XI, p. 2135, R.G. F.04.0056.F, concl. Avoc. gén. HENKES ; *F.J.F.*, n° 2006/21 ; *T.F.R.*, 2006, n° 304, p. 558 ; *R.G.C.F.*, 2006, liv. 5, p. 313, commentaire J.-P. BOURS (« L'article 344 § 1 CIR et les effets juridiques d'un acte : identité, similitude, similarité ou équipollence ? », pp. 315 et s.).

¹⁵⁶ J.-P. BOURS, « Une solide mise au point par la Cour de cassation », *L'Écho* du 27 décembre 2005.

¹⁵⁷ Liège, 5 octobre 2005, *Fiscalnet*, cité par J.-P. BOURS, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2006/5, pp. 315 et s., n° 1.

¹⁵⁸ Pour le *Larousse*, l'identité est « le rapport que présentent entre eux deux ou plusieurs êtres ou choses qui ont une similitude parfaite » (comp. similarité: « se dit des choses qui peuvent d'une certaine façon être assimilées »).

¹⁵⁹ K. SPAGNOLI, « Herkwalificatie: hoe ver moet de eerbieding van de juridische effecten gaan? », *T.F.R.*, n° 304, juin 2006, p. 562.

Le juge d'appel gantois avait alors affirmé que la qualification substituée par l'administration en application de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. devait avoir des effets juridiques « identiques » à ceux de la qualification écartée des parties, et elle avait observé en l'occurrence que la qualification en tant que bail « n'a pas les mêmes conséquences que celle d'usufruit choisie par les parties », car elle « modifie notablement le rapport de propriété », et qu'en outre elle supposait ici de « nier/négliger la relation juridique entre le tiers vendeur et la société »¹⁶⁰. L'administration s'était pourvue en cassation pour reprocher au juge d'appel de ne pas avoir recherché si les effets juridiques couverts par la nouvelle qualification étaient (simplement) « similaires » comme le préconisait l'arrêt du 4 novembre 2005, et la Cour de cassation avait alors rejeté le pourvoi en considérant que la décision d'appel avait bien constaté que ces effets n'étaient pas « similaires » en dépit de l'usage maladroit par elle de l'adjectif « identique »¹⁶¹.

La décision du juge du fond devait ainsi être approuvée comme l'avaient montré tant les conclusions de l'Avocat général THIJS que les commentaires de doctrine de KIRKPATRICK et GARABEDIAN. En effet, outre le fait que les différences entre le bail et l'usufruit (envisagé comme acte unique) semblaient trop importantes, il y avait là des modifications quant au contenu des deux actes effectivement conclus (de l'un quant à son *objet*, de l'autre quant à l'*identité* des parties et des deux quant au *moment* de leur conclusion) qui paraissaient excéder les bornes d'une simple « requalification » : « modification du contrat de vente portant sur la nue-propriété en un contrat de vente portant sur la pleine propriété et modification du contrat de constitution d'usufruit simultané entre le tiers vendeur et la société en un contrat de constitution d'usufruit subséquent entre les actionnaires et la société » (avant de requalifier ce dernier contrat d'usufruit en un contrat de bail entre la société et les actionnaires)¹⁶².

La Cour de cassation avait alors confirmé sa formule de l'arrêt du 4 novembre 2005 et l'avait adaptée ici à l'hypothèse (en présence) d'une pluralité d'actes réalisant une même opération : « l'administration ne peut [...] procéder à la requalification de l'opération que si la nouvelle qualification a des effets juridiques non fiscaux *similaires* au *résultat final* des actes juridiques posés par les parties »¹⁶³. La référence ici au « résultat final » des actes suivait l'idée exprimée dans les travaux préparatoires selon laquelle, en présence d'*actes distincts réalisant une même opération*, l'administration serait « autorisée à prélever l'impôt en donnant à l'opération une qualification juridique qui fait abstraction de celle donnée à chacun des actes distincts »¹⁶⁴.

C'est aussi en ce sens que GARABEDIAN écrivait qu'« en présence d'une opération unique dont les actes intermédiaires [n'] ont été introduits [que] dans le but d'éviter l'impôt, l'article 344, § 1^{er}, autorise l'administration à avoir égard uniquement à la situation juridique des parties telle qu'elle était avant le premier acte composant l'opération et telle qu'elle est après le dernier acte qui la compose », de sorte que la requalification opérée ne doit ici respecter que « les effets juridiques qui subsistent à l'issue de l'opération considérée dans son ensemble ». Par rapport à l'hypothèse d'un acte juridique unique, « la différence est que, dans le cas d'actes successifs [réalisant une même opération], il faut apprécier le 'contenu qualifié' d'après l'ensemble de l'opération considérée comme unique sans s'arrêter à chacune des étapes intermédiaires »¹⁶⁵.

¹⁶⁰ Gand, 13 septembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/79, *T.F.R.*, 2006, p. 157, et note.

¹⁶¹ Cass., 22 novembre 2007, *Pas.*, 2007, XI, p. 2097, R.G. n° F.06.0028.N, concl. Avoc. Gén. THIJS.

¹⁶² D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 84, n° 32 ; J. KIRKPATRICK, D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence... », *op. cit.*, pp. 317-318, n°30 et p. 320, n°31.

¹⁶³ En néerlandais (dans cet arrêt): «*gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen als het eindresultaat van...*».

¹⁶⁴ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 761-2, pp. 37-38 ; *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, pp. 100-101.

¹⁶⁵ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, pp. 77-78, n° 23.

Ainsi donc, il fallait comprendre la relative « latitude » concédée à l'administration, à travers l'exigence que la requalification ait des effets juridiques « similaires » (et non parfaitement « identiques ») à ceux de la qualification initiale des parties, comme ne valant que pour le cas des « actes distincts réalisant une même opération »¹⁶⁶ et non pour le cas d'un « acte unique ». S'agissant d'un acte unique, l'application effective de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. (ancien) supposait bien que ce même acte soit susceptible de deux qualifications aussi exactes en droit, ce qui est assez rare dans la logique juridique¹⁶⁷, comme l'avait reconnu le ministre lors des travaux préparatoires de la loi de 1993¹⁶⁸, si bien que la disposition ne pourrait vraiment trouver à s'appliquer qu'en présence d'« actes multiples réalisant une même opération »¹⁶⁹. Face à un acte unique, la condition du respect des effets juridiques formulée par la Cour de cassation avait donc bien signé « l'épithète » de la mesure, comme cela avait été annoncé.

C'était en effet bien à une analyse rigoureuse et minutieuse de tous les effets juridiques de l'acte en cause que se livraient alors les juges du fond lorsqu'ils s'appuyaient par exemple sur :

- la diminution du nombre d'actions qui représentent le capital social (lui-même inchangé), pour rejeter la requalification d'un rachat d'actions propres (même non proportionnel), suivi de l'annulation immédiate des actions rachetées, en une distribution de dividendes aux actionnaires (alors pour la partie du prix de rachat versé aux actionnaires qui excède la quote-part du capital libéré représenté par les actions rachetées)¹⁷⁰ ;
- la différence de nature entre un « droit réel » (portant directement sur une chose) et un « droit personnel » (obligeant un cocontractant à une prestation), pour rejeter la requalification d'un contrat de constitution d'un usufruit (même de courte durée) sur un immeuble, par un dirigeant au profit de sa société, en un bail rémunéré en loyers (alors eux-mêmes requalifiables en rémunérations dans la mesure prévue à l'art. 32, al. 2, 3^o, C.I.R.)¹⁷¹ ;
- l'extension distincte des droits réels d'usufruit (*usus* et *fructus*, sans *abusus*) et de superficie (propriété temporaire du sur-sol, sans droit sur les sol et sous-sol), pour rejeter la requalification d'un usufruit constitué sur un terrain (et sur les constructions à y ériger) en un droit de superficie (dont les sommes reçues en contrepartie seraient alors taxables sur base de l'art. 7, § 1, 3^o, C.I.R., au contraire des redevances rémunérant un usufruit)¹⁷².

¹⁶⁶ En ce sens : J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence (1991-2007)... », *op. cit.*, p. 319, n^o 30 ; D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 82.

¹⁶⁷ Th. AFSCHRIFT (*L'évitement...*, *op. cit.*, 2003, p. 219) et J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN (*Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, *op. cit.*, 2003, p. 58) citaient, comme exemple d'un même acte susceptible de deux qualifications, le cas d'un contrat de concession d'exploitation d'un bois sur pied (contre redevance) étant qualifiable (avec les mêmes effets) en vente de biens meubles par anticipation et en une location de sol.

¹⁶⁸ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n^o 762-2, p. 37 (cité *supra* comme passage repris par la Cour constitutionnelle).

¹⁶⁹ D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 77.

¹⁷⁰ Voy. les décisions recensées par J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence... », *op. cit.*, pp. 321-323, n^o 32 ; J. KRAM, « Quel avenir pour l'article 344 § 1 CIR 92 ? Examen de la jurisprudence récente », *Compt. et fisc. prat.*, juin 2006, p. 209. Notamment : Trib. Bruges, 23 décembre 2003, *Fiscologue*, n^o 931, p. 10 (à propos d'un rachat d'actions « non proportionnel », mais où cette circonstance de modification des rapports de force dans l'actionnariat n'avait pas dû être retenue pour rejeter la requalification en l'espèce) ; Gand, 26 janvier 2005, *Fiscalnet*, cité par J.-P. BOURS, *R.G.C.F.*, 2006/5, pp. 315 et s., n^o 1 ; *contra* : Liège, 10 septembre 2004, cité *supra* (à l'origine de Cass. 4 novembre 2005) et Liège, 5 octobre 2005, cité *supra*.

¹⁷¹ Voy. les décisions recensées par J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence... », *op. cit.*, pp. 320-321, n^o 31, et notamment : Gand, 13 septembre 2005, *F.J.F.*, n^o 2006/79, dans l'affaire décrite *supra* (à l'origine de Cass. 22 novembre 2007) où les différences entre l'usufruit et le bail avaient été jugées trop importantes pour que l'usufruit, envisagé alors comme acte unique, puisse ainsi être requalifié en bail.

¹⁷² Anvers, 27 septembre 2011, www.fiscalnet.be (réformant Trib. Anvers, 23 décembre 2009, commentaire de S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscologue*, n^o 1208 du 4 juin 2010, p. 6), dans une affaire où le fait que les parties avaient expressément prévu que l'usufruitier du terrain deviendrait aussi usufruitier des constructions à y ériger excluait par ailleurs la thèse d'un « droit de superficie-conséquence » (qui découlerait de l'usufruit sur le terrain).

189. Cette jurisprudence bien établie de la Cour de cassation à propos de l'application de cet ancien article 344, § 1^{er}, du C.I.R. ne fut guère contredite par deux autres arrêts de la Cour de cassation du 21 avril 2005 et du 10 juin 2010, que nous avons déjà évoqués, et qui avaient rejeté le pourvoi du contribuable contre des décisions ayant admis la requalification opérée par le fisc sur pied de cet article 344, § 1^{er}, C.I.R. (ancien), dans des hypothèses de montages « dos-à-dos » que certains auraient analysés comme des cas de « simulation »¹⁷³ par interposition de personne. Ces deux arrêts ne pouvaient nullement être analysés comme ayant apporté un quelconque revirement ou assouplissement par rapport à la condition du respect des effets juridiques (non fiscaux) de l'acte ou de l'opération non simulé(e) du contribuable, telle qu'elle avait été consacrée par les arrêts du 4 novembre 2005 et du 22 novembre 2007.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 21 avril 2005¹⁷⁴, une personne physique, voulant louer un immeuble dont elle était propriétaire à la société dont elle était le gérant, avait loué cet immeuble à un tiers qui l'avait aussitôt sous-loué à la société pour un même montant, l'idée étant d'éviter au gérant-bailleur principal de voir une partie de ses loyers requalifiés en revenus professionnels (de « dirigeants d'entreprise ») sur base de l'art. 32, al. 2, 3^o, du C.I.R. La Cour d'appel de Mons avait admis la requalification de l'opération en un seul bail direct sur pied de l'article 344, § 1^{er}, en reprenant les constatations de fait qui l'avaient amenée dans de précédents arrêts à conclure à la « simulation » en présence de constructions semblables¹⁷⁵, et en pointant notamment une clause étrange qui permettait au bailleur principal, en cas de défaut/retard de paiement des loyers, d'exercer son recours en priorité contre le sous-locataire. La Cour de cassation s'était bornée à déclarer qu'en motivant sa décision comme il l'a fait le juge d'appel avait légalement justifié sa décision que l'administration avait fait là une exacte application de l'article 344, § 1^{er} (ancien), et elle n'avait alors nullement examiné la question du respect des effets des deux baux comme le pourvoi l'y avait pourtant invitée. Aucun enseignement sur cette condition d'application de l'article en question ne pouvait être tiré de cet arrêt isolé¹⁷⁶, car il ressortait des passages reproduits de l'arrêt entrepris que les juges du fond avaient pu considérer que certains des droits et obligations invoqués dans le pourvoi n'existaient pas réellement, comme s'ils s'étaient fondés *sans le dire* sur la « simulation »¹⁷⁷.

¹⁷³ Voy. en ce sens les analyses développées *supra* à propos d'une conception plus *subjective* de la simulation.

¹⁷⁴ Cass., 21 avril 2005, *Pas.*, n° 237, 914, *F.J.F.*, n° 2006/20, *T.F.R.*, 2005, n° 292, p. 1014, note P. FAES. Voy. aussi sur cet arrêt J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, « Examen de jurisprudence... », pp. 312-316, n° 29.

¹⁷⁵ Mons, 21 juin 2002, www.fisconet.fgov.be, et Mons, 31 mars 2004, www.fisconet.fgov.be.

¹⁷⁶ Voy. aussi Cass., 11 décembre 2008, n° F.07.0021.F, où, pour des motifs propres à la technique de cassation, le pourvoi avait été rejeté contre une décision ayant aussi admis la requalification d'une opération de location-sous-location en une location directe en reproduisant les motifs de l'arrêt de la Cour d'appel de Mons précité.

¹⁷⁷ En ce sens : D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée... », *op. cit.*, p. 86.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 10 juin 2010, la Cour d'appel d'Anvers¹⁷⁸ avait admis la requalification de deux contrats de *management* conclus « dos-à-dos » entre trois sociétés liées (A-B et B-C) en un contrat direct entre A et C et un don (« *gift* ») de A à B pour le solde de *management fees* reçu par B et non rétrocédé à C, après avoir constaté que les deux contrats avaient été conclus le même jour, que la société interposée (B) était dans l'incapacité matérielle de prêter elle-même les services contractés vis-à-vis de la société A, que la société C (disposant bien des actifs nécessaires pour prêter ces services) ne recevait de B qu'une faible part des *management fees* que B recevait de A, et que l'interposition de B ne visait en fait qu'à éponger des bénéfices imposables de A avec les charges financières de B. La Cour de cassation n'avait ici pas censuré la décision du juge d'appel, en déclarant alors, en réponse au grief dont elle avait été saisie, qu'en application de l'article 344, § 1^{er} (ancien), du C.I.R., il était bien « possible de requalifier des contrats successifs conclus entre diverses parties en un contrat entre des parties qui n'ont pas directement contracté l'une avec l'autre, pour autant que, *d'un point de vue économique*, il s'agisse de la même opération »¹⁷⁹.

Plusieurs auteurs avaient cru pouvoir voir dans les termes apparemment novateurs de cet arrêt une « résurrection » de cette (ancienne) disposition anti-abus, de par la soi-disant disparition de « l'obstacle à son application (à savoir [la condition des] 'effets juridiques similaires') »¹⁸⁰. Axel HAELTERMAN avait ainsi estimé que la Cour de cassation allait considérer désormais que « l'article 344, § 1^{er}, [ancien], offre la possibilité de faire tout bonnement abstraction, lors d'une requalification, des aspects juridiques qui ne sont pas déterminants à la lumière de l'intention des parties » (et que seuls « des juristes académiques peuvent discerner »¹⁸¹). Il faisait observer que cet arrêt, où aucune allusion n'était faite à la condition du respect des effets juridiques¹⁸² aurait avalisé une décision « conférant à la similarité des effets juridiques non fiscaux une interprétation [...] *économique* en constatant que les flux financiers demeurent identiques [entre la qualification initiale des parties et celle substituée par le fisc]».

¹⁷⁸ Anvers, 19 février 2008, *F.J.F.*, n° 2008/232, recensé aussi dans *Cour. Fisc.*, 2008, p. 429.

¹⁷⁹ Cass., 10 juin 2010, n° F.08.0067.N, *F.J.F.*, n° 2011/21, et les commentaires (en sens divers) cités ci-dessous.

¹⁸⁰ A. HAELTERMAN, « La Cour de cassation ranime la disposition anti-abus », *Fiscologue*, n° 1217 du 10 septembre 2010, pp. 1-3 ; K. JANSSENS, « Fiscus mag 'doorgeefluik' negeren », *Fisc. Act.*, 2010/25, p. 1 ; Ch. LEMAIRE, « La théorie des réalités économiques réincarnée en requalification fiscale ? », *Act. Fisc.*, n° 3 du 14 janvier 2011 ; F. VANNESTE, « Artikel 344, § 1 WIB 92 toch niet afgeschreven », *Fisc. Act.*, 2010/40, pp. 5-9.

¹⁸¹ Ainsi, par exemple, pour un emprunt qualifié d'« obligataire » par les parties, la *libre cessibilité* des titres serait bien un effet juridique qui pourrait empêcher la requalification fiscale en emprunt « ordinaire », comme le soulignaient P. SMET et I. PANIS dans *Fiscologue International*, n° 324 du 31 décembre 2010, pp. 1-5.

¹⁸² « [...] On ne trouve [dans cet arrêt] aucune allusion aux effets juridiques, respectés ou non, de la présence d'une société intermédiaire », ni « l'affirmation que la requalification en lien direct entre A et C doit conduire à des effets juridiques similaires à ceux de la construction mise en place par les parties ».

Un tel revirement de jurisprudence ne pouvait toutefois être inféré de cet arrêt si on le lisait à la lumière des moyens de cassation auxquels il venait répondre, comme le préconisait Daniel GARABEDIAN¹⁸³. En effet, la Cour ne faisait ici que rappeler qu'il était possible, sur la base de cet article, de requalifier globalement des « actes distincts réalisant *une même opération* » (comme le prévoyait expressément le texte de la disposition) et que la requalification devait alors avoir des « effets juridiques non fiscaux similaires au *résultat final* des actes juridiques posés par les parties » (comme cela avait déjà été précisé dans l'arrêt du 22 novembre 2007).

Textuellement, la Cour ne faisait d'ailleurs que reprendre ce passage des travaux préparatoires de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. (ancien) qui indiquait que, dans le cas où l'opération est réalisée non par un acte unique mais par *deux ou plusieurs actes distincts successifs*, « l'administration sera autorisée à prélever l'impôt en donnant à l'opération une qualification juridique qui fait abstraction de celle donnée à chacun des actes distincts lorsqu'il est établi par [elle] que ces actes forment *une même opération d'un point de vue économique* »¹⁸⁴.

La Cour rejetait donc le pourvoi en concluant qu'« en tant qu'il repose sur la conception juridique erronée que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. [ancien] ne permettrait que la requalification des opérations juridiques contractées par les personnes qui étaient parties aux actes ou opérations originaires, le moyen [...] manque en droit ». La Cour n'abandonnait pas ici la condition du « respect des effets juridiques » ; elle ne se prononçait juste pas sur la question de savoir si la requalification opérée en l'espèce la satisfaisait bien, dans la mesure où les moyens de cassation ne l'invitaient pas à le faire, comme l'a bien montré D. GARABEDIAN :

« Conformément à sa mission, la Cour se borne à répondre au grief dont elle est saisie. Elle n'en dit pas plus. Elle ne confirme ni ne condamne, pour le surplus, la décision de la Cour d'appel d'Anvers. En particulier, elle n'examine pas – et n'avait pas à examiner – si la Cour d'appel a correctement appliqué le principe du respect des effets juridiques, par exemple si la requalification en contrat direct [entre la première société et la troisième] se concilie avec le risque d'insolvabilité et les obligations personnelles assumées [par la société intermédiaire]. [...] Quant au membre de phrase 'pour autant que, d'un point de vue économique, il s'agisse de la même opération', figurant dans la motivation de la Cour, il ne concerne pas le principe du respect des effets juridiques mais la notion de 'même opération', condition [préliminaire] pour que l'administration puisse requalifier plusieurs actes pris ensemble »¹⁸⁵.

190. Rien ne permettait donc de voir vraiment dans ce dernier arrêt de la Cour de cassation la « résurrection » d'un texte qui passait jusqu'alors pour « mort et enterré », et la condition du respect des effets juridiques allait ainsi continuer à « cadencasser » l'application de la mesure de la même manière qu'elle avait pu le faire jusque-là. On peut d'ailleurs penser que la Cour

¹⁸³ D. GARABEDIAN, « Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er}: révolution ou confirmation ? », *R.G.F.*, 2011/3, pp. 4-13 (note traduite dans *A.F.T.*, 2011, n° 3, pp. 27-32). Voy. aussi en ce sens, sur cet arrêt, M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « Les impôts sur les revenus », *Chroniques notariales*, vol. 52, 2010, spéc. pp. 225-226 ; A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de 'simulation' en droit fiscal, 50 après 'Brepols' », in *En quête de fiscalité et autres propos - Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, M. Bourgeois et I. Richelle (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161, spéc. pp. 154-155.

¹⁸⁴ *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 761-2, pp. 37-38 ; *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, pp. 100-101.

¹⁸⁵ D. GARABEDIAN, « Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er}: révolution ou confirmation ? », *R.G.F.*, 2011/3, pp. 4-13, spéc. p. 6.

n'aurait peut-être pas admis la requalification opérée en l'espèce si elle avait été amenée à contrôler qu'elle respectait suffisamment les effets des actes en question. Certains avançaient alors que le montage aurait pu être appréhendé et redressé sous l'angle de la simulation. Or, comme nous l'avions déjà fait remarquer, dans cette affaire, c'est seulement le fait que les parties n'avaient *pas pu vouloir* solliciter les services de *management* auprès de la société B – alors qu'elles avaient *bien accepté* toutes les conséquences juridiques de son interposition – qui aurait pu amener à y voir une simulation (suivant une conception plus « subjective »)¹⁸⁶.

Au final, la disposition générale anti-abus dans cette première mouture restait difficilement applicable, et donc très rarement appliquée, et ce, dans ces deux hypothèses d'applicabilité. En présence d'un acte *unique*, il était pratiquement impossible et inconcevable, même à parler de « similarité des effets », qu'il soit passible d'une autre qualification couvrant bien tous les mêmes effets que la qualification initiale (correcte) des parties. Et en présence d'une *pluralité* d'actes réalisant une même opération, il s'avérait tout de même compliqué, même à se référer au résultat final des actes accomplis, de prétendre à une requalification niant l'existence de droits et obligations réellement contractés (sans simulation) par/avec une partie entremise¹⁸⁷.

C'est un peu comme s'il fallait que les effets juridiques des actes juridiques en cause n'aient pas vraiment été *acceptés par les parties* contractantes pour que ceux-ci n'aient pas à être *respectés par le fisc* qui prétendait pratiquer une requalification en application de cette ancienne mesure¹⁸⁸. En ce sens, cette dernière mesure n'apportait pas à l'administration de réelles possibilités supplémentaires de redressement par rapport à la théorie de la simulation.

C'est aussi à cette conclusion qu'était parvenu Stefaan VAN CROMBRUGGE lorsqu'il écrivait qu'avec la lecture qu'elle donnait de cette mesure "*het Hof [van Cassatie] herleidde de toepassing van de oorspronkelijke tekst van artikel 344, § 1 WIB92 aldus grotendeels tot een toepassing van de klassieke simulatieleer*"¹⁸⁹. Et c'est encore ce même constat qui sera alors posé en « préambule » de l'exposé des motifs de la nouvelle mesure¹⁹⁰.

¹⁸⁶ Voy. *supra* notre analyse de cette approche explicative de certaines décisions fondées sur la simulation en matière fiscale, et les références faites à la doctrine évoquant une telle conception plus « subjective » : S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, 9^e éd., n° 13, p. 29; Br. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ?", *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 4-42, spéc. pp. 30-31; A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de 'simulation'... », *op. cit.*, pp. 147-155.

¹⁸⁷ Notons toutefois un jugement du T.P.I. de Bruxelles du 18 décembre 2009, qui a admis que la requalification fiscale « nie » l'existence d'une holding luxembourgeoise qui avait été intercalée entre une société belge et des actionnaires ultimes non européens pour éviter, en vertu de la transposition belge de la Directive Mère-Filiale, le Pr.M. belge sur la distribution du boni de liquidation de la société belge. Voy. notamment commentaire M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « Les impôts sur les revenus », *Chroniques notariales*, vol. 52, 2010, pp.222-224.

¹⁸⁸ Il y avait ainsi une sorte de correspondance entre, d'une part, le fait pour le contribuable de bien « accepter » toutes les conséquences juridiques des actes qu'il passe, comme critère d'appréciation de l'existence d'une *simulation*, et d'autre part, le fait pour l'administration de bien « respecter » toutes ces mêmes conséquences comme condition d'admission d'une *requalification* en application de la mesure générale anti-abus.

¹⁸⁹ S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562, spéc. p. 538 (traduction libre: « La Cour de cassation ramenait donc en quelque sorte l'application de l'ancien texte de l'article 344, § 1, à une application de la théorie classique de la simulation »).

¹⁹⁰ *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 109-110 (relatif à la loi du 29 mars 2012 citée *infra*).

Ainsi, dans les montages « dos-à-dos », du type de celui qui était en cause dans le dernier arrêté évoqué, le fait que la personne interposée assume une *véritable* obligation (de paiement ou de prestation) indépendante de l'exécution de son débiteur et fasse *vraiment* courir à son créancier le risque de son défaut de paiement ou d'exécution (en cas d'insolvabilité), était de nature à empêcher tout autant l'application de la mesure générale anti-abus que l'application de la théorie de la simulation (du moins, dans une approche strictement objective des effets de droit acceptés par les parties), comme si le champ d'application de la première ne dépassait pas celui de la seconde mais se confondait avec lui¹⁹¹. En l'absence d'une disposition générale anti-abus *plus effective* et d'une conception de la simulation *plus extensive*, ce genre de constructions purement artificielles, difficilement appréhendables par le biais d'ajustements spécifiques de la législation fiscale¹⁹², pouvaient alors prospérer librement et efficacement.

En ce sens, l'exemple de ce genre de montage ayant donné lieu à l'arrêt du 10 juin 2010, indépendamment du verdict favorable au fisc qui avait alors été rendu, et beaucoup plus que tous les procédés d'évitement consistant à utiliser un type d'acte unique plutôt qu'un autre¹⁹³, était bien de nature à montrer la nécessité d'une réécriture de cette règle générale anti-abus¹⁹⁴.

¹⁹¹ Au contraire de ce qui avait été déclaré lors des travaux préparatoires (*cf.* les extraits cités *supra*).

¹⁹² Là où ces montages combinent l'accomplissement de plusieurs actes juridiques (simultanés ou successifs) et mobilisent l'application de plusieurs régimes légaux, sans en contourner ou en détourner un seul en particulier...

¹⁹³ Lesquels procédés seraient eux bien neutralisables par des adaptations spécifiques de la législation fiscale, mais ne pouvaient alors pas être inquiétés par la mesure générale anti-abus dans cette première mouture.

¹⁹⁴ Voy., sur la question de la « nécessité » d'une mesure générale anti-abus dans notre droit fiscal (et donc de la nécessité d'une réécriture de la première mouture de cette mesure dans notre droit, dès lors qu'elle était ineffective), M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *Journal des Tribunaux*, n° 6483 – 2012/23, pp. 493-504, spéc. pp. 495-497. Voy. aussi les discussions que nous avons ouvertes *supra* sur l'alternative méthodologique pour le législateur fiscal entre mesures anti-évitement *spécifiques* et *générales*.

C) La non-déductibilité de dépenses de sociétés ne se rattachant pas à l' « objet social » : une ancienne théorie prétorienne « palliative », en l'absence de véritable principe anti-abus

191. A partir du début des années 2000 et pendant une quinzaine d'années, notre Cour de cassation a développé et maintenu une jurisprudence qui tendait à subordonner la déductibilité d'une dépense à l'impôt des sociétés au fait que cette dépense se rattache nécessairement à « l'objet social » de la société qui l'expose¹⁹⁵. Autrement dit, des dépenses *bien réelles* liées à l'exécution de conventions juridiques *non simulées* pouvaient ainsi être ignorées par le fisc et rejetées de la déductibilité au titre de « frais professionnels » (au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus) sur le bénéfice imposable dans le chef de la société la supportant.

Cette jurisprudence, largement commentée et critiquée par la doctrine – en *droit fiscal*¹⁹⁶, mais aussi eu égard à l'évolution qu'a connue la notion d' « objet social » en *droit des sociétés*¹⁹⁷ –, a manifestement fait l'objet d'un certain « revirement » à la suite de plusieurs arrêts de la Cour de cassation rendus dans le courant du mois de juin 2015¹⁹⁸, qui ont ainsi été positivement accueillis par la doctrine (bien qu'ils soient passibles de lectures divergentes)¹⁹⁹.

¹⁹⁵ Voy. notamment Cass., 18 janvier 2001, *J.D.F.*, 2001, p. 156 (célèbre arrêt « *Derwa* »); Cass., 3 mai 2001, *Pas.*, 2001, p. 766, *J.D.F.*, 2004, p. 349 ; Cass. 19 juin 2003, *Pas.*, 2003, p. 1225, concl. A. HENKES.

¹⁹⁶ Voy., pour ces critiques de la doctrine fiscaliste, notamment, Th. AFSCHRIFT, « Examen critique de quelques arrêts récents de la Cour de cassation », in *Le droit fiscal des entreprises en 2003 – législation et jurisprudence*, *E.J.B.B.*, 2003, pp. 185 et s. ; C. DOCCLO, « Des conditions auxquelles, dans l'interprétation de la Cour de cassation, une société peut déduire ses charges de ses bénéfices imposables et de la constitutionnalité de ces conditions », *Tax Audit & Accountancy*, 2011, pp. 13-17 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 165 ; C. CHEVALIER, « Is de aftrekbaarheid voorzien in artikel 49 WIB afhankelijk van het statutair doel of de maatschappelijke activiteit van de vennootschap ? », note sous Cass., 9 novembre 2007, *T.F.R.*, 2008, p. 641 ; E. TRAVERSA, P. MALHERBE et O. HERMAND, « Le statut fiscal du dirigeant d'entreprise », in De Cordt (éd.), *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Bruxelles, Larcier 2009, p. 508 ; P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, I, Bruxelles, Larcier, 2^e éd., 2009, pp. 297-306. Voy. aussi, pour des commentaires critiques de certains des arrêts précités, B. PHILIPPART DE FOY, « L'arrêt *Derwa* : une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 805 et s. ; R. ROELANDT, « Charges et dépenses professionnelles déductibles pour le calcul de l'impôt des sociétés – Dépenses afférentes à une activité étrangère à l'objet social statutaire », *J.D.F.*, 2001, p. 129 ; M. DAUBE, « Des conditions de déductibilité des frais professionnels telles qu'interprétées par la Cour de cassation », *J.D.F.*, 2004, pp. 85-97.

¹⁹⁷ Voy., pour ces critiques à l'aune du droit des sociétés, notamment, A. AUTENNE et G. COLLARD, « L'apostrophe commercialiste adressée à la conception fiscale de l'objet social : de l'inopposabilité de principe de l'objet social statutaire dans les relations des sociétés avec les tiers », in E. TRAVERSA et V. DECKERS (dir.), *Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 181-209 ; P.-Ph. HENDRICKX, « Non déductibilité des dépenses en relation avec les opérations étrangères à l'objet social : une jurisprudence fiscale qui remonte aux années soixante et méconnaît l'évolution du droit des sociétés depuis cette époque », *Hebdo* du 14 juin 2014, www.fiscalnet.be; F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, n° 2016/7, pp. 4-22, spéc. pp. 5-8.

¹⁹⁸ Voy. notamment Cass., 4 juin 2015, R.G. n° F.14.0080.N et n° F.13.0163.N et n° F.14.0165.F, disponibles sur www.juridat.be; Cass., 12 juin 2015, R.G. n° F.14.0080.N et n° F.13.0163.N ; Cass., 19 juin 2015, R.G., 19 juin 2015, n° F.13.069.N et n° 14.0145.N, disponibles sur www.fisconetplus.be.

¹⁹⁹ Voy. notamment P. SEUTIN, « La Cour de cassation sonne le glas de la condition de 'causalité' », *Hebdo* du 5 septembre 2015, www.fiscalnet.be; Y. DEWAELE, « Frais professionnels et objet social : retour au texte et...à la raison », *Act. fisc.*, 2015, liv. 26, pp. 1-4 ; E. MASSET, « Impôts des sociétés et dépenses propres à l'objet

Cette jurisprudence peut néanmoins être étudiée ici dans la mesure où il apparaît qu'elle formait une limite jurisprudentielle à l'exercice du « libre choix de la voie la moins imposée » qui, si elle était sans doute *contestable*, ne serait peut-être plus *nécessaire* aujourd'hui sous l'empire de la règle légale anti-« abus fiscal », telle que réécrite par une loi du 29 mars 2012, et telle que nous allons l'analyser en détails ci-après dans cette dernière partie de notre étude.

Aussi convient-il ici d'exposer cette jurisprudence de la Cour de cassation dans le cadre des conditions générales de déductibilité des frais professionnels de l'article 49 C.I.R. et dans le contexte des affaires qui l'ont vu naître (opérations dites de « stellage »), avant d'évoquer les critiques dont elle faisait l'objet tant pour sa méconnaissance de grands principes de notre droit fiscal, que pour son ignorance de l'évolution de notre droit des sociétés sur le point de la « spécialité statutaire ». Ainsi, pourrions-nous ensuite envisager le « revirement » que cette jurisprudence a connu en 2015 dans des affaires toutes relatives à des « opérations Q.F.I.E. », et épingler ses diverses interprétations possibles (et les perspectives de réactions législatives), dans un contexte « *post-introduction* » de la notion légale d'abus fiscal dans notre droit fiscal.

192. L'article 49 du Code des impôts sur les revenus (ancien 44 dans le C.I.R. 1964) dispose: « *A titre de frais professionnels, sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment. Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles* ».

Cette disposition légale, qui est également applicable à l'impôt des sociétés par le biais du renvoi de l'article 183 du C.I.R., semble ainsi formuler quatre conditions à réunir par le contribuable pour pouvoir solliciter la déduction de dépenses à titre de frais professionnels²⁰⁰ :

social : revirement de position de la Cour de cassation, mais jusqu'où ? », *Hebdo* du 12 septembre 2015, www.fiscalnet.be; P. MAUFORT, « Impôts des sociétés : la Cour de cassation revient sur sa jurisprudence concernant la déduction des frais professionnels », *Hebdo* du 24 octobre 2015, www.fiscalnet.be; F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, n° 2016/7, pp. 4-22, spéc. pp. 15 et s., n°s 24 et s.

²⁰⁰ Voy., pour le détail de ces quatre conditions légales, S. GNEDASJ, « Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenafrek », *A.F.T.*, n° 2016/1, pp. 5-119 ; P.-F. COPPENS, *Tous les frais professionnels en 100 questions*, coll. Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2015, n° 1.1., pp. 17-18 ; F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *op. cit.*, spéc. n° 12, p. 8.

- le rattachement de la dépense à l'exercice de l'activité professionnelle (« causalité ») ;
- la destination de la dépense à l'acquisition ou à la conservation de revenus taxables (« finalité ») ;
- la réalisation de la dépense durant la période imposable (« annualité ») ;
- la justification de la « réalité » et du montant de la dépense au moyen d'éléments probants.

A partir de 2001, une condition « supplémentaire » de déductibilité – outre les conditions qui figurent textuellement à l'article 49 du C.I.R. – a émergé de la jurisprudence de la Cour de cassation²⁰¹: pour être déductible une dépense doit rentrer dans les limites de l'activité sociale. *A contrario*, une dépense qui ne s'inscrit pas dans de telles limites devrait donc être rejetée. Il convient alors d'évoquer ici les hypothèses de fait ayant donné lieu à une telle jurisprudence.

Un premier arrêt de la Cour de cassation, l'arrêt *Derwa* du 18 janvier 2001, avait été rendu dans une affaire où il était question de la pratique dite du « stellage » : une société avait acquis simultanément des options d'achat (*call*) et des options de vente (*put*) sur des mêmes actions, avec le même prix d'exercice et une même date d'échéance. Par le biais de telles options, octroyées moyennant le paiement d'une prime, l'acquéreur obtenait respectivement le droit d'acquérir les actions à un prix plus faible que leur valeur de marché (*call*) et le droit de revendre ces actions à un prix supérieur à ladite valeur (*put*). L'exercice simultané de ces options donnait alors lieu à des plus-values sur actions dont le montant était inférieur ou équivalent au prix d'achat des options, ce qui faisait que l'opération était *économiquement* neutre, voire carrément déficitaire dans le chef de la société. Mais la pratique en cause s'avérait être très intéressante *fiscalement* car elle permettait à la société de « détruire » de la base imposable, dans la mesure où la plus-value sur actions était exonérée en vertu de l'article 192 du C.I.R., tandis que la moins-value était déductible à concurrence du prix d'achat de l'action (ce qui ne serait plus le cas désormais au vu de l'actuel art. 198, § 1, 7°, du C.I.R.).

La Cour de cassation avait alors rejeté le pourvoi intenté par le contribuable dans cette affaire en considérant qu'« en rejetant la déduction des dépenses litigieuses par la considération que la demanderesse ne démontre pas 'en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts', l'arrêt [de la

²⁰¹ Cass, 18 janvier 2001, N° F.99.0114.F., *Pas.*, 2001, I, p. 206. Voy. sur cet arrêt B. PHILIPPART DE FOY, « L'arrêt *Derwa* : une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 805 et s. ; R. ROELANDT, « Charges et dépenses professionnelles déductibles pour le calcul de l'impôt des sociétés – Dépenses afférentes à une activité étrangère à l'objet social statutaire », *J.D.F.*, 2001, p. 129

Cour d'appel] n'ajoute pas à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 une condition qu'il ne prévoit pas ». A la suite de cet arrêt, d'autres arrêts de la Cour de cassation avaient confirmé cette jurisprudence en présence d'opérations similaires de « stellage »²⁰².

193. La position ainsi maintenue durant près de quinze ans par la Cour de cassation, avec une telle condition « supplémentaire » posée à la déductibilité des dépenses à l'impôt des sociétés, n'a en tous les cas jamais cessé de susciter, comme nous l'avions annoncé²⁰³, de nombreuses et virulentes critiques doctrinales, qu'il s'agisse tantôt de critiques *internes* au droit fiscal, ou tantôt de critiques *externes* au droit fiscal, liées à des considérations « commercialistes »²⁰⁴.

S'agissant tout d'abord des critiques soulevées en droit fiscal, l'on peut notamment évoquer, le grief de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination, et ce, à deux égards : d'une part, il y aurait une rupture d'égalité entre les personnes physiques, pouvant déduire tous les frais engagés pour acquérir ou conserver des revenus professionnels, et les personnes morales, ne pouvant déduire les frais engagés pour acquérir ou conserver des revenus s'ils ne présentent de lien suffisant avec l'activité sociale ; d'autre part, il y aurait aussi rupture d'égalité dans le fait que tous les revenus d'une société sont en principe imposables, même s'ils proviennent d'une activité sortant de l'objet social, tandis que leurs dépenses ne seraient pas déductibles si elles ne se rattachent à l'objet social²⁰⁵. Cette dernière critique s'appuyait sur un arrêt du juge constitutionnel du 21 juin 2000 ayant consacré un principe de corrélation nécessaire entre l'imposition des revenus et la déduction des dépenses y afférentes²⁰⁶.

Une question préjudicielle avait ainsi été posée à la Cour constitutionnelle en ce sens, et celle-ci avait par un arrêt du 26 novembre 2009 validé la position de la Cour de cassation tendant à rejeter la déduction de frais supportés à des fins « étrangères à l'activité ou l'objet social »²⁰⁷

²⁰² Cass., 3 mai 2001, *Pas.*, 2001, p. 766, *F.J.F.*, 2004, p. 349, n° F.99.0159.F, www.cass.be (voy. R. DEBLAUWE, « Ook cassatie verwerpt de stellageconstructies, *T.F.R.*, 2001, pp. 896-899); Cass. 19 juin 2003, *Pas.*, 2003, p. 1225, concl. A. HENKES, *F.J.F.*, 2003, p. 808, n° F.01.0079.F (arrêt « Florinvest »); Cass. 19 juin 2003, *Pas.*, 2003, p. 1239, concl. A. HENKES, n° R.G. F.01.0066.F (arrêt « Floridienne Chimie »).

²⁰³ Voy. toutes les références à ces critiques de « fiscalistes » et de « commercialistes » recensées en notes *supra*.

²⁰⁴ Voy., sur ce découpage entre ces critiques de divers ordres, A. AUTENNE et G. COLLARD, « L'apostrophe commercialiste adressée à la conception fiscale de l'objet social : de l'inopposabilité de principe de l'objet social statutaire dans les relations des sociétés avec les tiers », *op. cit.*, spéc. pp. 185-191.

²⁰⁵ A. AUTENNE et G. COLLARD (*op. cit.*, p. 186) écrivent ici : « n'est-il pas paradoxal de reconnaître qu'une société ne peut générer aucun revenu qui ne soit pas professionnel, donc taxable, mais de considérer que celle-ci peut, néanmoins, exposer des frais ou engager des dépenses qui ne revêtent pas ce caractère ? ».

²⁰⁶ C. Const., 12 juin 2000, *F.J.F.*, 2002, p. 179 ; *J.D.F.*, 2000, p. 699 ; *J.L.M.B.*, 2000, p. 1456 ; *T.B.P.*, 2001, p. 397 ; *T.F.R.*, 2001, p. 154 : « s'il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider si les effets d'une activité professionnelle qui perdurent au-delà de sa cessation conservent ou non un caractère professionnel, il n'est toutefois pas justifié de prendre en compte, parmi ces effets, les revenus et [non] les charges et dépenses ».

²⁰⁷ C. Const., n° 191/2009, 26 novembre 2009, *F.J.F.*, 2011, p. 265, *Fiscologue*, 2009, liv. 1184, p. 11.

(sans préciser s'il fallait apprécier la conformité de la dépense par rapport à l'activité ou l'objet social²⁰⁸), avançant le « principe de la spécialité des personnes morales »²⁰⁹ et estimant que le législateur a pu « considérer qu'il ne se justifiait pas d'accorder un avantage fiscal aux contribuables à l'impôt des sociétés engageant des frais à des fins étrangères à l'objet social ».

La question préjudicielle était formulée comme suit : « Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus interprétés comme signifiant qu'une dépense n'est déductible comme charge professionnelle que lorsqu'elle se rattache nécessairement à l'activité de la société ou à son objet social alors que tout revenu quelconque généré par la même société a un caractère professionnel et est en principe imposable violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution ? ». Dans sa réponse, la Cour constitutionnelle avait affirmé qu'« il ne se déduit ni du principe de la nécessaire corrélation ni de ce que la société est une personne morale constituée en vue d'une activité lucrative que le montant de toutes ses dépenses peut être déduit de celui de ses bénéfices ». Elle relevait qu'« en effet, l'article 49 du CIR 1992 subordonne la déductibilité en cause à la condition que les frais qu'il vise soient faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, ce qui exclut les frais faits ou supportés à d'autres fins telles que celle d'agir dans un but désintéressé ou de procurer sans contrepartie un avantage à un tiers ou celles, compte tenu du principe de la spécialité des personnes morales, étrangères à l'activité ou à l'objet social de celles-ci; le législateur a pu à cet égard considérer qu'il ne se justifiait pas d'accorder un avantage fiscal aux contribuables à l'impôt des sociétés qui engagent des frais à des fins étrangères à leur objet social ».

Sur la base d'une argumentation similaire, la Cour avait encore affirmé et confirmé dans un arrêt du 16 septembre 2010 l'absence de violation des articles 10 et 11 de la Constitution s'agissant de la différence de traitement (fiscal) opérée entre sociétés selon leur objet social, dans la mesure où leurs dépenses exactement identiques qui seraient bien supportées en vue d'acquérir ou conserver des revenus taxables pourraient (pouvaient) être déduites ou non selon qu'elles découlaient d'une activité conforme ou non à l'objet social de ces sociétés²¹⁰.

Ensuite, c'est aussi bien évidemment l'absence de base légale à cette exigence de conformité de la dépense à l'objet social qui attise, sous l'angle du principe de légalité de l'impôt et de son corollaire d'interprétation stricte des lois fiscales, les critiques de la doctrine fiscaliste²¹¹, dès lors que le prescrit de l'article 49 du C.I.R. se borne lui à dire qu'une dépense est « professionnelle » chaque fois qu'elle est supportée dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels, et que, s'agissant de personnes morales, cette preuve résulterait d'une présomption irréfragable de « professionnalité » puisque ces personnes sont légalement « incapables » de poser des actes qui seraient de nature « non professionnelle »²¹². Il s'ensuit

²⁰⁸ La Cour renvoyant sur ce point à la compétence du juge du fond (voy. à cet égard T. JANSEN, « Kost zonder band met doel of activiteit vennootschap : aftrekverbod is niet ongrondwettig », *Fisc. Act.*, 2009, n° 42, p. 3).

²⁰⁹ Voy. *infra* nos considérations émises sur cette notion de droit commercial ou de droit des sociétés.

²¹⁰ C. Const., n° 103/2010, 16 septembre 2010 (B.3. et B.4).

²¹¹ Voy. notamment Th. AFSCHRIFT, « L'appréciation de la réalité juridique des actes par le juge du fond », note sous Bruxelles, 10 novembre 2005, *J.D.F.*, 2007, pp. 82-105, qui dénonce la confusion engendrée par le recours, « injustifié » selon lui, à cette condition là où la loi s'en tient seulement à exiger un lien de « finalité » entre la dépense et l'objectif de perception d'un revenu imposable. Voy. aussi ici B. PHILIPPART DE FOY, « L'arrêt *Derwa* : une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif », in *Mélanges John Kirkpatrick, op. cit.*, 2004, pp. 805 et s.

²¹² A. AUTENNE et G. COLLARD, « L'apostrophe commercialiste adressée à... », *op. cit.*, pp. 187-188.

encore des objections liées au principe du « choix de la voie la moins imposée » (qui empêche de faire interférer la considération d'une « réalité économique » pour apprécier l'existence d'une « simulation prohibée à l'égard du fisc »²¹³) et au principe de « non immixtion » du fisc dans les choix de gestion du contribuable (qui empêche qu'un contrôle d'opportunité soit opéré sur les dépenses de ce dernier sous réserve de ce que prévoit l'art. 53, 10°, C.I.R.)²¹⁴.

Enfin, il pouvait être pointé la grande « ambiguïté » qui persistait sur la question de savoir si le critère de l'objet social qui était ici mobilisé en droit fiscal devait renvoyer à l'examen des seuls statuts ou bien à la prise en compte de l'activité réellement exercée par la société²¹⁵, ce dont témoignait bien la formule incertaine d'un arrêt de la Cour de cassation du 19 juin 2003 :

« Attendu qu'après avoir relevé que 'l'objet social de la [demanderesse] est d'exercer l'industrie, la représentation et le commerce de produits chimiques, métaux non ferreux, minerais et équipements divers', l'arrêt considère que la demanderesse 'ne démontre pas comment l'acquisition des options litigieuses [...] peut être rattachée à pareille activité, même si ses statuts précisent qu'elle peut faire toutes opérations financières qui se rattachent directement ou indirectement à son objet' ; qu'il justifie légalement sa décision »²¹⁶.

194. La conception *fiscale* de l'objet social qui était ainsi véhiculée par la jurisprudence de la Cour de cassation ne manquait pas non plus d'interpeller les « commercialistes », dont certains se sont alors chargés en retour d'« apostropher » la théorie en cause à l'aune de leur branche du droit²¹⁷, et ce, à un double titre : *non seulement*, en droit des sociétés, le dépassement ou la violation de l'objet social n'emporte en général plus vraiment d'effet à l'égard des tiers et n'a alors de conséquences que dans l'ordre interne de la société (i), *mais en outre*, la détermination de cet objet social s'y opère en principe à partir du seul examen des statuts tels que rédigés par les associés (dans l'exercice de leur liberté contractuelle) et on ne s'enquiert de l'activité réelle de la société qu'à titre exceptionnel, dans des cas bien précis (ii).

(i) Si les personnes physiques sont *per se* des personnes reconnues comme telles en droit, pour les groupements, la personnalité morale ne peut être qu'une création du législateur. La personnalité juridique est, selon Valérie SIMONART qui a consacré une dissertation doctorale à cette question²¹⁸, un concept qui ressortit à la technique juridique et qui désigne de manière générale la qualité de « sujet de droit » qui est reconnue à certaines entités ; une personne morale est un sujet de droit, titulaire de droits et d'obligations²¹⁹. Si l'on reconnaît à un groupement une personnalité morale, c'est uniquement, selon les termes de Paul-Alain FORIERS et Alain FRANÇOIS, « dans le souci de lui conférer une armature qui lui permet de poursuivre un but déterminé digne de

²¹³ Voy., pour une illustration du risque de réintroduction d'une telle considération, Cass. 9 nov. 2007, précité.

²¹⁴ Voy. notamment en ce sens E. TRAVERSA, P. MALHERBE et O. HERMAND, « Le statut fiscal du dirigeant d'entreprise », *op. cit.*, p. 509. Voy. aussi à cet égard le commentaire administratif : *Comm.I.R.* 53/185.

²¹⁵ La notion d'« objet » en droit des sociétés est elle-même ambiguë, pouvant renvoyer tantôt aux statuts tantôt à l'activité réelle ; dans la nouvelle codification à venir, le terme « objet » (*voorwerp*) visera toujours l'« objet statutaire », à distinguer systématiquement du « but » ou des « fins » (*doel/doeleinden*) dans le(s)quel(les) la société est constituée (à savoir : la distribution de ses profits à ses membres, sinon une finalité désintéressée).

²¹⁶ Cass. 19 juin 2003, *Pas.*, 2003, p. 1225, concl. A. HENKES, *F.J.F.*, 2003, p. 808 (précité).

²¹⁷ A. AUTENNE et G. COLLARD, « L'apostrophe commercialiste... », *op. cit.*, spéc. pp. 190-191.

²¹⁸ V. SIMONART, *Personnalité morale en droit privé comparé: l'unité du concept et ses applications pratiques: Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Collection de la Faculté de droit de l'Université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1995, 670 p.

²¹⁹ V. SIMONART, *op. cit.*, n^{os} 8-9, p. 7.

protection »²²⁰. Cette « spécialité légale », qui est ainsi « de l'essence » de la personnalité morale²²¹, est alors indissociable de la « capacité » de la personne morale. À l'exception des actes qui lui sont défendus en raison de sa nature abstraite ou en vertu de dispositions légales spécifiques, la « capacité » des personnes morales est en principe la même que celle des personnes physiques²²², et la Cour de cassation a également souligné que l'« identité » de capacité est la règle aussi longtemps que la loi n'y apporte pas de restrictions²²³.

Le principe de « spécialité » vise donc un ensemble de restrictions à la « capacité » de la personne morale, à sa liberté d'action²²⁴. Frédéric MAGNUS nous rappelle ici qu'à l'origine, certains auteurs ne distinguaient pas la spécialité légale – la personne morale peut uniquement « accomplir les actes correspondant aux finalités en vue desquelles le législateur [l'a instituée] » – de la spécialité statutaire – les buts poursuivis par les fondateurs ou les associés sont fixés par l'objet social décrit dans les statuts par un processus d'« autolimitation » –, alors que d'autres ont mis en évidence l'intérêt de distinguer les deux notions pour ce qui est de l'opposabilité aux tiers²²⁵.

La spécialité légale est « opposable » aux tiers et elle relève de l'ordre public ; un acte commis en violation de ce principe est sanctionné par la nullité absolue. La spécialité statutaire était initialement considérée, à l'instar de la spécialité légale, comme une cause de limitation de la capacité d'une société, dans un souci de double protection: d'une part, celle des *associés*, qui entendent circonscrire le champ d'activité de la société et partant la finalité économique de leur investissement ; d'autre part, celle des *tiers*, dont le crédit apporté à la société est limité à la réalisation d'opérations dans un domaine déterminé²²⁶.

Depuis lors, il convient de bien distinguer entre deux catégories de sociétés dans l'état actuel de notre droit (sans tenir compte à ce stade de la réforme du droit des sociétés actuellement en cours) :

- Pour les SA, SPRL, SCA et SCRL : en vertu du système de la « *Prokura* » (typique du droit allemand), intégré lors de la transposition de la 1^{ère} directive européenne en 1973, elles peuvent être valablement engagées même par des actes excédant leur objet social, sauf en cas de « tierce complicité » (lorsque le tiers connaissait ou ne pouvait ignorer le dépassement de l'objet statutaire compte tenu des circonstances, sans que la seule publication des statuts ne suffise toutefois à apporter cette preuve)²²⁷.
- Pour les autres sociétés, dotées ou non de la personnalité juridique, leur objet social reste bien en principe « opposable » aux tiers (qui peuvent subir l'annulation des engagements de la société), conformément au droit commun (art. 1998 C.Civ.)²²⁸ et à la théorie de l'*ultra vires* telle qu'elle est interprétée par la Cour de cassation depuis 1957, en ce sens que la spécialité statutaire n'apporte plus une restriction à la *capacité* des sociétés elles-mêmes, mais plutôt une limitation aux pouvoirs de *représentation* des *organes* des sociétés²²⁹.

Au final, pour les sociétés par actions et celles à responsabilité limitée, sauf à faire la preuve de la mauvaise foi du tiers, l'objet social ne jouerait plus un rôle que dans le cadre des relations internes ; la spécialité statutaire tendrait donc désormais plutôt à protéger les tiers pour qu'ils ne soient contraints de vérifier si tel acte répond bien à la définition statutaire : « l'acte accompli en violation de l'objet social subsistera quoi qu'il arrive »²³⁰.

²²⁰ P.-A. FORIERS et A. FRANÇOIS, « Un nouveau regard sur quelques distinctions classiques en droit des sociétés », *La modernisation du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2014, n° 5, p. 28.

²²¹ Cf. J. VAN RYN, *Principes du droit commercial*, t. 1^{er}, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 1954, n° 355, p. 250.

²²² Cass., 31 mai 1928, *Pas.*, 1928, I, p. 168 ; Cass., 31 mai 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1176 ; *Rev. prat. soc.*, 1957, p. 289 et les conclusions de M. l'avocat général HAYOIT DE TERMICOURT ; *R.W.* 1957-1958, col. 2007 ; *R.C.J.B.*, 1958, p. 283 (et la note de P. VAN OMMESLAGHE) ; Cass., 17 mai 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 1054 ; Cass., 13 avril 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 825.

²²³ Cass., 13 avril 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 825.

²²⁴ T. TILQUIN et V. SIMONART, *Traité des sociétés*, Tome 1^{er}, Diegem, Kluwer Editions Juridiques, 1996, n° 896, p. 679.

²²⁵ F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, 2016, pp. 4-22, spéc. n° 6, p. 5 ; P.-A. FORIERS et A. FRANÇOIS, *op. cit.*, n° 6, pp. 29-30.

²²⁶ A. BENOIT-MOURY, « Représentation des sociétés de capitaux et limitations relatives à l'objet social », note sous Cass., 12 novembre 1987, *R.C.J.B.*, 1989, p. 394.

²²⁷ Voy. l'article 258 C. Soc. pour les SPRL, l'article 407 C. Soc. pour les SCRL, l'article 526 C. Soc. pour les SA, et l'article 657 C. Soc. qui procède « par renvoi » pour les SCA. Pour être précis, seules la SPRL, la SA et la SCA étaient initialement visées par la première directive européenne de coordination en matière de sociétés ; le régime de la *Prokura* a ensuite été étendu aux SCRL à l'entrée en vigueur du Code des sociétés.

²²⁸ Pour ces sociétés, Frédéric MAGNUS (*op. cit.*, n° 7, p. 6) : « les membres de l'organe de gestion (mandataires) ne peuvent donc engager la société (mandante) envers les tiers, que pour autant que leurs comportements entrent dans le champ des pouvoirs qui leur sont conférés (objet statutaire) ».

²²⁹ Cass., 31 mai 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1176.

²³⁰ O. CAPRASSE, *Syllabus de Droit des sociétés – 1^{ère} partie*, Année académique 2009-2010, Liège, Les Editions de l'Université de Liège, p. 92.

(ii) La Cour de cassation a affirmé dès 1943 que le caractère commercial d'une société dotée de la personnalité juridique est exclusivement déterminé par son objet statutaire²³¹. Si les statuts d'une société recouvrent un ou plusieurs actes ou activités visés par les articles 2 et 3 du Code de commerce, ladite société est soumise aux règles particulières du commerce. Si cette société est dotée de la personnalité juridique, elle endosse alors la qualité de commerçant. Si la prise en compte du *seul* objet *statutaire* constitue la règle de principe, il convient néanmoins de mentionner que des tempéraments existent, et ce, notamment²³² lorsque les clauses statutaires sont ambiguës et qu'il convient alors de prendre en considération l'activité réellement exercée pour démontrer ou interpréter la volonté des fondateurs²³³.

C'est ainsi qu'on observait ici un deuxième point de décrochage du droit fiscal par rapport au droit commercial, puisque la Cour de cassation semblait « autoriser l'administration à restreindre la définition large qui aurait été donnée à l'objet via les clauses statutaires écrites à la faveur d'un examen 'réaliste' de l'activité factuellement exercée » (comme si la largesse des clauses statutaires était « inopposable » à l'administration fiscale), tandis que le droit commercial reste, comme on vient de le voir, « rivé à une conception 'formaliste' de l'objet »²³⁴.

195. C'est alors à propos de montages fiscaux tout à fait spécifiques, appelés « opérations Q.F.I.E. » (acronyme de « quotité forfaitaire d'impôt étranger »), que la Cour de cassation va avoir l'occasion de « revenir » sur sa jurisprudence litigieuse. Ces constructions ingénieuses, ayant connu un certain succès dans les années 80, consistaient à faire acquérir par une société belge des obligations d'origine étrangère (en l'espèce : d'origine coréenne ou bien italienne) juste avant l'échéance des intérêts y relatifs, pour les revendre ensuite très peu de temps après.

L'opération se soldait en général par une perte financière pour la société belge, du fait de la supériorité du montant des frais déboursés (comme par exemple les intérêts de l'emprunt ou les commissions et taxes sur les cessions de titres) par rapport au montant des intérêts reçus de source étrangère. L'intérêt fiscal de l'opération résidait alors dans le fait de déduire la perte encourue tout en profitant, en vertu de conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique (en l'occurrence : avec la Corée et l'Italie) et du droit belge interne alors en vigueur, de l'imputation sur l'impôt belge d'une Q.F.I.E. dont le mode de calcul était complètement étranger au résultat financier de l'opération pour la société (ce qui ne serait plus le cas aujourd'hui depuis l'introduction de la disposition de l'article 288 du C.I.R., qui prévoit désormais un mécanisme de « proratisation » pour l'imputation de la Q.F.I.E.)²³⁵.

²³¹ Cass., 15 avril 1943, *Pas.*, 1943, I, p. 142. Voy. aussi : Cass., 30 avril 1945, *Pas.*, 1945, I, p. 150 ; Cass., 23 avril 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 370 ; Cass., 4 octobre 2001, *Pas.*, 2001, liv. 9-10, p. 1576.

²³² Voy. A. AUTENNE et G. COLLARD, *op. cit.*, pp. 202-204 – et les références y citées – dans lesquelles les auteurs évoquent encore la théorie de la simulation et la volonté des fondateurs d'éviter une loi d'ordre public en tant qu'autres dérogations à l'« opposabilité » de l'objet statutaire à l'égard du fisc.

²³³ Voy. D. PASTEGER, « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », in D. GOL et P. T'KINT (dir.), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP, n° 135, Liège, Anthémis, 2012, n°s 59-62, pp. 52-56; voy. A. AUTENNE et G. COLLARD, *op. cit.*, pp. 200-204 et les références y citées.

²³⁴ A. AUTENNE et G. COLLARD, « L'apostrophe commercialiste adressée à la conception... », *op. cit.* p. 190.

²³⁵ Voy., pour la description de ce type de montages, notamment Y. DEWAEL, « Frais professionnel et objet social : retour au texte et... à la raison », *Act. Fisc.*, 2015, liv. 26, pp. 1-4 ; F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *op. cit.*, n° 3, p. 4 ; A. ROMER, « Opérations 'Q.F.I.E. Italie' et article 44 du C.I.R. 1964 (article 49 du C.I.R. 1992) », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (éd.), *En quête de fiscalité, et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Série Tax Institute, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 281-296.

Si tous les arrêts par lesquels la Cour de cassation a opéré le revirement de sa jurisprudence ont été rendus dans des affaires où il était chaque fois question de ce même type de montages bien spécifiques, il faut toutefois déjà noter ici que leurs enseignements n'en sont pas moins valables aussi pour tous les autres types d'opérations impliquant des dépenses dont la déduction serait postulée à l'impôt des sociétés (sur la base de l'article 49 du C.I.R.), comme des constructions ayant pour objet l'acquisition d'un droit réel immobilier par une société ou encore la rémunération en nature d'un dirigeant au moyen de la mise à disposition gratuite d'un immeuble. On peut d'ailleurs noter ici que c'était ces deux derniers types d'hypothèses qui avaient amené la Cour de cassation, sous l'empire de son ancienne jurisprudence, respectivement à préciser si l'activité *réelle* devait être prise en considération à côté de l'activité *statutaire* (i), et puis à lui faire reconnaître la théorie dite 'de la rémunération' (ii).

(i) Dans un litige portant sur la déduction de dépenses liées à l'acquisition par une société médicale de l'usufruit de l'immeuble d'habitation des associés (ainsi que des dépenses d'entretien et de rénovation de cet immeuble), un jugement du 14 juin 2006 du Tribunal de première instance de Namur avait considéré qu'il suffit que les dépenses aient un lien avec l'« activité professionnelle » (au sens le plus large) de la société pour qu'elle puisse être déduite à titre de frais professionnels, même si elle porte sur une opération étrangère à l'« objet social »²³⁶. Le Tribunal avait alors décidé que la déduction devait être admise en l'espèce étant donné que l'acquisition du droit réel immobilier permettait à la société de percevoir elle-même des revenus mobiliers imposables.

Sur cette question de savoir s'il fallait prendre en compte l'activité *statutaire* ou *réelle* de la société, la Cour de cassation semblait elle aussi tenir compte de l'« activité réelle » de la société lorsque, dans un arrêt du 12 juin 2009, elle avait considéré que l'arrêt de la Cour d'appel de Gand avait justifié légalement sa décision de rejeter la déduction des frais en cause (charges d'intérêts d'un emprunt pour l'acquisition de parts ensuite revendues) au motif que la société n'établissait pas « l'existence d'un lien entre l'opération litigieuse et son *activité sociale*, telle qu'elle est décrite dans les *statuts* », et que l'opération en question (de prise de participation et d'emprunt) concernait une « manœuvre isolée et exceptionnelle, qui ne relève pas [davantage] de l'*activité professionnelle* usuelle et quotidienne » de la société²³⁷.

(ii) Un montage fiscal assez fréquent en pratique voit ainsi une société acquérir un droit réel sur un immeuble, ensuite mis à disposition de son dirigeant, ce qui vise à permettre la déduction dans le chef de la société des frais afférents à l'immeuble sur la base de l'article 195, § 1^{er}, du C.I.R. qui prévoit que les rémunérations de dirigeants (visées à l'art. 32 du C.I.R.) sont « considérées comme des frais professionnels », tout en appliquant par ailleurs le régime forfaitaire d'imposition des avantages de toute nature (art. 18 A.R./C.I.R.) dans le chef du dirigeant.

La théorie 'de la rémunération' défendue par une part importante de la doctrine consiste alors à lier le fait que la mise à disposition d'une habitation au profit du dirigeant soit imposée au titre de « rémunération en nature », au fait que les frais exposés par la société en lien avec cet immeuble doivent systématiquement pouvoir être déduits, de sorte qu'il y ait une symétrie entre l'imposition des revenus dans le chef du dirigeant et la déduction des frais dans le chef de la société²³⁸, contrairement à la thèse de l'administration fiscale qui prétend que l'appréciation de la *déductibilité* des frais doit se faire de façon indépendante de l'*imposabilité* de la rémunération correspondante.

La Cour de cassation aurait alors consacré la théorie doctrinale 'de la rémunération' par un arrêt du 13 novembre 2014, en autorisant la déduction de frais afférents à l'acquisition, par une société médicale, d'une habitation mise à la disposition de sa gérante exerçant sa profession dans un hôpital situé à proximité, après avoir constaté que l'avantage (en nature) octroyé à la gérante constituait bien « une contrepartie de son activité au sein de la société », de sorte qu'il était satisfait à la condition d'acquisition ou de conservation de revenus taxables²³⁹.

²³⁶ Civ. Namur, 14 juin 2006, *Courr. fisc.*, 2006/15, p. 701, et note P. SOETE, *T.F.R.*, 2007, liv. 314, p. 86.

²³⁷ Cass., 12 juin 2009, R.G. n° F.07.0083.N, www.juridat.be.

²³⁸ S. VAN CROMBRUGGE, « Avantage de toute nature : imposable mais non déductible ? », *Fiscologue*, 2011, liv. 1276, p. 8 ; voy. aussi Civ. Bruges, 17 juin 2008, *Cour. Fisc.*, 2008/591 ; Civ. Mons, 11 nov. 2010, 2011/215.

²³⁹ Cass., 13 novembre 2014, N° F.13.0118.F, *F.J.F.*, 2015, p. 148, *J.L.M.B.*, 2015, p. 74, *T.F.R.*, 2015, p. 310 ; Ch. BUYSSE, « Habitation du gérant: la 'théorie de la rémunération' confirmée », *Fisco.*, 2014, liv. 1411, p. 14.

Dans le même sens, la Cour avait rejeté auparavant la déduction des frais liés à l'immeuble au motif que la mise à disposition ne rémunérait pas des « prestations effectives » du dirigeant dans le cadre de l'activité sociale²⁴⁰. On pouvait donc déjà déduire avec Frédéric MAGNUS de ces deux arrêts de 2013 et de 2014 que « les frais liés à un immeuble mis gratuitement à la disposition d'un dirigeant ne sont déductibles qu'à la condition qu'il puisse être démontré que l'avantage attribué constitue la rémunération d'une activité réellement exercée par ce dernier, sans qu'il soit également nécessaire d'établir l'existence d'un lien de conformité à l'objet social »²⁴¹, ce qui préfigurait le revirement qui allait s'opérer en 2015 dans la jurisprudence de la Cour sur ce lien à l'objet social.

Par un premier arrêt du 11 septembre 2014, où il était question d'une « opération Q.F.I.E. », la Cour de cassation avait déjà semblé s'émanciper quelque peu de sa conception fiscale de la notion d'objet social jusqu'à admettre la déductibilité de frais liés à des « montages fiscaux ». Nous avons vu que le rejet de certaines dépenses de sociétés avait parfois été justifié par le fait qu'elles s'inscrivaient dans des « montages d'ingénierie fiscale » ayant pour unique but la destruction de la base imposable (notamment, au moyen de pertes fiscalement déductibles)²⁴². Ici, la Cour précise que le seul constat que les opérations n'ont pas été réalisées dans le but de recueillir un bénéfice global (mais plutôt de réduire ou détruire la base imposable) ne suffit pas (ou ne suffit plus) pour rejeter la déduction des frais y relatifs, dès lors qu'il peut être établi que ces opérations ont pu entraîner la perception de revenus professionnels imposables :

« à raison, le premier juge a estimé que la condition d'intention de l'article 44 du Code des impôts sur les revenus (1964), à savoir agir en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, était bien remplie en l'espèce, [même si] le but de la [première défenderesse] n'était pas de tirer un bénéfice global de ces opérations »²⁴³.

Comme le remarque Frédéric MAGNUS, cet arrêt a déjà ceci d'intéressant, outre l'abandon du rejet systématique de la déduction de frais motivés par un but (exclusivement) fiscal, que d'une part, « il écarte toute référence à l'objet social au niveau de l'appréciation de la déduction des frais litigieux », et que d'autre part, « il laisse apparaître que le respect de la condition 'd'acquisition et de conservation de revenus' a nécessairement pour effet d'établir l'existence d'un lien entre les frais concernés et l'activité sociale »²⁴⁴.

²⁴⁰ Cass., 20 juin 2013, *T.F.R.*, 2015, p. 313 ; J. VAN DYCK, « Quel avenir pour la théorie de la rémunération ? », *Fiscologue*, 2016, liv. 1469, p. 8.

²⁴¹ F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *op. cit.*, n° 23, p. 14. Le même auteur relève que les juges du fond sont plus ou moins enclins à accorder la déduction des frais afférents à l'immeuble mis à disposition selon que l'immeuble présente un intérêt pour l'exercice de l'activité professionnelle (eu égard à sa localisation par exemple) ou qu'à l'inverse l'immeuble est destiné à servir de seconde résidence au dirigeant (en étant situé à la mer du Nord par exemple). Voy. en ce sens Anvers, 28 octobre 2014 et Gand, 4 novembre 2014, cités par J. VAN DYCK, « Appartement à la côte : deux nouveaux échecs pour le contribuable », *Fiscologue*, 2014, liv. 1410, p. 6 ; *Contra* : Anvers, 5 novembre 2013, cité par S. VAN CROMBRUGGE, « Frais liés à la mise en place d'un usufruit », *Fiscal.*, 2014, liv. 1376, p. 9.

²⁴² Voy. à nouveau à ce sujet, en particulier, Cass. 9 novembre 2007, *Pas.*, 2007, p. 1977 ; *T.F.R.*, 2008, p. 637, et note C. CHEVALIER ; *J.L.M.B.*, 2008, p. 1693.

²⁴³ Cass., 11 septembre 2014, *J.D.F.*, 2014, p. 163, concl. 1. HENKES ; *T.F.R.*, 2015, p. 247, n° F.13.0053.F. Voy. sur cet arrêt « La déduction des dépenses professionnelles d'une société n'est pas subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet statutaire », *Quotidienne* du 3 juillet 2015, www.fiscalnet.be.

²⁴⁴ F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *op. cit.*, n° 22, pp. 13-14

196. C'est ensuite par plusieurs arrêts rendus dans le courant du mois de juin 2015 que s'est alors véritablement opéré le revirement dans la jurisprudence de la Cour de cassation sur cette question de la déductibilité de dépenses de sociétés ne se rapportant pas à leur « objet social ». Ainsi donc, par deux arrêts du 4 juin 2015, toujours relatifs à des « constructions Q.F.I.E. », la Cour de cassation, dans sa section francophone, franchit le premier pas pour déclarer qu'« il ne ressort *pas*²⁴⁵ de [l'article 44 du C.I.R. 1964 (actuel article 49 du C.I.R. 1992)] que la déduction des dépenses professionnelles d'une société serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet statutaire »²⁴⁶.

A noter que d'aucuns ont toutefois interprété ici le membre de phrase « telle qu'elle résulte... » en ce sens que les frais en cause devraient tout de même encore rentrer dans le champ de l'« activité sociale » telle qu'elle peut s'apprécier au-delà de la formulation de l'« objet social » dans les statuts²⁴⁷.

Prolongeant ainsi son arrêt de 2014, la Cour de cassation avait alors pu décider, après avoir constaté que les opérations litigieuses ont bien permis de générer des revenus professionnels taxables (en l'occurrence : les intérêts des obligations d'origine étrangère), que les dépenses liées à ces opérations étaient déductibles dès lors que « la condition d'intention de [l'article 49 du C.I.R.], à savoir agir en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, était bien remplie en l'espèce », et ce, « indépendamment du point de savoir si le but premier de la défenderesse était ou non de tirer un bénéfice global avant impôt des opérations litigieuses ».

Quelques jours plus tard, dans de nouveaux arrêts du 12 et du 19 juin 2015 rendus par sa section néerlandophone, la Cour a *confirmé* sa nouvelle position selon laquelle l'article 49 du C.I.R. ne requiert pas la conformité de la dépense à l'objet social, et elle y a d'ailleurs même *affirmé* explicitement au passage qu'elle « revient sur sa jurisprudence antérieure »²⁴⁸. En outre, tout comme elle avait écarté le rejet systématique de la déduction des frais liés à une opération sous prétexte qu'elle serait effectuée dans un but seulement fiscal, la Cour semble bien écarter l'exigence de l'existence d'un lien entre les frais en cause et l'activité sociale : « la circonstance qu'il n'existe *pas de lien* entre une opération d'une société et son activité sociale ou objet statutaire [...] ne permet pas d'exclure les frais liés à une telle opération comme frais professionnels déductibles »²⁴⁹.

²⁴⁵ Ou plutôt « qu'il ne ressort *plus* », serait-on tenté de dire ironiquement en se mettant à la place de la Cour.

²⁴⁶ Cass., 4 juin 2015, N° F.14.0165.F et les affaires jointes N° F.14.0185.F et N° F.14.0189.F.

²⁴⁷ Voy. en ce sens notamment Ch. BUYASSE, « Obligations coréennes : pas de QFIE sans retenue à la source effective », *Fiscologie*, 2015, liv. 1437, p. 10.

²⁴⁸ Cass. 12 juin 2015, N° F.14.0080.N, F.13.0163.N et N° F.14.0212.N ; Cass. 19 juin 2015, N° F.13.0069.N et N° F.14.0145.N. Voy. sur ces différents arrêts de 2015 les différents commentaires de doctrine référencés *supra*.

²⁴⁹ Traduction libre du néerlandais: “*De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar maatschappelijke activiteit of statutair doel geen verband bestaat [...] sluiten als dusdanig niet uit dat de kosten die met zulke verrichtingen verband houden als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt*”.

Si toutes ces décisions ont chaque fois été rendues en présence d' « opérations Q.F.I.E. », il est bien clair que ce revirement jurisprudentiel a une portée plus large et vise « les opérations d'une société qui ont pour objet d'obtenir ou conserver un revenu et certainement celles qui, au contraire des 'opérations Q.F.I.E.', ressortissent bien de l'activité courante de toute société commerciale, à savoir celles de procurer aux dirigeants de la société un avantage pécuniaire ou en nature en contrepartie de leur activité déployée pour le compte la société »²⁵⁰.

Ce revirement de la Cour de cassation suscite toutefois différentes interprétations en doctrine et en jurisprudence, dont on peut alors, avec Frédéric MAGNUS, dégager trois tendances :

- une conception 'large', qui voudrait que les dépenses supportées par une société soient systématiquement reconnues comme des frais professionnels déductibles (en corrélation avec ce constat que tous les revenus sont imposables dans le chef d'une société, y compris ceux qui proviendraient d'opérations étrangères à l'objet statutaire) ;
- une conception 'étroite', qui maintient l'exigence d'un lien avec l'activité professionnelle ('l'entreprise effectivement exploitée ou l'activité effectivement exercée par la société') ;
- une conception 'médiane', qui admet qu'une dépense ne doit pas être conforme à l'activité sociale ou bien à l'objet statutaire d'une société pour être déductible, « tout en exigeant néanmoins que celle-ci ait pour but de concourir à la formation de bénéfices taxables »²⁵¹.

En tous les cas, avec le même auteur, on peut penser que le principe du droit des sociétés selon lequel, puisqu'une société n'est qu'un être moral constitué en vue de la poursuite d'un but de lucre (art. 1^{er} du Code des sociétés)²⁵², ses activités ne pourraient l'amener à supporter des charges qui ne seraient pas motivées par l'objectif de produire des bénéfices, trouve son exact « corollaire en droit fiscal » au sein de l'article 49 du C.I.R., là où cette disposition subordonne la déduction des frais professionnels à la condition que les dépenses aient été supportées « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ». En d'autres termes, le critère de causalité que prévoit aussi la disposition, et qui veut que la dépense soit rattachée à l'exercice de l'activité professionnelle, est bien « étranger à notre réflexion, dès lors que la société ne possède qu'un seul patrimoine, nécessairement dévolu à son exploitation »²⁵³.

²⁵⁰ Y. DEWAELE, « Frais professionnels et objet social : retour au texte et...à la raison ! », *Act. Fisc.*, 2015, liv. 26, p. 1. Voy. aussi en ce sens P. SEUTIN, « La Cour de cassation sonne le glas de la condition de 'causalité' », *Hebdo* du 5 septembre 2015, www.fiscalnet.be.

²⁵¹ F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction... », *op. cit.*, n° 29, p. 18.

²⁵² Dans l'avant-projet de nouveau Code des sociétés et des associations, la nouvelle définition de la notion de « société » prévoit que le « but » d'une société doit être de « distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect » (ce qui n'intègre plus la possibilité d'un autre but, pour réserver la « S.F.S. »).

²⁵³ F. MAGNUS, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction... », *op. cit.*, n° 25, p. 15.

197. Au final, on peut se demander au fond si la jurisprudence contestée de la Cour de cassation (celle que nous avons présentée et qui serait désormais abandonnée par la Cour) aurait pu naître sous l’empire de la nouvelle disposition anti-« abus fiscal » introduite dans notre droit fiscal en 2012 en matière d’impôts sur les revenus, de droits d’enregistrement et de droits de succession (celle-là même que nous allons pouvoir étudier à partir de maintenant). On ne saura jamais si des montages fiscaux tels que les « opérations de stellage » ou bien les « constructions Q.F.I.E. » auraient vraiment été passibles du redressement au titre de l’« abus fiscal », puisque, compte tenu de modifications législatives qui sont intervenues entre-temps, ces montages n’auraient plus aucun intérêt (fiscal²⁵⁴) aujourd’hui. On peut alors penser que la jurisprudence que la Cour de cassation avait « inventée » de toutes pièces (sans s’appuyer ni sur la loi fiscale ni sur le droit commercial) pour contrer les opérations de « stellage » n’aurait peut-être jamais existé si l’administration avait eu à sa disposition au début des années 2000 un dispositif général « anti-abus » plus efficace que l’ancien article 344, § 1^{er}, du C.I.R.

A cet égard, on peut remarquer ici que plusieurs auteurs en doctrine concevaient précisément la jurisprudence en question comme une sorte de principe ‘anti-abus’ d’origine prétorienne²⁵⁵. Ainsi, dans leur inventaire des « *anti-avoidance provisions* » du droit fiscal interne belge, les Professeurs BOURGEOIS et TRAVERSA faisaient état de cette jurisprudence en ces termes : « *The Belgian Supreme Court does not admit that the companies’ expenses not connected with the corporate purpose are deductible business expenses. In the reporter’s view, this disputed construction is an attempt to insert into the Belgian tax law a kind of judicial abuse of rights principle that has no legal basis in the existing tax legislation* »²⁵⁶.

S’agissant des « opérations Q.F.I.E. », il est à noter que l’ancienne mesure générale anti-abus, à la supposer apte à intervenir efficacement par le biais de l’inopposabilité de qualifications qu’elle prévoyait, n’aurait pas pu être invoquée ici pour des actes posés dans les années 1980 alors qu’elle n’était entrée en vigueur que pour des actes réalisés à partir du 31 mars 1993²⁵⁷. C’est ainsi qu’Adeline ROMER, dans son étude critique de l’application que les juges du fond

²⁵⁴ On sait par ailleurs que ces mêmes montages n’ont jamais eu d’intérêt « économique » autre que « fiscal ».

²⁵⁵ Voy. notamment, pour un recensement en ce sens, D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L’évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 57-106, spéc. pp. 100-106 ; M. VAN KEIRSBILCK, « Artikel 49 WIB 1992. Een nieuwe algemene antimisbruikbepaling », *T.F.R.*, 2004, pp. 233 et s.

²⁵⁶ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, “Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions – Belgian Report”, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95a, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2010, pp. 127-148, spéc. 132 (voy. aussi la traduction en néerlandais dans le *T.F.R.*, 2010, pp. 887-899, spéc. p. 890).

²⁵⁷ Cf. art. 16 et 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, *M.B.*, 26 juillet 1993.

avaient pu faire de la théorie jurisprudentielle en question de la Cour de cassation en présence des montages Q.F.I.E., s'était demandée si ces applications ne traduisaient pas la résurgence des théories de la « fraude à la loi » ou de la « réalité économique » constamment condamnées par la même Cour de cassation, lesquelles prétendaient rendre inopposables au fisc des actes posés dans le seul but d'éviter l'impôt, sinon en discordance avec la logique économique²⁵⁸ :

« Dans les dossiers Q.F.I.E., l'argumentaire de l'administration, tiré de l'unicité des opérations et du but fiscal poursuivi, s'inspire probablement de ces doctrines, axées sur l'intention du contribuable. Toutefois, si l'Etat belge avait réellement voulu faire application de l'une ou l'autre de ces théories, il aurait fait abstraction des actes posés, compte tenu du fait que la simulation invoquée par lui portait sur l'existence même des actes posés. Or, dans les dossiers 'Q.F.I.E. Italie', le fisc ne rejette pas l'ensemble des conséquences juridiques des actes passés par les contribuables. Certes, il rejette l'imputation de la Q.F.I.E., tant au stade de la détermination de la base imposable qu'à celui du calcul de l'impôt. Il prend toutefois en considération les recettes perçues en suite des opérations d'achat de titres (les intérêts) et se contente de refuser la déduction de la 'perte avant impôt' résultant de l'acquisition et de la revente des obligations. Et les tribunaux, saisis de ces contestations, examinent évidemment la légalité de la cotisation litigieuse, telle qu'elle leur est soumise »²⁵⁹.

Dans la conclusion de son étude, la même Adeline ROMER manifestait alors sa préférence en faveur d'interventions législatives plutôt que de laisser dans les mains des juges des théories prétoriennes au(x) fondement(s) douteux et au maniement – on l'a vu – *oh ! combien délicat* :

« Face à une situation d'évasion fiscale n'entrant pas dans le champ d'une disposition générale ou spécifique anti-abus et pour autant que l'opération concernée ne soit pas simulée, le législateur peut, seul, réagir. En matière de Q.F.I.E., c'est d'ailleurs ce qu'il a fait en précisant, dès l'exercice d'imposition 1991, que celle-ci ne pouvait plus être imputée qu'en fonction de la durée de détention du titre productif des revenus »²⁶⁰.

198. En guise d'ultime précision au sujet de cette jurisprudence (révolue) de la Cour de cassation à propos de l'objet social, on peut encore sommairement épinglez quelques projets ou velléités de réactions législatives imaginés ou proposés pour rétablir cette limite (disparue) à l'efficacité fiscale de constructions juridiques non simulées. Ainsi, dans son « plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale »²⁶¹ datant du 3 décembre 2015, le ministre des Finances VAN OVERTVELDT avait pris acte du revirement jurisprudentiel de la Cour de cassation et avait annoncé que cela imposait un correctif législatif afin d'éviter des « abus ». Le ministre avait illustré son propos en évoquant toutes ces « constructions dans le cadre desquelles des résidences secondaires sont intégrées dans une société », et il avait alors soutenu que celles-ci pourraient bien « être contrecarrées moyennant une réécriture de l'article 49 du C.I.R. »²⁶².

²⁵⁸ Voy. *supra* notre examen critique du contenu de ces théories jadis invoquées par l'administration et appliquées par des juges du fond et de leur condamnation dans la jurisprudence de notre Cour de cassation.

²⁵⁹ A. ROMER, « Opérations 'Q.F.I.E. Italie' et article 44 du C.I.R. 1964 (article 49 du C.I.R. 1992) », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (éd.), *En quête de fiscalité, et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Série *Tax Institute*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 281-296, spéc. p. 294.

²⁶⁰ A. ROMER, « Opérations 'Q.F.I.E. Italie' et article 44 du C.I.R. 1964 (article 49 du C.I.R. 1992) », *op. cit.*, p. 296.

²⁶¹ Termes en l'occurrence mal choisis s'il s'agit ici de lutter contre des constructions juridiques non simulées.

²⁶² « Plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale », 3 décembre 2015, p. 8, disponible sur www.vanoverveldt.belgium.be.

Au début de l'année 2016, le parti *CD&V* avait lui-même déposé une proposition de loi tendant à ajouter dans l'article 49 du C.I.R. un nouvel alinéa qui imposerait, pour leur déductibilité, que les frais soient nécessairement « liés à l'activité sociale ou réelle du contribuable »²⁶³. Cette proposition était alors assortie des deux précisions complémentaires suivantes :

- la loi renverrait ici à « l'activité sociale au sens large du terme, à savoir la description de l'objet social et l'activité réelle, étant entendu que l'activité réelle soit une véritable activité économique, caractérisée par des opérations répétées, que ce soit quotidiennement ou non, telles que l'administration, la gestion, *etc.* »²⁶⁴ ;
- ne seraient pas non plus déductibles, les frais engagés en vue d'octroyer des avantages visés à l'article 31, alinéa 2, 2° du C.I.R. aux chefs d'entreprise ou à d'autres membres du personnel dans le mesure où ils « ne sont pas nécessairement liés à l'activité sociale ou réelle »²⁶⁵ et qu'ils « ne visent pas à rémunérer des prestations réelles »²⁶⁶.

Une telle proposition aurait (eu) pour conséquence « de reconnaître aux sociétés l'exercice d'une profession particulière, dont seuls les frais qui y seraient nécessairement liés pourraient être déduits (malgré l'imposition sur les revenus provenant de n'importe quelle activité) »²⁶⁷, ce qui consacrerait (aurait consacré) la conception « étroite » qu'avait identifiée MAGNUS.

Restera alors à voir si, en l'absence d'une telle réécriture de l'article 49 du C.I.R., on pourrait imaginer désormais que des contribuables pourraient se voir reprocher d'avoir commis un « abus fiscal » (au sens de la nouvelle disposition que nous allons étudier en profondeur), en ce que, au moyen de leurs constructions juridiques, ils prétendraient à la déduction de dépenses sur la base de cet article 49 C.I.R., conformément aux conditions de déductibilité qui y sont prévues, mais en contrariété avec les objectifs sous-tendant cet article. Or, à cet égard, nous verrons qu'en tant que ce texte ne fait que fixer les conditions générales de déductibilité de frais sur les revenus professionnels, conformément au principe (annoncé à l'entame du C.I.R.) qui veut que tout revenu imposable soit imposé sur une base « nette », il serait difficile de soutenir que cet article prévoit un « avantage fiscal » au sens où il faudrait l'entendre dans la nouvelle disposition anti-« abus fiscal » (pour la seconde variante de l'abus, *cf. infra*)²⁶⁸.

²⁶³ *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1557/001, p. 10.

²⁶⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1557/001, p. 10.

²⁶⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1557/001, p. 12.

²⁶⁶ *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1557/001, p. 10.

²⁶⁷ F. MAGNUS, *op. cit.*, n° 32, p. 22.

²⁶⁸ Voy., en ce sens, Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 116-123, spéc. p. 121, ainsi que les explications que nous donnerons *infra* à propos de cette seconde variante de l'« abus fiscal ».

CHAPITRE II –

LA METHODOLOGIE DE L'EXCEPTION LEGALE

D' « ABUS FISCAL » EN DROIT BELGE :

approche positive et prospective

(à la lumière du droit comparé et à la lisière du droit international)

199. Jusqu'ici, c'est à une approche essentiellement « négative » et « rétrospective » que nous nous sommes livrés pour cerner *par contraste* le dispositif légal général anti-« abus fiscal » dans son environnement législatif (avec l'article 344, § 2, du C.I.R.) et dans son ascendance historique (avec l'ancienne mouture de cette disposition générale anti-abus réécrite en 2012) dans notre législation fiscale, outre son « voisinage » que nous avons amplement « revisité » avec la théorie civiliste de la simulation appliquée au droit fiscal et les limites additionnelles posées par la jurisprudence à l'exercice du « libre choix de la voie la moins imposée »²⁶⁹.

Désormais, c'est à une approche résolument « positive » et « prospective » (voire même à certains égards « comparative ») que nous allons nous essayer, afin de proposer une véritable « méthodologie » de raisonnement par rapport à cette exception légale de l'« abus fiscal » qui a été introduite en droit belge par la nouvelle disposition générale anti-abus réécrite en 2012.

Nous nous attellerons tout d'abord à décortiquer la « mécanique » de fonctionnement de cette exception de l'« abus fiscal » à partir d'une lecture chronologique et méthodologique du texte qui la prévoit, mettant notamment en évidence les modifications qu'il apporte par rapport à l'ancien texte, et n'hésitant pas à pointer du doigt les imperfections qu'il comporte par rapport aux buts poursuivis par cette réécriture intégrale de notre disposition générale anti-abus (A). Cette analyse systématique du texte réécrit s'appuiera dès que possible sur les différents instruments officiels (exposé des motifs et autres travaux préparatoires de la loi, circulaire ministérielle, arrêt de la Cour constitutionnelle) et les travaux doctrinaux dont on dispose à ce jour en l'absence de jurisprudence (substantielle) des juges du fond et de la Cour de cassation, pour éclairer la compréhension et l'interprétation de cette mesure qui est et sera sans nul doute l'une des dispositions de la législation fiscale les plus « complexes » à mettre en œuvre.

Ensuite, à partir de la compréhension que nous aurons développée à propos de ce dispositif général anti-abus de notre droit fiscal, nous oserons suggérer certains rapprochements ou comparaisons avec ses « équivalents *fonctionnels* » en vigueur ou d'application dans le droit fiscal d'Etats voisins comme les Pays-Bas, la France ou encore (plus succinctement) le Royaume-Uni, et ce, dans l'unique but d'améliorer notre compréhension du mécanisme (B).

Nous reviendrons ensuite au contexte constitutionnel et institutionnel belge pour analyser la « validation » que la mesure a reçue de notre Cour constitutionnelle par un arrêt du 30 octobre 2013 rendu sur recours en annulation (C). Nous remettrons ici en évidence les clarifications

²⁶⁹ Comme la théorie jurisprudentielle de l'inopposabilité au fisc des actes illicites non simulés, lorsqu'illicéité a été commise dans le but d'éviter l'impôt (cf. les arrêts de la Cour de cassation de 1999 et de 2009 étudiés *supra*).

appréciables apportées par la Cour quant à l'interprétation de la mesure anti-« abus fiscal » tout en critiquant la qualification – à nos yeux – discutable que la Cour en a donnée (dans le prolongement de l'exposé des motifs du nouveau texte ainsi que de sa jurisprudence relative à l'ancien texte) en tant que simple « règle de preuve ».

Sur la base de l'appareil de raisonnement et de la grille de lecture théorique que nous aurons tenté d'élaborer à propos de cette exception légale d' « abus fiscal », nous pourrions alors nous intéresser à sa mise en œuvre « pratique », à partir de cas d'application (positifs ou négatifs) hypothétiques envisagés dans le cadre des différents impôts concernés par cette exception légale, les droits d'enregistrement et de succession d'un côté (notamment à la lumière des circulaires exemplatives rendues en cette matière), et les impôts sur les revenus de l'autre (**D**).

Enfin, nous terminerons ce chapitre entièrement dédié à cette exception légale de l'abus fiscal par l'étude de la façon dont celle-ci pourrait ou devrait s'articuler, lorsqu'elle se déploie dans un contexte international (en présence d'éléments d' « extranéité »), avec les conventions préventives de la double imposition liant la Belgique d'une part (**E**), et avec le droit européen primaire (libertés de circulation du TFUE) et dérivé (directives d'harmonisation qui contraignent depuis peu les Etats membres à adopter certaines règles anti-abus) d'autre part (**F**).

A) La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » et sa lecture systématique

B) La comparabilité du mécanisme avec ses équivalents fonctionnels dans des pays voisins

C) La constitutionnalité de la mesure et sa qualification en tant que « mode de preuve »

D) L'impact pratique du mécanisme dans les différentes matières fiscales concernées

E) L'articulation du mécanisme avec le droit international conventionnel (CPDI)

F) L'articulation du mécanisme avec le droit européen (primaire et dérivé)

A) La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » et sa lecture systématique

200. On l'a dit : en raison de la façon dont on l'avait *libellée* (et *interprétée* en conséquence), la première mouture de la mesure dite « générale anti-abus » introduite dans notre droit fiscal s'était avérée être plutôt *ineffective*²⁷⁰ dans son champ d'application, et partant *inefficace*²⁷¹ eu égard au but qu'elle s'était assigné (de par son intitulé lui-même) : viser de façon générique un ensemble de procédés d'évitement licite de l'impôt que le législateur ne saurait cautionner, de sorte que l'administration n'ait pas toujours à attendre une réaction du législateur à chaque nouvelle pratique qui lui apparaîtrait « abusive » et qu'il ne voudrait pas laisser prospérer²⁷².

Cette mesure, en ne *s'attachant* qu'à la qualification donnée par le contribuable à ses actes, impliquait une requalification quasiment impraticable là où celle-ci se devait de respecter tous les effets des actes accomplis²⁷³ (comme cela était exigé dans la jurisprudence de la Cour de cassation) ; en outre, en ne *s'attaquant* qu'aux actes accomplis dans la sphère des « activités économiques » (comme l'avaient indiqué le ministre et une circulaire de l'administration, en raison de la nature « économique ou financière » des justifications requises du contribuable), cette mesure se privait *de facto* de tout impact pratique sur les montages de planification patrimoniale utilisés pour éviter les droits d'enregistrement et/ou les droits de succession²⁷⁴.

Partant de ces constats d'« inefficacité » ou d'« ineffectivité » de la disposition en question, le rapport de la Commission parlementaire chargée d'enquêter sur « les grands dossiers de fraude fiscale » (qui, pour le coup, portait ici bien mal son nom...) avait ainsi recommandé dès 2009 d'« évaluer au regard de la législation européenne, le besoin de renforcer notre dispositif anti-abus » et d'« introduire dans la législation une clause générale anti-abus reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale, sans que cette clause ne crée d'insécurité juridique »²⁷⁵.

Dans la foulée, notre législateur fiscal avait alors dû « remettre son ouvrage sur le métier ».

²⁷⁰ L'« effectivité » peut s'entendre ici comme « le caractère d'une règle de droit qui produit l'effet voulu, qui est appliquée réellement » (G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 10^e éd., Paris, P.U.F., 2014, p. 386).

²⁷¹ L'« efficacité » peut se définir ici comme « la pertinence du moyen choisi par le législateur en vue d'atteindre l'objectif visé » (F. OST et M. DE KERCHOVE, « Le pluralisme, facteur d'effectivité ou d'ineffectivité du droit ? », in *Pluralisme juridique et effectivité du droit économique*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 26).

²⁷² En ce sens, le ministre rappelait lors des discussions sur le projet de réécriture en commission (*Doc. Parl.*, Ch., 2011-12, n° 53 2081/016, p. 79) que « la créativité et l'adaptabilité par rapport aux législations existantes sont toujours plus rapides que ce que le législateur peut faire en vue d'une perception correcte des impôts ».

²⁷³ Sous réserve du cas d'« actes distincts réalisant une même opération », où, comme nous l'avons vu *supra*, certains effets des actes intermédiaires devaient *en théorie* pouvoir être écartés pour s'en tenir au résultat final.

²⁷⁴ Voy., sur tous ces constats, l'étude que nous avons faite *supra* de cette ancienne disposition, ainsi que l'exposé des motifs du nouveau texte : *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 109-110.

²⁷⁵ Rapport du 7 mai 2009, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2010-11, n° 52 0034/004, p. 241, recommandation 31. Voy. à propos de ce rapport et la mise en œuvre de ses recommandations: M. BOURGEOIS et J. OPRENIESZK, « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, n° 2014/1, pp. 27-68, spéc. pp. 28-30 et 40-51.

Tout l'enjeu de la réécriture d'une telle mesure était alors de ménager un équilibre²⁷⁶ entre, *d'une part*, la nécessité de mettre le fisc en mesure de contrer efficacement des constructions juridiques par lesquelles des contribuables parviendraient à échapper à l'impôt d'une manière qui frustrerait les objectifs de lois fiscales et qui fausserait leur application voire la rendrait inique²⁷⁷ à l'égard des contribuables qui ne recourraient pas ou ne pourraient pas recourir à de telles constructions (ou encore, qui n'auraient pas les moyens de se les faire conseiller), *et d'autre part*, l'impératif de sécurité juridique dans le chef des contribuables, qui doivent pouvoir prévoir les conséquences fiscales de leurs actes au moment où ils les accomplissent, en se fiant aux dispositions de la loi fiscale (qui, seule, peut définir ce qui est imposable)²⁷⁸.

Il s'agissait donc pour le législateur de définir cette fois de véritables critères d'identification de l'« abus » à contrecarrer, de telle sorte que, lorsqu'elle établit l'existence d'un tel abus, l'administration soit bien autorisée à s'écarter de la réalité juridique (le « contenu qualifié » des actes en cause) tout en ayant à suivre un fil conducteur qui objectiverait son raisonnement et qui l'empêcherait de redéfinir elle-même arbitrairement la matière ou situation imposable. C'est ainsi qu'une telle mesure générale anti-abus, qui trouve sans doute sa raison d'être dans l'idée de venir rétablir une certaine « égalité » entre les contribuables devant l'impôt, pourrait bien rester compatible avec l'exigence constitutionnelle de « légalité » de l'impôt (qui requiert que la *loi* elle-même définisse dans quelles situations et à quelles conditions l'impôt est dû).

En ce sens, le Professeur australien COOPER met très bien en évidence les critères ou éléments qui doivent être définis par une telle mesure « générale anti-évitement » pour que celle-ci soit bien une *règle de droit* et non un *pouvoir discrétionnaire* (aban)donné au fisc pour redéfinir les conséquences fiscales des actes des contribuables : *“In order to be a rule rather than a power, a general anti-avoidance regime will contain at least three elements: a definition or description of the target activity, a power to annul the tax consequences that would otherwise occur, and a power to impose tax as if the taxpayer had undertaken some other transaction. There may be other elements – special penalties for example – but these are the critical elements and the first is by far the most problematic. If a target activity cannot be defined ex ante with an acceptable degree of precision, the supposed rule is no more than a discretionary power to reconstruct the tax consequences of transactions”*²⁷⁹.

²⁷⁶ On pourrait faire un parallèle ici avec l'exigence de « juste équilibre » (entre l'intérêt public et l'intérêt privé) qui découle de l'interprétation « globale » de l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la CEDH, qui tend à considérer le pouvoir d'imposition des Etats (légitimé dans son principe à l'alinéa 2) comme une « atteinte » potentielle au droit au respect des biens (consacré à l'alinéa 1^{er}) et qui doit donc sauvegarder un tel « équilibre ».

²⁷⁷ A cet égard, lors des travaux préparatoires de l'ancienne disposition générale anti-abus (*Doc. Parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 97), il avait été fait remarquer qu'une telle « iniquité » ne pourrait toutefois pas être rapportée à « l'article 112 [actuel 172] de la Constitution qui prohibe tout privilège fiscal » car « le privilège prohibé constitutionnellement doit être instauré par la loi elle-même, ce qui n'est pas le cas en l'espèce ».

²⁷⁸ La Cour constitutionnelle déduit ainsi de la Constitution ce « principe fondamental de notre ordre juridique » (C.Const., 22 nov. 1990, n°36/90), selon lequel « le contenu du droit doit en principe être prévisible et accessible, de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment il le réalise » (C.Const., 5 juillet 1990, n°25/90; C.Const., 18 oct. 2006, n°152/2006). Voy. aussi ici la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, telle qu'exposée *supra* en lien avec l'article 1P1 CEDH, et qui requiert que la norme de droit fiscal soit bien « accessible aux personnes concernées » et suffisamment « précise et prévisible dans son application » (Cr.E.D.H., *Serkov c./Ukraine*, 7 juillet 2011).

²⁷⁹ G. COOPER, « The Design and Structure of General Anti-Avoidance Regimes », *Bull. Int. Tax.*, 2009, p. 27.

A cet égard, l'avant-projet de texte de la nouvelle disposition générale anti-abus²⁸⁰, tel qu'il avait été soumis à la section de législation du Conseil d'Etat, ne pouvait susciter qu'un avis négatif au regard du principe de « légalité de l'impôt »²⁸¹, en tant qu'il disposait ce qui suit :

« N'est pas opposable à l'administration, la qualification donnée par les parties à un acte juridique ainsi qu'à un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration constate que l'acte juridique ou l'ensemble des actes juridiques se fait sur base de motifs fiscaux, ce qui permet de présumer que cette opération a comme objectif principal l'évasion fiscale.

Il appartient au contribuable d'apporter la preuve contraire.

Lorsque le contribuable ne fournit pas cette preuve, l'administration peut redéfinir, pour l'application de la législation fiscale, la qualification fiscale de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques posé par le contribuable de manière à faire apparaître, en ce qui concerne l'opération réalisée, un ensemble de faits qui permette un établissement de l'impôt exact même si les effets et les conséquences juridiques de la qualification utilisée par l'administration ne sont pas identiques ou analogues à ceux qui sont attachés à la qualification donnée par les parties. ».

En permettant ainsi au fisc de s'écarter de la qualification donnée par les parties à des actes juridiques dès lors qu'il pourrait constater que ces actes avaient des « motifs fiscaux » et que le contribuable ne prouverait pas qu'ils n'avaient pas pour objectif principal l'évasion fiscale, et en donnant alors au fisc pour seule « consigne » de rétablir une « imposition exacte » (« *juiste belastingheffing* ») tout en le dispensant de devoir s'en tenir à des effets juridiques *identiques* ou *analogues* à ceux de la qualification initiale, ce texte n'incarnait pas l'équilibre recherché mais il renversait au contraire le déséquilibre de l'ancienne disposition au détriment de la sécurité juridique du contribuable et au « mépris » du principe de légalité de l'impôt.

Le Conseil d'Etat avait donc pointé que la disposition en projet manquait de précision à divers égards : sur le point de savoir dans quels cas une qualification ne serait pas opposable au fisc, si « le fait qu'un acte juridique se [fasse] sur [la] base de motifs fiscaux suffit pour créer une présomption selon laquelle cette opération a comme objectif principal l'évasion fiscale », on pouvait alors « se demander dans quelle mesure l'instauration d'une présomption réfragable aussi *large* se concilie avec le principe de légalité » ; et puis, par rapport à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui considère que le principe de légalité exige que « la loi précise les critères objectifs auxquels doit répondre la requalification [et] la manière dont l'administration doit définir l'opération imposable lorsqu'elle constate l'évasion fiscale », il ne semblait pas que « la possibilité de requalification soit suffisamment circonscrite » avec le critère *vague* d'établissement de l'impôt exact, « susceptible d'interprétations trop diverses ».

²⁸⁰ Avant-projet arrêté en Conseil des ministres le 25 janvier 2012, et reproduit dans les travaux préparatoires de la nouvelle mesure finalement adoptée : *Doc. Parl.*, Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 208.

²⁸¹ Avis du Conseil d'Etat, n° 50 883/1, pp. 16-22, *Doc. Parl.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 243-245.

201. C'est finalement par une loi-programme du 29 mars 2012²⁸², via ses articles 167 et 168 (inadéquatement situés sous un chapitre intitulé « lutte contre la fraude fiscale »²⁸³) que l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. et l'article 18, § 2, du C.Enr. – auquel renvoie toujours *mutatis mutandis* l'article 106, alinéa 2, du C.Succ. – ont respectivement été réécrits intégralement. Désormais, le nouveau texte de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R., est ainsi libellé comme suit :

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

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

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

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

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

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

Quant à l'article 18, § 2, du C.Enr., il a été réécrit dans les mêmes termes, sous réserve de la nécessaire mise en concordance de certains mots (pour parler de « redevable » et de « volonté d'éviter les droits d'enregistrement ») ou de la numérotation de l'article relatif aux « moyens de preuve visés » dans le Code concerné (l'article 185), ainsi que de l'omission à l'alinéa 4 des mots « la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que » (omission plutôt « cosmétique » mais révélatrice, que nous tenterons d'expliquer *infra*).

La phrase unique de l'ancienne disposition a donc laissé place à un texte en quatre alinéas correspondant chacun à une modification apportée : l'extension de l' « inopposabilité » aux actes juridiques eux-mêmes, au-delà de leur seule qualification (al. 1^{er}) ; la définition inédite d'une notion d' « abus fiscal » sur la base d'éléments constitutifs à établir par le fisc (al. 2) ; la reformulation de l'objet de la « contre-preuve » à rapporter par le contribuable pour échapper à l'application de la disposition (al. 3) ; la précision du mode ou critère de « rétablissement » de l'imposition alors permis au fisc en conséquence de l'application de la disposition (al. 4).

²⁸² Loi-programme (I) du 29 mars 2012 (art. 167 à 169), *M.B.*, 6 avril 2012.

²⁸³ Terminologie sans doute liée à la dénomination de la Commission d'enquête parlementaire (sur les « grands dossiers de fraude fiscale ») dont il s'agissait ici de mettre en œuvre la recommandation (*cf.* le rapport cité *supra*).

C'est bien cette trame (par alinéa) que suit l'exposé des motifs du texte ainsi réécrit²⁸⁴, de même que la circulaire qui en décrit le « mode d'emploi » pour l'administration (ci-après : « la circulaire ») et qui reprend pour l'essentiel toutes les explications fournies par l'exposé des motifs, tout en y ajoutant certaines déclarations faites par le ministre en commission²⁸⁵. Et c'est aussi un découpage chronologique que nous allons suivre pour procéder à une lecture méthod(-olog)-ique de ce texte (à l'instar d'autres études doctrinales²⁸⁶), après avoir émis quelques observations liminaires liées à l'alinéa 1^{er}, pour nous arrêter successivement sur la définition de l'abus fiscal à partir de ses deux variantes alternatives et de leurs inspirations respectives (*i*), les éléments constitutifs à établir par le fisc (*ii*), la « contre-preuve » réservée au contribuable (*iii*) et le redressement permis au fisc en cas d'abus établi et non démenti (*iv*).

Avant tout, il faut donc bien relever que l'alinéa 1^{er} annonce que, si le fisc établit l'existence d'un « abus fiscal » (au sens où le définit l'alinéa 2, et à défaut pour le contribuable de rapporter la 'contre-preuve' que lui réserve l'alinéa 3), l'« inopposabilité » portera désormais directement sur les actes en cause du contribuable²⁸⁷, ce qui signifie que, lorsqu'il pourra s'en prévaloir, le fisc pourra bel et bien ignorer ou écarter certains des effets des actes accomplis. C'était donc au prix de la définition d'une véritable notion générique d'« abus », imposant ainsi au fisc des critères tant pour l'identification d'un tel abus que pour son redressement, que l'« inopposabilité » allait pouvoir porter directement sur les actes juridiques eux-mêmes et que le fisc allait être autorisé à s'écarter exceptionnellement de leur « réalité juridique ».

²⁸⁴ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 109-116.

²⁸⁵ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, *M.B.*, 14 mai 2012.

²⁸⁶ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, 284 p. ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483 – 2012/23, pp. 493-504 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, pp. 4-23 (aussi publié in *De nieuwe antimisbruikbepaling – Verslagboek Seminar op 10 mei 2012, Fiscaal Praktijkstudies*, Kluwer, Bruxelles, 2013, pp. 43 et s.) ; V. DAUGINET et V. VERCAUTEREN, « Aan de slag met de nieuwe antimisbruikbepaling », in *De nieuwe antimisbruikbepaling, op. cit.*, pp. 87 et s. ; C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er, CIR 1992, *T.F.R.*, n° 427, octobre 2012, pp. 767-771 ; D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales: portée, arbre de décision, cas pratiques », in *De doelstellingen van een fiscale bepaling – Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen – Studiedag KUL op 1 juni 2012, T.F.R.*, n° 427, 2012, pp. 741-766 ; T. JANSEN, « Een nieuwe antimisbruikregel naar Europees model », in *De nieuwe antimisbruikbepaling, op. cit.*, pp. 1-42 ; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34 ; S. SEGIER, « Abus fiscal : commentaire autour des deux premières circulaires ministérielles et essai d'approche méthodologique », *R.G.F.*, 2012, pp. 14 et s. ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562.

²⁸⁷ L'exposé des motifs (p. 109) et la circulaire (p. 4) semblent ici refaire l'histoire à l'envers lorsqu'ils commencent par rappeler que, dans l'ancien système, la qualification redressée par l'administration « devait avoir, selon la Cour de cassation, des effets juridiques non fiscaux similaires à ceux de(s) l'acte(s) originel(s) », pour enchaîner ensuite en disant que « de plus, seule la qualification de l'acte n'était pas opposable, et non l'acte juridique lui-même ». Or, c'est précisément le fait que l'objet de l'inopposabilité était limité à la seule qualification, qui fondait cette exigence (non exprimée textuellement) du « respect des effets juridiques ».

S'agissant des actes du contribuable qui peuvent ainsi être rendus « inopposables au fisc », il doit toujours bien s'agir d' « actes *juridiques* » (au sens de la notion en droit privé-civil que nous avons rappelée), et il peut toujours être question d'appréhender un « ensemble d'actes réalisant une *même opération* », notion dont il est dit dans l'exposé des motifs qu'elle doit s'entendre dans le même sens que celle d' « actes distincts réalisant une même opération » dans l'ancien texte²⁸⁸. Il est y aussi précisé qu'on vise par-là la « décomposition artificielle » d'une même opération en des actes successifs, même s'ils sont étalés ou répartis sur plusieurs périodes imposables, pourvu qu'ils relèvent bien d'une « unicité d'intention », en ce sens que ces actes soient « *dès le départ* conçus comme [les maillons d'] une chaîne indivisible »²⁸⁹.

Force est en tous les cas de constater que, puisque seuls des actes *juridiques* sont susceptibles d'être constitutifs d'abus fiscal (et, à ce titre, d'être « inopposables » au fisc), sont donc bien toujours exclus du champ d'application de la mesure tous les procédés d'évitement qui reposeraient sur des actes purement *matériels*, comme par exemple le fait pour une personne physique de déplacer sa résidence dans un autre pays, ce qui, au sein de l'Union européenne, relèverait toujours de l'exercice légitime d'une liberté de circulation garantie par le TFUE²⁹⁰.

A noter toutefois que si, pour une personne physique, le fait d'aller habiter ailleurs (« *het elders gaan wonen* »²⁹¹) paraît relever de l'acte purement matériel, par opposition au déplacement du siège d'une société qui nécessiterait une décision de son assemblée générale (et la modification de ses statuts)²⁹², il pourrait tout de même être vu comme un « acte juridique » au sens du droit commun, dans la mesure où un tel déplacement physique de résidence serait bien réalisé dans l'intention de produire des effets en droit (et notamment fiscaux). Néanmoins, nous savons et reverrons que ce qui peut être mis en cause au titre de l'abus fiscal ce n'est jamais que le choix d'un procédé *juridique* (qui s'apprécie et se qualifie *en droit*) plutôt qu'un autre pour formaliser une opération.

Enfin, outre qu'il prévoit déjà la sanction d'inopposabilité au fisc de l'acte ou de l'ensemble d'actes en cas d'abus fiscal, et qu'il met à la charge du fisc la preuve de cet abus tel que défini à l'alinéa 2, l'alinéa 1^{er} indique également de façon surabondante que les moyens de preuve à l'usage du fisc pour ce faire sont ceux qui lui sont généralement autorisés dans le cadre du code concerné (tels que visés aux art. 340 C.I.R. et 185 C.Enr.), et que les « circonstances » sur lesquelles il peut se fonder – et donc fonder ses présomptions – doivent évidemment être « *objectives* » (et ce, même lorsqu'il s'agira d'établir des éléments d'ordre « *intentionnel* »).

²⁸⁸ Voy. *supra* nos explications sur ce que recouvrait déjà cette notion dans le cadre de l'ancienne disposition.

²⁸⁹ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 113 (et circulaire, *op. cit.*, p. 5).

²⁹⁰ Or, comme nous le verrons *infra*, une telle mesure anti-abus, là où elle serait susceptible d'entraver l'exercice d'une liberté fondamentale du Traité, ne pourrait se justifier que si elle atteint des montages purement artificiels qui feraient un usage « abusif » d'une telle liberté (ce qui ne serait jamais le cas d'un pur déplacement physique). C'est aussi ce qu'avaient anticipé Luc DE BROE dans sa proposition de réécriture de la mesure (cité *infra*, spéc. p. 339) et un parlementaire en Commission (*Doc. Parl.*, Ch., sess. 2011-2012, n° 53 2081/016, p. 73), quand ils soulignaient que « l'inopposabilité » ne devrait porter que sur des « actes juridiques » et non, plus généralement, sur des « opérations (*verrichtingen*) », notion jugée plus large là où elle engloberait aussi des actes de pur fait.

²⁹¹ W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in R. Dillemans et W. Van Gerven (ed.), *Beginselen...*, 1973, n° 97.

²⁹² Voy. aussi, sur cette distinction, S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis...* anno 2012, *op. cit.*, p. 553.

a) La définition légale de l'abus fiscal, ses deux déclinaisons et leurs sources d'inspiration

202. Contrairement à l'ancien texte, sous l'empire duquel le caractère « abusif » d'une « qualification inopposable » tenait à la seule circonstance que le contribuable l'avait choisie – parmi différentes qualifications exactes disponibles – dans le but exclusif d'éviter l'impôt, le nouveau texte contient lui une définition explicite d'une notion générale d' « abus fiscal ». Une telle dénomination contracte sans doute imparfaitement l'idée qu'il s'agit là de l'exercice abusif et inadmissible par le contribuable de son droit de « choisir la voie la moins imposée », outre qu'elle ne révèle pas de prime abord que la notion emprunte plus à la théorie civiliste de la *fraude à la loi* qu'à celle de l'*abus de droit*, comme nous l'avions déjà dit et le reverrons.

Comme le révèle l'exposé des motifs²⁹³, ce nouveau concept a été directement inspiré, sur la suggestion du Professeur DE BROE (KUL) ainsi que sur la recommandation précitée de la Commission parlementaire chargée d'enquêter sur « les grands dossiers de fraude fiscale »²⁹⁴, de la notion d' « abus du droit européen » que la Cour de justice de l'Union européenne a été amenée depuis quelques années à théoriser (notamment) en matière fiscale, pour faire échec *tantôt* à des « montages totalement artificiels » par lesquels une liberté de circulation du Traité (TFUE) est exercée conformément à ses conditions d'application formelle mais en contrariété avec ses finalités sous-jacentes, dans le seul but d'échapper à la fiscalité directe d'un Etat membre (ou de bénéficiaire de la législation plus favorable d'un autre), *tantôt* à des pratiques visant essentiellement à obtenir un avantage fiscal issu d'une directive (comme la déduction de la TVA) mais dont l'octroi serait contraire aux objectifs pour lesquels il a été conçu²⁹⁵.

Nous synthétisons ici les termes par lesquels la Cour de justice avait transposé sa théorie de l'« abus de droit », qu'elle avait inaugurée en matière de restitutions à l'exportation de produits agricoles²⁹⁶, aux matières de la TVA et de la fiscalité directe, respectivement par les arrêts *Halifax* et *Cadbury Schweppes* (que nous étudierons *infra*):

- « La constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de [la directive] et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal »²⁹⁷.
- « La constatation de l'existence d'un tel montage exige, outre un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage fiscal, qu'il ressorte d'éléments objectifs que, malgré un respect formel des conditions prévues par le droit communautaire, l'objectif poursuivi par [la liberté] n'a pas été atteint »²⁹⁸.

²⁹³ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, pp. 110-111 (et circulaire, *op. cit.*, p. 4).

²⁹⁴ L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB... », *Forum KUL - Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijke een paradox?*, T.F.R., 2010, n°s 379-380, pp. 332-349; Rapport du 7 mai 2009, *Doc. Parl.*, Ch., sess. 2010-11, n° 52 0034/004, p. 241, rec.31.

²⁹⁵ Voy., sur cette jurisprudence de la CJUE, M. WATHELET, « L'abus de droit communautaire : application à la TVA et à la fiscalité directe », *Bull. fiscal F. Lefebvre*, 12/06, pp. 1119-29 ; Ch. AMAND, « Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives – Approche européenne et belge », *R.G.C.F.*, 2009, n° 3, pp. 179-197.

²⁹⁶ CJUE, 14 décembre 2000, *Emsland Stärke*, C-110/99, Rec. p. I-11569, spéc. §§ 52-53.

²⁹⁷ CJUE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, Rec., p. I-1609, §§ 74-75, 86 et 99 (et aussi rendus le même jour : CJUE, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec. p. I-1751; CJUE, *Bupa Hospitals*, C-419/02, Rec. p. I-1685).

²⁹⁸ CJUE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Rec., p. I-7995, spéc. § 64.

L'exposé des motifs, s'il se réfère à l'arrêt *Halifax* qui a importé pour la première fois la notion d'abus de droit européen dans le domaine fiscal (mais pas dans les matières concernées par nos nouvelles dispositions anti-abus), ne se réfère curieusement pas à l'arrêt *Cadbury Schweppes* (qui aurait été bien relevant pour la fiscalité directe). Il renvoie plutôt, dans une volonté zélée de montrer que le nouveau texte se veut conforme au droit européen, à plusieurs autres arrêts de la Cour qui ne sont pas vraiment pertinents pour la compréhension de notre nouvelle notion d'« abus fiscal »²⁹⁹, comme l'arrêt *Centros* (qui concerne une affaire où la liberté d'établissement avait été exercée pour contourner une législation nationale d'un Etat membre en matière de constitution de sociétés, sans définir aucune notion d'abus en la matière)³⁰⁰, l'arrêt *Part Services* (qui précise que l'élément subjectif dans la notion d'abus en matière de TVA requiert que le but « essentiel » – et non pas « exclusif » – du contribuable était l'obtention de l'avantage fiscal)³⁰¹, ou encore, l'arrêt *Foggia* (qui a traité la directive « fusion » et ne saurait être utile que pour préciser à quelles conditions les motifs rapportés par le contribuable sont bien acceptables)³⁰².

L'idée originelle de DE BROE était alors de décliner, à partir de composantes *subjective* (liée à l'intention du contribuable d'éviter l'impôt) et *objective* (liée à la contrariété aux objectifs d'un texte de loi malgré son respect formel), les deux formes/variantes génériques alternatives que pourrait revêtir un « abus » dans notre droit fiscal (dans les matières fiscales concernées), selon qu'il s'agit tantôt du contournement d'une disposition de la loi (*omzeiling van de wet*) ou tantôt de l'« extorsion » d'un avantage fiscal prévu par la loi (*afdwinging van de wet*)³⁰³.

Bien que le texte de la nouvelle mesure générale anti-abus ne traduise pas parfaitement cette idée, il faudrait ainsi concevoir les deux variantes de ce que la loi nomme l'« abus fiscal » (et qu'on devrait entendre comme un abus d'« évitement de l'impôt par le choix de formalisation juridique » : « *belastingontwijking d.m.v. de keuze van juridische vormgeving* ») comme suit³⁰⁴ :

- dans la *première variante*, il s'agirait du choix par le contribuable d'une forme juridique visant (uniquement) à le placer dans une situation ne rencontrant pas les conditions légales pour être taxable, mais se rapprochant tellement de la situation imposable que l'intention du législateur serait méconnue si la disposition de la loi fiscale ne lui était pas appliquée ;
- dans la *seconde variante*, il s'agirait du choix par le contribuable d'une forme juridique visant (uniquement) à le faire bénéficier d'un avantage fiscal (exonération, réduction...) prévu par la loi en réunissant formellement ses conditions d'application, mais dans une situation où son octroi serait contraire aux objectifs pour lesquels le législateur l'a prévu.

²⁹⁹ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, pp. 110-111 et 115. Voy. à cet égard L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, pp. 4-23, spéc. p. 8, note 19; V. DAUGINET et V. VERCAUTEREN, « Aan de slag met de nieuwe antimisbruikbepaling », in *De nieuwe antimisbruikbepaling – Verslagboek Seminar 10 mei 2012, Fiscaal Praktijkstudies*, Kluwer, Bruxelles, 2013, spéc. pp. 102 et s.; V. SEPULCHRE, « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l'approche économique ? », in *La réforme fiscale 2012*, coll. ESSF, Limal, Anthemis, 2012, spéc. pp. 119-123.

³⁰⁰ CJUE, 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. p. I-1459.

³⁰¹ CJUE, 21 février 2008, *Part Services*, C-425/06, Rec., 2008, p. I-00897.

³⁰² CJUE, 10 novembre 2011, *Foggia*, C-126/10.

³⁰³ L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB... », *op. cit.*, pp. 339-340; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, pp. 8-9. C'est nous qui (prop-)osons cette traduction du mot « *afdwinging* ».

³⁰⁴ Nous paraphrasons ici les termes de l'exposé des motifs (*op. cit.*, p.111) que nous citerons tels quels *infra*.

203. Ainsi, le texte de la nouvelle mesure anti-abus fiscal veut appréhender (symétriquement) tant l'évitement de l'impôt qui passe par le fait de se placer *en dehors* du champ d'application d'une disposition taxatrice en contrariété avec les objectifs sous-jacents à cette disposition, que l'évitement de l'impôt qui passe par le fait de se placer *dans* le champ d'application d'une disposition « avantageuse » au détriment des finalités sous-tendant l'avantage en question ; autrement dit, comme nous l'avions montré lorsque nous cherchions à identifier le problème abstrait de l' « abus » qui peut se présenter en matière fiscale, on viserait bien tant l'abus par *contournement* d'une disposition que l'abus par *détournement* d'un avantage (de ses finalités).

S'agissant de la première variante de l'abus visé (« *het omzeilen van een heffende bepaling in omstandigheden in strijd met de doelstelling van die bepaling* »), Luc DE BROE reconnaissait qu'il s'agirait là d'une sorte d'application en matière fiscale de la notion de « fraude à la loi », telle que le privatiste belge VAN GERVEN la concevait (à l'instar des privatistes néerlandais, comme nous l'avions vu *supra*, et en des termes comparables à ceux de la jurisprudence du *Hoge Raad* néerlandais admettant la notion en matière fiscale, comme nous le verrons *infra*) :

« *Men poogt buiten toepassing van een dwingend wettelijk voorschrift te blijven door middel van op zichzelf geoorloofde handelingen, waardoor op gekunstelde wijze een toestand in het leven wordt geroepen, die weliswaar valt buiten de omschrijving van een door een dwingend wettelijk voorschrift voorziene toestand maar zo weinig van die toestand afwijkt, dat doel en strekking der wet zouden worden verijdeld, indien het ontweken wettelijk voorschrift ten aanzien van de verrichte handelingen buiten toepassing zou blijven* » (trad. *infra*)³⁰⁵.

Quant à la seconde variante de l'abus visé (« *het claimen van een fiscaal voordeel in strijd met de bedoeling van de wetgever* »), elle ne pourrait vraiment être rapprochée en droit privé ni de la notion de la « fraude à la loi », ni même de celle de l' « abus de droit » (là où celle-ci supposerait d'identifier une disproportion entre l'inconvénient causé à un tiers et l'avantage procuré au titulaire du droit exercé³⁰⁶, comme nous avons déjà pu le faire remarquer *supra*). Tout au plus, cette variante peut-elle être rapprochée de la notion de « pratiques abusives » en matière de TVA, telle qu'elle résulte de la jurisprudence européenne précitée (qui, on l'a dit, a inspiré ce volet de l'abus fiscal), et a été introduite à l'article 1^{er}, § 10, de notre Code de la TVA par une loi du 20 juillet 2006³⁰⁷, en tant qu'il y est aussi question d'« avantage fiscal » dont l'octroi serait « contraire aux objectifs... » et dont l'obtention serait le « but essentiel... ».

³⁰⁵ W. VAN GERVEN, *Beginselen van Privaatrecht – Algemeen Deel*, Brussel, Story-Scientia, 1968, I, pp. 201-202, renvoyant à la doctrine des privatistes néerlandais MEIJERS et KAKEBEEKE-VAN DER PUT cités *supra*.

³⁰⁶ W. VAN GERVEN, *Beginselen van Privaatrecht – Algemeen Deel*, *op. cit.*, p. 208; voy. aussi, sur l'inapplicabilité des critères civilistes de l'abus de droit en matière de droit fiscal, L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB... », *op. cit.*, p. 345; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 321.

³⁰⁷ Loi-programme du 20 juillet 2006, *M.B.*, 28 juillet 2006. Voy., sur cette transposition, E. TRAVERSA et E. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la T.V.A. : le législateur a-t-il véritablement suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, pp. 18-19 ; V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en T.V.A. », *R.G.F.*, 2008, liv. 1, pp. 3-22 ; F. BALTUS, « Les 'pratiques abusives' en matière de T.V.A. », *J.D.F.*, 2006, pp. 337-360, et 2007, pp. 57-62.

La notion d'« avantage fiscal » n'est définie nulle part par la loi. A l'origine, elle était apparue dans la jurisprudence européenne pour viser essentiellement le droit à déduction institué dans le système de la TVA, mais il fut ensuite admis qu'elle pouvait aussi viser une exonération, et parfois même, l'assujettissement à la TVA en tant qu'il permettrait le droit à déduction³⁰⁸.

L'exposé des motifs de la loi du 20 juillet 2006 ayant introduit la notion de pratique abusive dans notre C.T.V.A. se contentait quant à lui de déclarer également que « les pratiques abusives condamnées qui tendent à l'obtention d'un avantage fiscal ne se limitent pas à celles qui ont pour but une déduction »³⁰⁹.

S'agissant de la notion d'« avantage fiscal » utilisée pour définir la seconde variante de notre « abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession, ni la loi du 29 mars 2012 ni son exposé des motifs ne se réfèrent à la matière de la TVA sur ce point. On pourrait alors se référer ici à la notion budgétaire de « dépense fiscale », telle que le Conseil supérieur des finances la définit, à savoir : « une moindre recette découlant d'encouragements fiscaux provenant d'une *dérogation au système général* d'un impôt déterminé en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales, culturelles, *etc.* et qui pourrait être remplacée par une subvention directe »³¹⁰.

Lorsqu'il se réfère à cette définition dans le contexte budgétaire, le législateur fédéral estime que « la notion de 'système général' est l'élément-clé de la définition des dépenses fiscales », et il ajoute « qu'outre le fait qu'elle déroge au système général de l'impôt, une dépense fiscale se caractérise par le fait qu'elle vise une modification du comportement du contribuable et que cet objectif pourrait également être atteint par une subvention budgétaire directe ». Par exemple, s'agissant de la structure ou du système général de l'impôt des personnes physiques et de l'impôt des sociétés, le législateur fédéral indique que le premier organise « la taxation des revenus de toute nature, nets des charges consenties pour les acquérir et/ou les conserver », et que le second consiste en « la taxation des bénéfices, quelle que soit leur affectation, mais après élimination de la double imposition des bénéfices réservés et distribués et après déductions des pertes antérieures »³¹¹.

En ce sens, si l'on tient compte de ce que l'article 6, al. 1^{er}, du C.I.R. prévoit le *principe* selon lequel « le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus *nets*, diminués des dépenses déductibles »³¹², l'on peut alors certainement rejoindre Thierry AFSCHRIFT là où celui-ci affirme qu'« en matière d'impôts sur les revenus, la possibilité de déduire des frais professionnels, qui ne font pas partie du revenu *net*, mais bien du revenu *brut*, ne constitue pas un 'avantage', mais relève, à notre avis, de la définition même de la matière imposable »³¹³.

Voici ainsi annoncées les deux déclinaisons de l'abus fiscal tel que notre législateur l'a conçu en s'inspirant du droit européen (et, pour l'une d'elles, du droit civil). Chacune de ces deux variantes de l'abus fiscal défini à l'alinéa 2 de la nouvelle mesure ainsi réécrite repose donc sur deux éléments constitutifs, l'un *objectif* et l'autre *subjectif*, et il nous faut alors expliciter le plus précisément possible ce en quoi consiste l'élément objectif à établir par le fisc (*i*), avant de cerner ce que le fisc a exactement à prouver quant à l'élément subjectif de l'abus (*ii*).

³⁰⁸ Voy., à ce sujet, CJUE, 21 février 2008, *Part Services*, C-425/06, Rec., 2008, p. I-00897 ; CJUE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, Rec., p. I-1609, spéc. § 69 ; E. TRAVERSA et E. CECI, *op. cit.*, pp. 18-19.

³⁰⁹ *Doc. Parl.*, Chambre, n° 51 2517/001, p. 13

³¹⁰ Rapport annuel de 1985 du Conseil supérieur des finances, *M.B.*, 18 avril 1986, p. 5320.

³¹¹ *Doc. Parl.*, Chambre, n° 53 1943/002, pp. 1, 2 et 4.

³¹² Voy. aussi l'article 23, § 2, du C.I.R. pour la détermination du « montant net des revenus professionnels ».

³¹³ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 116-123, spéc. p. 121.

b) Les éléments constitutifs (objectif et subjectif) de l' « abus fiscal » à établir par le fisc

(i) L'élément objectif de l'abus ou la contrariété avec les objectifs de la disposition « abusée »

204. L'élément objectif de l'abus à établir par l'administration tient au fait que le contribuable s'est placé, au moyen de l'acte juridique (ou de l'ensemble d'actes) qu'il a accompli, 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 (respectivement *contournée* ou *détournée*). Le texte utilise ici l'expression « *en violation des objectifs...* » (du moins, pour le premier type d'abus), termes qui ne nous semblent toutefois appropriés que pour évoquer le non-respect de textes ou de prescrits légaux, mais non de leurs objectifs ou leur esprit, lesquels ne sont susceptibles que d'être « contrariés/heurtés/frustrés ».

Il est bien question ici des « objectifs de la disposition » qui, selon le type d'abus en cause, serait évitée ou bien invoquée, contournée ou détournée par le contribuable (« *de specifieke heffende/belastingverminderende bepaling die de belastingplichtige omzeilt c.q. miskend* »³¹⁴), et non d'« objectifs » que le législateur poursuivrait « globalement » via l'impôt concerné³¹⁵. Il ne saurait être question ici de considérer catégoriquement que l'objectif de toute loi fiscale serait de faire lever le plus d'impôt possible, comme le ministre semblait l'entendre lors des travaux préparatoires de la mesure, de sorte que tout acte ou ensemble d'actes juridiques qui n'aurait pas été accompli tel qu'il l'a été s'il n'avait pas été question d'éviter l'impôt serait alors contraire à un tel objectif. Ce serait la fin du « libre choix de la voie la moins imposée », alors que la notion d'abus fiscal n'est censée venir y apporter qu'un tempérament (général), comme cela a été affirmé dès l'entame de l'exposé des motifs de cette mesure ainsi réécrite³¹⁶.

Le ministre avait ainsi rappelé ici que les impôts sont « des prélèvements imposés par l'Etat selon certaines règles de droit en vue de rassembler les moyens financiers nécessaires pour réaliser des dépenses dans l'intérêt général », et que « les dispositions fiscales fixent ces règles de droit » en déterminant (à l'impôt sur les revenus) « quels revenus sont imposables ou exonérés d'impôt [...], quels coûts ou dépenses sont déductibles [...] »³¹⁷. Or, ce n'est là parler que de la finalité premièrement « financière » de tout impôt (par définition) et de l'objet des dispositions qui le régissent, ce qui ne se confond pas avec les buts ou objectifs *en vue* desquels ces dispositions sont adoptées, comme pour celles qui prévoient des avantages fiscaux en vue d'encourager des comportements qui sont jugés profitables dans le cadre de politiques économiques, sociales, environnementales, culturelles, etc.

³¹⁴ L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever' in de nieuwe algemene antimisbruikbepaling », in *Forum KUL – De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik'...*, T.F.R., 2012, n°427, p. 743; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene... », *op. cit.*, p. 16.

³¹⁵ Voy. aussi en ce sens D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales: portée, arbre de décision, cas pratiques », in *Forum KUL, De doelstellingen van een fiscale bepaling...*, *op. cit.*, T.F.R., 2012, n° 427, p. 751 ; Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 102-103.

³¹⁶ *Doc. Parl.* Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 111 (exposé des motifs). Voy. aussi en ce sens L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 15; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis... 2012 », *op. cit.*, p. 545.

³¹⁷ *Doc. Parl.* Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/016, p. 69 (réponse du ministre en commission).

Le texte de la mesure ne parle, pour les deux types d'abus, que de dispositions « *du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci* », de sorte que la mesure générale anti-abus n'ait qu'un « effet relatif » (« *relatieve werking* ») par rapport aux Codes où elle est insérée³¹⁸. Il s'ensuit que ne seraient dès lors pas susceptibles de faire l'objet d'un « abus fiscal » toutes les autres dispositions qui seraient aussi relatives à l'impôt concerné, mais qui ne seraient pas reprises dans le Code en question ou ses arrêtés d'exécution (comme, par exemple, en matière d'impôts sur les revenus, les dispositions relatives aux options sur actions/*stock-options*)³¹⁹. Un amendement avait bien été proposé par la députée M. GERKENS pour pallier au problème mais il ne fut pas adopté³²⁰. Néanmoins, la circulaire, reprenant une réponse du ministre à une question qui lui avait été posée en commission, recommande sur ce point une interprétation « large » des termes de la mesure afin d'englober ici « toutes les dispositions de la législation fiscale, en ce compris les dispositions particulières »³²¹. Cette interprétation *extensive* paraît peu compatible avec les termes clairs de la règle anti-abus, et elle est d'autant plus étonnante que la circulaire rappelle par ailleurs (comme nous allons le voir) que la loi fiscale doit être *strictement* interprétée et qu'un texte « clair » ne peut être interprété au-delà de son libellé.

205. L'exposé des motifs ne dit pas *où* les objectifs (soi-disant « contrariés ») de la disposition dont le fisc invoque l'abus peuvent être recherchés, *d'où* ils peuvent être sortis ou brandis, ni *comment* la « contrariété » (du procédé d'évitement en cause) avec ceux-ci peut être établie. Tout au plus, est-il indiqué que « l'incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale³²² doit être comprise à la lumière du concept de '*construction purement artificielle*' » et qu'il y a une telle construction « lorsque l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend [ou plutôt : qui sous-tendent] la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financières du marché ; en d'autres termes, il s'agit d'actes juridiques exécutés *uniquement* pour éviter l'impôt »³²³. Certes, pour la seconde variante de l'abus, il est vrai qu'il peut bien être question de se référer aux objectifs *économiques* pour lesquels le législateur aurait prévu l'avantage fiscal en cause et que l'absence de « substance » d'une construction juridique tendant à obtenir cet avantage pourrait indiquer que ces buts ne seraient pas atteints si l'avantage était octroyé en l'espèce.

³¹⁸ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar... », *A.F.T.*, n°2014/5, p. 26.

³¹⁹ Voy., sur cette critique, M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *R.G.F.*, n° 2012/6, p. 11 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 9 ; S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, pp. 544-545.

³²⁰ *Doc. Parl.* Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/016, pp. 78 et 88 (rapport de la commission).

³²¹ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, point C.1.2.2., p. 5.

³²² Outre que l'exposé des motifs semble inadéquatement s'écarter de l'analyse (préconisée *supra*) des objectifs « de la disposition concernée », en se référant ici aux objectifs « de la législation fiscale » dans son ensemble.

³²³ *Doc. Parl.* Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 114 (exposé des motifs).

Pour autant, il ne saurait être question de considérer que toute disposition de la loi fiscale serait sous-tendue par l'idée qu'une construction juridique permettant d'éviter son application et qui serait dénuée de « réalité (voire normalité) économique » contrarierait ses objectifs. Comme le remarque le Professeur VAN CROMBRUGGE, rien dans les termes de la mesure générale anti-abus telle que réécrite ne peut faire penser qu'elle introduirait, dans les matières fiscales auxquelles elle s'applique, un « principe général de primauté de la réalité économique sur la réalité juridique », dont le rejet constant (comme nous l'avons vu *supra*) « va d'ailleurs de pair avec le maintien [du principe] du libre choix de la voie la moins imposée »³²⁴.

Et, si le caractère « purement artificiel » de la construction juridique en cause devait se résumer au fait qu'elle ne pourrait se justifier autrement que par l'intention d'éviter l'impôt, alors l'indication apportée ici par l'exposé des motifs reviendrait à voir l'élément *objectif* de l'abus comme la conséquence automatique de l'élément *subjectif*, comme si choisir d'accomplir tel acte plutôt que tel autre pour des raisons *exclusivement* fiscales était d'office un « abus », ce qui serait ici aussi contradictoire avec l'idée, annoncée en amont de l'exposé des motifs, que la mesure ne met pas fin au « libre choix de la voie la moins imposée », mais y apporte seulement une limite³²⁵.

En réalité, comme nous le reverrons *infra*, la notion de « montages purement artificiels » doit plutôt être reliée à la jurisprudence de la CJUE qui considère qu'une mesure fiscale « restrictive » d'une liberté de circulation ne pourrait se justifier eu égard à son objectif de lutte contre l'évasion fiscale que si elle s'en tient à ne viser que de tels « montages » qui méconnaîtraient ainsi les finalités de la liberté prétendument exercée par le contribuable.

206. La circulaire formule quant à elle ici, sur cette condition de l'« incompatibilité avec les objectifs de la disposition concernée » (évitée ou bien invoquée), certains rappels concernant l'interprétation des lois fiscales, en en reprenant ses deux phases (que nous avons exposées) : d'abord, une *première* phase qui consiste à essayer de comprendre le sens d'une disposition à partir de son texte (voire de son contexte) lu strictement (sans rien y ajouter ni y retrancher); et ensuite, uniquement si le sens du texte n'est pas « clair », une *seconde* phase qui consiste à donner un sens à ce texte « à la lumière de l'intention du législateur », à rechercher « dans les travaux préparatoires de la loi [interprétée, voire ceux] de lois antérieures ou similaires »)³²⁶. Si ces rappels sont parfaitement conformes aux principes d'interprétation des lois fiscales³²⁷, on peut toutefois douter de leur pertinence dans la mesure où, s'il est question d'abus fiscal, c'est précisément parce que « l'interprétation stricte » ainsi décrite amènerait à constater que le contribuable ne rencontrerait pas les conditions définies par la loi pour être imposé ou bien qu'il réunirait toutes les conditions prévues par la loi pour bénéficier d'un avantage fiscal³²⁸.

³²⁴ S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 540-541 et 546 (nous traduisons librement du néerlandais au français). Le même auteur remarque aussi ici que si une telle primauté de la « réalité économique (sur la réalité juridique) » peut connaître certaines applications exceptionnelles à l'impôt sur les revenus, elle serait inconcevable pour les droits d'enregistrement et de succession (impôts sur la circulation *juridique* des biens) où la même mesure a simultanément été adoptée.

³²⁵ *Doc. Parl.* Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 111 (exposé des motifs). Voy. aussi les propos du ministre en commission de la Chambre, *Doc. Parl.* Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/016, p. 69.

³²⁶ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, point C.1.2.2., pp. 6-7.

³²⁷ Voy. l'exposé que nous avons fait *supra* des principes régissant l'interprétation des lois de notre droit fiscal.

³²⁸ En ce sens, voy. aussi L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing... », *op. cit.*, pp. 15-16

Et c'est alors l'existence d'un abus fiscal en l'espèce qui permettrait au fisc de « transcender » les résultats de l'interprétation stricte de la loi fiscale (nonobstant sa clarté) pour tout de même appliquer au contribuable la disposition *évitée* ou lui dénier le bénéfice de l'avantage *invoqué*. La circulaire semble ici confondre quelque peu la problématique de l'« interprétation » des lois fiscales avec la question de l'application de la mesure anti-« abus fiscal », et elle paraît ainsi erronément exclure qu'il puisse y avoir « abus fiscal » par rapport à un « texte *clair* ».

Cette impression de confusion est encore renforcée lorsque la circulaire reprend des propos du ministre rappelant la *finalité* première de tout impôt (par définition), à savoir « rassembler les moyens financiers nécessaires... », et l'*objet* même des dispositions fiscales qui « fixent ces règles de droit » suivant lesquelles les impôts sont levés, et, à l'impôt sur les revenus, déterminent notamment « quels revenus sont imposables ou exonérés [...] »³²⁹, pour en conclure que « les *objectifs* d'une disposition fiscale sont clairs et contenus dans la disposition elle-même »³³⁰ (confondant par-là les « objectifs » des textes fiscaux avec leur « objet » et la « fonction financière » des impôts).

En réalité, il faudrait plutôt concevoir ici, comme le préconise Thierry AFSCHRIFT, que l'abus fiscal supposerait toujours une utilisation volontaire par le contribuable de la différence qui existerait entre le « champ d'application *effectif* d'une disposition », tel qu'il résulterait de l'interprétation de cette disposition, et son « champ d'application *voulu* par le législateur », tel qu'il ressortirait des « objectifs » que le législateur poursuivait à travers cette disposition³³¹. Pareil décalage peut tout aussi bien survenir lorsque l'application des règles d'interprétation (stricte) à une disposition fiscale dont le texte ne serait *pas clair* conduit à considérer une situation comme non visée par elle (alors que le législateur aurait voulu la viser s'il avait pu), que lorsqu'un objectif que le législateur poursuivait à travers la disposition ne peut être pris en compte pour son interprétation parce qu'incompatible avec ce que son texte dirait *clairement*.

AFSCHRIFT vise ainsi le cas où le législateur « rédige son texte d'une manière inadéquate au point que, quoique son texte soit *clair*, il n'atteint pas ou n'atteint pas entièrement les objectifs qu'il s'était fixés. Dans ce cas, le texte ne peut pas être interprété [du moins, pas au-delà d'une interprétation *textuelle*] puisqu'il est clair, quand bien même il ne correspond pas aux objectifs du législateur, et l'abus fiscal résultant de l'utilisation de cette différence est envisageable. La circulaire administrative n'imagine pas cette hypothèse et semble exclure l'abus fiscal d'un texte *clair*. Nous pensons qu'elle est sans doute trop optimiste quant à la qualité des textes législatifs, fédéraux ou régionaux, et qu'en tout état de cause, on ne peut pas écarter formellement une telle hypothèse »³³².

En ce sens, la notion d'abus fiscal doit permettre de « faire 'revivre' l'objectif du législateur [...] lorsqu'il n'aura pas été traduit suffisamment dans le texte [en question] et qu'il n'aura pas été possible d'en tenir compte, en raison des règles d'interprétation des lois fiscales »³³³.

³²⁹ *Doc. Parl.* Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/016, p. 69 (réponse du ministre en commission).

³³⁰ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, point C.1.2.2., p. 6.

³³¹ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 105-113, spéc. p. 106.

³³² Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, pp. 108-110. Voy. aussi L. DE BROE, "Het 'doel van de wetgever'...", *op. cit.*, p. 743: « We gaan bijgevolg zelfs bij een *duidelijke* tekst op zoek naar de bedoeling van de wetgever en stellen ons de vraag 'geval per geval' of het resultaat dat we bereiken na de *tekstuele interpretatie* van de wet in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever...of niet leidt tot de toekenning van een belastingvoordeel aan de belastingplichtige dat de wetgever *niet voorzien of gewild* heeft voor zijn concrete gedrag ».

³³³ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 110.

207. Encore faudrait-il que ces « objectifs » avancés par l'administration au soutien de son reproche d'abus fiscal aient été *consciemment* et *certainement* poursuivis par le législateur à travers la disposition en cause et *clairement* « extériorisés » au cours des travaux préparatoires qui ont conduit à l'adoption de cette disposition dans le cadre du processus « législatif »³³⁴. Ils ne pourraient en effet être reconstitués *ex post* par le fisc en fonction de ses propres analyses et au gré de ses prétentions d'application ou d'inapplication de la disposition au cas d'espèce.

Il ne saurait être question pour l'administration de faire parler le législateur comme on ferait « parler un mort », en disant qu'on ne sait pas précisément ce qu'il aurait voulu, mais qu'on est sûr qu'il n'aurait pas voulu cela... Par contre, cela ne voudrait pas dire que pour qu'il y ait abus fiscal il faudrait pouvoir trouver dans les travaux préparatoires de la disposition (dont il s'agirait d'établir qu'elle aurait été abusivement évitée ou invoquée) l'expression *positive* de la désapprobation du législateur à l'égard du montage en cause (qui aurait permis au contribuable d'éviter ou d'invoquer la disposition en question), car s'il avait pu envisager ce montage, on peut penser que le législateur aurait alors ajusté les conditions d'application de la disposition en conséquence³³⁵.

Relèvent alors de ces « travaux préparatoires », l'exposé des motifs, l'avis du Conseil d'Etat, les rapports de commission, les amendements proposés et non adoptés (dont on peut inférer que la disposition adoptée ne peut être interprétée dans le sens de ces amendements rejetés)³³⁶ et tout autre document faisant partie du débat parlementaire ayant précédé l'adoption du texte. Cela n'inclut donc pas les déclarations *ultérieures* du ministre en réponse à des questions parlementaires, ni les circulaires administratives relatives à l'application de la disposition, ou encore, tout autre document ou commentaire qui émanerait de l'administration elle-même³³⁷.

Quant aux dispositions fiscales des *arrêtés d'exécution* des Codes fiscaux concernés (lesquelles sont également « couvertes » par la règle générale anti-abus introduite dans ces Codes), si leurs objectifs peuvent être indiqués dans le rapport au Roi qui précède parfois l'arrêté, ceux-ci ne pourraient en toute hypothèse pas contredire les objectifs des lois dont l'arrêté n'est censé qu'assurer l'exécution (en venant régler des points de détails)³³⁸.

³³⁴ Voy. notamment Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 105-106 et pp. 110-111 (précisant ainsi qu'il devrait s'agir d'un objectif « *indubitablement* » poursuivi par le législateur fiscal à travers la disposition en question, « sans aucun doute possible ») ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure générale anti-abus... », *op. cit.*, spéc. pp. 503-504 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruik-... », p. 16 ; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar... », *A.F.T.*, n° 2014/5, p. 25, n°64.

³³⁵ En ce sens, Thierry AFSCHRIFT (*L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 113) écrit : « Il ne faut évidemment pas, pour exclure [ou plutôt : pour conclure à] l'existence d'un abus fiscal, que le législateur ait envisagé les méthodes qui sont utilisées par le contribuable pour agir en violation des objectifs de cette disposition. Pour que l'abus existe, il suffit que, par quelque méthode que ce soit, le contribuable ait voulu d'une manière intentionnelle, se placer en dehors du champ d'application effectif de la disposition, mais dans son champ d'application voulu. Il n'est pas requis à cet effet que le législateur ait en plus envisagé le *moyen* utilisé par le contribuable pour échapper au champ d'application effectif de la disposition. Il ne faut effectivement pas assimiler les *fins* que sont les objectifs du législateur, avec les *moyens*, utilisés par le contribuable pour que ces objectifs ne soient précisément pas atteints. Il est évidemment difficilement concevable de demander au législateur de prévoir, lorsqu'il élabore une disposition fiscale, l'ensemble des procédés que le contribuable pourrait éventuellement mettre en place, en usant du texte de la loi, pour éviter que les objectifs qui président à son élaboration ne soient pas atteints ».

³³⁶ En ce sens, L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever'... », *op. cit.*, p. 743 : « Uit het feit dat een amendement met als doel de wijziging van een wetsontwerp of –voorstel uiteindelijk werd verworpen, kan immers worden afgeleid dat de goedgekeurde wet niet geïnterpreteerd moet worden in de zin van het verworpen amendement ».

³³⁷ Voy., sur cette méthodologie de recherche des objectifs des textes fiscaux, L. DE BROE, D. GARABEDIAN et A. HAELTERMAN, « De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen », *T.F.R.*, 2012, liv. 427, pp. 741 et s.

³³⁸ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar... », *op. cit.*, p. 25, n° 65.

C'est en ce sens que la Cour constitutionnelle, interrogée sur la compatibilité de la nouvelle mesure générale anti-abus avec le principe de légalité de l'impôt, a été amenée à préciser que « lorsque l'administration fiscale établit l'existence de l'élément *objectif* de l'abus fiscal [...], elle ne peut constater la contrariété de l'opération aux objectifs de la disposition fiscale concernée que lorsque ces objectifs ressortent de manière *suffisamment claire* du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable [qui aurait été abusée]»³³⁹. Nous verrons que cette précision est capitale dans l'optique d'une interprétation de la nouvelle règle anti-abus qui soit bien conciliable avec le principe de légalité, étant donné qu'en cas d'abus fiscal établi, c'est la même référence aux objectifs de la disposition « abusée » qui viendra alors dicter au fisc la mesure (« *maatgevend* ») du rétablissement de l'imposition du contribuable concerné (en conformité avec les objectifs législatifs contrariés).

Cette exigence que les objectifs invoqués par l'administration, à défaut de ressortir du texte même de la disposition prétendument « abusée » (évitée ou invoquée) par le contribuable, soient clairement et certainement identifiables à partir de ses travaux préparatoires correspond ici à l'exigence de « connaissabilité »³⁴⁰ (« *de kenbaarheidsvereiste van de doelstellingen van de ontweken fiscale bepaling* ») dans la théorie de la « *wetsonduiking* » appliquée en droit fiscal néerlandais selon la jurisprudence du *Hoge Raad*, comme nous l'épinglerons ci-après³⁴¹. Le Professeur PEETERS remarque ici que le législateur fiscal s'en trouve ainsi « encouragé » à formuler le plus clairement possible, outre les textes de loi, leurs objectifs lors des travaux préparatoires, étant donné que plus il les y fera apparaître de façon explicite et univoque, plus la mesure générale anti-abus en question pourra être invoquée utilement par l'administration :

« De 'kenbaarheidsvereiste' kan bijgevolg worden gezien als en aansporing voor de wetgever om zo duidelijk mogelijk de doelstellingen van fiscale wetsbepalingen te expliciteren, in eerste instantie door een heldere en consistente redactie van de wetteksten zelf, en waar nodig aangevuld door ondubbelzinnige verduidelijkingen tijdens de parlementaire voorbereiding. Immers, hoe eenduidiger en explicieter de wetgever de doelstellingen van zijn wetgevend optreden doet blijken, des te efficiënter zullen de antimisbruikbepalingen kunnen worden ingeroepen in het bestrijden van fiscale misbruiken. Vanuit die optiek kunnen de antimisbruikbepalingen eveneens een stimulans zijn voor grondige parlementaire besprekingen. [...].

*De administratie kan zich met andere woorden niet zelf a posteriori de toelichting over de doelstellingen van een fiscale wetsbepaling bezorgen. Die toelichting moet voldoende duidelijk blijken uit het wetgevend proces. Wanneer dit niet het geval is, kunnen de antimisbruikbepalingen door de administratie niet aangewend worden om aan dit 'onvoldoende duidelijk' wetgevende werk te remediëren »*³⁴².

³³⁹ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.2. (voy. *infra* pour des analyses et références sur cet arrêt).

³⁴⁰ On ne parle pas de « connaissance » de ces objectifs par le contribuable suspecté d'abus fiscal (car si nul n'est censé ignorer la loi, on ne pourrait pas en dire autant de leurs objectifs) ; autrement dit, on ne devrait pas à notre avis s'assurer que le contribuable savait qu'il « contrariait » ces objectifs en question ; tout au plus faut-il que ces objectifs soient bien « identifiables » dans le processus législatif et « vérifiables » par le juge en dernier ressort.

³⁴¹ Voy., en ce sens, Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 24 et s.; S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of *wetsonduiking* in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 547 et s.

³⁴² Br. PEETERS, *op. cit.*, p. 25, n° 63 (que nous traduisons-résumons ci-dessus). A noter que l'explicitation de ces objectifs a aussi son importance pour justifier des différences de traitement par rapport au principe d'égalité.

Il est vrai qu'il n'est pas rare que les travaux préparatoires d'une disposition de la loi fiscale soient contradictoires ou équivoques quant aux objectifs assignés à la disposition adoptée (qui traduit souvent dans une grande technicité des compromis complexes entre intérêts croisés)³⁴³. En toute hypothèse, si l'objectif soi-disant contrarié de la disposition en cause ne pouvait être établi par l'administration de manière *suffisamment certaine* à partir des travaux préparatoires, alors l'adage '*in dubio contra fiscum*' interviendrait pour faire conclure à l'absence d'abus³⁴⁴.

Si les objectifs des textes fiscaux sont donc parfois difficiles à identifier, il est néanmoins des hypothèses où l'on pourrait considérer que le montage mis en cause ne saurait les contrarier, comme dans le cas où ce montage aurait été évoqué au cours des discussions parlementaires en tant que possibilité d'échapper (« *ontgaansmogelijkheid* ») à la disposition à adopter et que le législateur aurait décidé explicitement de ne pas neutraliser cette possibilité dans son texte finalement voté ou bien qu'il aurait négligé de le faire, voire encore dans le cas où cette même possibilité était tellement évidente que le législateur n'a pas pu « raisonnablement » l'ignorer *au moment* d'adopter ce texte sans prendre aucune mesure qui aurait permis de l'empêcher. En revanche, le fait que le législateur se serait abstenu de réagir pendant une longue période à une « pratique d'évitement » (« *ontwijkingspraktijk* ») qui se serait révélée *postérieurement* à l'adoption de la disposition évitée ne devrait pas permettre de considérer que le législateur l'aurait nécessairement admise et qu'elle ne heurterait pas les objectifs de cette disposition³⁴⁵.

208. Ces intuitions nous paraissent confirmées par la Cour constitutionnelle lorsqu'elle ajoute, toujours à propos de l'élément « objectif » de l'abus fiscal, que « l'administration devra tenir compte, notamment, du contexte général de la législation fiscale pertinente, des pratiques communément en vigueur *au moment* de l'entrée en vigueur de la disposition fiscale dont elle invoque l'usage abusif ainsi que de l'existence éventuelle de dispositions *spécifiques* qui visent déjà à lutter contre certains usages abusifs de la disposition fiscale concernée »³⁴⁶. C'est donc au moment de l'adoption de la disposition particulière dont « [l'administration] *invoque l'usage abusif* » qu'il faut cliquer les objectifs que le législateur poursuivait à travers elle, et vérifier le cas échéant qu'il n'avait pas approuvé tacitement une pratique déjà bien envisagée ou envisageable de contournement (ou détournement) en ne cherchant alors pas à l'empêcher.

³⁴³ Cf. L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever'... », *op. cit.*, p. 744, voyant là le 'talon d'Achille' de la mesure.

³⁴⁴ Comme cet adage intervenait dans le cadre de l'interprétation des textes fiscaux (d'après d'anciens arrêts de la Cour de cassation), et intervient aussi désormais pour l'appréciation de la compatibilité d'une loi d'impôt avec le droit au respect des biens de l'art. 1^{er} P1 CEDH, depuis l'arrêt *Serkov* de la Cr.E.D.H (voy. aussi en ce sens L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruik-... », *op. cit.*, pp. 16-17).

³⁴⁵ Voy. notam. en ce sens S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, pp. 548-549, citant, en droit néerlandais, R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, pp. 131-154.

³⁴⁶ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.2. (voy. *infra* pour des analyses et références sur cet arrêt).

La Cour nous paraît par contre désavouer ici la position défendue par Daniel GARABEDIAN là où celui affirmait que « la disposition [générale] anti-abus sera[it] sans effet sur toutes les pratiques d'évitement de l'impôt qui étaient à la fois bien établies et clairement admises par l'administration *au moment de son adoption* »³⁴⁷. Nous pensons que le fait qu'une circulaire ou qu'une décision administrative ait toujours admis une certaine technique de contournement d'une disposition fiscale depuis son entrée en vigueur, de par l'interprétation constante qu'elle donnait de cette disposition, alors que la notion d' « abus fiscal » n'était pas encore introduite dans la législation fiscale, ne devrait nullement empêcher l'administration d'y voir désormais, depuis que cette notion est en vigueur dans la législation fiscale, un possible « abus fiscal »³⁴⁸.

D'ailleurs, à notre avis, si la *contrariété* d'un montage vis-à-vis des objectifs d'une disposition fiscale ne pourrait jamais être établie sur la base de la seule conception que l'administration se ferait elle-même des objectifs de la disposition (pour pouvoir *désavouer* le montage en question), la *non-contrariété* d'une pratique d'évitement vis-à-vis des objectifs de la disposition évitée ne devrait quant à elle pas non plus pouvoir être inférée du fait que l'administration aurait toujours (dans l'interprétation qu'elle donnait constamment de la disposition) *approuvé* cette pratique jusqu'à l'apparition de la notion d' « abus fiscal », et que le législateur n'y avait alors jamais réagi.

Enfin, il faudrait encore comprendre de ces indications données par la Cour constitutionnelle, que le fait que le montage en cause tomberait déjà sous le coup de l'application d'une mesure anti-abus *spécifique*, par laquelle le législateur aurait déjà prévu de lui « faire un sort » ou de le « neutraliser » dans sa portion considérée « abusive », devrait alors empêcher que le fisc puisse s'attaquer à ce montage (*plus sévèrement*) sur la base de la mesure générale anti-abus. Par exemple, lorsqu'un dirigeant de société donne un immeuble en location à sa société contre des loyers importants (sur lesquels il peut déduire un forfait de frais qu'il ne pourrait déduire s'il s'agissait de revenus professionnels, outre qu'il ne devrait payer de cotisations sociales), l'art. 32, al. 2, 3°, du C.I.R. prévoit de requalifier ces loyers en « rémunérations de dirigeant » dans la mesure où ils excèderaient 5/3 du revenu cadastral revalorisé, et il ne saurait alors être question d'établir ici un « abus fiscal » pour requalifier au-delà de ce que la loi a déjà prévu. De même, puisque l'art. 137 du C.Enr. prévoit une « réserve de progressivité » dans le cas où plusieurs donations immobilières seraient intervenues *entre les mêmes parties* à moins de trois ans d'intervalle, le montage qui consisterait à espacer de (plus de) trois ans deux donations immobilières entre même parties (pour déjouer la progressivité du tarif des droits de donation immobilière) ne saurait à notre avis être contesté ou mis en cause en tant qu'« abus fiscal »³⁴⁹.

³⁴⁷ D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales: portée, arbre de décision, cas pratiques », in « De doelstellingen van een fiscale bepaling... », *T.F.R.*, 2012, spéc. pp. 752-753.

³⁴⁸ Voy., par exemple, le revirement de l'administration (analysé *infra*), suite à l'apparition de la notion d'abus fiscal, à propos de l'article 9 C.Succ. et du montage de l' « achat scindé » précédé d'une donation par le *de cuius*-acquéreur de l'usufruit des fonds nécessaires à l'acquisition de la nue-propriété par son futur successeur.

³⁴⁹ Cf., en ce sens, la circulaire relative à l'application de la mesure aux droits d'enregistrement et de succession (que nous étudions *infra*) qui reprend cette pratique dans sa liste blanche des opérations *a priori* non abusives.

Dans les deux cas, en employant de tels critères « quantitatifs » (la fraction des 5/3 du RC revalorisé, la durée de 3 ans entre les deux donations), qui ne laissent aucun décalage possible entre leur formulation et la volonté qu'ils traduisent³⁵⁰, le législateur renseigne le contribuable sur la portion qu'il estimerait « abusive » et voudrait « neutraliser » dans le cadre du montage ciblé (le gonflement des loyers d'un dirigeant de société, la donation immobilière morcelée). Ce sont en quelque sorte autant de « règles du jeu » à partir desquelles le contribuable doit pouvoir élaborer ses planifications, et il ne pourrait dès lors être question d'aller lui reprocher un quelconque « abus fiscal » *par-delà* de tels critères, qui explicitent suffisamment la volonté du législateur quant au traitement ou au « sort » à réserver au type de montage en question³⁵¹.

Ceci est à relier à la question de l'articulation entre la règle générale anti-abus et les mesures spécifiques qui sont aussi en vigueur dans le cadre du Code fiscal ou de l'impôt concerné³⁵², et au rapport de « subsidiarité » (dans la lignée de l'adage *lex specialis derogat legi generali*) qu'évoquait l'exposé des motifs de la mesure anti-« abus fiscal » en la présentant comme un « ultime recours », qui ne peut intervenir « que lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions *techniques* du Code et les dispositions *spéciales* relatives à la lutte contre l'évasion et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours » dans le cas d'espèce³⁵³. Pour autant, cela ne devrait pas à notre avis exclure l'éventualité que la mesure générale anti-abus puisse le cas échéant être invoquée par l'administration pour « replacer » le contribuable dans le champ d'application d'une disposition anti-abus spécifique qu'il aurait « abusivement » contournée, pour que ce soit ensuite son régime, sans plus de sévérité, qui soit alors appliqué (de sorte que la règle générale anti-abus viendrait ici « *au secours* » de la mesure spécifique).

Pareille « complémentarité » entre la mesure générale anti-abus et une mesure spécifique (anti-abus) pourrait ainsi s'illustrer, comme nous le reverrons *infra*, en prenant l'exemple d'un montage dit de « location/sous-location » qui aurait été mis en place pour permettre, à une personne physique qui aurait donné son immeuble en location à la société dont elle est dirigeante, d'éviter que ses loyers ne soient requalifiés en rémunérations sur pied de l'art. 32, al. 2, 3°, C.I.R. A supposer qu'il y ait abus fiscal en l'espèce, et que donc les objectifs de cette disposition seraient bien contrariés par le montage en question, le fisc pourrait appliquer l'art. 32, al. 2, 3°, C.I.R. pour procéder à la requalification des loyers, mais alors seulement dans la mesure prévue par cet article³⁵⁴.

³⁵⁰ C'est alors peut-être uniquement pour ce genre d'exclusion qu'aurait pu se comprendre un amendement (non adopté) qui avait proposé d'insérer entre les alinéas 2 et 3 la précision expresse qu'« une disposition claire n'a pas d'autre signification ; l'objectif ressort du texte » (*Doc. Parl.*, Ch., sess. 2011-2012, n° 53 2081/012, pp.3-4).

³⁵¹ Voy., en ce sens, M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure générale anti-abus... », *op. cit.*, pp. 502-503 ; A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-«abus fiscal» à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, p. 310, n° 22. Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp 25-26 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch... anno 2012 », *op. cit.*, p. 551.

³⁵² Voy., sur cette question, M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, pp. 185-187.

³⁵³ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 112-113. Voy. aussi en ce sens la circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, C.2.3., pp. 9-10, ainsi que les déclarations du ministre en commission, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/016, p. 79.

³⁵⁴ Voy. *infra* notre analyse plus approfondie de cet hypothétique exemple « positif » d'abus fiscal.

(ii) *L'élément subjectif de l'abus fiscal et l'intention d'éviter l'impôt comme « motif déterminant »*

209. L'élément « subjectif » requis pour la caractérisation et le redressement d'un abus fiscal réside dans le fait que l'acte juridique ou l'ensemble d'actes posé par le contribuable, tel que cet acte ou ensemble d'actes est mis en cause par l'administration (en tant qu'il tendrait à « contrarier » ou « frustrer » les objectifs sous-tendant une disposition de la loi fiscale), ne se justifie en l'espèce par *aucune autre véritable raison* que la volonté d'éviter l'impôt concerné. Pour autant, l'exclusivité de cette motivation fiscale au soutien du ou des acte(s) en question ne doit pas être prouvée par le fisc mais résultera de ce que, après que le fisc a pu prouver (outre l'élément objectif) que les actes avaient été bien accomplis dans le but d'éviter l'impôt, le contribuable ne parvienne pas à prouver que ces actes répondaient aussi à d'autres motifs.

Quoi que puisse laisser penser le texte de la mesure, en parlant pour le second type d'abus, d'un avantage fiscal dont l'obtention est le « but *essentiel* »³⁵⁵ de l'opération du contribuable, il ne faudrait pas y voir une différence entre les deux variantes de l'abus quant à l'élément intentionnel requis. Que l'opération ait pour effet de faire éviter une disposition taxatrice ou faire bénéficier d'un avantage fiscal, il faudra pouvoir constater *in fine* que cet effet était le but exclusif sinon essentiel de l'opération. L'asymétrie qui émane ici du texte a alors été sévèrement critiquée en doctrine³⁵⁶ et clairement démentie par la Cour constitutionnelle, qui, au moment de décrire les « conditions objective et subjective de l'abus fiscal », a estimé 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 »³⁵⁷, et cela, nonobstant les différences de libellé. Cette clarification est appréciable car, après avoir indiqué que « l'élément subjectif implique que le contribuable choisit un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques dans le *seul* but [...] d'éviter l'impôt », l'exposé des motifs avait ajouté que « cet élément subjectif ne doit *pas être constaté* par l'administration pour prouver l'existence d'un abus fiscal »³⁵⁸, ce qui avait donné à penser à certains que, dans son fardeau probatoire, le fisc ne devrait prouver *que* l'élément objectif de l'abus, sans aucunement devoir établir que l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques en cause avait été posé par le contribuable dans le but d'éviter l'impôt³⁵⁹.

³⁵⁵ Le texte suit encore ici la formule-type des « pratiques abusives » transposée à l'art. 1, § 10, de notre C.TVA.

³⁵⁶ Voy. notamment L. DE BROE, «Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling: wordt bazooka scherpshutterswapen?», *Fisc.Act.*, n° 7, 16 février 2012, pp. 1-5; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing... », *op. cit.*, p. 9 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture... », *op. cit.*, p. 498.

³⁵⁷ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, spéc. considérant B.20.2. (voy. notre analyse approfondie *infra*).

³⁵⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 114 (aussi dans Circulaire du 4 mai 2012, p. 7).

³⁵⁹ Voy. not. J. VAN DYCK, « Nouvel article 344, § 1 : une disposition anti-abus plus 'adulte' », *Fiscologue*, n° 1284 du 24 février 2012, pp. 3-7, spéc. p. 5.

Cette phrase de l'exposé des motifs ne peut toutefois pas être lue séparément de celles qui la suivent au même paragraphe et expliquent qu'il ne pourrait être demandé à l'administration qu'elle prouve elle-même « que le choix de la forme [juridique] a été dicté *uniquement* par des motifs fiscaux [car] cela équivaudrait à une preuve *impossible* pour l'administration »³⁶⁰. En ce sens, l'exposé des motifs confirme ainsi que le nouveau texte « suit la même logique » de répartition de la charge de la preuve que l'ancien texte et renvoie ici aux travaux préparatoires de ce dernier qui précisaient également que « la preuve de l'unicité [ou plutôt : l'exclusivité] de l'intention fiscale du contribuable » ne pouvait être reportée sur le fisc car il s'agirait là d' « un élément subjectif que seul le contribuable peut vraiment connaître »³⁶¹.

210. Tout cela n'empêche donc pas que l'administration doive quand même bien établir que le contribuable avait choisi d'accomplir l'acte ou les acte(s) en cause *dans le but d'éviter l'impôt* (tout comme dans l'ancienne règle, elle devait prouver que la qualification avait été donnée par les parties à leur acte ou ensemble d'actes juridique(s) « dans le but d'éviter l'impôt »), quelle que soit la variante de l'abus dont il s'agit. Ceci est bien confirmé par la circulaire, là où celle-ci rappelle que « la preuve de l'abus fiscal doit être apportée par l'administration sur base d'un ensemble de circonstances objectives » et par « tous les moyens de preuve du droit commun » comme le prévoit l'alinéa 1^{er} de la mesure, et que c'est alors par présomptions que « l'administration établira le fait ignoré dont elle doit [notamment] apporter la preuve, à savoir la réalisation d'une opération dont le *but* est *l'évitement* [de l'impôt concerné] ».³⁶²

Cette analyse nous paraît d'ailleurs corroborée par l'emploi dans le texte, pour décrire l'abus du premier type, du verbe pronominal « se placer », suggérant que le contribuable ne se trouve pas là involontairement. En effet, si l'élément intentionnel à établir par le fisc apparaît explicitement dans la définition légale de la seconde forme d'abus (liée à l'obtention d'un avantage fiscal), « l'élément intentionnel de la première forme d'abus se déduit [quant à lui implicitement] de l'usage, par le législateur, des termes 'il se place' – '*hij zichzelf...plaatst*' (2^e alinéa, 1^o) », comme le remarque très exactement et pertinemment Caroline DOCCLO.

Ainsi, le même auteur poursuit : « S'il avait voulu dispenser l'administration de la preuve de l'élément intentionnel, le législateur aurait pu simplement se référer à l'*effet* de l'opération sur la charge fiscale du contribuable, ce qu'il n'a pas fait. Si l'on peut admettre, comme cela est dit dans l'exposé des motifs, que l'administration ne doit pas prouver que le choix de la forme a été dicté *uniquement* par des motifs fiscaux, il ne ressort absolument pas du texte que l'administration pourrait s'en tenir à prouver l'élément 'objectif' de l'abus. Il faut au moins que l'administration puisse présumer l'intention du contribuable de contourner [...] la loi. Démontrer que cela n'est pas le seul but qu'il poursuit appartiendra au contribuable »³⁶³.

³⁶⁰ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 114 (aussi dans Circulaire du 4 mai 2012, p. 7).

³⁶¹ *Doc. Parl.*, Chambre, session 1992-1993, n° 1072/8, p. 100 (cité in *Doc. Parl.*, *op.cit.* n°53 2081/001, p. 114).

³⁶² Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, C.1.2.3., p. 7.

³⁶³ C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er, CIR 1992 », *T.F.R.*, n° 427, oct.2012, p. 768.

Il faudrait même considérer que le fisc devrait déjà prouver ici, *outré* l'existence de ce but d'éviter l'impôt, son caractère « *essentiel* » (comme le texte de la disposition le prévoit explicitement s'il s'agit pour le contribuable de prétendre à un avantage fiscal), en ce sens que ce but aurait bien « déterminé » le contribuable à accomplir le/les actes juridiques tels que mis en cause, et que, sans un tel but, ce/ces actes n'auraient pas été conclus tels qu'ils l'ont été³⁶⁴.

Comme cela avait pu être remarqué à propos de la notion de « pratiques abusives » en matière de TVA où le terme « essentiel » est utilisé pour décrire l'élément « intentionnel »³⁶⁵, un tel adjectif ne traduit pas la même chose que l'adjectif « principal », lequel aurait alors exigé la démonstration par le fisc que le but d'éviter l'impôt (pour parler ici des deux variantes de l'« abus fiscal ») était « plus important » ou « prépondérant » par rapport à d'autres motifs « accessoires » qui auraient également justifié/ou justifier le ou les actes juridiques en cause. Une chose est « essentielle » lorsqu'elle est « absolument nécessaire, indispensable, qu'on ne peut la séparer »³⁶⁶ de ce à quoi on la rapporte, car elle relève précisément de son « essence ». En ce sens, l'idée serait donc que l'opération (l'acte ou l'ensemble d'actes juridiques) mise en cause n'aurait pas eu lieu comme elle a eu lieu s'il n'y avait eu le motif fiscal, et nous verrons alors qu'il n'y aura pas d'abus fiscal si par contre le contribuable rapporte, comme l'alinéa 3 de la mesure le prévoit, qu'il y avait un « autre motif » ou but (même moins important) qui suffisait – sans le motif fiscal – à justifier que cette opération soit réalisée comme elle l'a été.

AFSCHRIFT exprime bien ceci : « Pour que l'on puisse exclure la notion d' 'abus fiscal', il suffit qu'il existe un seul autre motif, important ou non, qui, à lui seul, a amené le contribuable à réaliser cette opération [...], quand bien même il existerait un motif d'égale importance ou même d'importance plus considérable à cette opération. C'est pour cette raison qu'il faut considérer que l'abus fiscal n'existe que s'il n'y a pour réaliser l'opération litigieuse aucune autre raison que la recherche d'un avantage fiscal [ou d'une économie d'impôt] ou si le seule autre motif non fiscal à l'opération est d'ordre tout à fait secondaire, c'est-à-dire qu'il est à ce point peu important que, pris isolément, il n'aurait pu raisonnablement amener le contribuable à réaliser l'opération »³⁶⁷.

Tout cela a été bien confirmé par la Cour constitutionnelle lorsqu'elle récapitule tout ce que l'administration a à établir exactement pour pouvoir s'aventurer sur le terrain de l'abus fiscal :

« Il revient d'abord à l'administration de démontrer que l'acte juridique ou ensemble... choisi par le contribuable est en contradiction avec les objectifs d'une disposition clairement identifiée et a pour motif *déterminant*, sinon *exclusif*, d'éviter l'impôt, sans qu'elle doive nécessairement à ce stade prendre en compte les autres raisons éventuelles pour lesquelles le contribuable a pu décider de réaliser une telle opération et qu'elle peut ignorer »³⁶⁸.

³⁶⁴ Cf. la cause entendue comme le « mobile déterminant » d'un acte en droit des obligations. Cf. aussi la théorie de « l'équivalence des conditions » en matière extracontractuelle, considérant toutes les causes sans lesquelles le dommage ne se serait produit tel qu'il l'a été (P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge – Tome II : Les obligations*, Bruxelles, Larcier, 2013, n° 1092).

³⁶⁵ Cf. la jurisprudence européenne évoquée *infra* (quoiqu'il y ait controverse sur le point de savoir si l'obtention de l'avantage fiscal en cause doit avoir été le seul but ou le but essentiel de l'opération, comme nous le verrons), et art. 1, § 10, C.T.V.A. (voy. V. SEPULCHRE, « Les pratiques abusives en T.V.A. », *R.G.F.*, n° 1/2008, p. 14).

³⁶⁶ Dictionnaire *Littré*, v° « essentiel ».

³⁶⁷ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 129.

³⁶⁸ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, spéc. considérant B.20.3. (cf. aussi notre analyse de cet arrêt *infra*).

c) L'échappatoire réservée au contribuable (pour démontrer l'absence d'abus en l'espèce)

211. Lorsque le fisc est parvenu à établir que l'acte ou l'ensemble d'actes (réalisant une même opération) du contribuable tombe bien sous le coup d'une des deux variantes de l'abus telle que prédéfinie à l'alinéa 2 de la mesure, l'alinéa 3 réserve au contribuable la possibilité, pour échapper au reproche d' « abus fiscal » (et partant, à la sanction d' « inopposabilité au fisc » qu'impliquerait le redressement d'un tel abus), de rapporter la preuve 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 [ou les droits d'enregistrement/de succession] ».

Bien que le texte légal, l'exposé des motifs et la circulaire parlent de « preuve contraire »³⁶⁹, la preuve (à rapporter ici par le contribuable *en aval*) que le ou les acte(s) en cause se justifia(en)t également pour d'autres raisons que « fiscales » n'est en réalité pas exactement la « preuve contraire » du fait (à établir par le fisc *en amont*) que ce ou ces acte(s) se justifia(en)t notamment (voire essentiellement) par des motifs « fiscaux » (autre que ce ou ces actes tendaient à contourner ou extorquer l'application d'un texte au mépris de ses objectifs). Tout au plus, si cette preuve qui est exigée du contribuable « contre-prouve » quelque chose, c'est plutôt qu'elle vient prouver dans le chef du contribuable l'absence d'un abus fiscal dont l'existence jusque-là (au stade où le fisc a prouvé les éléments de la définition de l'alinéa 2) n'est pas encore avérée (bien que l'alinéa 2 commence par les mots : « il y a abus fiscal... »).

Dans cette répartition de la charge de la preuve, aucune preuve « négative » n'a donc été mise ni à charge de l'administration fiscale (qui ne doit pas établir l'absence d'intentions autres que fiscales chez le contribuable, car cela reviendrait à une « *probatio diabolica* »), ni à charge du contribuable (qui ne doit pas démontrer l'absence d'intention d'éviter l'impôt dans son chef), pour aboutir *in fine* à ce constat « négatif » que le contribuable ne poursuivait pas d'autres motivations que fiscales. C'est en cela que l'on pouvait dire que la preuve de la rencontre de l'élément « subjectif » de l'abus n'est pas mise entièrement à la charge de l'administration³⁷⁰. Autrement dit, c'est donc la preuve (*positive*) par le fisc que le choix de forme juridique du contribuable avait pour objet d'éviter l'impôt, conjuguée au défaut de preuve (*positive*) par le contribuable que ce choix répondait aussi à d'autres motivations, qui permet la constatation (*négative*) de l'exclusivité des motivations fiscales sous-tendant un tel choix (et, si l'élément objectif a été préalablement établi, de procéder alors au redressement de l'abus ainsi avéré)³⁷¹.

³⁶⁹ Doc. Parl., Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, pp. 112 et 114, et Circulaire, *op. cit.*, point C.1.2..

³⁷⁰ Il faut ainsi discerner l'élément subjectif *constitutif* de l'abus de l'élément intentionnel à prouver par le fisc.

³⁷¹ Cf. l'idée originelle de DE BROE (« Pleidooi... », *op. cit.*, p. 340) issue de la jurisprudence européenne citée. Voy. aussi en ce sens Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, p. 28, n° 73.

À la différence de l'ancien texte, les motifs alternatifs à la volonté d'éviter l'impôt (autrefois appelés « besoins légitimes ») dont le contribuable doit faire la preuve ne sont plus spécifiés quant à leur *nature* « économique ou financière ». Il s'en déduit que des motifs purement patrimoniaux, personnels, familiaux voire affectifs sont désormais recevables, ce qui est plutôt cohérent par rapport à l'ambition affichée dans l'exposé des motifs de ne plus limiter le champ d'application de la disposition aux seules opérations de la « sphère économique », et de l'ouvrir aux « opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé »³⁷², afin de lui conférer une utilité aussi en matière de droits d'enregistrement et de succession.

A lire le texte strictement, il faudrait même comprendre que ces « autres motifs » à rapporter par le contribuable pourraient très bien être liés à l'évitement d'*autres impôts* que celui visé par la mesure générale anti-abus que l'administration invoquerait en l'espèce, celle-ci n'ayant en effet qu'un caractère « relatif » par rapport à l'impôt concerné par le Code dont elle relève (tantôt les impôts sur les revenus, les droits d'enregistrement ou les droits de succession)³⁷³. En ce sens, ces motifs à rapporter par le contribuable ne devraient pas nécessairement être « non fiscaux », bien que par facilité nous les désignerons ainsi ci-après, à chaque fois qu'il s'agira de les évoquer par opposition alors aux motifs « fiscaux » liés à l'impôt en question.

212. Si le texte ne précise pas la *nature* de ces motifs « non-fiscaux » qu'il appartient au contribuable d'établir, il n'indique pas non plus que ceux-ci devraient être d'une *importance prépondérante* par rapport aux motifs « fiscaux » (préétablis par le fisc) qui auraient concouru au choix de poser le/les acte(s) juridique(s). Il n'est ainsi nullement exigé que ces motifs « non-fiscaux » soient « essentiels » ou « principaux » (*vs.* « accidentels » ou « accessoires »), ce qui confirme *a contrario* que, lorsque le contribuable échoue à rapporter la preuve requise, c'est qu'il ne devait y avoir au soutien de son/ses acte(s) vraiment que des motifs « fiscaux ».

Néanmoins, l'exposé des motifs vient tout de même apporter ici une exigence minimale de *pertinence* et de *consistance*, de telle sorte que ne puissent pas être utilement invoqués par le contribuable des motifs qui seraient 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 »³⁷⁴ à passer le ou les actes passés tels que mis en cause)³⁷⁵.

³⁷² *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 113 (aussi *in* Circulaire, *op. cit.*, point C.3.1.)

³⁷³ Voy. not. en ce sens Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, p. 28, n° 74.

³⁷⁴ Ce qui renvoie à une appréciation marginale ('*marginale toetsing*'), comme l'écrit S. VAN CRÖMBRUGGE (« *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012* », *T.R.V.*, 2012, n° 6, spéc. p. 557).

³⁷⁵ Nous paraphrasons ici à notre manière les termes de l'exposé des motifs que nous reproduisons ci-dessous.

C'est du moins comme cela que nous comprenons ce passage de l'exposé des motifs où il est ainsi indiqué que resteront bien *dans* le champ d'application de la mesure générale anti-abus, malgré l'existence (alléguée) de motifs autres que fiscaux au soutien de leur accomplissement,

- « les actes juridiques dans lesquels les motifs non-fiscaux ne sont *en rien spécifiques* à l'opération concernée mais au contraire si généraux qu'ils sont nécessairement présents lors de chaque opération du même type » ;
- « les actes juridiques où les motifs non-fiscaux sont certes spécifiques pour l'opération concernée, mais ont un intérêt *tellement limité* qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ces motifs [...] »³⁷⁶.

L'exposé des motifs se réfère encore ici à l'évolution de la jurisprudence de la Cour de justice de l'UE qui, en matière de TVA, a précisé qu'il peut y avoir pratique abusive dès que la recherche de l'avantage fiscal (« indu ») est le but *essentiel* de l'opération, malgré la coexistence de motifs « non fiscaux » (arrêt *Part Services*, C-425/06, §§ 40-45), et qui, à propos de la mesure (générale) « anti-abus » insérée dans le cadre de la directive « fusions »³⁷⁷ (et transposée en droit belge à l'article 183*bis* du C.I.R.) a précisé que cette règle serait sans effet si les économies d'échelles étaient systématiquement admises comme « motifs économiques valables » à côté de l'avantage de la neutralité fiscale (arrêt *Foggia*, C-126/10, § 49)³⁷⁸. On peut toutefois douter de la pertinence de ces références dans le cadre de l'application de législations fiscales nationales non harmonisées (comme c'est globalement le cas des impôts couverts par l'abus fiscal), où la Cour semble plutôt requérir une intention fiscale « exclusive » à travers la notion de « construction *purement* artificielle » depuis son arrêt *Cadbury Schweppes* (précité), comme nous le verrons *infra* quand nous étudierons en détails cette jurisprudence européenne³⁷⁹.

L'idée est en tous les cas ici d'empêcher que le dispositif anti-« abus fiscal » ne se révèle « complètement *inefficient* à partir du moment où le contribuable justifie son acte juridique avec pareils motifs non-fiscaux *invraisemblables* ». Autrement dit, pour reprendre ici notre métaphore du « filet de pêche »³⁸⁰, il s'agit là de resserrer un minimum le « maillage du filet » pour qu'il ne relâche pas à la mer tous les poissons pêchés (qu'il ne soit pas une « passoire »). Et *in fine*, ce filet ne devrait donc conserver (« filtrer ») que les situations où il s'avère que le choix du ou des actes juridiques tel que mis en cause au titre d'un « abus fiscal » ne pouvait vraiment s'expliquer de façon convaincante et déterminante que par le souci d'éviter l'impôt.

³⁷⁶ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, pp. 114-115 (et Circulaire, *op. cit.*, point C.1.2.3.), inspiré des nuances opérées à propos des « motifs économiques valables » visés par la règle anti-abus en matière d'opérations de fusions-restructurations de sociétés (voy. D. GARABEDIAN, « Nouvelle disposition anti-abus : guère de changement de fond », *Fiscologue*, n° 1132 du 10 octobre 2008, pp. 1 et s.). A noter que l'exposé des motifs reprend aussi ici (de façon évidente voire circulaire) les « actes juridiques par lesquels le contribuable vise un *pur* avantage fiscal », en ce sens que le contribuable ne pourrait pas les expliquer par le *moindre autre* motif.

³⁷⁷ Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents [...], *J.O.*, n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34 et s. (spéc. article 15 de la directive).

³⁷⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 115.

³⁷⁹ Voy. déjà (outre les développements que nous y consacrerons *infra*), sur la question de l'existence de différences de degré quant à l'élément intentionnel requis pour reconnaître un abus de droit européen, selon le domaine de la fiscalité dont il est question, L. DE BROE, « Pleedooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling... », *T.F.R.*, n°s 379-380/2010, p. 336 ; F. VANISTENDAEL, "Halifax and Cadbury Schweppes : one single European theory of abuse in Tax law?", *EC Tax Review*, 2006, pp. 194 et s. ; M. WATHELET, « L'abus de droit communautaire : application à la TVA et à la fiscalité directe », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 12/06, pp. 1119-1129, spéc. pp. 1121 et s.

³⁸⁰ Métaphore que nous avons déjà utilisée supra pour décrire la méthodologie d'autres mesures « anti-abus » (cf. aussi notre étude : A. NOLLET « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, n° 2011/6, spéc. 489).

Ces dernières précisions se retrouvent aussi en substance dans la compréhension que la Cour constitutionnelle se fait et donne de la composante intentionnelle de l'abus fiscal, là où elle déclare qu' « il ressort tant du libellé que des travaux préparatoires de [la disposition générale anti-abus] » que pour que l'élément subjectif de l'abus fiscal soit rencontré, « 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*, non seulement sur le plan économique, mais aussi eu égard à d'autres considérations pertinentes, notamment personnelles ou familiales »³⁸¹. Ainsi donc, dans cette formule de la Cour, ces *autres motifs* « négligeables ou purement artificiels » invoqués par le contribuable correspondent bien à ceux que l'exposé des motifs avait exclus comme inadmissibles ou n'étant pas de nature à pouvoir refouler l'application de la mesure.

Dans le même sens, nous verrons que, parmi les conditions d'application de la *fraus legis* dans la jurisprudence fiscale du *Hoge Raad* néerlandais, la « *subjectieve vereiste* » (ou « *motiefvereiste* ») requiert que l'évitement de l'impôt (« *belastingontwijking* ») ait été le seul motif, sinon le motif vraiment déterminant, décisif (« *de enige althans volstrekt overwegende of doorslaggevende beweegreden* »), ayant amené le contribuable à poser l'acte en cause³⁸². Cette circonstance extrême doit ainsi garantir le caractère exceptionnel de l'application de la *fraus legis* comme « *uiterste redmiddel* » (*ultimum remedium*) en droit fiscal aux Pays-Bas³⁸³.

213. Toujours à propos de ces motifs « non-fiscaux » à rapporter par le contribuable, il faut insister sur le fait qu'ils doivent être *relatifs* au « choix » de l'acte ou de l'ensemble d'actes *tel qu'il est mis en cause* sous l'angle de l'abus fiscal, en tant qu'il tend à faire éviter de l'impôt au contribuable en contrariant ainsi les objectifs de la disposition légale évitée ou invoquée³⁸⁴ (on pourrait ainsi parler ici d'une exigence de « *relevance* » des motifs non fiscaux avancés, à côté des exigences pré-décrites de « *consistance* » et « *pertinence* » minimales de ces motifs). C'est bien cela que le texte stipule en évoquant les autres motifs qui justifieraient « le *choix* de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques », de même que l'exposé des motifs, là où il parle encore du « choix de la forme » (« *de vormkeuze* ») ou de « la spécification juridique » (« *de juridische vormgeving* »), même s'il évoque aussi parfois plus directement les motifs ou objectifs *de l'acte ou des actes* du contribuable, voire plus improprement, *de son opération*³⁸⁵.

³⁸¹ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, spéc. considérant B.20.3. (cf. aussi notre analyse de cet arrêt *infra*).

³⁸² Voy. not. en ce sens Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, p. 28, n° 74.

³⁸³ Voy. à cet égard les références doctrinales et jurisprudentielles néerlandaises que nous citerons *infra*.

³⁸⁴ Voy., en ce sens, M. BOURGEOIS, A. NOLLET, « La réécriture de la mesure... », *op. cit.*, p. 499 ; S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *op. cit.*, p. 557.

³⁸⁵ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, pp. 114-115.

En effet, dans l'absolu, et sous réserve du cas des actes « purement destructeurs d'impôt(s) », il y aurait toujours une raison préexistante (non fiscale) de *faire quelque chose plutôt que rien*, alors que la question est ici plutôt de savoir s'il y a eu ou non des motifs non fiscaux de *choisir* la forme/voie juridique par laquelle l'opération a été réalisée *plutôt que* telle autre forme/voie juridique qui n'aurait pas frustré l'objectif de la disposition légale évitée/invoquée. Par exemple, dans l'hypothèse où une donation assortie de modalités particulières ou insérée dans un montage constitué d'autres actes pourrait être attaquée sous l'angle de l'abus fiscal en tant que le choix de forme juridique tendrait à déjouer le but de dispositions du C.Succ., l'*animus donandi* du donateur ne pourrait pas être invoqué comme autre motif que la volonté d'éviter l'impôt successoral dans la mesure où ce ne serait jamais la donation *en tant que telle* (laquelle suppose toujours, par définition, cet élément constitutif) qui serait critiquée³⁸⁶.

Enfin, le fait que le texte emploie le *pluriel* pour évoquer ces motifs non-fiscaux (« *d'autres motifs* ») ne devrait pas faire penser que ceux-ci doivent être au *nombre minimum* de deux. En effet, à partir du moment où rien dans le texte n'exige que, parmi les différents motifs ayant concouru au choix d'acte ou de forme juridique du contribuable, les motifs « non-fiscaux » aient été prépondérants ou principaux, cela n'aurait aucun sens de prétendre que ceux-ci auraient fait l'objet de la part du législateur d'une exigence quant à leur *nombre* ou *quantité* (deux motifs 'accessoires' distincts vaudraient toujours moins qu'un seul motif 'essentiel')³⁸⁷.

³⁸⁶ Voy., en ce sens, la Circulaire du 10 avril 2013, n° 5/2013 (remplaçant et abrogeant la circulaire n° 8/2012 du 19 juillet 2012), *site Fisconetplus*, qui dresse, avec certaines réserves et de façon exemplative, des listes d'opérations *a priori* « sûres » (non constitutives d'abus fiscal) ou « suspectes » (d'être constitutives d'abus fiscal) en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession (que nous analyserons en détails *infra*).

³⁸⁷ Voy., en ce sens, notamment, M. BOURGEOIS, A. NOLLET, « La réécriture de la mesure... », *op.cit.*, p. 499 ; V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 135-172, spéc. p. 139.

d) Le rétablissement de l'imposition permis au fisc en cas d'abus bien établi et non démenti

214. Le redressement qu'il est permis au fisc d'opérer en cas d' « abus fiscal » *avéré* (c'est-à-dire *bien établi* par le fisc et *non démenti* par le contribuable) fait l'objet d'une précision expresse à l'alinéa 4 de la mesure, à la différence de l'ancien dispositif qui se contentait de prévoir l'inopposabilité au fisc de qualifications (données dans le seul but d'éviter l'impôt) sans autre indication. Pour ce qui concerne les impôts sur les revenus, l'article 344, § 1^{er}, al. 4, du C.I.R., stipule ainsi que « 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* »³⁸⁸.

A priori, une telle précision devrait aller « sans dire », en tant qu'il ne s'agirait là que de la conséquence logique de la façon dont l'abus fiscal a été défini en amont, de la même manière qu'en droit civil, la *sanction* d'un « abus de droit » qui consisterait dans l'exercice d'un droit d'une manière qui occasionnerait à autrui un inconvénient « disproportionné » par rapport à l'avantage qu'on se procurerait ce faisant à soi-même (titulaire du droit), ne pourrait tenir que dans la réduction de l'exercice de ce droit de façon à *neutraliser* la disproportion en cause³⁸⁹.

Ainsi, ici, puisque la *caractérisation* d'un « abus fiscal » repose sur le fait (« objectif ») que le contribuable, au moyen de l'acte ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, parviendrait à échapper à l'application d'une disposition fiscale ou à bénéficier d'un avantage prévu par une disposition fiscale d'une façon qui serait « contraire » aux objectifs de cette disposition légale respectivement évitée ou invoquée³⁹⁰, le *redressement* de l'abus suppose assez logiquement que le fisc rétablisse chez ce contribuable, en déconsidérant ou en reconsidérant tout ou partie du ou des actes en cause, les conditions rendant possible son imposition en « conformité » avec les objectifs (qui seraient contrariés) de la disposition légale évitée ou invoquée. Et bien que le texte parle ici de « l'objectif de la loi », il va de soi qu'il doit s'agir du/des objectif(s) de la disposition légale *précise* qui serait en l'occurrence « abusivement » évitée ou invoquée, et qu'il s'agirait alors respectivement d'appliquer ou de ne pas appliquer au contribuable.

³⁸⁸ Voy. *infra* notre évocation (circonspecte) de la différenciation du libellé de l'alinéa 4 de l'art. 18, § 2, C.Enr., là où il n'y est pas question du rétablissement de la « base imposable » et du « calcul de l'impôt ».

³⁸⁹ Voy., à cet égard, les développements que nous avons consacrés *supra* à la notion d'abus de droit en droit privé. C'est aussi en ce sens que nous verrons *infra* que, pour contrôler la proportionnalité – eu égard à leur but de lutte contre l'évasion fiscale – de législations nationales de type « *transfer pricing* » ou « *thin capitalization* » potentiellement restrictives d'une liberté de circulation, la CJUE vérifie que ces mesures limitent non seulement le *champ* d'application à des constructions purement artificielles, mais aussi l'*intensité* de leur redressement à la stricte neutralisation des effets abusifs des constructions appréhendées (CJUE, 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap...*, C-524/04, Rec. p. I-2107 ; CJUE, 12 déc. 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rec. p. I-11779).

³⁹⁰ Outre le fait que le contribuable ne pourrait pas justifier ce ou ces actes en cause autrement que par la volonté d'éviter l'impôt (élément « subjectif » de l'abus).

C'est également ce qu'indique l'exposé des motifs, là où il est expliqué que « [...] lorsque le contribuable n'a pas apporté une preuve contraire valable, l'administration peut *revoir* la situation fiscale du contribuable et la rendre conforme à l'objectif et à l'esprit de la disposition légale que le contribuable a contournée ou le cas échéant ignorée par sa spécification »³⁹¹. Ces derniers mots traduisent littéralement (et imparfaitement) la version néerlandaise de l'exposé des motifs, l'adjectif « ignorée » devant ici être compris comme visant plutôt le second type d'abus (où une disposition serait non pas contournée, « *omzeild* », mais plutôt détournée de sa finalité, laquelle serait ainsi « méconnue », « *miskend* »), et le mot « spécification » est censé correspondre au mot « *vormgeving* » qui évoque en réalité le choix de la forme juridique dont le contribuable a revêtu son opération (l'acte ou l'ensemble d'actes qu'il a choisi de poser) :

“[...], *wanneer de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige kan herzien en in overeenstemming brengt met doel en strekking van de wetsbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft*”.

Tous ces termes néerlandais proviennent en fait eux-mêmes de la proposition de réécriture de la disposition générale anti-abus qu'avait formulée initialement Luc DE BROE en 2011³⁹²:

“*Ten slotte en niet in het minst moet de bepaling zelf vastleggen dat wanneer de fiscus geslaagd is in zijn dubbele bewijslast en de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, de fiscus de rechtshandeling (of het geheel van de rechtshandelingen) moet herdefiniëren zodanig dat een feitencomplex ontstaat dat belastingheffing mogelijk maakt in overeenstemming met doel en strekking van de wetsbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft*”.

Si l'exposé des motifs de la mesure adoptée parle ici de « *révision* de la situation fiscale » du contribuable, DE BROE évoquait lui plus précisément le processus de « *redéfinition* » des actes du contribuable de manière à faire apparaître un « complexe de faits » rendant possible l'imposition du contribuable conformément au(x) but(s) de la disposition con-/détournée. Cette reconfiguration fiscale des actes juridiques du contribuable pourrait alors impliquer que ces actes soient *remplacés* par un ou plusieurs autre(s) actes aux effets juridiques distincts (« *substitutie* ») ou bien que ces actes soient purement et simplement *ignorés* (« *eliminatie* ») pour faire (re)naître ainsi dans le chef du contribuable une situation (un « complexe de faits ») permettant une imposition conforme aux objectifs de la disposition légale fiscale « abusée » :

“*De essentie van dit herdefiniëringsproces is de conversie of de herkwalificatie van de vastgestelde feiten in een nieuw feitencomplex dat beter aansluit bij de doelstellingen van de omzeilde c.q. miskende fiscale norm. Dit proces kan inhouden dat rechtshandelingen worden vervangen door andere die wel recht doen aan de doelstellingen van de wet (substitutie) of dat rechtshandelingen worden genegeerd (eliminatie)*”³⁹³.

³⁹¹ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, p. 115.

³⁹² L. DE BROE, “Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB...”, in *Forum KUL - Fraudebestrijding en...*, T.F.R., 2010, n°s 379-380, pp. 332-349, spéc. p. 340.

³⁹³ L. DE BROE, “Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB...”, *Forum KUL - Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijke een paradox?*, T.F.R., 2010, n°s 379-380, p. 340; voy. aussi L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », A.F.T., n° 11/2012, p. 13.

Ainsi donc, le fait que les actes juridiques par lesquels se matérialise un « abus fiscal » soient rendus « *non opposables* » au fisc n'induit pas obligatoirement que le fisc doive (se contenter de) les *nier purement et simplement* pour le rétablissement de l'imposition du contribuable concerné (à l'instar de ce qu'il fait par exemple en application de l'article 344, § 2, C.I.R.). Quoique le ministre ait pu laisser entendre lors des travaux préparatoires en disant que le fisc « ne doit *rien substituer* à l'acte qui lui est inopposable à des fins de taxation »³⁹⁴, cela voulait juste dire qu'il ne devrait *pas nécessairement* considérer un ou d'autre(s) acte(s) à la place, mais qu'il *pourrait éventuellement* le faire si cela était nécessaire à la neutralisation de l'abus. En ce sens d'ailleurs, le texte ne dit pas que le fisc doit rétablir l'imposition du contribuable « comme si *les actes juridiques* n'avaient pas eu lieu », mais bien « comme si *l'abus* n'avait pas eu lieu », ce qui laisse place à l'éventualité que le fisc doive considérer qu'un ou plusieurs autre(s) acte(s) a/ont été accompli(s) par le contribuable, pour pouvoir soumettre celui-ci à « un prélèvement conforme à l'objectif » (contrarié) de la disposition abusée (con-/détournée).

Certes, dans le cas où l'abus porterait sur une disposition prévoyant un avantage fiscal (une « *belastingverminderende bepaling* »), il ne serait nullement besoin de redéfinir le/les acte(s) par le(s)quel(s) le contribuable prétendrait à l'obtention de cet avantage ; il suffirait alors de considérer que ce/ces acte(s) n'a/ont pas été posé(s) pour lui refuser le bénéfice de l'avantage. Mais si l'abus consiste plutôt à « contourner » l'application d'une disposition fiscale taxatrice (une « *belastingheffende/-vermeerderende bepaling* »), alors la seule négation du ou des actes au moyen desquels le contribuable se serait placé en dehors du champ d'application de cette disposition ne suffirait pas à permettre l'application de la disposition contournée (*omzeilde*), et il faudrait bien se livrer ici à une conversion (*conversie*) ou requalification (*herkwalificatie*) des 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. Par exemple, en présence d'un montage dit de « location/sous-location » tendant à permettre, à une personne physique qui aurait donné son immeuble en location à la société dont elle est le dirigeant, d'éviter que ses loyers ne soient requalifiés en rémunérations dans la mesure prévue par l'art. 32, al.2, 3°, C.I.R. (et à supposer qu'il y aurait bien un « abus » en l'espèce), le fisc devrait alors non seulement ignorer la sous-location entre la personne interposée et la société, mais en outre considérer fictivement qu'il y a eu une location directe du dirigeant à la société pour rétablir l'impôt du dirigeant conformément à l'objectif de cet art. 32, al. 2, 3°³⁹⁵.

³⁹⁴ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/016, p. 37 (et Circulaire, 4 mai 2012, point C.1.2.4.).

³⁹⁵ Voy. aussi, sur cet exemple, L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene... », *op. cit.*, p. 14; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking... anno 2012 », *op. cit.*, p. 552.

215. Par rapport à cette conception du « redressement » de l'abus assez *cohérente* (eu égard à la définition donnée de cet abus), on peut alors regretter avec Luc DE BROE la formulation plutôt *maladroite* de l'alinéa 4 de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R., là où le texte fait abstraction de la redéfinition du « complexe de faits » par le fisc (par-delà les actes juridiques qu'il lui serait permis d'écarter), pour faire allusion à la « base imposable » et au « calcul de l'impôt » qui seraient à rétablir par le fisc de façon à soumettre l'opération à un prélèvement conforme à l'objectif législatif contrarié (de la disposition fiscale « abusivement » évitée ou invoquée). Or, à côté de la « base imposable » et du « calcul de l'impôt », il y aurait aussi la « personne du contribuable/redevable », ainsi que le « fait générateur de l'impôt » et/ou la « matière imposable » qui pourraient bien se voir affectés par le redressement de l'abus (comme ce serait le cas dans l'exemple précité de la « location/sous-location »)³⁹⁶. Sans doute voulait-on viser ici tant les éléments relatifs à l'« assiette » de l'imposition (personne et matière imposables) que ceux relatifs à sa « liquidation » (base, taux, réductions...), qui pourraient se voir *rétablis* dans le chef du contribuable en application de la mesure anti-abus, encore qu'il ne fallait pas donner l'impression que ces « éléments essentiels » de l'impôt, qu'il appartient au seul législateur de *définir*, pourraient être *redéfinis* arbitrairement par l'administration³⁹⁷.

A cet égard, il faut d'ailleurs remarquer ici la curieuse différence entre le texte de l'article 18, § 2, du C.Enr. et celui de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R., quant à leur dernier alinéa respectif. Alors que, pour les impôts sur les revenus, il est dit que « 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* », pour les droits d'enregistrement (et partant, les droits de succession), l'alinéa 4 de l'article 18, § 2, du C.Enr. fait quant à lui l'économie des mots « *la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que* ». Cette différence est d'autant plus étonnante que les deux textes sont jusque-là mots pour mots identiques (sous réserve de l'adaptation de certains termes³⁹⁸), si bien que l'exposé des motifs et la circulaire se contentent de renvoyer pour le nouvel article 18, § 2, du C.Enr. à ce qu'ils disent pour le nouvel article 344, § 1^{er}, C.I.R., notamment sur « l'objet et les effets de l'inopposabilité »³⁹⁹.

³⁹⁶ Voy. ainsi, sur cette critique illustrée, L. DE BROE, «Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling : wordt bazooka scherpschutterswapen?», *Fisc. Act.*, n° 7 du 16 février 2012, pp. 1-5; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruik... », *op. cit.*, A.F.T., n° 11/2012, p. 12.

³⁹⁷ Cf. l'exposé que nous avons fait *supra* de la portée de ce principe de légalité de l'impôt de l'art. 170 Const.

³⁹⁸ Comme c'est le cas du remplacement systématique des mots « *contribuable* » et « *impôts sur les revenus* » de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. par les mots « *redevable* » et « *droits d'enregistrement* » dans l'article 18, § 2, C.Enr. (qui, via l'article 106, al. 2, C.Succ., est rendu applicable *mutatis mutandis* en matière de droits de succession).

³⁹⁹ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, p. 116, et Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, C.3.1.

A défaut d'explication dans les travaux préparatoires, nous verrons que la non-évocation, dans ce dernier article, du rétablissement de la *base imposable* et du *calcul de l'impôt*, ne peut se comprendre alors que comme un « artifice de camouflage »⁴⁰⁰ de la part du législateur fédéral, soucieux de « ménager » les compétences normatives (et exclusives) qui ont été transférées aux Régions pour ce qui est de la modification de la *base*, du *taux* et des *exonérations* des droits de succession et de certains des droits d'enregistrement (sur les ventes, donations...)⁴⁰¹. Mais alors, que faut-il déduire *a contrario* de l'évocation osée et assumée, dans l'autre texte, du rétablissement par le fisc de ces « éléments essentiels » de l'impôt – dont la définition est réservée au législateur en vertu du principe de la légalité de l'impôt – que sont la base et le calcul de l'impôt ? S'agit-il toujours d'une règle qui pourrait être qualifiée de simple « règle de preuve » par la Cour constitutionnelle comme cela avait été le cas de l'ancienne version⁴⁰², et comme le prétend encore de façon péremptoire l'exposé des motifs de ce nouveau texte⁴⁰³ ?

L'exposé des motifs explique en fait que la précision apportée à l'alinéa 4 du nouveau texte visait à répondre à l'avis négatif qu'avait exprimé le Conseil d'Etat à propos du premier projet de réécriture. Pour rappel, celui-ci aurait permis au fisc, dès qu'il constaterait qu'un acte ou ensemble d'actes juridiques a été « fait sur base de motifs fiscaux » et que le contribuable ne prouverait pas que cet acte ou ensemble d'actes n'avait pas pour « objectif principal l'évasion fiscale », de redéfinir la « qualification fiscale » de cet acte ou ensemble d'actes « de manière à faire apparaître, en ce qui concerne l'opération réalisée, un ensemble de faits qui permette un établissement de *l'impôt exact* même si les effets juridiques de [cette qualification] ne sont *pas identiques ou analogues* à ceux [...] attachés à la qualification donnée par les parties »⁴⁰⁴. Le Conseil d'Etat avait alors douté qu'il s'agirait encore là d'un simple « moyen de preuve » qui serait parfaitement compatible avec l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt :

« Il apparaît toutefois [...] que le texte [...] en projet va *au-delà* de la simple réécriture d'un *moyen de preuve* particulier » dans la mesure où « un acte juridique pertinent sur le plan fiscal peut être ignoré ou remplacé et la requalification ainsi conçue présentera un lien indissoluble avec la détermination des opérations imposables et, partant, de la base d'imposition, matière que l'article 170 de la Constitution réserve au législateur [...] »⁴⁰⁵.

Comme nous l'avons vu, il semblait au Conseil d'Etat que la « possibilité de requalification » n'était pas ici « suffisamment circonscrite », là où l'article 170 de la Constitution voudrait que « la loi précise les critères objectifs auxquels [aurait dû] répondre [une telle] requalification ».

⁴⁰⁰ Ainsi, il n'y aurait pas que les contribuables qui seraient tentés de recourir à des artifices ou des camouflages.

⁴⁰¹ Cf. le rappel que nous ferons *infra* des règles de répartition de compétences fiscales dans la Belgique fédérale.

⁴⁰² Nous verrons *infra* que la Cour constitutionnelle qualifie encore cette mesure de la sorte, alors que nous développerons la thèse qu'elle serait conforme au principe de légalité sans être réductible à un mode de preuve.

⁴⁰³ *Doc. Parl.*, Ch., 2011-12, n° 53-2081/001, p. 111. Voy la critique que nous ferons de cette qualification *infra*.

⁴⁰⁴ Texte arrêté en Conseil des ministres du 25 janvier 2012, *Doc. Parl.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 208.

⁴⁰⁵ Avis du Conseil d'Etat (section légis.) n° 50 883/1, *Doc. Parl.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 243-244.

L'explication donnée dans l'exposé des motifs de ce premier projet de réécriture de la mesure ne concordait alors pas vraiment avec le texte en projet soumis au Conseil d'Etat, lequel texte n'évoquait aucunement les objectifs de la norme fiscale auxquels il était déjà fait allusion ici, et continuait aussi à parler d'inopposabilité de *qualifications* (et non des *actes* juridiques) :

« L'essence de ce *processus de requalification* est la conversion de faits constatés en un nouvel ensemble de faits qui correspond mieux à l'intention de la norme fiscale contournée ou ignorée. Ce processus peut impliquer que les *actes juridiques* sont remplacés par d'autres qui font droit aux objectifs de la loi (substitution) ou que les actes juridiques sont ignorés (élimination) »⁴⁰⁶.

En fait, cette dernière explication se rapporterait plus adéquatement à une disposition telle que celle qui a été adoptée finalement (où il est désormais bien question de l'inopposabilité au fisc d'actes juridiques et non plus de leurs seules qualifications), bien que ce passage n'apparaisse plus dans l'exposé des motifs du texte finalement adopté. Et même si l'on parle dans ce passage de « *requalification* », c'est bien plus largement de « *herdefiniëringsproces* » dont il était déjà question dans la version néerlandaise originelle de cet exposé des motifs du premier texte en projet⁴⁰⁷, où l'on retrouvait en réalité les termes – cités *supra* – des explications qui accompagnaient la proposition initiale de DE BROE qui a bel et bien inspiré le texte réécrit.

L'exposé des motifs du nouveau texte finalement adopté indique quant à lui seulement que la précision contenue à l'alinéa 4 de ce texte venait suivre la recommandation du Conseil d'Etat qui voulait que « le législateur délimite suffisamment les frontières de la *requalification* » et qui avait pour ce faire renvoyé le législateur à un avis antérieur du 4 mai 2006 relatif à la mesure anti-abus introduite dans le Code de la TVA, où il avait été précisé qu'il ne pourrait qu'être question de rétablir une situation telle qu'elle existerait *si l'abus n'avait pas eu lieu*⁴⁰⁸. Or, pour suivre cette recommandation, il aurait à notre avis très bien pu suffire d'évoquer le rétablissement de l'imposition du contribuable *conformément aux objectifs de la disposition* (respectivement évitée ou invoquée) *comme si l'abus n'avait pas eu lieu* ; il n'était sans doute pas nécessaire de parler ainsi de la *base* ou du *calcul* de l'impôt à l'alinéa 4 du texte de la mesure applicable en matière d'impôts sur les revenus, outre que cela créait une différence cosmétique injustifiée (aux motifs inavoués), et comme nous le verrons contre-productive⁴⁰⁹, avec la mesure applicable en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession.

⁴⁰⁶ *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 2011-2012, n° 53 2081/001, pp. 208 et 243 (exposé des motifs de l'avant-projet).

⁴⁰⁷ La version néerlandaise disait : « *De essentie van dit herdefiniëringsproces is de conversie van de vastgestelde feiten in een nieuw feitencomplex dat beter aansluit bij de doelstellingen van de omzeilde c.q. miskende fiscale norm. Dit proces kan inhouden dat rechtshandelingen worden vervangen door andere die wel recht doen aan de doelstellingen van de wet (substitutie) of dat rechtshandelingen worden genegeerd (eliminatie)* ».

⁴⁰⁸ Avis du Conseil d'Etat (section lég.) n° 40 372/2, rendu le 8 mai 2006 sur un avant-projet de loi-programme, ayant introduit la notion de pratique abusive à l'article 1, § 10, de notre Code de la TVA (telle que cité *supra*).

⁴⁰⁹ Si cela fait penser *a contrario* que la mesure du C.I.R. serait plus « problématique » que les autres sur le plan de la conformité au principe de légalité de l'impôt, ce qui ne devrait pas être le cas comme nous le verrons *infra*.

On l'aura compris: c'est donc essentiellement en lien avec la portée du redressement de l'abus que la nouvelle mesure générale anti-abus permettrait au fisc (autrement dit : l'étendue de la « *herdefiniëringsbevoegdheid* » qu'elle lui conférerait) que la constitutionnalité de cette règle allait devoir être examinée par la Cour constitutionnelle, et ce avec un double angle d'attaque, là où cette mesure serait applicable à des impôts qui seraient des impôts « régionalisés ». Et à notre avis, comme nous essaierons de le soutenir par la suite, ces questions de compatibilité avec le principe de légalité de l'impôt et avec les règles répartitrices de compétences fiscales (entre l'Etat fédéral et les Régions) devaient et devraient s'apprécier indépendamment de la qualification de 'règle de preuve' dont elle est (encore et toujours) affublée par le législateur.

Nous étudierons plus loin en détails la façon dont ces questions de « constitutionnalité » ont été soulevées dans des *recours en annulation* introduits devant la Cour constitutionnelle, et la manière dont la Cour y a répondu par son *arrêt de validation* rendu le 30 octobre 2013⁴¹⁰. Mais à ce stade de notre analyse, il conviendrait encore de faire état ici d'importantes controverses doctrinales qui se sont fait jour sur le mode de redressement de l'abus fiscal (i), avant d'aborder ensuite certaines questions de mise en œuvre de la mesure (en cas d'abus), comme celles des effets *ratione personae*, *ratione materiae* et *ratione temporis* de l'exception d'« inopposabilité » que le fisc peut invoquer à l'égard des actes juridiques concernés et celles d'autres conséquences du redressement d'un abus en termes de procédure et de sanctions (ii).

⁴¹⁰ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013. Voy., sur cet important arrêt que nous analyserons *infra*, notamment les commentaires suivants : Ch. BUYASSE, « La disposition anti-abus passe le cap de la Cour constitutionnelle », *Fiscologue*, 8 novembre 2013, n° 1360, p. 4 ; J. KRAM et L. WILLAME, « L'article 344, § 1^{er} CIR validé mais balisé par la Cour constitutionnelle », *Act. Fisc.*, n° 1/2014, pp. 4-8 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Antimisbruikbepaling niet in strijd met de Grondwet », *Fisc. Act.*, n° 39, 14 nov. 2013, pp. 4-9.. Voy. aussi, pour une analyse critique des termes de cet arrêt, A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-'abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale*, 2013, n° 4, pp. 296-322 (voy. aussi l'évocation sélective de cette contribution sur *FiscalNet*, *Stop Press*, janvier 2014) ; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34.

(i) Controverses sur le mode de redressement de l'abus en lien avec le principe de légalité de l'impôt

216. A rebours des explications données ci-dessus, il nous faut relever la position divergente que Thierry AFSCHRIFT développe concernant le mode de redressement de l' « abus fiscal », dans le droit prolongement de la méthodologie qu'il propose de suivre pour établir l'existence d'un « abus fiscal »⁴¹¹. Comme nous l'avons déjà dit, pour cet auteur, un tel abus suppose qu'un contribuable vienne tirer parti du décalage qui existerait entre, d'une part, le « champ d'application *effectif* » d'une disposition fiscale, tel qu'il résulte du *texte* de cette disposition strictement interprété, et d'autre part, le « champ d'application *voulu* » de cette disposition, tel qu'il ressort des *objectifs* clairement poursuivis par le législateur à travers cette disposition⁴¹²: le contribuable viendrait se placer, au moyen de l'acte ou de l'ensemble d'actes qu'il a posé, soit *en dehors* du champ d'application *effectif* d'une disposition fiscale mais *dans* son champ d'application *voulu*, soit, s'il s'agit d'une disposition prévoyant un « avantage fiscal », *dans* le champ d'application *effectif* de cette disposition mais *hors* de son champ d'application *voulu*.

AFSCHRIFT oppose ici deux approches alternatives à propos du redressement d'un tel abus fiscal (et qu'il schématise sous la forme de l'opposition : « changer les faits » vs. « changer le droit »), l'une qu'il combat en tant qu'elle serait à son avis « inconciliable » avec le principe constitutionnel de légalité de l'impôt, et l'autre qu'il défend comme étant à son sens la seule interprétation qui pourrait bien être « conforme » à cette même exigence constitutionnelle. Or, rappelle cet auteur, notre Cour de cassation a toujours déclaré que le juge du fond devait préférer, parmi plusieurs interprétations possibles d'une même disposition légale, celle qui serait *conforme* à la Constitution⁴¹³, de même que le ministre des Finances a lui aussi déclaré, en réponse à une question parlementaire, que « lorsqu'on se trouve devant la possibilité de donner à des dispositions légales une interprétation *conforme* à la Constitution, on doit toujours choisir cette interprétation [conforme] sous peine de violer la Constitution »⁴¹⁴.

⁴¹¹ Voy. sur cette méthodologie proposée Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 105-113.

⁴¹² Pour la détermination de ce « champ d'application voulu », AFSCHRIFT apportait les précisions suivantes (*op. cit.*, p. 110), qui ont quant à elles été suivies par la Cour constitutionnelle (comme nous l'avons déjà vu *supra*): « Le champ d'application *voulu* doit être déterminé en tenant compte exclusivement des objectifs *certain*s de la disposition. Ceux-ci seront le plus souvent, voire exclusivement, exprimés dans les travaux préparatoires. Pour qu'un objectif d'une disposition puisse être pris en compte, celui-ci devra *indubitablement* avoir été poursuivi par le législateur et il faudra donc s'assurer de ce que, *sans aucun doute raisonnable*, celui-ci avait l'intention de donner à cette disposition un champ d'application plus large que celui qui résulte effectivement finalement de la lecture du texte légal » (s'agissant ici de la première variante de l'« abus fiscal »).

⁴¹³ Cass. (1^{ère} Ch.), 24 mai 2012, *Fiscologue*, 2012, liv. 1302, p. 11, R.G. n° F.11.0001.N. Voy. aussi en ce sens Bruxelles, 21 janvier 1999, *F.J.F.*, 1999, p. 141 : « il ne pourrait en effet adhérer à une interprétation contraire à la Constitution alors qu'une interprétation conforme est possible, sans violer la Constitution ».

⁴¹⁴ Question n° 1015 de M. HENDRICKX du 28 mai 2002, *Q.R.*, Chambre, 9 déc. 2002, p. 18769. Voy. aussi, sur ce principe d'interprétation conforme, P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, *op. cit.*, pp. 180-1.

La première approche (à laquelle AFSCRIFT s'oppose) consisterait à « *changer les faits* » : il s'agirait « pour l'administration, après avoir établi l'existence d'un abus fiscal, de procéder à une taxation non sur la base des actes juridiques réels, mais sur celle d'*autres actes*, 'conformément aux objectifs de la disposition' qui a fait l'objet d'un abus ». Autrement dit, « comme la disposition en question ne détermine évidemment pas quels faits doivent être accomplis, il faut supposer que, pour les partisans de cette théorie, la taxation doit se faire sur la base d'*autres faits* qui, à tout le moins, ne sont pas constitutifs d'un abus fiscal [...] »⁴¹⁵.

Pour AFSCRIFT, l'idée de DE BROE selon laquelle il faudrait que « les faits soient rétablis sous la norme » (« *feiten die onder de norm worden gebracht* ») pour que le prélèvement ait lieu conformément à l'objectif de la loi, « paraît difficilement compatible avec le fait que la loi fiscale n'établit pas des normes de comportement à suivre par les contribuables, mais se borne à édicter que, s'ils choisissent d'accomplir certains faits, ils doivent payer les impôts qui en résultent », comme l'avait très bien mis en évidence l'auteur français Jean VIDAL dans sa thèse que nous avons étudiée et qui rejetait la notion de fraude à la loi en matière fiscale⁴¹⁶. C'est toujours en ce sens qu'AFSCRIFT écrit que la mesure anti-abus « ne [lui] paraît pas destinée à dire quels actes doivent être accomplis par les contribuables, mais seulement à donner à la loi une portée permettant d'établir l'impôt *en fonction des actes accomplis* »⁴¹⁷.

Ainsi, AFSCRIFT considère que, pour le redressement d'un abus fiscal en application de la nouvelle mesure, l'administration ne devrait pas pouvoir remplacer les « faits » à considérer pour l'établissement de l'impôt du contribuable redressé, mais devrait uniquement s'en tenir à faire correspondre, à propos de la disposition abusée, son « champ d'application *effectif* » (tel qu'il résulte du texte de la disposition, strictement interprété) et son « champ d'application *voulu* » (tel qu'il ressort des « objectifs » clairement poursuivis par le législateur à travers cette disposition, et certainement exprimés par lui, au moins dans les travaux préparatoires)⁴¹⁸, étant entendu que l'abus fiscal consisterait toujours, dans la conception qu'AFSCRIFT s'en fait, à tirer parti de la différence entre ces deux champs (avec l'élément intentionnel requis). C'est ainsi que cet auteur parle d'un redressement de l'abus consistant à « *changer le droit* » :

« Une autre proposition consiste à partir de la constatation [...] suivant laquelle il n'y a d'abus fiscal que lorsque le contribuable s'est placé volontairement en dehors du champ d'application d'une loi, mais dans le champ d'application 'voulu' par le législateur : il a utilisé la différence existant entre le champ d'application que le législateur a voulu donner à son texte, conformément à ses 'objectifs', et la portée qu'il faut finalement donner au texte sur la base des méthodes traditionnelles d'interprétation.

⁴¹⁵ Th. AFSCRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 156.

⁴¹⁶ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, p. 204.

⁴¹⁷ Th. AFSCRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 156.

⁴¹⁸ Voy., sur cette interprétation, Th. AFSCRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, spéc. pp. 156-162.

[...] Il suffit d'imposer les revenus ou les autres éléments imposables en fonction des actes réellement accomplis par le contribuable, mais en donnant au texte légal une portée conforme aux objectifs de la disposition qui a fait l'objet d'un abus fiscal. Il s'agit donc, en présence d'un abus fiscal, d'empêcher celui-ci d'avoir effet, en donnant à la loi une portée conforme à son 'champ d'application voulu'.

Il s'agit là d'une autre manière d'aboutir, comme le requiert la loi, à ce que 'l'opération [soit] soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi' et à taxer l'opération 'comme si l'abus n'avait pas eu lieu'. En effet, comme l'abus consiste à utiliser la différence entre le champ d'application voulu de la loi et son champ d'application effectif, la taxation a bien lieu 'comme si l'abus n'avait pas eu lieu' si l'on impose, d'une manière conforme aux objectifs de la loi, tous les actes accomplis *dans* son champ d'application *voulu* [s'agissant ici de la première variante d'abus], même s'ils ne se situent pas *dans* son champ d'application *effectif*»⁴¹⁹.

Cette conception du redressement de l'abus serait ainsi la seule qui serait conciliable avec le principe constitutionnel de légalité de l'impôt, d'après AFSCHRIFT. Pour lui, ce ne serait « pas là étendre abusivement le champ d'application de la loi, puisque la mesure anti-abus permet précisément d'étendre sa portée, d'une manière générale [mais à titre exceptionnel], *au-delà* de son champ d'application effectif, pour qu'elle atteigne tous ses objectifs »⁴²⁰. Ainsi selon le même AFSCHRIFT, « le critère [du respect des objectifs de la disposition évitée] est tout à fait pertinent lorsqu'il s'agit de définir l'abus fiscal, et il peut l'être aussi si l'on choisit, en cas d'abus fiscal, de taxer en donnant à la loi une portée conforme à ses objectifs » ; mais, ajoute AFSCHRIFT, « le critère n'est plus du tout satisfaisant s'il faut *changer les faits* pour établir la taxation, parce que la loi fiscale n'a pas pour objet, comme le disait déjà VIDAL, de prescrire un comportement, mais bien de tirer les conséquences du comportement choisi »⁴²¹.

AFSCHRIFT dénonce alors les « conséquences nuisibles [voire] franchement impraticables, de toute démarche consistant à 'changer les faits' », car « si on modifie ceux-ci, on affecte d'office la situation d'autres parties, à peine d'incohérence, et il faut tirer les conclusions au cours de nombreux exercices successifs, et ce, pour chacune des parties concernées », alors que selon AFSCHRIFT « de telles conséquences néfastes n'existent pas si [...] l'on ne change pas 'les faits', mais seulement 'le droit', c'est-à-dire si l'on applique aux actes réels accomplis par le contribuable la loi fiscale dont il a entendu éviter l'application, en tenant compte du champ d'application *voulu* de celle-ci, et non seulement de son champ d'application *effectif* ».

AFSCHRIFT poursuit encore : « En effet, dans ce cas, tous les impôts, présents et à venir [dans le chef] de toutes les parties sont établis sur les effets juridiques des actes effectivement accomplis par les parties ; on fait l'économie d'une distinction entre une 'réalité fiscale' et la réalité juridique. C'est pourquoi nous estimons que toute utilisation de la mesure anti-abus est subordonnée au respect de la réalité juridique, des effets juridiques des actes accomplis, comme dans la première version de l'article 344, § 1^{er}, du Code. La seule nuance à apporter est, comme c'était déjà le cas dans le premier texte, qu'on ne peut tenir compte que des effets qui subsistent, lorsque les actes juridiques litigieux forment une seule opération. Mais même dans ce cas, ils doivent être identiques et non seulement similaires, *in fine*, à ceux de l'ensemble de ces actes. La réalité juridique ne peut s'accommoder de simples 'similitude' »⁴²².

⁴¹⁹ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 157.

⁴²⁰ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 157.

⁴²¹ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 161.

⁴²² Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 164.

217. Au final, avec cette conception du mode de redressement de l'abus fiscal, AFSCHRIFT défend là une interprétation de la nouvelle mesure générale anti-abus qui empêcherait le fisc de s'écarter de la « réalité juridique » (les effets de droit acceptés des actes réellement posés) pour rétablir l'impôt du contribuable concerné, exactement comme c'était le cas sous l'empire de l'ancienne mesure, alors que l'exigence de « respect des effets juridiques », soutenue dans l'interprétation majoritaire de cet ancien texte (et notamment par AFSCHRIFT), y avait été précisément déduite du fait que ce texte ne rendait inopposable au fisc que la *qualification* donnée aux actes en cause (et non les *actes* eux-mêmes comme c'est désormais bien le cas)⁴²³. Autrement dit, le texte de la mesure a beau avoir changé sur ce qui posait soi-disant problème (et tendait à la priver d'efficacité), l'interprétation qu'en fait AFSCHRIFT est paradoxalement la même, ne permettant, pour le rétablissement de l'impôt en cas d'abus fiscal, aucun écart – sous réserve du cas d'un « ensemble d'actes distincts réalisant une même opération » – par rapport aux « effets juridiques » des actes posés sans simulation par les contribuables. Ainsi, l'auteur persiste et signe : « le critère du respect des effets juridiques de l'acte doit toujours amener à préférer l'approche consistant à 'changer *le droit*' : si l'on 'change *les faits*', c'est-à-dire les actes juridiques, on ne respecte jamais complètement leurs effets juridiques »⁴²⁴.

Outre que cette interprétation ainsi « verrouillée » puisse apparaître *paradoxe*, l'opposition formulée ici entre « changer les faits » et « changer le droit » nous semble bien *caricaturale*, dans la mesure où les deux branches de l'alternative ouverte seraient potentiellement aussi problématiques l'une que l'autre eu égard à l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt. En effet, comme nous l'avons déjà fait remarquer, que ce soit les actes que les contribuables ont réellement conclus qui soient écartés et/ou remplacés par d'autres qu'ils n'ont pas conclus (pour les faire rentrer dans le champ d'application d'une disposition de la loi fiscale), ou que ce soit le texte de cette disposition qui soit étiré à des situations qu'il ne viserait pourtant pas, l'exigence qu'aucun impôt ne soit levé hors des cas prévus *par la loi* pourrait être méconnue de la même façon. Tout dépendrait de la manière dont la référence aux objectifs (contrariés) des textes fiscaux pourra être invoquée pour établir un abus fiscal et puis le redresser en conséquence, et, à cet égard, nous avons vu et reverrons combien les clarifications apportées par la Cour constitutionnelle et appelées de leurs vœux par plusieurs auteurs de doctrine (dont AFSCHRIFT⁴²⁵) s'avèrent précieuses, et seraient alors tout autant *nécessaires* que *suffisantes*.

⁴²³ Voy., sur cette interprétation majoritaire, les références doctrinales et jurisprudentielles épinglées *supra*.

⁴²⁴ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 160.

⁴²⁵ Voy. ainsi les préconisations de cet auteur pour la détermination du « champ d'application voulu » de la disposition fiscale abusée (Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 110, déjà cité *supra*).

218. Et puis, dire que le redressement de l’abus fiscal tel que nous l’avions présenté à partir de l’idée originelle de DE BROE autoriserait le fisc à « changer les *faits* » pour (r)établir l’impôt, c’est simplifier inexactement le propos là où il faudrait faire preuve de bien plus de nuances. En réalité, quand on parle ici de « conversion » (*conversie*), voire – encore – de « requalification » (*herkwalificatie*), c’est uniquement pour dire que la *forme juridique* donnée aux faits de l’espèce, à travers l’acte juridique ou l’ensemble d’actes juridiques ayant été posé, pourrait être « redéfinie » en cas d’abus fiscal de façon à revêtir les faits de l’espèce d’une autre forme juridique, en considérant le cas échéant un ou plusieurs autre(s) acte(s) à la place de ceux qui seraient rendus inopposables au fisc (s’il ne suffit pas simplement de les ignorer), pour rétablir une imposition qui soit bien conforme aux objectifs de la disposition « abusée ».

Les nuances sont certes subtiles mais importantes – nous les illustrerons ultérieurement avec des cas pratiques –, et il convient alors de reproduire ici tels quels (en les traduisant en notes) les extraits de propos d’auteurs néerlandophones ayant explicité leur pensée sur la question.

DE BROE avait ainsi bien clarifié cette idée que la « conversion » (ou requalification) opérée en cas d’abus fiscal permettrait, non pas de « toucher aux faits » derrière les actes juridiques, mais uniquement de repartir des faits sous ces actes selon une approche dite ‘*bottom-up*’⁴²⁶, pour voir le cas échéant d’autres actes juridiques et pouvoir y appliquer la disposition frustrée:

*“De juridische vormgeving van de feiten wordt m.a.w. geconverteerd in een andere vorm die belastingheffing overeenkomstig de doelstelling van de wetgever mogelijk maakt. De feiten zijn de feiten. Daaraan kan niet worden geraakt”*⁴²⁷.

*“Als men zo te werk gaat bij de taxatie, wordt de wettelijke norm niet toegepast op een rechtshandeling die niet werd gesteld, maar wordt de juridische vormgeving van de feiten geconverteerd in een andere rechtshandeling (dan die die de belastingplichtige heeft gesteld) en wordt die nieuwe rechtshandeling onder de fiscale bepaling gebracht om recht te doen aan de bedoeling van die bepaling. [...]: het herdefiniëringsproces onder de nieuwe antimisbruikregels impliceert een ‘bottom-up’-benadering: d.w.z. dat men vertrekt uit de vastgestelde feiten om de rechtshandeling te herdefiniëren en dat men op de alzo geherkwalificeerde rechtshandeling de wettelijke bepaling toepast die de belastingplichtige heeft gefrustreerd”*⁴²⁸.

⁴²⁶ Comme la Cour constitutionnelle semblait déjà le préconiser pour l’application de l’ancienne mesure générale anti-abus (voy. *supra* sur cette jurisprudence), bien que son texte ne se prêtait alors pas à une telle interprétation

⁴²⁷ L. DE BROE et J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, *A.F.T.*, n° 2012/11, p. 13. Traduction libre: « La forme juridique donnée aux faits est autrement dit convertie en une autre forme qui permet l’établissement de l’impôt conformément à l’objectif du législateur. Les faits sont les faits. Il ne peut y toucher ». DE BROE ajoute en note que son exposé du 1/6/2012 à la KUL a pu susciter l’impression erronée que le fisc pourrait ‘changer les faits’ (“de weergave van mijn uiteenzetting wekt verkeerdelijk de indruk dat de fiscus ook de feiten mag veranderen”).

⁴²⁸ L. DE BROE et J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene...”, *op. cit.*, pp. 18-19. Traduction libre: « Si l’on procède ainsi pour l’imposition, la norme légale n’est pas appliquée à un acte juridique qui n’a pas été posé, mais la forme juridique des faits est convertie en un autre acte juridique (que celui que le contribuable a posé) et ce nouvel acte juridique est rapporté à la disposition légale pour faire droit à l’objectif de cette disposition. [...] Le processus de redéfinition dans le cadre des nouvelles règles anti-abus implique une approche ‘de bas en haut’, c.-à-d. : on part des faits constatés pour redéfinir l’acte juridique et on applique à cet acte ainsi requalifié la disposition légale que le contribuable a frustrée ». La première phrase citée ici n’est peut-être pas la plus claire, dans la mesure où elle pourrait redonner l’impression que le fisc ne pourrait jamais considérer à la place d’un acte juridique qui a bien été conclu un autre qui n’aurait pas été posé, *quod non*.

Le même auteur reprend ainsi l'exemple (que nous développerons plus amplement *infra*) de l'acquisition « démembrée » d'un immeuble par une société (en usufruit) et son gérant (en nue-propiété) auprès d'un tiers-vendeur, qui empêcherait *a priori* l'application de l'article 32, al. 2, 3°, C.I.R. prévoyant la requalification des loyers que le gérant recevrait de sa société en rémunérations dans la mesure où ils dépasseraient 5/3 du revenu cadastral revalorisé du bien. A supposer qu'on puisse établir l'existence d'un abus fiscal en l'occurrence, ce serait alors « toucher aux faits » d'une façon inadmissible que de considérer que le dirigeant aurait acheté l'immeuble en pleine propriété et l'aurait ensuite donné en location à la société, alors qu'il ne retirerait en l'occurrence aucune somme en provenance de la société, laquelle aurait financé elle-même son acquisition de l'usufruit de l'immeuble en question auprès du tiers-vendeur.

VAN CROMBRUGGE estime également que, lorsque le fisc vient à considérer, à la place des actes juridiques qui ne lui seraient pas opposables (parce qu'entachés d'abus fiscal), d'autres actes « proches » donnant aux faits une autre forme juridique de façon à (r)établir l'impôt conformément aux objectifs de la disposition contournée (en cas d'abus du premier type), alors certes ces actes ne devraient pas avoir des « effets juridiques (non fiscaux) similaires » à ceux des actes posés (sans simulation) par le contribuable, mais ces autres actes ne pourraient pour autant pas changer « l'opération » réalisée ou les faits constatés sous les actes écartés :

“Uiteindelijk komt het er ongeveer op neer dat gewoon de ontweken wetsbepalingen worden toegepast, hetzij als gevolg van de negatie van de rechtshandelingen, hetzij als gevolg van de conversie of herkwalificatie ervan in de naastbijgelegen rechtshandelingen die leiden tot een belastingheffing overeenkomstig doel en strekking van de wet. De ontweken wetsbepalingen worden toegepast, als was de toestand van de belastingplichtige geweest zoals in die bepalingen beoogd, en zonder dat de niet-fiscale juridische gevolgen soortgelijke moeten zijn”⁴²⁹.

“Wanneer de administratie zich met de toepassing van artikel 344, § 1 WIB92 evenwel niet beperkt tot het louter negeren van een rechtshandeling, maar overgaat tot conversie of herkwalificatie, komt het ons daarentegen voor dat zij wel degelijk de feiten of de verrichtingen wordt eerbiedigen. Conversie of herkwalificatie betekent dat de juridische vormgeving van de feiten of verrichtingen wordt veranderd, dat m.a.w. de rechtshandelingen worden vervangen door andere rechtshandelingen die aan de feiten eveneens een juridische vorm kunnen geven. De administratie vervangt dus de rechtshandelingen die de belastingplichtige heeft verricht en waarvan hij alle gevolgen heeft aanvaard, door andere rechtshandelingen, zonder evenwel aan de feiten of de verrichting zelf te mogen raken”⁴³⁰.

⁴²⁹ S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, p. 553. Traduction libre: « Finalement, il s'ensuit tout simplement que la disposition légale évitée est appliquée, soit en conséquence de la négation des actes juridiques, soit en conséquence de leur conversion ou requalification en des actes juridiques voisins qui mènent à une imposition conforme au but et à la portée de la loi. La disposition légale évitée est appliquée comme si la situation du contribuable était celle qui était visée par la disposition, et sans que les effets juridiques non fiscaux doivent être similaires ».

⁴³⁰ S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *op. cit.*, p. 554. Traduction libre: « Quand l'administration ne se limite pas, en application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., à nier purement et simplement un acte juridique, mais procède à sa *conversion* ou *requalification*, il nous semble en revanche qu'elle doit bien pour autant respecter les faits ou l'opération. La conversion ou requalification signifie que la forme juridique des faits ou opérations est changée, autrement dit que les actes juridiques sont remplacés par d'autres actes juridiques qui donnent aussi bien aux mêmes faits une autre forme juridique. L'administration remplace donc les actes juridiques que le contribuable a accomplis et dont il a accepté toutes les conséquences, par d'autres actes, sans pour autant pouvoir toucher aux faits ou à l'opération elle-même ».

Finale­ment, c'est le Professeur Bruno PEETERS qui synthétise à notre avis le mieux toutes ces précisions sur ce que l'administration *peut* et *doit* faire en présence d'un « abus fiscal » et sur les consé­quences à tirer de l'inopposabilité qu'elle est en droit d'invoquer, pour permettre alors l'application au contribu­able de la disposition fiscale « évitée » (en cas d'abus du premier type) et rétablir ainsi l'imposition de celui-ci « comme si l'abus n'avait pas eu lieu » :

“Samengevat komt dit erop neer dat de administratie in geval van bewezen fiscaal misbruik gepleegd door een belastingplichtige, de ontweken fiscale bepaling(en) in zijnen hoofde dient te toe te passen alsof het misbruik niet heeft plaats gevonden. Om dit doel te bereiken zal de gestelde ‘rechtshandeling’ of ‘het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt’ vanuit fiscaal oogpunt, worden ‘herbekeken’ door de administratie. De techniek die hiertoe wordt gehanteerd is de ‘niet-tegenstelbaarheid’ die kan uitmonden in hetzij het volledig negeren (substitutie door nihil) van de gestelde rechtshandeling zodat de belasting in overeenstemming met de doelstelling van de ontweken fiscale wetgever wordt geheven alsof die rechtshandeling niet had plaatsgevonden, hetzij – met hetzelfde oogmerk – in de conversie of herkwalificatie van de gestelde rechtshandelingen.

Ultiem zal door de toepassing van de antimisbruikbepalingen de ontweken wetsbepaling worden toegepast, als was de toestand van de belastingplichtige geweest zoals in die bepaling beoogd en zonder dat de niet-fiscale juridische gevolgen soortgelijk moeten zijn. Zoals hiervoor reeds aangegeven zal de administratie wanneer de toepassing van de antimisbruikbepalingen verder gaat dan het louter negeren van een rechtshandeling en leidt tot een conversie of herkwalificatie, wel respect moeten opbrengen voor de verrichting die met de rechtshandeling(en) werden tot stand gebracht”⁴³¹.

En bref, pour résumer ici les choses, mais sans les caricaturer, il faut comprendre que quand des auteurs comme DE BROE, VAN CROMBRUGGE ou PEETERS parlent à chaque fois de « conversion » (*conversie*), voire encore de « requalification » (*herkwalificatie*), ce n'est donc *ni* pour dire que des « faits » pourraient être « changés » pour le (r)établissement de l'impôt, *ni* pour dire que tous les « effets juridiques » des actes en cause devraient être « respectés » ou que les actes considérés à leur place devraient avoir des effets de droit similaires en tout point (comme c'était le cas quand l'inopposabilité au fisc ne portait alors que sur les qualifications). Le redressement permis ici au fisc, tel que nous avons essayé de le circonscrire (par-delà les « slogans »), ne pourrait à notre sens se laisser enfermer dans aucune de ces deux extrémités ; il doit être guidé par les nécessités de rétablir une imposition en conformité aux buts du texte, en s'écartant certes de la réalité contractée, mais en s'en rapprochant toujours le plus possible.

⁴³¹ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34, spéc. p. 29, n° 77. Traduction libre :

« En résumé, il apparaît que l'administration, en cas d'abus fiscal commis par un contribu­able, doit appliquer la disposition fiscale évitée comme si l'abus n'avait pas eu lieu. Pour ce faire, 'l'acte juridique' posé, ou 'l'ensemble d'actes juridiques formant une même opération', va être reconsidéré d'un point de vue fiscal par l'administration. La technique employée ici est 'l'inopposabilité', laquelle peut impliquer tantôt la négation pure et simple (substitution par *rien*) de l'acte juridique posé de sorte que l'impôt soit établi en conformité avec l'objectif de la législation fiscale évitée comme si l'acte juridique n'avait pas eu lieu, tantôt – dans la même idée – la *conversion* ou *requalification* des actes juridiques posés.

Au final, par l'application de la mesure anti-abus, la disposition légale évitée sera bien appliquée, comme si la situation du contribu­able était telle que celle visée par la disposition et sans que les effets juridiques non-fiscaux doivent être similaires. Comme déjà indiqué ci-avant, lorsque l'application de la mesure anti-abus va au-delà de la simple négation d'un acte juridique et mène à une *conversion* ou *requalification*, l'administration devra bien respecter l'opération qui est intervenue à travers le/les acte(s) juridique(s) ».

Nous verrons alors que toutes ces explications ici rapportées de la doctrine néerlandophone sont au fond empruntées à la littérature relative à la théorie de la '*fraus legis*' telle qu'elle est appliquée en droit fiscal néerlandais (dans la jurisprudence du *Hoge Raad*)⁴³², avec laquelle notre dispositif anti-'abus fiscal' présente de nombreux points de ressemblance, comme nous le montrerons ultérieurement, et comme l'a très bien mis en lumière VAN CROMBRUGGE :

*“De Nederlandse literatuur leert ons verder dat de toepassing van de fraus legis-leer uitloopt, ofwel op het negeren van de gestelde rechtshandeling, zodat belasting, in overeenstemming met doel en strekking van de wet, wordt geheven alsof die rechtshandeling niet had plaatsgevonden, ofwel op de conversie of herkwalificatie van de gestelde rechtshandeling, zodat belasting, andermaal in overeenstemming met doel en strekking van de wet, wordt geheven alsof een andere rechtshandeling had plaatsgevonden. Conversie of herkwalificatie houdt in dat de door fraus legis aangetaste rechtshandeling of constructie wordt vervangen door de rechtshandeling of constructie die er het dichtst bijligt en die leidt tot een belastingheffing overeenkomstig het doel en strekking van de ontweken wetsbepaling”*⁴³³.

⁴³² Voy., sur cette théorie prétorienne néerlandaise, les explications et les références que nous donnerons *infra*.

⁴³³ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *op. cit.*, p. 552. Traduction libre: « La doctrine néerlandaise nous apprend que l'application de la théorie de la *fraus legis* débouche ou bien sur la négation de l'acte juridique posé, de sorte que l'impôt soit levé en conformité avec le but ou l'objectif de la loi comme si cet acte n'avait pas été accompli, ou bien sur la *conversion* ou *requalification* de l'acte juridique posé, de sorte que l'impôt soit levé également en conformité avec le but ou l'objectif de la loi comme si un autre acte avait été accompli. La *conversion* ou *requalification* tient en ce que l'acte ou la construction juridique entaché(e) de *fraus legis* est remplacé(e) par l'acte ou la construction juridique qui en est le/la plus proche et qui mène à une imposition conforme au but ou à l'objectif de la disposition légale évitée ».

(ii) Effets de l'inopposabilité ratione personae/materiae/temporis et éventuelles autres sanctions ?

219. Concernant les conséquences *ratione personae*, *ratione materiae* et *ratione temporis* de l'inopposabilité d'un acte ou ensemble d'actes en application de la mesure générale anti-abus, ainsi que d'autres incidences procédurales ou éventuelles sanctions d'accroissement d'impôt, plusieurs indications ont été formulées lors des travaux préparatoires et/ou dans la circulaire, qu'il nous faut alors épinglez ici, dans la mesure où certaines sont controversées en doctrine.

S'agissant tout d'abord des effets *ratione personae* de l'exception d'« inopposabilité » dont le fisc pourrait se prévaloir en application de la mesure, la circulaire prévoit, en faisant cette fois-ci référence non pas à l'exposé des motifs mais à une réponse du ministre à une question posée en commission, que le fisc pourrait l'invoquer « soit par rapport aux deux parties à la convention, soit à l'égard d'une seule partie », la question s'analysant « au cas par cas »⁴³⁴. Or, on eût pu s'attendre au contraire à ce que le maniement par le fisc de cette exception d'« inopposabilité » soit plutôt soumis à une exigence de cohérence (comme nous l'avions aussi suggéré pour l'application de l'art. 344, § 2, du C.I.R.), de sorte que le fisc ne puisse tenir un même acte pour *inexistant* pour l'imposition de l'une des parties contractantes et pour *existant* pour celle de l'autre (avec le risque de double imposition économique s'il en découle le rejet de la déduction d'une dépense et le maintien de la taxation d'un revenu corrélatif)⁴³⁵.

Mais puisqu'un « abus fiscal » n'existe jamais qu'à l'égard du *contribuable* qui, par l'acte ou l'ensemble d'actes qu'*il* a accompli, s'est placé hors du champ d'application d'une disposition fiscale (ou bien dans le champ d'une disposition prévoyant un avantage fiscal), en contrariété avec les objectifs de cette disposition, il faut bien admettre que l'inopposabilité sur base de la règle générale anti-abus soit bien ici susceptible d'une application « asymétrique » pour un même acte juridique, en n'étant invocable qu'à l'égard de la partie « coupable » de l'abus en question et non des autres⁴³⁶. C'est d'ailleurs la même « asymétrie » qui s'imposerait aussi, dans la jurisprudence de la Cour de cassation, à propos de l'inopposabilité que le fisc pourrait invoquer à propos d'un acte que le contribuable aurait posé dans l'intention d'éviter l'impôt et qui comporterait la violation d'une règle (non fiscale) d'ordre public : cette inopposabilité ne vaudrait alors qu'à l'égard de la seule partie dans le chef de laquelle cette intention existait⁴³⁷.

⁴³⁴ Circulaire, *op. cit.*, C.1.2.4., p. 8, se référant à *Doc. Parl. Chambre*, session 2011-12, n° 53 2081/016, p. 39.

⁴³⁵ Voy. not. en ce sens L. DE BROE, « Nieuw artikel 344§1 WIB is wellicht ongrondwettelijk », *Fisc. Act.*, 2012/5, p. 8 ; DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, p. 14 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture... », *op. cit.*, p. 497.

⁴³⁶ En ce sens : L. DILLEN, « Symmetrisch of asymmetrische toepassing van de fiscale antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2013, n°1, pp. 15-20 ; B. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *op.cit.*, pp. 29-30.

⁴³⁷ Voy. en ce sens Br. PEETERS, *op. cit.*, p. 29, note n° 181, ainsi que notre étude de cette jurisprudence *supra*.

En ce sens, on devrait donc considérer avec Bruno PEETERS que la position soutenue parfois en doctrine selon laquelle l'inopposabilité invoquée sur base de la mesure générale anti-abus devrait nécessairement valoir vis-à-vis de toutes les parties aux actes entachés de l'abus, serait une interprétation *non conforme* au principe constitutionnel de « légalité », en ce qu'elle permettrait d'appliquer cette mesure anti-abus à des contribuables qu'elle n'aurait pas visés. Ainsi, dans l'exemple précité du montage de « location/sous-location », le redressement d'un hypothétique abus fiscal en l'espèce impliquerait que les deux actes (location et sous-location) soient inopposables au fisc pour ce qui concerne l'imposition du dirigeant bailleur principal (et l'application dans son chef de l'art. 32, al. 2, 3^o, C.I.R. comme s'il avait loué directement son immeuble à la société dont il est dirigeant et reçu directement des loyers de celle-ci). Mais dans le chef de la partie interposée dans le montage et de la société sous-locataire, qui n'auraient pas elles-mêmes commis l'abus en question, les conséquences fiscales (et civiles) des actes (par hypothèse non simulés) auxquels elles sont parties demeureraient intactes⁴³⁸.

De la même manière, *ratione materiae*, un même acte ou ensemble d'actes juridiques pourrait très bien être constitutif d'un « abus fiscal » dans la *matière* d'un Code où cette notion a été introduite sans l'être dans le cadre d'un autre Code où la même notion est aussi en vigueur⁴³⁹. Par exemple, on pourrait songer à la vente de toutes les actions d'une société immobilière qui pourrait être constitutive d'un abus fiscal à l'égard des dispositions relatives aux plus-values à l'impôt des sociétés, mais pas en matière de droits d'enregistrement, et qui, dès lors, ne permettrait au fisc de considérer une vente de l'immeuble par la société qu'en matière d'impôt sur les revenus, et pas pour ce qui concernerait la perception des droits d'enregistrement⁴⁴⁰.

Certains considéreraient aussi qu'un même acte ou ensemble d'actes juridiques pourrait être inopposable au fisc (car constitutif d'abus fiscal) pour l'application d'une disposition d'un Code mais pas pour l'application d'une autre disposition du même Code (parce que ses objectifs propres ne seraient pas méconnus ou contrariés par cet acte ou ensemble d'actes)⁴⁴¹. Ce pourrait ainsi être le cas du transfert en Belgique du siège d'une société constituée dans un paradis fiscal afin que sa mère puisse bénéficier en Belgique de la déduction au titre des RDT pour des réserves que la filiale lui distribuerait une fois devenue société résidente (alors même que ses bénéficiaires n'ont pas été effectivement taxés en amont dans le paradis fiscal) : l'acte de

⁴³⁸ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *A.F.T.*, 2014/5, n° 78, pp. 29-30.

⁴³⁹ Voy. en ce sens *Doc. Parl. Ch.*, sess. 2011-12, n° 53 2081/016, p. 38 (réponse du ministre en commission) ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene... », *op. cit.*, p. 15 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *op. cit.*, p. 554.

⁴⁴⁰ Cf. l'ex. de, L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene... », *op. cit.*, p. 15.

⁴⁴¹ S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking... anno 2012 », *op. cit.*, p. 554.

transfert du siège social pourrait ainsi être ignoré par le fisc pour l'application (à l'égard de la mère) de la condition de « taxation » de l'art. 203 C.I.R., tandis que la filiale serait bien une société 'résidente' pour ce qui concerne son propre assujettissement à l'impôt des sociétés⁴⁴².

Enfin, *ratione temporis*, eu égard aux délais d'imposition applicables en matière d'impôts sur les revenus, la question du laps de temps, à partir de l'accomplissement d'un acte juridique, pendant lequel l'administration serait admise à invoquer l'inopposabilité de cet acte à son égard en application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. peut se poser, comme nous avons vu qu'elle se pose aussi pour l'inopposabilité d'un acte invoquée sur pied de l'article 344, § 2, C.I.R.⁴⁴³. Si l'abus fiscal en question ne concerne qu'un *seul acte juridique*, alors l'inopposabilité ne pourrait être invoquée à l'égard de cet acte qu'à l'intérieur des délais ordinaires d'imposition pour la période imposable au cours de laquelle l'acte a été accompli (pour les impôts directs), puisque l'application de l'art. 344, § 1^{er}, C.I.R. requiert de l'administration une action positive (à la différence de l'art. 344, § 2, C.I.R.) afin de prouver les éléments constitutifs de l'abus⁴⁴⁴.

Si en revanche l'abus en cause concerne *un ensemble d'actes juridiques* distincts (découpant artificiellement une même opération), répartis sur plusieurs périodes imposables (mais bien reliés par une unité d'intention)⁴⁴⁵, alors l'administration ne pourrait invoquer l'inopposabilité que par rapport à la période imposable au cours de laquelle le *dernier* acte aurait été posé (dans l'exemple du transfert de siège social précité, c'est la distribution ultérieure des réserves qu'il faudrait considérer si elle forme bien avec le transfert de siège une chaîne indivisible)⁴⁴⁶.

Il ne faudrait en effet pas laisser le contribuable empêcher toute application de la mesure dès lors qu'il espacerait le premier acte et le dernier acte réalisant son opération sur un intervalle de temps supérieur à ces délais légaux.

En revanche, s'agissant de la question de l'*entrée en vigueur* de la nouvelle mesure générale anti-abus, si la circulaire du 4 mai 2012 avait indiqué qu'en matière d'impôts sur les revenus le nouveau texte trouverait à s'appliquer dès lors que « l'acte juridique ou le *dernier* acte juridique qui fait partie d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération a été posé ou est posé dans le courant de l'année 2012 »⁴⁴⁷, la position défendue en doctrine⁴⁴⁸, selon laquelle, en présence d'un tel *ensemble* d'actes juridiques, c'est plutôt le *premier* acte juridique accompli qui doit déterminer l'applicabilité de la nouvelle règle générale anti-abus par rapport à sa date d'entrée en vigueur, a ensuite été avalisée par le secrétaire d'Etat John CROMBEZ (comme nous le verrons aussi *infra* pour ce qui est de la mesure en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession)⁴⁴⁹.

⁴⁴² Cf. l'ex. de S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis of wetsontduiking... anno 2012* », *op. cit.*, pp. 554-555.

⁴⁴³ Voy. *supra* notre évocation de cette question pour l'inopposabilité invoquée sur pied de l'art. 344, § 2, C.I.R.

⁴⁴⁴ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch...* », *op. cit.*, T.R.V., 2012, p. 555.

⁴⁴⁵ Voy. *supra* nos explications sur la notion d' « ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération ».

⁴⁴⁶ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch...* », *op. cit.*, T.R.V., 2012, p. 555.

⁴⁴⁷ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, points B.1. et B.2, pp. 2 et 3.

⁴⁴⁸ Voy. not. M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure "générale anti-abus"... », *op. cit.*, pp. 502-503 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing... », *op. cit.*, pp. 21-22 ; S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch...* », *op. cit.*, pp. 560-561 ; K. JANSSENS et R. WILLEMS, « Antimismisbruikbepaling in registratie-en successierechten niet retroactief », *Fisc. Act.*, n°33, pp. 1-3 ; P.-Ph. HENDRICKX, « La nouvelle mesure anti-abus », *C & FP*, 2012, p. 4, n°4.2 ; J. VAN DYCK, « Abus fiscal : à partir de quand s'applique-t-il pour un ensemble d'actes », *Fiscologue*, 19 avril 2013, n° 1337, pp. 8-9.

⁴⁴⁹ *Bull. Q. & R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-107, p. 304. Voy. aussi les décisions anticipées n° 2016.010 du 30 août 2016 et n°s 2016.519 et 2016.449 du 13 septembre 2016, www.fisconetplus.be (que nous citerons *infra*).

220. Quant à la question d'éventuelles incidences de l'application de la mesure sur le plan de la procédure et/ou en termes de sanctions, il faut encore noter ici que la circulaire, après avoir confirmé que le contribuable qui tomberait sous le coup de l'application de la mesure ne commettrait *aucune infraction* à une disposition légale (même à l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.⁴⁵⁰) et donc ne s'exposerait ni à la prolongation des délais d'imposition ni aux sanctions pénales qui sont prévues en cas de fraude fiscale (*cf.* les articles 354, al. 2, et 449-450 dans le C.I.R.), ajoute néanmoins, de façon (à notre avis) incohérente, que « des *accroissements d'impôt* peuvent être appliqués sur les suppléments établis en vertu de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. »⁴⁵¹, en faisant alors référence au commentaire administratif de l'article 444 C.I.R. qui les prévoit.

Cette position nous semble critiquable étant donné que les cas d'absence de déclaration et de déclaration incomplète/inexacte pour lesquels cet article prévoit des accroissements d'impôt sont, d'après le commentaire cité de cette disposition, ceux dans lesquels une déclaration obligatoire n'a pas été remise dans les délais ou avec la forme et le contenu prévus par la loi, ou encore, ne correspond pas à la réalité (sans que cela soit nécessairement intentionnel)⁴⁵², c'est-à-dire tous des cas où l'élément matériel du délit de fraude fiscale serait présent. Or, l'existence d'un « abus fiscal » suppose au contraire qu'aucune violation de la loi fiscale et qu'aucune altération de la réalité (à l'égard du fisc) n'aurait été commise : par hypothèse, l'intention d'éviter l'impôt qui a animé le contribuable en l'occurrence ne se matérialise ici que par l'accomplissement d'actes juridiques *non simulés*, relevant bien *a priori* du libre « choix de la voie la moins imposée ». Le procédé *licite* d'« évitement de l'impôt » ne devrait donc qu'être rendu *inefficace* dans la mesure où il serait *abusif* sans être autrement sanctionné.

Critiquant aussi l'incohérence de cette position dès lors que la circulaire affirmait qu'il n'y aurait jamais d'infraction concevable en cas d'abus fiscal, AFSCHRIFT estime de son côté qu'en cas d'abus fiscal il pourrait bien y avoir une infraction consistant, *non pas* dans le fait d'avoir commis un tel abus, *mais* dans le fait de ne pas avoir déclaré de façon exacte et complète les éléments de la base imposable telle qu'elle résulterait de l'application de la mesure anti-abus (infraction qui ne serait alors pas concevable pour tous les impôts concernés par la notion d'abus fiscal)⁴⁵³.

⁴⁵⁰ La circulaire se « dédit » toutefois sur ce point en parlant du « contribuable qui *enfreint* l'article 344, § 1^{er}, CIR ». Cette disposition n'est en effet pas elle-même susceptible d'être « violée » puisqu'elle ne fait que définir des cas dans lesquels des actes juridiques seront rendus inopposables, et partant, inefficaces vis-à-vis du fisc. Le parallèle peut être fait en droit civil avec l'article 1^{er} de la loi hypothécaire : les actes juridiques constitutifs ou translatifs de droits réels immobiliers qui n'auraient pas satisfait à la formalité de la publicité prévue par cet article seraient uniquement rendus inopposables aux tiers, mais certainement pas annulables (*erga omnes*) pour cela ; ils ne « violeraient » aucun prescrit légal, mais ne rencontreraient juste pas une condition à laquelle la loi subordonne leur opposabilité aux tiers.

⁴⁵¹ Circulaire, AAF n° 3/2012 du 4 mai 2012, p. 10, point C.2.4., dernier alinéa.

⁴⁵² *Com., I.R.*, 1992, n° 444/2 et n° 444/3.

⁴⁵³ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, spéc. pp. 178-179. Voy. aussi en ce sens P.-Ph. HENDRICKX, « La nouvelle mesure anti-abus », *C.&F.P.*, 09/2012, pp. 1 et s., spéc. point 6. Voy. *contra* M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure... », *op.cit.*, pp. 499-500 ; S. SEGIER, « Abus fiscal : commentaire autour des deux premières circulaires ministérielles et essai d'approche méthodologique », *R.G.F.*, n° 2012/7, pp. 14 et s., spéc. p. 20.

B) La comparabilité du mécanisme avec ses équivalents fonctionnels dans des pays voisins

221. Maintenant que nous avons étudié notre dispositif légal anti-« abus fiscal » dans tous les termes de son libellé, dans toutes ses conditions d'application, dans la diversité des interprétations qu'il suscite et la pluralité des questions de constitutionnalité qu'il soulève, et que nous en avons proposé une grille de lecture systématique et (on l'espère) méthodologique, il conviendrait d'ouvrir ici notre analyse à l'évocation succincte de mécanismes équivalents qui sont d'application dans le droit fiscal de certains de nos pays voisins et qui y remplissent la même fonction de « mécanismes correcteurs » des abus d'évitement (licite) de l'impôt, et cela, avec une « expérience » parfois bien plus ancienne (pour certains de ces pays voisins).

En termes de méthodologie du droit comparé⁴⁵⁴, nous suivons donc ici une approche dite « fonctionnelle », telle qu'elle avait pu être théorisée par le juriste allemand Ernst RABEL (« *funktionelle Rechtsvergleichung* ») dans le cadre de ses travaux sur le contrat de « vente ». Cette approche est fondée sur l'idée que « dans le droit, les seules choses *comparables* sont celles qui remplissent les mêmes *fonctions* »⁴⁵⁵, et que c'est donc à partir de la fonction que remplit une règle ou institution juridique dans un système de droit, bien au-delà de sa dénomination ou catégorisation conceptuelle voire de sa nature formelle (loi, jurisprudence...) qu'il faut rechercher son pendant dans les droits étrangers. Pour les adeptes de cette approche, elle doit permettre aussi bien d'éclairer le législateur sur les règles qu'il se propose d'adopter que de servir à la doctrine et à la pratique une meilleure compréhension des règles de son propre système, ou encore, de susciter la critique de ces règles en vue de leur amélioration⁴⁵⁶.

Cette méthode fonctionnelle autorise ainsi « le comparatiste à se libérer des catégories juridiques de son système d'origine et à reconsidérer l'objet étudié sous l'angle des objectifs sociaux qu'il sert »⁴⁵⁷. Il s'agit donc d'une approche « orientée » en fonction des *problèmes* à résoudre, en vue de comparer les différentes *solutions* y apportées par les systèmes étudiés.

⁴⁵⁴ Voy. sur les différentes écoles, méthodes ou approches du droit comparé, B. JALUZOT, « Méthodologie du droit comparé : bilan et prospective », *Revue internationale de droit comparé*, 2005, n°1, pp. 29-48, spéc. pp. 39-41 (pour la méthode dite « fonctionnelle »).

⁴⁵⁵ E. RABEL, « Unification du droit de la vente internationale, ses rapports avec les formulaires ou contrats types des divers commerces », in *Introduction à l'étude du droit comparé, Recueil d'études en l'honneur d'E. Lambert*, 1938, t. 2, p. 688. Voy. aussi en ce sens H. C. GUTTERIDGE, *Comparative Law. An introduction to the comparative method legal study and research*, oct. 1946 (cité par H. A. SCHWARZ-LIEBERMANN VON WAHLENDORF, *Droit comparé. Théorie générale et principes*, 1978, p. 173): « les lois doivent être étudiées à la lumière de leur finalité ; qu'il faut aussi s'attacher à considérer leur dynamique plutôt que leurs aspects statiques, qu'il faut déceler leur signification réelle plutôt que rester accroché au relief thématique de ces lois ».

⁴⁵⁶ M. RHEINSTEIN, *Einführung in die Rechtsvergleichung*, 2.A., 1987, p. 25 (cité par B. JALUZOT, *op. cit.*, p. 40).

⁴⁵⁷ B. JALUZOT, « Méthodologie du droit comparé : bilan et prospective », *op. cit.*, p. 40.

En nous rattachant ainsi à une telle approche purement « fonctionnelle » du droit comparé, nous pourrions ainsi oser un rapprochement entre notre dispositif légal anti-« abus fiscal » et la théorie prétorienne de la « *fraus legis* » telle qu'elle est appliquée en droit fiscal néerlandais, en allant voir bien au-delà des divergences de nature *formelle* des mécanismes en présence (disposition légale *vs.* théorie jurisprudentielle), d'étiquetage *conceptuel* (« abus de droit » *vs.* « fraude à la loi »), voire de cadre ou contexte *constitutionnel* à ménager (en terme d'exigence de légalité de l'impôt : prévision de l'impôt « par la loi » *vs.* « en vertu de... »⁴⁵⁸), pour tenter de révéler la ressemblance – inavouable pour d'aucuns – de leurs conditions d'application (**a**).

Nous commencerons ici par montrer la proximité terminologique à établir entre, d'une part, les conditions d'application de la théorie de la *fiscale wetsonduiking* telles qu'elles sont systématiquement formulées par la jurisprudence du *Hoge Raad* et la doctrine néerlandaise, et d'autre part, les explications données dans les travaux préparatoires de la disposition générale anti-abus fiscal réécrite en 2012 par le législateur fiscal belge pour les trois impôts concernés. Nous pourrions ensuite, comme d'autres auteurs l'ont suggéré dans la doctrine belge, mettre en lumière cette source d'inspiration (et donc de compréhension) inavouée (parce qu'inavouable) de notre règle anti-abus fiscal que serait cette théorie néerlandaise de la *fraus legis* (**a (i)**), avant d'examiner alors le fonctionnement exact de cette dernière en droit néerlandais (**a (ii)**).

D'autres pays voisins de la Belgique pourront aussi être utilement et brièvement envisagés ensuite, non pas parce qu'ils auraient été des sources d'inspiration (ni explicites, ni implicites) pour le législateur belge, mais parce qu'ils seraient simplement révélateurs de la tendance de nombreux législateurs fiscaux nationaux à intégrer désormais dans leur législations ou codes fiscaux des dispositifs généraux anti-abus (« *General Anti-Abuse Rules* » – « *G.A.A.R.* »)⁴⁵⁹, et qu'ils seraient illustratifs de la façon dont ces dispositifs peuvent s'articuler avec les principes de « légalité de l'impôt » et/ou de « libre choix de la voie la moins imposée » (ou autres équivalents) qui sont proclamés ou reconnus dans ces différents ordres juridiques étrangers. Nous étudierons ainsi en particulier le dispositif général anti-abus codifié dans la législation fiscale française (à la suite d'importantes évolutions jurisprudentielles successives), avant d'épingler très succinctement la 'GAAR' plus récemment adoptée en droit fiscal britannique, et de formuler encore quelques dernières observations additionnelles de droit comparé (**b**).

⁴⁵⁸ Voy., sur cette différence de formulation entre les deux principes constitutionnels, les explications que nous avons données *supra*, à l'occasion de notre exposé-examen approfondi du principe constitutionnel belge.

⁴⁵⁹ Voy. déjà pour des rapports de synthèse sur les différentes « GAARs » adoptées par les législateurs fiscaux nationaux dans le monde entier, M. LANG et al. (éd.), *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, IBFD, Amsterdam, 2016, Conférence internationale organisée par l'*Institute for Austrian and International Tax Law (WU Vienna)* à Rust (Autriche) du 3 au 5 juillet 2014.

a) Le rapprochement du dispositif belge avec la théorie de la « fraus legis » néerlandaise

(i) Les proximités terminologiques (inavouables mais détectables) avec la théorie néerlandaise

222. Nous avons déjà mis en évidence à plusieurs reprises que le « problème » que l'on qualifierait généralement d' « abus de droit » en droit fiscal (belge) correspondrait en réalité davantage à celui que recouvrirait la notion de « fraude à la loi » en droit privé-commun. Il n'est alors pas étonnant de constater que la plupart des auteurs de doctrine fiscaliste qui ont établi un parallèle entre la mesure générale anti-« abus fiscal » du droit belge et la théorie de la « *fraus legis* » du droit fiscal néerlandais reprennent systématiquement les termes de la doctrine privatiste néerlandaise quand ils viennent définir la « fraude à la loi » en général.

Pour rappel, d'après la doctrine privatiste néerlandaise, il serait question de « fraude à la loi » lorsque l'on tente de se mettre hors de portée d'une disposition légale impérative par le moyen d'actes juridiques licites en eux-mêmes, qui créeraient (ou dont découlerait) artificiellement une situation qui tomberait certes en dehors de l'hypothèse visée par le texte de la disposition, mais qui en différerait tellement peu (ou s'en rapprocherait tellement fort) que le *but* de la disposition éludée serait alors contrarié si celle-ci ne pouvait pas être appliquée en l'espèce. Nous paraphrasons ici les mots de la privatiste néerlandaise KAKEBEEKE-VAN DER PUT, se référant au privatiste néerlandais MEIJERS, et auxquels renvoie le belge VAN GERVEN :

« Men poogt buiten toepassing van een dwingend wettelijk voorschrift te blijven door middel van op zichzelf geoorloofde handelingen, waardoor op gekunstelde wijze een toestand in het leven wordt geroepen, die weliswaar valt buiten de omschrijving van een door een dwingend wettelijk voorschrift voorziene toestand maar zo weinig van die toestand afwijkt, dat doel en strekking der wet zouden worden verijdeld, indien het ontweken wettelijk voorschrift ten aanzien van de verrichte handelingen buiten toepassing zou blijven »⁴⁶⁰.

C'est ainsi que, chez nous, des professeurs de droit fiscal comme Bruno PEETERS ou Stefaan VAN CROMBRUGGE ont toujours repris les mots du privatiste VAN GERVEN, eux-mêmes inspirés des auteurs néerlandais précités, pour définir la « fraude à la loi » en droit commun :

« Er is sprake van wetsontduiking wanneer een voorschrift van dwingend recht een bepaald resultaat heeft willen verbieden of reglementeren en iemand zich met ontduikingsopzet, door middel van op zichzelf geoorloofde [en ongeveinsde] handelingen, in een toestand plaatst, die de verboden of gereguleerde toestand zeer dicht benadert »⁴⁶¹.

⁴⁶⁰ W. VAN GERVEN, *Beginselen van Privaatrecht – Algemeen Deel*, Brussel, Story-Scientia, 1968, I, pp. 201-202, renvoyant ainsi à M. KAKEBEEKE-VAN DER PUT, *Wetsontduiking*, Antwerpen, Deventer, 1961, p. 136.

⁴⁶¹ S. VAN CROMBRUGGE, «Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012», *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562, n° 1; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34, n° 4, citant tous deux W. VAN GERVEN, *Beginselen van Privaatrecht – Algemeen Deel*, R. Dillemans en W. Van Gerven (éd.), Anvers, Standaard, 1973, n°s 74-75. Traduction libre : « Il est question de fraude à la loi lorsqu'une disposition impérative a voulu prohiber ou réglementer un certain résultat et que quelqu'un se place, avec une intention frauduleuse et au moyen d'actes en eux-mêmes licites (et non simulés), dans une situation qui se rapproche de très près de la situation prohibée ou réglementée ». Voy. aussi L. DE BROE, «Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling...», *T.F.R.*, 2010, n°s 379-380, pp. 345-346: «Belastingontwijking door aanwending van juridische vormgeving komt in de buurt van wat civielrechtelijk wetsontduiking wordt genoemd, t.w. het stellen van een waarachtige rechtshandeling (eventueel abnormaal van vorm) met als enig doel of als

Et c'est donc logiquement à partir de ces définitions privatistes que les mêmes fiscalistes ont ébauché leur propre définition intuitive de ce que serait une fraude à la loi *en matière fiscale* :

VAN CROMBRUGGE: “Vertaald in fiscale termen zou dit betekenen dat een door de belastingplichtige met ontduikingsopzet geschapen rechtstoestand, die de door de wet belastbaar gestelde toestand zo dicht benadert dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend, op de zelfde wijze door de belasting moet worden getroffen”⁴⁶².

PEETERS: « In fiscale termen zou wetsontduiking betekenen dat een belastingplichtige de normale toepassing van de fiscale wet rechtstoestand in het leven roepen die de door de fiscale wet belastbaar gestelde toestand zeer dicht nabij komt »⁴⁶³.

DE BROE et BOSSUYT: “[...] Er is sprake van fiscale wetsontduiking wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een juridische vormgeving om zich te plaatsen in een toestand die niet aan de wettelijke voorwaarden voldoet om belastbaar te zijn maar die zeer dicht in de buurt komt van de belastbaar gestelde toestand [wanneer voor die vormkeuze geen andere verklaring bestaat dan het vermijden van belasting]. [...] De doelstelling [doel en strekking] van de ontweken fiscale regel zou worden gefrustreerd indien die wet niet op de verrichte rechtshandeling zou worden toegepast”⁴⁶⁴.

Il est alors assez frappant de constater la ressemblance entre les termes de ces définitions doctrinales, les termes dans lesquels la jurisprudence du *Hoge Raad* néerlandais a admis, depuis un premier arrêt du 26 mai 1926, la théorie de la « *fraus legis* » en matière fiscale, et les termes utilisés dans les travaux préparatoires de notre mesure anti-« abus fiscal » (telle que réécrite en 2012) pour en décrire la méthodologie d'application, et cela, alors même que nulle part ces travaux préparatoires ne révèlent une « inspiration » puisée dans le droit néerlandais.

On peut ainsi déjà épingler ici l'attendu capital de l'arrêt du *Hoge Raad* néerlandais de 1926 :

“wanneer de door de belastingplichtige geschapen toestand zo zeer aan de door de wet aan belasting onderworpen toestand nabij komt, doel en strekking van de wet zouden worden miskend indien de in fraudem legis gepleegde handeling der partijen niet evenzeer als de in de wet voorziene verrichting door de belasting werd getroffen »⁴⁶⁵.

L'exposé des motifs de la loi du 29 mars 2012 ayant introduit la notion d'« abus fiscal » en droit belge avait quant à lui décrit le premier type d'abus en ces termes assez bien apparentés :

« le choix d'une forme juridique pour se placer dans une situation qui ne répond pas aux conditions légales à remplir pour être imposable, mais qui est *très proche* de la situation imposable alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt ; la *volonté du législateur* serait transgressée si la loi fiscale n'est [était] pas appliquée à l'acte juridique posé » (trad. officielle de la version néerl. originelle).

Version néerl.: “de keuze van een juridische vorm om zich te plaatsen in een toestand die niet aan de wettelijke voorwaarden voldoet om belastbaar te zijn, maar die zeer dicht in de buurt komt van de belastbaar gestelde situatie terwijl er voor die keuze geen andere wezenlijke verklaring is dan belastingbesparing; de bedoeling van de wetgever zou geschonden worden als de fiscale wet niet wordt toegepast op de gestelde rechtshandeling”⁴⁶⁶.

hoofddoel het omzeilen van een bepaling van openbare orde of van dwingend recht en waarbij een toestand wordt gecreëerd die zeer dicht in de buurt komt van hetgeen de omzeilde bepaling regelt of verbiedt”.

⁴⁶² S. VAN CROMBRUGGE, “Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch...”, *op. cit.*, n° 1.

⁴⁶³ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar... », *op. cit.*, n° 4.

⁴⁶⁴ L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, p. 8. Voy. aussi DE BROE, “Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling...”, *T.F.R.*, 2010, n° 379-380, pp. 338-339.

⁴⁶⁵ *Hoge Raad* (HR), 26 mai 1926, *NJ* 1926, 723. Traduction libre: « quand la situation créée par le contribuable se rapproche tellement de la situation soumise par la loi à l'impôt que le but de la loi serait méconnu si les actes accomplis in fraudem legis n'étaient pas tout autant atteints par l'impôt comme l'opération visée par la loi ».

⁴⁶⁶ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, p. 111 (trad. officielle du néerlandais au français).

Le ministre des Finances avait lui aussi pris des termes étroitement similaires pour décrire ce premier type d' « abus fiscal » lors des travaux préparatoires (en commission de la Chambre):

« L'administration doit en effet démontrer que la situation dans laquelle se trouve le contribuable qui tente d'éluider l'impôt sur les revenus est *tellement proche* de celle visée par la loi fiscale qu'en réservant un traitement fiscal différent à cette situation, on méconnaîtrait l'*objectif et l'esprit* de cette loi » (trad. officielle du néerl.: "*de administratie moet immers aantonen dat de toestand waarin de belastingplichtige zich bevindt, ter ontwijking van inkomstenbelastingen, de door de fiscale wet beoogde toestand zo dicht benadert dat doel en strekking van die wet zouden worden miskend indien die toestand fiscaal niet op dezelfde wijze werd behandeld*")⁴⁶⁷.

223. De ces deux passages des travaux préparatoires de notre disposition anti-« abus fiscal », on pourrait déduire que notre législateur se serait au moins implicitement inspiré de la théorie jurisprudentielle de la « *fiscale fraus legis* » telle que la conçoit le *Hoge Raad* néerlandais, et cela, pour deux de ses conditions d'application qui reviennent dans toutes les explications ou formulations reproduites ci-dessus : *d'une part*, le fait que le contribuable se serait placé dans une situation qui se rapprocherait de très près de la situation rendue taxable⁴⁶⁸ par un texte de la loi fiscale (« *zeer dicht benadering van de belastbare toestand* »), et *d'autre part*, le fait que l'esprit ou le but de ce texte de loi serait méconnu si le contribuable n'était pas traité de la même manière que s'il s'était trouvé dans la situation bien formellement visée (rendue taxable⁴⁶⁹) par le texte de loi en question (« *miskening van doel en strekking van de wet* »)⁴⁷⁰.

Sur ce dernier point, le fait que la mesure belge anti-« abus fiscal » parle elle des « objectifs » (« *doelstellingen* ») de la disposition fiscale contournée (ou détournée), alors que la formule-type de la théorie de la *fraus legis* néerlandaise utilise les mots « *doel en strekking van de wet* » (qu'on traduirait littéralement par les mots « but et portée de la loi »), ne nous paraît pas de nature à empêcher le rapprochement opéré ici entre les deux mécanismes, comme d'aucuns ont pu le soutenir pour dénier toute inspiration du droit néerlandais sur le droit belge⁴⁷¹. Comme nous allons le voir, il s'agit bien aux Pays-Bas, comme en Belgique, de sonder ici l'intention du législateur (« *de bedoeling van de wetgever* »)⁴⁷², puisque l'administration doit démontrer, sous le contrôle du juge, que « l'évitement d'impôt visé par le contribuable est concrètement en opposition avec ce que le législateur avait en vue en adoptant son texte »⁴⁷³.

⁴⁶⁷ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/016, pp. 69-70 (trad. officielle du néerlandais au français).

⁴⁶⁸ Ou inversement : de la « situation non avantagée » par la disposition légale (« *niet begunstigde situatie* »).

⁴⁶⁹ Ou inversement : dans la situation formellement exclue du champ de l' « avantage fiscal » en question.

⁴⁷⁰ Voy. sur ces deux conditions d'application typiques de la *fraus legis*, S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012* », *T.R.V.*, 2012, n° 6, spéc. pp. 542-545.

⁴⁷¹ Voy. en ce sens, notamment, Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, n° 141.

⁴⁷² C. BRUIJSTEN, P. BIELEN, « *Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling van België* », *MMB*, 2013/03, pt. 5.1. Voy. aussi les autres références de doctrine néerlandaise citées *infra*.

⁴⁷³ Br. PEETERS, « *De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar...* », *A.F.T.*, 2014/5, n° 43: « *Het is in Nederland aan de administratie om zoals in België, onder controle van de rechter te toetsen, of de door de rechtsonderhorige beoogde belastingbesparing daadwerkelijk in strijd is met wat de wetgever voor ogen stond bij het tot stand brengen van de regeling* » (propos que nous avons librement traduits en français ci-dessus).

On peut d'ailleurs remarquer que les termes « *doel en strekking* » ont eux-mêmes été utilisés lors des travaux préparatoires de notre mesure générale anti-abus fiscal adoptée en 2012, dans des passages de l'exposé des motifs et de déclarations (citées *supra*) du ministre des Finances (en étant à chaque fois traduits officiellement par les mots : « l'objectif et l'esprit »), mais aussi dans la circulaire de 2012, qui les traduit quant à elle par les mots « le but et la portée » et semble alors les employer comme des synonymes du mot « *doelstellingen* » (« objectifs ») :

Version néerlandaise de l'exposé des motifs (relativement à l'alinéa 4 de la mesure): "*wanneer de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige kan herzien en in overeenstemming brengt met doel en strekking van de wetbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft*".

Traduction officielle en français: « lorsque le contribuable n'a pas apporté une preuve contraire valable, l'administration peut revoir la situation fiscale du contribuable et la rendre conforme à l'objectif et à l'esprit de la disposition légale que le contribuable a contournée ou le cas échéant ignorée par sa spécification »⁴⁷⁴.

Version néerlandaise de la circulaire ministérielle du 4 mai 2012: "*Die twee vormen van fiscaal misbruik veronderstellen telkens dat er een strijdigheid is met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling, d.w.z. het doel en strekking van de betreffende bepaling moeten gefrustreerd zijn, als een bepaalde rechtshandeling niet belast zou worden, of als een rechtshandeling ertoe leiden dat een bepaald fiscaal voordeel genoten wordt*".

Traduction officielle en français: « Ces deux formes d'abus fiscal supposent chaque fois une incompatibilité avec les *objectifs* de la disposition fiscale concernée, c.-à-d. que *le but et la portée* de la disposition concernée doivent être déjoués, comme si un acte juridique déterminé n'était pas imposé, ou comme si un acte juridique conduisait à la jouissance d'un avantage fiscal déterminé »⁴⁷⁵.

C'est ainsi que Stefaan VAN CROMBRUGGE, qui avait déjà vu dans la première mouture de la mesure générale anti-abus introduite en 1993 une consécration par le législateur fiscal belge de la théorie de la « fraude à la loi » du type de celle appliquée par le *Hoge Raad* néerlandais, considère qu'il ne fait désormais plus nul doute que notre législateur a introduit en droit fiscal belge, pour les trois impôts concernés, une théorie du type de la « *fraus legis* » néerlandaise. L'étiquette terminologique d'« abus fiscal » qui lui a été collée par le législateur fiscal belge est alors indifférente pour cet auteur, renvoyant ici à l'étroite parenté des concepts ou théories que sont l'« abus de droit » et la « fraude à la loi » en droit privé (comme nous l'avions vu).

Nous paraphrasions ici les propos suivants de VAN CROMBRUGGE: "*Het lijkt naar ons gevoelen geen twijfel dat de wetgever met deze tekst nu duidelijk het leerstuk van de wetsontduiking of *fraus legis* van het Nederlandse type in het Belgisch fiscaal recht heeft geïntroduceerd. Dat hij spreekt van fiscaal misbruik doet daar niet aan af. Dat is maar een kwestie van woorden. In het privaatrecht wordt aangenomen dat wat misbruik is op het niveau van het subjectief recht, wetsontduiking of *fraus legis* is op het niveau van het objectief recht*"⁴⁷⁶.

VAN CROMBRUGGE n'est désormais plus isolé dans son interprétation rapprochant notre dispositif général anti-abus de la théorie de la « *wetsontduiking* » du droit fiscal néerlandais ; le Professeur Bruno PEETERS, notamment, adhère lui aussi à cette idée qu'avec la réécriture de notre dispositif anti-abus fiscal en 2012, notre législateur a bien introduit une théorie « apparentée » à celle de la *fraus legis* néerlandaise et « a ouvert la porte à son application » :

⁴⁷⁴ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, p. 115.

⁴⁷⁵ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, C.1.2.2., p. 6.

⁴⁷⁶ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal... », *op. cit.*, pp. 540 et 561.

“Met deze bepalingen heeft de wetgever in het WIB92, het W.Reg. en het W.Succ. wetsbepalingen ingevoerd die erg verwant zijn met het leerstuk van *fraus legis* zoals dit in Nederland van toepassing is”⁴⁷⁷.

“Het komt ons voor dat inmiddels de Wetgever met de invoering van nieuwe algemene antimisbruikbepalingen [...] zelf de poort heeft geopend tot toepassing van de *fraus legis*-leer”⁴⁷⁸.

Il nous serait à notre tour difficile de contester ces positions doctrinales tant les ressemblances de formulations entre les travaux préparatoires de la mesure belge anti-« abus fiscal » et la littérature néerlandaise relative à cette théorie de la « *fiscale wetsontduiking* » sont frappantes, malgré les divergences d’appellations, l’absence d’affirmation explicite d’une telle inspiration de la part du législateur belge et les différences de cadre constitutionnel entre les deux pays⁴⁷⁹.

224. A cet égard, on se souvient que VAN CROMBRUGGE avait aussi soutenu l’idée que, en tant qu’elle consacrerait la théorie de la « *fraus legis* » en droit fiscal belge, l’ancienne mesure générale anti-abus devait être déclarée inconstitutionnelle tant que l’article 170 (§ 1^{er}) de notre Constitution stipule qu’ « aucun impôt ne peut être établi au profit de l’Etat que *par la loi* », à la différence de l’article 104 de la Constitution néerlandaise qui requiert (seulement) que les impôts soient levés *en vertu de la loi* (“*belastingen uit kracht van een wet worden geheven*”). Cet auteur estimait à l’époque⁴⁸⁰ que l’ancienne mesure générale anti-abus, ainsi interprétée, s’assimilerait à une autorisation d’application des lois fiscales « par analogie », ce qui serait prohibé en conséquence (immédiate) de notre principe constitutionnel de légalité de l’impôt.

Pour autant, VAN CROMBRUGGE ne soutient plus aujourd’hui que la mesure générale anti-« abus fiscal », telle qu’elle a donc été réécrite par notre législateur en 2012, serait contraire au principe constitutionnel de légalité de l’impôt, alors qu’il estime qu’elle consacre *a fortiori* (encore plus clairement) une théorie de la ‘*fraus legis*’ dans les matières fiscales concernées. Dans la bouche de cet auteur, la contradiction semble alors oblitérée au prix d’un véritable revirement sur l’assimilation (« erronée ») qu’il faisait entre l’application de toute théorie de la « fraude à la loi » en matière fiscale et l’application des lois fiscales « par analogie » :

“Achteraf bekeken was dat laatste argument in het algemeen wellicht een vergissing omdat er tussen analogische toepassing van de wet en *fraus legis* een belangrijk verschil bestaat. Analogische toepassing van de wet heeft op zichzelf niets te maken met enig misbruik of enige miskennis van doel en strekking van de wet”⁴⁸¹.

⁴⁷⁷ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar... », *op. cit.* n° 45. Traduction libre: « Avec ces dispositions, le législateur a introduit dans le C.I.R./92, le C.Enr. et le C.Succ. des mesures qui sont très apparentées à la théorie de la *fraus legis* telle qu’elle d’application aux Pays-Bas ».

⁴⁷⁸ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *op.cit.*, n°4 (traduit dans notre texte *supra*).

⁴⁷⁹ Voy. à ce sujet les développements que nous avons antérieurement consacrés à ce cadre constitutionnel.

⁴⁸⁰ S. VAN CROMBRUGGE, “De invoering van het leerstuk *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *T.R.V.*, 1993, pp. 275-278. Voy. aussi les autres références du même auteur citées *supra*.

⁴⁸¹ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch... », *op. cit.*, p. 558. Traduction libre: « Après coup, ce dernier argument était peut-être bien une erreur parce qu’il y a entre l’application par analogie de la loi et la *fraus legis* une importante différence. L’application par analogie de la loi n’a en tant que telle rien à voir avec une quelconque idée d’abus ou de méconnaissance du but ou de l’esprit de la loi ».

Il est vrai que les deux types de raisonnement ne devraient pas pouvoir être confondus : pour l'application de la loi fiscale « par analogie », l'intention du contribuable d'éviter l'impôt serait parfaitement indifférente, comme nous l'avons déjà dit. Pour reprendre l'exemple assez élémentaire de VAN CROMBRUGGE, quand les télévisions sont apparues sur le marché alors que seules des taxes sur la radio étaient prévues, il n'aurait pu être question de reprocher un « abus » à celui qui aurait choisi de regarder la télévision plutôt que d'écouter la radio⁴⁸².

Il reste que la condition liée au fait que le contribuable se serait, par le choix du ou des actes juridique(s) qu'il a accompli(s), « rapproché de très près » de la situation visée (rendue taxable) par la loi fiscale, pourrait bien quant à elle faire glisser le raisonnement vers le terrain – *interdit* en matière fiscale – de l'application des lois « par analogie », et c'est pourquoi il conviendra d'être très attentif à la démonstration par l'administration de la contrariété de la pratique en cause par rapport aux objectifs de la disposition fiscale prétendument « abusée ». A cet égard, nous verrons que pour l'application de la théorie de la *fraus legis* du droit fiscal néerlandais, la simple « analogie » entre la situation visée par la disposition fiscale en question et celle dans laquelle le contribuable se serait placé au moyen de ses actes juridiques ne pourrait pas non plus suffire à établir la contrariété aux objectifs de la disposition en cause.

De façon plus générale, nous comprendrons qu'en droit fiscal néerlandais, la théorie de la *fraus legis* ne pourrait revenir ni à de l'application « par analogie », ni à de l'interprétation selon la « réalité économique », au vu de ses strictes conditions d'application (objective et subjective) telles qu'elles sont « verrouillées » par le *Hoge Raad* néerlandais⁴⁸³. Celles-ci correspondent d'ailleurs globalement à celles posées par le législateur belge dans le dispositif anti-abus fiscal telles qu'elles ont été vérifiées et clarifiées par notre juge constitutionnel (pour que la mesure soit compatible avec l'exigence de légalité de l'impôt, comme nous le verrons). C'est aussi en ce sens que nous comprenons que VAN CROMBRUGGE avait pu anticiper qu'au vu de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle relative à l'ancienne mesure, la nouvelle mesure allait devoir être *a fortiori* validée par la Cour sous l'angle du principe de la légalité de l'impôt, dès lors qu'elle précise bien plus clairement ses conditions d'application (notamment avec la définition de la notion d' « abus fiscal » et la clarification de la « contre-preuve », même si elle va dorénavant plus loin sur la portée de l' « inopposabilité au fisc »)⁴⁸⁴.

⁴⁸² Il n'aurait de toute façon pu être question que de « substitution matérielle » ici à défaut de choix juridique.

⁴⁸³ Cf. la présentation plus approfondie que nous allons faire ci-après de cette théorie jurisprudentielle.

⁴⁸⁴ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, p. 559: « *Gelet op deze rechtspraak over de oorspronkelijke versie van artikel 344, § 1 WIB92, lijkt het zo goed als uitgesloten dat het Grondwettelijk Hof bezwaren zou hebben tegen de nieuwe versie, die dan toch veel duidelijker is* » (propos que nous traduisons librement ci-dessus, dans le corps de notre texte).

Au final, si nous ne pouvions certes pas déplorer, avec Stefaan VAN CROMBRUGGE, que la jurisprudence et la doctrine majoritaires en Belgique n'aient pas voulu voir, dans la version originelle de la mesure, l'introduction de la théorie de la *fraus legis* (cette interprétation nous paraissant alors bien trop incompatible avec le libellé même de cette ancienne mesure), nous pouvons en revanche bien regretter avec cet auteur que l'on ait perdu près de vingt ans d'expérience d'application de cette mesure (telle qu'elle a finalement été réécrite en 2012)⁴⁸⁵.

En effet, entre la lecture que cet auteur proposait de l'ancienne mesure générale anti-abus (de façon à notre avis incompatible avec le texte) et celle qu'il propose désormais de la nouvelle, toujours à la lumière du rapprochement opéré avec la théorie de la *fraus legis* néerlandaise, il est alors piquant de constater qu'il n'y a aucun véritable changement ou évolution à relever :

VAN CROMBRUGGE (sur l'ancien texte): « *Wanneer de administratie aantoonde dat de belastingplichtigen zich met ontduikingsopzet, door middel van op zichzelf geoorloofde en ongeveer rechtshandelingen, in een situatie hadden gewrongen die de door de fiscale wet beoogde situatie zo dicht benaderde dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend, indien die situatie fiscaal niet op dezelfde wijze zou worden behandeld, mocht zij naar ons gevoelen de door de partijen gekozen rechtshandelingen [negeren of] vervangen door andere rechtshandelingen die aan de feiten eveneens een juridische vorm konden geven, die het dichtst bij de door partijen gekozen rechtshandelingen lagen en die leidden tot een belastingheffing overeenkomstig doel en strekking van de wet [de concrete wetsbepaling waarvan de ontwijking werd beoogd]* »⁴⁸⁶.

Traduction libre : « Lorsque l'administration démontrait que le contribuable s'était placé, dans une intention frauduleuse, au moyen d'actes juridiques en eux-mêmes licites et non simulés, dans une situation qui se rapprochait tellement de la situation visée par la loi fiscale que le but ou l'esprit de la loi serait méconnu si cette situation n'était pas traitée fiscalement de la même manière, il nous semblait qu'elle pouvait ignorer les actes juridiques choisis par les parties ou y substituer d'autres actes qui pouvaient aussi bien donner aux [mêmes] faits une forme juridique qui serait la plus proche des actes juridiques choisis par les parties et qui conduiraient à une imposition conforme au but/l'esprit de la loi [de la disposition légale précise dont l'évitement était recherché] ».

VAN CROMBRUGGE (sur le nouveau texte) : « *Wij zouden de nieuwe wettekst rustig durven parafraseren in soortgelijke bewoordingen als die welke we reeds in 1993 gebruikt hebben bij de interpretatie van de oorspronkelijke versie van artikel 344, § 1 WIB92, waarin we toen reeds een (onhandige) invoering van de fraus-legis leer zagen. De administratie kan een beroep doen op artikel 344, § 1 WIB92 wanneer zij aantoonde dat de belastingplichtige zich met ontduikingsopzet door middel van op zichzelf geoorloofde en ongeveer rechtshandelingen in een situatie heeft gewrongen, die de door de fiscale wet beoogde situatie zo dicht benadert dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend, indien die situatie fiscaal niet op dezelfde wijze zou worden behandeld. De administratie mag dan de fiscale toestand van de belastingplichtige herzien door zijn rechtshandelingen te negeren of te vervangen door rechtshandelingen die er dichtstbij liggen en die leiden tot een belastingheffing overeenkomstig het doel en de strekking van de concrete wetsbepaling waarvan de ontwijking werd beoogd. Doel en strekking moeten kenbaar zijn uit de voorbereidende werkzaamheden, uit de wetsgeschiedenis of, in sprekende gevallen, uit het systeem van de wet. De ontweken wetsbepalingen worden toegepast, als was de toestand van de belastingplichtige geweest zoals in die bepalingen beoogd, en zonder dat de niet-fiscale juridische gevolgen soortgelijk moeten zijn* »⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, p. 562: « Het valt te betreuren dat de meeste rechtspraak en rechtsleer in België in de oorspronkelijke versie van artikel 344, § 1 WIB92 niet de invoering van de *fraus legis*-leer hebben willen zien. Daardoor is bijna twintig jaar aan mogelijke opbouw van ervaring verloren gegaan ».

⁴⁸⁶ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562, n° 1, renvoyant ici à sa contribution relative à l'ancien texte: « De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht », *T.R.V.*, 1993, pp. 271 et s.

⁴⁸⁷ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 561-562.

Traduction libre: « Nous oserions prudemment paraphraser le nouveau texte légal par des formules similaires à celles que nous avons déjà empruntées en 1993 pour l'interprétation de la version originelle de l'article 344, § 1er, C.I.R./92, dans lequel nous avons déjà vu une consécration (maladroite) de la théorie de la *fraus legis*. L'administration peut invoquer l'article 344, § 1^{er}, C.I.R./92 lorsqu'elle démontre que le contribuable s'est placé, dans une intention frauduleuse, au moyen d'actes juridiques en eux-mêmes licites et non simulés, dans une situation qui se rapproche tellement de la situation visée par la loi fiscale que le but ou l'esprit de la loi serait méconnu si cette situation n'était pas traitée fiscalement de la même manière. L'administration peut alors revoir la situation fiscale du contribuable en écartant ses actes juridiques ou en les remplaçant par des actes qui seraient les plus proches et qui conduiraient à une imposition conforme au but ou à l'esprit de la disposition légale précise dont l'évitement était recherché. Le but et l'esprit [de la disposition en question] doivent être connaissables à partir des travaux préparatoires, de l'historique législatif ou encore, le cas échéant, du système de la loi. Les dispositions légales évitées sont ainsi appliquées, comme si la situation du contribuable avait été celle visée par ces dispositions, et sans que les effets juridiques non fiscaux [des actes] doivent être similaires ».

Il est vrai que la présentation synthétique que Stefaan VAN CROMBRUGGE fait ici de son interprétation de la mesure générale anti-abus en question (la nouvelle comme l'ancienne) correspond en substance à la méthodologie de raisonnement que nous avons cherché à théoriser et à systématiser pour l'application de cette mesure, de même qu'elle correspond également à la méthodologie de fonctionnement de la théorie de la « *fiscale wetsonduiking* » du droit fiscal néerlandais telle que nous allons l'exposer ci-après (dans la jurisprudence bien établie du *Hoge Raad* et à la lumière de la littérature doctrinale développée aux Pays-Bas).

(ii) *La théorie jurisprudentielle de la ‘wetsontduiking’ (‘fraus legis’) en droit fiscal néerlandais*

225. En droit fiscal néerlandais, la théorie de la *fraus legis* (*leerstuk van de wetsontduiking*)⁴⁸⁸ telle qu’elle est conçue dans la jurisprudence du *Hoge Raad*, depuis sa première application dans le célèbre « *drie-dagen-arrest* » du 26 mai 1926⁴⁸⁹, est un « *bijzonder rechtsmiddel* » dont dispose l’administration pour contrer des procédés d’évitement de l’impôt qui heurteraient les volontés du législateur fiscal, à l’instar de la règle de la « *richtige heffing* » qui est légalement prévue à l’article 31 de l’*Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* (AWR)⁴⁹⁰.

Cette dernière règle légale avait été introduite par une loi du 29 avril 1925 visant à favoriser la « juste perception » des impôts (trad. de: *bevordering van de richtige heffing der belastingen*), comme réaction du législateur néerlandais à la prolifération de montages fiscaux en tout genre suite à l’élévation des tarifs des impôts sur les revenus après la Première Guerre mondiale⁴⁹¹. Les deux « *bijzondere rechtsmiddelen* » ne diffèrent pas au fond quant à leurs conditions d’application, mais sur le plan de la procédure, dans la mesure où la théorie de la *fraus legis* peut être invoquée par un inspecteur dans le cadre d’une procédure normale d’imposition, tandis que pour appliquer la théorie légale de la « *richtige heffing* », l’inspecteur doit recevoir une habilitation préalable du ministre des Finances. L’article 32 AWR⁴⁹² avait prévu une telle exigence pour s’assurer que le mécanisme ne serait appliqué que dans des cas extrêmes, mais à partir de 1987, le ministre avait annoncé que plus aucune habilitation ne serait donnée pour l’application de la « *richtige heffing* ». Cette disposition légale, qui ne pouvait s’appliquer par ailleurs que pour les impôts directs, est alors devenue « lettre morte », si bien qu’il n’y a plus que la seule théorie prétorienne de la *fraus legis* qui puisse être invoquée (pour tout impôt).

⁴⁸⁸ Voy., sur cette théorie, R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991 ; Ch.P.A. GEPPAART, “Wetsontduiking in het belastingrecht”, *NJB*, 9 janv. 1992, afl. 2, pp. 58-62; L.A. DE BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, spéc. pp 351-371; R.E.C.M. NIESSEN, “Fraus legis in de 21^e eeuw”, *NFR-B* 2011/6, pp. 5-9; *Ibidem*, “Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrecht”, in P. KAVELAARS (ed.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, 2013, pp. 71-77; J. den BOER, R.J. KOOPMAN, P.J. WATTEL, *Fiscaal Commentaar – Algemeen belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1999, pp. 57-78; R. de BOER et J. NAALDEN, “Het leerstuk van fraus legis – Een overzicht en enkele recente ontwikkelingen”, *NDFR* 2013/231 (aussi *T.F.R.* belge, n° 438, mars 2013, pp. 245-254); W.R. KOOIMAN, “De toetsing van fraus legis naar omstandigheden”, *T.F.R.*, 2012/6, pp. 2-7; C. BRUIJSTEN, P. BIELEN, “Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling van België”, *MMB*, 2013, pp. 117-123.

⁴⁸⁹ Hoge Raad (HR), 26 mai 1926, *NJ* 1926, 723.

⁴⁹⁰ Art. 31 AWR : « *Voor de heffing van de directe belastingen en de inkomstenbelasting wordt geen rekening gehouden met rechtshandelingen waarvan op grond van de omstandigheid dat zij geen wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen hebben ten doel gehad, of op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden moet worden aangenomen dat zij zouden achterwege gebleven zijn indien daarmede niet de heffing van de belasting voor het vervolg geheel of ten dele zou worden onmogelijk gemaakt* ».

⁴⁹¹ Persbericht 29 juli 1987, n° 87/222. Voy. aussi la résolution du Min. des Finances, 10 août 1987, DB87/4966.

⁴⁹² Art. 32 AWR: “*Het besluit van de inspecteur om een belastingaanslag met toepassing van artikel 31 vast te stellen, wordt genomen bij voor bezwaar vatbare beschikking en niet dan nadat Onze Minister daartoe toestemming heeft verleend*”.

On parle ici de « *bijzonder rechtsmiddel* » pour bien situer le mécanisme en question dans le processus méthodologique d'application du droit (« *het rechtsvindingsproces* ») tel qu'il se conçoit aux Pays-Bas et tel qu'il a été théorisé sur le modèle syllogistique par le Professeur IJZERMAN dans la thèse qu'il a consacrée à la *fraus legis* en droit fiscal néerlandais⁴⁹³. Ce processus comporte différentes étapes : d'abord, on regarde quels sont les faits pertinents qui doivent être considérés comme établis (c'est à ce stade de « *feitenvaststelling* » qu'on vérifie que la qualification fiscale – « *fiscale kwalificatie* » – des faits concorde bien avec la forme qui leur a été donnée en droit civil, et qu'on écarte tout acte simulé – « *schijnhandeling* » – qui ne correspondrait pas à la réalité de ce qui a été fait); ensuite, on recherche quelles sont les règles de droit applicables à ces faits constatés en les interprétant si nécessaire au moyen des méthodes/techniques d'interprétation disponibles en la matière (historique, systématique...); enfin, l'addition des opérations de '*feitenvaststelling/kwalificatie*' et de '*rechtsinterpretatie*' induit l'application des règles interprétées aux faits constatés et qualifiés (« *subsumptie* »)⁴⁹⁴.

Les « *bijzondere rechtsmiddelen* » n'interviennent alors qu'une fois ce processus achevé et que la conséquence juridique (fiscale) qui en découlerait *inévitavelmente* eu égard aux faits pertinents constatés et aux règles applicables interprétées s'avère toutefois être *inacceptable* eu égard au but et à l'esprit de la loi fiscale (dont l'application serait contournée ou détournée). L'application de la théorie de la *fraus legis*, en tant qu'*ultimum remedium* (*uiterste redmiddel*) permettra ainsi de reconsidérer la question de la « *feitenvaststelling* » pour requalifier fiscalement le « complexe de faits » – que ce soit en niant purement et simplement les actes juridiques concernés (« *negatie* ») ou bien en les remplaçant par d'autres (« *substitutie* ») –, afin de permettre en conséquence l'application (ou bien l'inapplication) d'une disposition de la loi fiscale d'une façon bien acceptable par rapport à son but, qui sinon aurait été frustré⁴⁹⁵. On retrouve là la méthodologie de redressement de l'« abus fiscal » telle que nous l'avons explicitée à partir des analyses des auteurs belges qui faisaient le lien avec la *wetsontduiking*.

⁴⁹³ Voy., sur ce processus de « *rechtsvinding* » en droit fiscal néerlandais, R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, p. 51; L.A. DE BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 353; J.H.M. NIEUWENHUIZEN, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer, Kluwer, 2010, p. 246; R. DE BOER et J. NAALDEN, « Het leerstuk van *fraus legis* – Een overzicht en enkele recente ontwikkelingen », *T.F.R.* (belge), n° 438, mars 2013, pp. 249 et s.

⁴⁹⁴ R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, p. 51.

⁴⁹⁵ Voy., en ce sens, L.A. DE BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 353 (dont nous ne faisons ci-dessus que paraphraser en français l'explication): « *De uitweg die de bijzondere rechtsmiddelen *fraus legis* en richtige heffing voor deze impasse bieden is dat de eerste stap van het proces van *rechtsvinding*, de *feitenvaststelling*, als het ware wordt overgedaan. Er wordt alsnog een andere kwalificatie van de feiten gegeven en wel zodanig dat een rechtsgevolg intreedt dat wel aanvaardbaar is in het licht van het doel en de strekking van de wet. Het behoeft geen betoog dat deze fiscale herkwalificatie alleen als uiterst *redmiddel* kan worden toegepast. Zij houdt immers in essentie in de rechter aan zijn beslissing een *feitenvaststelling* ten grondslag legt waarvan hij weet dat zij niet overeenkomt met de werkelijkheid* ».

226. La doctrine néerlandaise observe ici qu'on fait parfois la confusion en pratique entre l'hypothèse d'une simulation (« *schijnhandeling* ») et celle de la « *fraus legis als bijzonder rechtsmiddel* », parce que l'une comme l'autre autoriseraient le fisc à pouvoir faire abstraction d'un acte du contribuable (totalement, si la simulation est *absolue* – acte purement « fictif » – et partiellement, si elle est *relative* – simulation par « déguisement » ou par « interposition »). Or, ce que le fisc a à prouver est pourtant bien différent selon qu'il invoque l'une ou l'autre : d'un côté, il devrait établir la volonté réelle des parties au *schijnhandeling* et, de l'autre côté (pour invoquer la *fraus legis*), il devrait démontrer à la fois le motif d'évitement de l'impôt ayant déterminé le contribuable à passer l'acte (« *het subjectieve vereiste* ») et le fait que cet acte contrarierait un objectif clairement identifié du législateur (« *het objectieve vereiste* »)⁴⁹⁶.

“Het is steeds zaak tussen beide goed te onderscheiden. De processuele positie van met name de inspecteur verschilt sterk: ter zake van een schijnhandeling moet hij de werkelijke bedoeling van de belastingplichtige bewijzen – waarmee de kous af is – ter zake van een rechtshandeling waarop hij de bijzondere rechtsmiddelen wil toepassen, moet hij, naar wij zullen zien, het doorslaggevende belastingbesparende motief bewijzen, voorts wordt het al dan niet geoorloofd zijn van de rechtshandeling getoetst aan de bedoeling van de wetgever”⁴⁹⁷.

Pour ménager la sécurité juridique du contribuable, qui doit rester en mesure de pouvoir prévoir les conséquences fiscales de ses actes au moment où il les pose, de tels actes ne pourront alors jamais être écartés ou requalifiés pour le seul fait qu'il en résulterait une imposition contraire au but de la loi, mais il faudra en outre que l'évitement de l'impôt (« *belastingontwijking* ») ait été le mobile unique sinon absolument décisif (« *de enige althans volstrekt overwegende of doorslaggevende beweegreden* ») de l'accomplissement des actes⁴⁹⁸.

“Deze zware inbreuk op de rechtszekerheid behoeft een sterke rechtvaardigingsgrond. De enkele omstandigheid dat het rechtsgevolg strijdig is met doel en strekking van de wet is daarvoor onvoldoende. Tevens geldt het vereiste dat voor de belanghebbende belastingverijdeling de doorslaggevende beweegreden was voor het aangaan van de desbetreffende handeling. [...] Door het stellen van dit zogenoemde motiefvereiste wordt bereikt dat alleen diegene teruggefloten worden die zich willens en wetens aan de rand van de afgrond hebben begeven om daar de mooiste fiscale bloemen te plukken. Mensen die goede zakelijke redenen hebben om zich aan die rand te wagen, mogen ongehinderd de daar aanwezige fiscale fauna [plutôt: flora] tot zich nemen”⁴⁹⁹.

⁴⁹⁶ R.E.M.C. NIESEN, “Grondslagen voor toepassing van *fraus legis* door de Nederlandse belastingrecht”, in P. KAVELAARS (ed.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, 2013, pp. 71-77,

⁴⁹⁷ L.A. DE BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, p. 354. Traduction libre: « Il s'agit toujours de bien distinguer les deux. La position procédurale de l'inspecteur diffère fort : en cas de simulation, il doit établir l'intention réelle du contribuable, ce dont on ne parle plus pour un acte juridique auquel il veut appliquer le moyen de droit particulier ; il doit [...] prouver le motif déterminant d'évitement de l'impôt, outre que la légitimité du procédé doit être testée à l'aune de l'intention du législateur ».

⁴⁹⁸ Voy. notamment H. GRIBNAU, “Ethische aspecten van taks planning”, *Ars Aequi*, mars 2014, (173), p. 177.

⁴⁹⁹ L.A. DE BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, pp. 353-4. Traduction libre : « Cette lourde atteinte à la sécurité juridique nécessite une forte cause de justification. La seule circonstance que la conséquence (fiscale) soit contraire au but ou à l'esprit de la loi est pour cela insuffisante. Il faut aussi que, pour l'intéressé, l'évitement d'impôt ait été le mobile déterminant pour l'accomplissement des actes concernés. [...] En posant ainsi cette exigence de motif, on s'assure que seront seulement 'sifflés' ceux qui volontairement et sciemment se seront penchés au bord du précipice pour cueillir les plus belles fleurs fiscales. Ceux qui avaient bonnes raisons de s'approcher du bord pourront sans crainte s'emparer de cette flore fiscale ».

Cette idée que l'atteinte à la sécurité juridique qu'emporterait l'application de la *fraus legis* ne pourrait être admise que lorsque ladite « exigence de motif » (*motiefvereiste*) est rencontrée est ainsi reprise en des termes similaires par de nombreux auteurs de doctrine aux Pays-Bas :

“Deze eis wordt gesteld, omdat de toepassing van *fraus legis* anders in strijd komt met de rechtszekerheid. Als de belastingplichtige een vrijdelingsmotief heeft, mag hij echter niet verwachten dat de rechtshandelingen worden geëerbiedigd”⁵⁰⁰.

“Doordat de toepassing van het *fraus legis*-leerstuk in het fiscaal recht een doorbraak van de rechtszekerheid geboden door de fiscale wettekst inhoudt, moet de mogelijkheid van een dergelijke doorbraak gebonden zijn aan de voorwaarden dat gehandeld werd om een fiscaal voordeel te behalen”⁵⁰¹.

Le caractère « déterminant » (*doorslaggevend*) du « motif d'évitement » (*vrijdelingsmotief*) en question se vérifie alors au fait que l'« économie fiscale » (*belastingbesparing*) visée était bien la *conditio sine qua non* (nécessaire) à l'accomplissement des actes juridiques en cause.

C'est ce qu'exprime clairement M. MEES en ces termes: “Het gaat niet om de verhouding tussen het gewicht van het vrijdelingsmotief en de niet-fiscale redenen, maar om de zelfstandige betekenis van de laatste”⁵⁰².

Dans la jurisprudence néerlandaise, il ressort que l'administration doit se fonder sur des faits objectivables pour démontrer par présomptions le « motif d'évitement » en question, à charge pour le contribuable de réfuter ces présomptions. A cet égard, si l'artificialité (*gekunstelheid*) de l'acte ou du montage juridique en question n'est pas érigée en condition d'application de la théorie « *fraus legis* » dans la jurisprudence du *Hoge Raad*, il y est bien parfois fait référence pour fonder la présomption que l'acte ou le montage aurait eu un but exclusivement fiscal⁵⁰³.

Dans un arrêt du 17 octobre 2008, le *Hoge Raad* a décidé que, lorsqu'« une construction qui manque en réalité de substance et qui crée artificiellement les conditions qui donnent droit à l'exonération de 'fusion d'entreprise', le bénéfice de cette exemption ne peut/doit pas être octroyé »⁵⁰⁴.

Dans un arrêt suivant du 13 mars 2009, le *Hoge Raad* a jugé qu'il n'y a pas de réelle substance lorsque, « dans l'intention d'échapper à l'impôt, une voie a été choisie qui doit être considérée comme artificielle et dénuée de réel intérêt, et qui implique qu'on s'est comporté en contradiction avec le but et la portée de la loi »⁵⁰⁵.

⁵⁰⁰ W.R. KOOIMAN, “De toetsing van *fraus legis* naar omstandigheden”, *T.F.R.*, 2012/6, p. 3. Traduction libre: « Cette exigence est posée par ce que l'application de la *fraus legis* heurterait sinon la sécurité juridique. Si le contribuable a un tel motif d'évitement, il ne pourrait attendre que ses actes juridiques aient l'effet escompté ».

⁵⁰¹ R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsonduiking in het belastingrecht*, op. cit., p. 102. Traduction libre: « En ce que l'application de la théorie de la *fraus legis* en droit fiscal comporte une entorse à la sécurité juridique liée aux textes fiscaux, la possibilité d'une telle entorse doit être liée à la condition qu'on s'est bien comporté [de la manière en cause] dans l'intention [déterminante] d'en tirer un avantage fiscal ». P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken – Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, op. cit., p. 185.

⁵⁰² M. MEES, “Het ontwijkingsmotief bij *fraus legis*: ‘volstrektoverwegend of doorslaggevend?’”, in *Met oog voor detail. Liber Amicorum aangeboden aan Mr. J.W.van den Berge*, La Haye, SDU (éd.), 2013, pp. 199-210.

⁵⁰³ R. de BOER et J. NAALDEN, “Het leerstuk van *fraus legis* – Een overzicht en enkele recente ontwikkelingen”, *T.F.R.*, n° 438, mars 2013, pp. 247-248. R.E.M.C. NIESSEN, “Grondslagen voor toepassing van *fraus legis* door de Nederlandse belastingrecht”, in P. KAVELAARS (ed.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, 2013, spéc. p.73.

⁵⁰⁴ HR, 17 octobre 2008, n° 42 954, *BNB*, 2009/29 : « een constructie die in werkelijkheid elke betekenis mist »; « kunstmatig de voorwaarden worden gecreëerd waaronder recht op de bedrijfsfusievrijstelling bestaat, [...] het voordeel van die vrijstelling niet kan worden verkregen ».

⁵⁰⁵ HR, 13 mars 2009, n° 43 946, *BNB*, 2009/123: “met het oogmerk van belastingverijdeling, een weg wordt gekozen die als kunstmatig en van elk reel belang ontbloot, moet worden aangemerkt en die ertoe leidt dat gehandeld wordt in strijd met doel en strekking van de wet”.

Dans l'arrêt du *Hoge Raad* du 21 novembre 1984⁵⁰⁶, à la suite duquel la *fraus legis* s'est imposée (devant la « *richtige heffing* ») comme le seul instrument général de « lutte contre les montages fiscaux indésirables » (*bestrijding van ongewenste belastingontgaansconstructies*), avait été considéré le « *gebrek aan 'reële, praktische betekenis' (buiten fiscale motieven) van de onderliggende transacties* », alors que ce défaut de substance économique n'avait pas été repris ultérieurement dans un arrêt de principe de 2001 qui avait clairement théorisé les deux conditions cumulatives d'application subjective et objective de la *fraus legis* comme suit :

- “*de rechtshandeling is aangegaan met als primair [doorslaggevende] reden het vrijdelen van de belastingheffing*;
- *de rechtshandeling leidt tot een situatie die in strijd is met het doel en de strekking van de belastingwet*”⁵⁰⁷.

227. Sur le fait que le résultat fiscal atteint par le contribuable serait contraire au but de la loi (condition « objective » qui est censée ramener la préséance du législateur sur l'administration et le juge pour définir ce qui est imposable, et renouer *a minima* avec l'exigence de légalité), il doit être démontré par l'administration sous le contrôle du juge que le procédé emprunté contrarie *concrètement* l'objectif que le législateur avait en vue à l'adoption de la règle⁵⁰⁸. Ceci ne découlera pas nécessairement du fait que le contribuable ne cherchait, par le/les acte(s) juridique(s) qu'il a accompli(s), qu'à éviter-économiser de l'impôt, et cela ne pourra vraiment être établi que lorsque cet objectif prétendument contrarié a bien été extériorisé clairement par le législateur. C'est ainsi qu'on parle ici d'une « *kenbaarheidsvereiste* », car « le citoyen doit pouvoir se fier à la loi » (« *de burger moet aan de wet vertrouwen kunnen ontlennen* »)⁵⁰⁹, et s'il n'est « pas censé ignorer la loi », il n'est pas pour autant censé connaître les objectifs des lois qui ne ressortiraient pas clairement des travaux préparatoires du texte de loi ou du système dans lequel il s'insère. C'est en effet par la référence à cet objectif « connaissable » de la loi que la théorie de la *fraus legis* demeure attachée, selon les mots de GEPPAART, « à la frontière ultime du domaine où la force de la loi est encore perceptible » (« [...] *aan de uiterst grens van het gebied waar de kracht van de wet nog voelbaar is* »)⁵¹⁰.

⁵⁰⁶ HR, 21 novembre 1984, n° 22 092, *BNB*, 1985/32 (avec note H.J. HOFSTRA).

⁵⁰⁷ HR, 10 août 2001, n° 35 890, *BNB*, 2001/399.

⁵⁰⁸ On parle aussi parfois ici d'une “*interpretatieve vereiste*”, conduisant ainsi à sonder l'intention du législateur au soutien du texte contourné. Voy., en ce sens, notamment, C. BRUIJSTEN, P. BIELEN, “*Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling van België*”, *MMB*, 2013/03, pt. 5.1.; R.E.M.C. NIESSEN, “*Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrecht*”, in P. KAVELAARS (éd.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar fair share*, *op. cit.*, pp. 71-77, spéc. pp. 73-74.

⁵⁰⁹ Et “*hij mag niet onverhoeds worden geplaagd door gevolgen van zijn handelen die hij niet kon voorzien*” (trad. libre: “il ne pourrait être surpris avec des conséquences de ses actes qu'il ne pouvait pas prévoir »), écrit R.E.M.C. NIESSEN, “*Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrecht*”, in P. KAVELAARS (éd.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar fair share*, *op. cit.*, spéc. pp. 73-76.

⁵¹⁰ Ch.P.A. GEPPAART, “*Over het toepassen van fiscale rechtsnormen op een feitelijke grondslag*”, *A.F.T.* 1994, p. 87, n° 4.4, cité par S. VAN CROMBRUGGE, “*Fraus legis of wetsontduiking... 2012*”, *op. cit.*, p. 545. Voy. aussi en ce sens Br. PEETERS, « *De algemene fiscale antimisbruikbepalingen...* », *op. cit.*, p. 18, n° 39.

A cet égard, l'auteur néerlandais R.L.H. IJZERMAN a très utilement mis en évidence certains « cas de figure », en lien avec les travaux préparatoires (« de *wetsgeschiedenis* ») de la disposition qui serait en l'occurrence évitée, où l'on pourrait raisonnablement exclure que le procédé d'évitement mis en cause aurait *contrarié* le but ou l'esprit de cette disposition⁵¹¹. Ces différentes hypothèses peuvent à notre sens être synthétisées ou systématisées (et partant, utilement récupérées en vue de leur maniement ou transposition en droit belge) comme suit :

- le législateur a lui-même remarqué la possibilité d'échapper (« *ontgaansmogelijkheid* ») à son texte et l'a déclaré explicitement acceptable lors des travaux préparatoires⁵¹² ;
- le législateur a été interpellé sur une possibilité d'échappatoire, mais a négligemment omis de la prendre en compte dans son texte adopté (or, la *fraus legis* n'a pas vocation à corriger les imperfections des textes liées à des négligences-*nalatigheid* du législateur)⁵¹³ ;
- le législateur n'a pas anticipé dans son texte une pratique d'évitement-contournement qui allait émerger par la suite (« *tijdens het bestaan van de wet* »), alors que cette possibilité d'évitement (flagrante) n'a pas pu lui échapper ou devait être connue de lui (« *hoewel deze ontgaansmogelijkheid hem bekend is of zou moeten zijn* »), le silence prolongé du législateur jouant ici en faveur du contribuable par une sorte de « *rechtsverwerking* »⁵¹⁴.

Dans ce dernier cas de figure, on parlerait, dans la doctrine néerlandaise, de « *bewuste aanvaarding van een ontgaansmogelijkheid die de toepassing van fraus legis uitsluit* »⁵¹⁵. Ainsi, le *Hoge Raad* néerlandais a-t-il été amené à déclarer qu'il doit être tenu compte du fait que « si le législateur avait voulu empêcher cette possibilité d'évitement qui lui était bien connue, il aurait alors adopté [ou dû adopter] une règle particulière pour cela »⁵¹⁶. A l'inverse, s'il apparaît que la possibilité d'évitement ou l'échappatoire n'aurait *pas pu raisonnablement* être prise en compte par le législateur lors de l'adoption du texte, bien qu'elle était alors déjà bien envisageable ou imaginable pour un expert fiscaliste (« *deskundige fiscalist* »), la balance ou l'appréciation devrait alors *in casu* beaucoup moins pencher en faveur du contribuable⁵¹⁷.

⁵¹¹ R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, spéc. pp. 139-143 (voy. aussi pour une telle typologie d'hypothèses O.C.R. MARRES, *Winstdrainage door renteaftrek* (hoofdstuk 3: "Richtige heffing en fraus legis"), Deventer, Kluwer, 2008, pp. 64-65).

⁵¹² R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, *op. cit.*, pp. 139-142.

⁵¹³ R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, *op. cit.*, p. 142.

⁵¹⁴ R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, *op. cit.*, p. 143.

⁵¹⁵ R. de BOER et J. NAALDEN, "Het leerstuk van fraus legis – Een overzicht en enkele recente ontwikkelingen", *T.F.R.*, n° 438, mars 2013, p. 248, précisant que cette exclusion ne vaut que "*indien sprake is van een zeer overduidelijke ontgaansmogelijkheid, die desondanks niet door de wetgever is afgedekt*" (trad. libre: "s'il s'agit d'une possibilité d'évitement flagrante, qui malgré cela n'a pas été couverte par le législateur").

⁵¹⁶ HR, 8 juillet 1992, n° 28 211, *BNB*, 1992/308 (notre traduction libre de la phrase néerlandaise suivante: "*aangenomen moet worden dat als de wetgever deze voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid had willen uitsluiten, hij daarvoor een regeling zou hebben getroffen*").

⁵¹⁷ R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, *op. cit.*, p. 143.

Toutes ces indications ou “*guidelines*” théorisées par la doctrine néerlandaise à partir de la jurisprudence du *Hoge Raad* néerlandais peuvent être à notre avis utilement éclairer la façon dont les objectifs des dispositions fiscales pourraient être invoqués par l’administration fiscale en droit belge dans le cadre de l’application de notre mesure générale anti-« abus fiscal ». Elles peuvent d’ailleurs être rapprochées des indications données par la Cour constitutionnelle belge dans l’interprétation qu’elle fait de cette mesure (telle que nous l’avons exposée et comprise) pour qu’elle soit bien conforme au principe constitutionnel de légalité de l’impôt.

En revanche, on ne saurait trop mettre en garde contre certaines tendances observables dans la jurisprudence plus ou moins récente de ce *Hoge Raad* néerlandais, qui voient cette juridiction s’écarter parfois d’une application rigoureuse des différentes conditions d’application de la théorie de la *fraus legis* exposée, pour déduire l’incompatibilité d’une pratique avec le but d’un texte fiscal du seul fait que celle-ci aurait pour motif déterminant l’évitement de l’impôt.

“*In HR 9 februari 1994 [...] somt de Hoge Raad een aantal bijzondere omstandigheden op die ertoe kunnen leiden dat het gevolg van de rechtshandeling onverenigbaar is met doel en strekking van de wet. Een van de omstandigheden die hij noemt, is dat de belastingplichtige de rechtshandeling heeft verricht met als doorslaggevende beweegreden het ontgaan van de belastingheffing. [...] Uit deze jurisprudentie leid ik dan ook af dat de Hoge raad de twee voorwaarden voor *fraus legis* niet afzonderlijk beoordeelt, maar in samenhang*”⁵¹⁸.

Mais si l’on peut déplorer une telle confusion entre les conditions d’application (cumulatives) *objective* et *subjective* de la théorie en question, l’on peut par contre mieux comprendre que la même jurisprudence ait pu faire ressortir systématiquement une batterie de questions concrètes à appliquer aux circonstances de l’espèce pour pouvoir, en fonction de la réponse qui pourrait être apportée à l’une d’elles, exclure l’application de la théorie au cas d’espèce (dès lors que cela révélerait qu’une de ses conditions ne serait pas rencontrée en l’espèce) :

“*[...] Naar mijn idee benadert de Hoge Raad het leerstuk van *fraus legis* niet zozeer vanuit de hiervoor besproken voorwaarden, maar vanuit omstandigheden van het geval. [...] Uit de jurisprudentie blijkt dat er een aantal omstandigheden is dat ertoe leidt dat aan de toepassing van *fraus legis* niet meer wordt toegekomen. Dit is het geval als een van de volgende vragen bevestigend wordt beantwoord: [...] heeft de wetgever de ontgaansmogelijkheid bewust aanvaard?; zouden de rechtshandelingen ook zijn verricht bij afwezigheid van een fiscaal oogmerk?*”⁵¹⁹.

⁵¹⁸ W.R. KOOIMAN, “De toetsing van *fraus legis* naar omstandigheden”, *T.F.R.*, 2012/6, p. 3 (renvoyant aussi à J.H.M. NIEUWENHUIZEN, “Vrije ontwikkelingen in de wetsontduiking”, *WFR* 1999/159, par. 5). Traduction libre: « Dans un arrêt du 9 février 1994, le *Hoge Raad* énumère une série de circonstances particulières dont il peut être déduit que l’effet [fiscal] de l’acte juridique serait incompatible avec le but et la portée de la loi. Une de ces circonstances mentionnée est que le contribuable a accompli l’acte juridique avec comme mobile déterminant l’évitement de l’impôt. De cette jurisprudence, on peut donc déduire que le *Hoge Raad* n’apprécie pas vraiment séparément les conditions [d’existence] de la *fraus legis*, mais bien plutôt de façon corrélée ».

⁵¹⁹ W.R. KOOIMAN, “De toetsing van *fraus legis* naar omstandigheden”, *T.F.R.*, 2012/6, p. 4. Traduction libre: « A mon avis, le *Hoge Raad* appréhende la question de la *fraus legis* non pas tant à partir des conditions évoquées, mais plus en fonction des circonstances de l’espèce. Il ressort de la jurisprudence qu’il y a une série de circonstances qui amène à exclure l’application de la *fraus legis*. C’est le cas lorsqu’il peut être répondu par l’affirmative à une des questions suivantes : le législateur a-t-il consciemment admis la possibilité d’évitement de l’impôt ? ; les actes juridiques auraient-ils été accomplis en l’absence d’un but fiscal ? ».

b) Les enseignements de règles générales anti-abus codifiées dans d'autres pays voisins

228. Au terme de cet exposé synthétique de la théorie de la *fraus legis* néerlandaise, il nous faut bien remarquer ici que d'aucuns pourraient nous objecter que le rapprochement opéré ou suggéré ici avec notre mesure anti-« abus fiscal » du droit belge ne serait pas vraiment « relevant »⁵²⁰, parce que les principes de légalité de l'impôt consacrés dans les Constitutions néerlandaise et belge seraient trop différents de par leur formulation : là où l'article 104 de la Constitution néerlandaise stipule que « *belastingen en andere heffingen van het Rijk uit kracht van een wet worden geheven* », l'article 170 de notre Constitution belge requiert quant à lui que l'impôt soit établi « par la loi » (et non simplement « en vertu de la loi/*krachtens de wet* »).

Nous avons déjà analysé la présentation qu'on fait traditionnellement de cette différence de libellé en Belgique comme une réaction à l'ancien régime du Royaume-Uni des Pays-Bas⁵²¹. S'il est vrai que l'examen des travaux préparatoires de notre Constitution et des premières discussions budgétaires permet plus de confirmer que d'infirmer cette présentation classique, les différences pourraient néanmoins être ici relativisées, dès lors que l'on constate que le principe en vigueur aux Pays-Bas, tel qu'il provient de la Constitution originelle de 1815 et a été maintenu lors de la révision constitutionnelle de 1983, y est vu comme empêchant lui aussi toute délégation à l'exécutif du pouvoir de régler des 'éléments essentiels' de l'impôt:

Il y s'agit aussi de limiter "*de bevoegdheidsdelegatie van de wetgever op het terrein van de belastingen verder dan bij gebruikelijke delegatieterminologie: delegatie inzake de essentiële fiscale elementen als het belastbare feit, de basis, het tarief en de kring van belastingplichtigen diende te worden tegengegaan*"⁵²². Ce sont bien là des « éléments » que l'on qualifierait également d'« essentiels » et, partant, de « réservés à la loi » en Belgique.

Il reste néanmoins que le principe constitutionnel de légalité de l'impôt aux Pays-Bas n'impliquerait pas la même exigence d'interprétation stricte des lois fiscales qu'en Belgique, sans parler d'une différence d'ordre procédural, liée au fait qu'il n'existe pas aux Pays-Bas de mécanismes de contrôle de « constitutionnalité » des lois comme c'est le cas en Belgique, via des recours en annulation ou des questions préjudicielles devant la Cour constitutionnelle⁵²³.

⁵²⁰ Voy, sur ce point controversé, L. DE BROE, "Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB...", *Forum KUL*, op. cit., T.F.R., 2010, n°s 379-380, p. 348.

⁵²¹ Voy., en ce sens, W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in X., *En hommage à Victor Gother*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320; Br. PEETERS, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?", in *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, M. Maus et al. (éd.), Anvers, Intersentia, 2011, p. 29, note de bas de page n° 19 (*contra*: D. DE GROOT, "Over de invoering en het van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden", *T.F.R.*, n° 360, 2009, pp. 339-344.

⁵²² C.A.J.M. KORTMANN, *Constitutioneel Recht*, 5^e éd., Deventer, Kluwer, 2005, p. 204; dans le même sens, D.J. ELZINGA et R. DE LANGE, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, 15^e éd., Kluwer, 2006, p. 794.

⁵²³ Voy., pour une approche de droit comparé à propos de ces principes constitutionnels, M. BOURGEOIS, « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in Br. PEETERS, e.a. (éd.), *The Concept of Tax*, EATLP, International Tax Series, n° 3, Amsterdam, IBFD, 2008 (2005-Congress), pp. 79-196. Voy. aussi encore ici R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, op. cit., pp. 72-73.

Toujours est-il que, si le principe constitutionnel de légalité de l'impôt aux Pays-Bas peut bien s'accommoder de l'application en matière fiscale d'une théorie de la *fraus legis* ainsi consacrée de façon prétorienne par le *Hoge Raad*, le principe constitutionnel de légalité de l'impôt en Belgique n'aurait lui sans doute pas pu cautionner l'existence d'une telle théorie en matière fiscale, si elle n'avait *pas été expressément prévue* par un texte de loi et/ou si elle n'y avait *pas été précisément enserrée* dans des conditions d'application strictes (lesquelles ont ainsi « conditionné » la validation constitutionnelle de la mesure, comme nous le reverrons).

En tout état de cause, et nonobstant la parenté difficilement contestable existant entre notre dispositif légal anti-abus fiscal et la théorie de la *fraus legis* admise en droit fiscal néerlandais, il peut être intéressant d'évoquer encore ici certains dispositifs généraux anti-abus qui ont été introduits dans la législation fiscale d'autres pays voisins connaissant un principe de « légalité de l'impôt » similaire à celui de la Constitution belge, et/ou reconnaissant un principe de « liberté de choisir de la voie la moins imposée » semblable à celui consacré en Belgique.

C'est notamment le cas en France, où l'on déduit du principe de légalité de l'impôt de l'article 34 de la Constitution (« *la loi fixe* les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ») les mêmes interdictions de délégation à l'exécutif et les mêmes exigences d'interprétation stricte des lois fiscales qu'en Belgique⁵²⁴. Nous verrons que cela n'a pas empêché le législateur fiscal français de codifier, à l'article L. 64 du Livre des Procédures Fiscales, une procédure dite de « répression des abus de droit », qui, suite à une réforme intervenue en 2008 pour y intégrer des évolutions jurisprudentielles, vise un « abus de droit par fraude à la loi » (à opposer à un « abus de droit par simulation ») dont la définition renvoie bien – comme pour l'« abus fiscal » du droit belge ou la « *fiscale wetsonduiking* » du droit néerlandais – à un double examen quant aux objectifs poursuivis par les auteurs des textes fiscaux en question (prétendument abusés) et quant à l'intention recherchée par le contribuable via les actes juridiques en cause (prétendument abusifs) (i).

C'est également le cas du Royaume-Uni, où, si un principe identique à celui de notre « libre choix de la voie la moins imposée » est reconnu de longue date et n'a très longtemps toléré que de légers tempéraments dans la jurisprudence de la Chambre des Lords, il y est depuis 2013 apporté une exception sous la forme d'une « *General Anti-Abuse Rule* » incorporée à la loi fiscale britannique, que nous évoquerons furtivement avant de clôturer notre petit tour d'horizon sélectif avec quelques dernières observations additionnelles en droit comparé (ii).

⁵²⁴ Voy., à ce sujet, J.-J. BIENVENU et Th. LAMBERT, *Droit fiscal*, 3^e éd., PUF Droit, pp. 34 et s. ; M. COLLET, *Droit fiscal*, Themis, Droit PUF, 2007, p. 123.

(i) *L'exemple de la procédure codifiée de « répression des abus de droit » en droit fiscal français*

229. En France, la procédure dite de « répression des abus de droit », aujourd'hui codifiée à l'article L. 64 du Livre des Procédures Fiscales (« LPF »), a été à l'origine instituée par la loi du 13 janvier 1941⁵²⁵ portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du Code des impôts directs. D'abord repris à l'article 244 du Code général des impôts (« CGI ») avant de migrer à l'article 1649 *quinquies* du même Code, le texte originel disposait alors que :

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses a) qui donnent ouverture à des droit d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ; b) ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ; c) ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaire... ».

Ainsi strictement libellée, cette disposition prise au pied de la lettre ne devait viser que des cas de « simulation » (par *fictivité*, par *déguisement* ou par *interposition de personne*)⁵²⁶, et ce, uniquement dans le cadre des impôts concernés (les impôts sur le revenu et les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et les droits d'enregistrement⁵²⁷), et pour les seules opérations relatives à l'*assiette* de l'impôt (*vs.* celles affectant la *liquidation* ou le *paiement* de l'impôt). Mais, par un premier arrêt de principe du 10 juin 1981, le Conseil d'Etat français vint ajouter, comme critère *alternatif* à celui du caractère fictif de l'acte juridique du contribuable (et donc comme cause *alternative* d'inopposabilité de l'acte au fisc), le critère tiré de sa « motivation exclusivement fiscale ». L'attendu principal de cet arrêt de principe s'énonçait comme suit :

« Considérant que lorsque l'administration use des pouvoirs qu'elle tient de ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif *ou, à défaut*, qu'ils n'ont pu être inspirés par *aucun motif autre* que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles »⁵²⁸.

⁵²⁵ Bien avant cette loi de 1941, et de façon purement prétorienne, la Cour de cassation dès le XIX^e siècle, puis le Conseil d'Etat au XX^e siècle (après la création de l'impôt sur le revenu et sur les sociétés) avaient déjà reconnu à l'administration le pouvoir d'écarter des actes *fictifs* ou de requalifier des actes *erronément* qualifiés. Ainsi, la Cour de cassation avait, en matière de droits d'enregistrement, déjà pu faire prévaloir la *substance* des actes sur la *forme* juridique donnée par les parties « lorsque la substance d'un acte aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre la qualification que les contractants lui ont donnée, et qu'il ressort de l'économie de ses dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature de contrat qu'on voulait soustraire au droit déterminé par la loi fiscale » (Cass. civ., 20 août 1867, *DP* 1867, 1, 337), de même qu'elle avait déjà déclaré « qu'il appartient à l'administration de l'Enregistrement d'établir, par tous les moyens de preuve compatibles avec la loi fiscale, la véritable nature d'un contrat sans s'arrêter à la forme extérieure ou à la qualification que lui ont donnée les parties » (Cass. civ., 19 avril 1932, *Sir.* 1933, I, p. 321, note P. ESMEIN).

⁵²⁶ Il faut comprendre ici qu'il y a entre « fictivité » et « simulation » une différence de degré mais non de nature, en ce sens que « la *fictivité* est l'une des variantes [la plus absolue] de la *simulation*, qui, « à ce titre, suppose bien la création volontaire d'une contradiction entre un élément occulte et un élément apparent en vue d'induire les tiers en erreur » (Fl. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, 1997, préf. M. COZIAN, n° 332).

⁵²⁷ Avant la loi de 1941, une première loi du 13 juillet 1925 avait institué en matière de droits d'enregistrement une amende de 200 % en cas d'abus de droit », mais sans définir le contenu de cette notion. La loi de 1941 avait d'abord laissé ces droits en dehors du champ d'application de la procédure de répression des abus de droit qu'elle avait codifiée, mais une loi de 1963 était venue les y intégrer, avant qu'une loi de 2003 n'étende encore cette procédure à la taxe professionnelle et à l'impôt de solidarité sur la fortune. Voy., sur cet historique, P. MICHAUD, « Historique du régime de l'abus en droit fiscal », *Le Cercle des Fiscalistes*, septembre 2009, 14 p.

⁵²⁸ Cons. Et. fr., 10 juin 1981, req. n° 19079, *Dr. fisc. (DF)* 1981, n°s 48-49, comm. 2187; *RJF* 9/1981, n° 787.

Cette interprétation extensive des termes de l'article L. 64 du LPF, qui allait alors à l'encontre de l'avis de plusieurs auteurs⁵²⁹, avait ensuite été suivie par la Cour de cassation française⁵³⁰ :

« Attendu que lorsqu'elle use des pouvoirs qu'elle tient de ce texte (LPF, art. L. 64) dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, l'administration des impôts doit, pour pouvoir écarter comme lui étant inopposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes avaient un caractère fictif ou pouvaient être regardés comme ayant eu pour *seul but* d'éluider les impositions dont était passible l'opération ».

A partir de là, ladite procédure de répression des abus de droit allait pouvoir être appliquée à des procédés exempts de toute « simulation » au sens du droit civil, et qui n'auraient alors pu être critiqués en droit commun que sur le fondement d'une théorie de la « fraude à la loi »⁵³¹. Ont ainsi commencé à coexister, sous la bannière de cette notion d' « abus de droit » codifiée en droit fiscal, un « abus de droit *par simulation* » et un « abus de droit *par fraude à la loi* », ce qui constitue une juxtaposition ou une superposition de concepts assez curieuse au regard des catégories conceptuelles avec lesquels nous nous étions familiarisé en droit privé⁵³².

Tout cela n'empêchait cependant pas les deux hautes juridictions françaises de reconnaître par ailleurs, sous la réserve notable de cet « abus » ainsi (largement) entendu, la liberté pour le contribuable de « choisir, pour une opération donnée, la voie fiscale la moins onéreuse »⁵³³. Mais il est clair qu'il devenait plus difficile, à partir de cette jurisprudence, de déterminer avec certitude là où se termine l'habileté fiscale permise et là où commence l'abus de droit prohibé.

⁵²⁹ Voy. not. les chroniques de M. COZIAN, *RJF* 1980, n° 5, p. 202, et J. TUROT, *RFJ* 1989, n°s 8-9, p. 458.

⁵³⁰ Cass. com., 19 avril 1988, *Donizel, Dr. fisc.* 1988, n°s 32-38, comm.1733 ; *RJF* 2/1989, p. 47, n° 250.

⁵³¹ Il faut toutefois noter qu'avant cet arrêt les juges français semblaient parfois voir une « simulation » là où il ne pouvait être question que de « fraude à la loi », par une interprétation extensive de la notion de simulation. C'est ainsi que Thomas DELAHAYE, dans son étude de droit comparé réalisée quelques années avant cet arrêt (*Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Larcier, 1977, n° 82, pp. 171-172), avait observé un glissement entre les deux notions dans la jurisprudence française : « Apparaît ainsi sous le couvert de la simulation une obligation nouvelle pour le contribuable : celle de ne faire usage des procédés juridiques qu'en conformité avec les buts pour lesquels ces procédés ont été institués. Il n'y a donc plus seulement simulation lorsque l'acte juridique que les parties prétendent avoir fait ne correspond pas à la réalité qui gouverne les relations entre parties, mais encore lorsque cet acte, quoique réellement voulu et exécuté, n'est pas utilisé conformément à l'idée qui a présidé à son institution et ce afin d'éluider un impôt. Ou, si l'on préfère, il y a simulation notamment lorsque dans la recherche d'un but économique déterminé, le contribuable se sert d'un procédé juridique qui normalement ne sert pas à atteindre ce but. [...] C'est incontestablement une limite nouvelle au choix de la voie la moins imposée. Cette jurisprudence remet évidemment en question la notion classique de simulation ».

⁵³² Outre que *juxtaposer* ici la « simulation », qui suppose un mensonge juridique, et la « fraude à la loi » qui n'implique que des actes juridiques réels et sincères peut paraître surprenant, *superposer* l' « abus de droit » à la « simulation » (comme variante du premier) est encore plus désarçonnant dès lors que la simulation qui serait ourdie pour éluder l'application de la loi fiscale d'ordre public ne pourrait par définition pas constituer l'usage d'un « droit » (celui de choisir la voie la moins imposée) dont on se demanderait s'il serait ou non « abusif ». Le Professeur L. CADIET (« Remarques sur la notion fiscale d'abus de droit, in *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 46, n° 21) avait toutefois tenté de ramener de l'unité à partir de la notion de fraude à la loi en écrivant que « l'article L. 64 a pour objet de sanctionner les habiletés fiscales constitutives d'une fraude à la loi définie comme une combinaison juridique exprimant une opération plus ou moins réelle dont l'unique motif réside dans l'intention d'éviter l'application d'une règle fiscale contraignante, qu'il y ait ou non simulation ».

⁵³³ Notam.: Cons. Et. fr., 4 décembre 1981, n° 29742, *RJF* 1982.1.54, *DF* 182.19.1069 ; 27 juin 1984, n° 35030, *Ministre des Finances c/Société Courtaulds*, *RJF* 1984.8-9.492., *DF* 1985.22-23.1063 ; Cass. Com., 21 avr. 1992, *Société Saphymo Stel*, *RJF* 1992.7.1090 ; 10 déc. 1996, *Société RMC France*, n° 2084, *RJF* 1997.2.186.

C'est ce qu'avait relevé dès 1989 le maître des requêtes au Conseil d'Etat Jérôme TUROT :

« Rappelons que depuis 25 ans, le débat qu'entoure la notion d'abus de droit consiste à s'interroger sur la notion de 'fraude à la loi', [...], de 'charge fiscale normale', dans une interminable recherche du point auquel planter la borne qui marque le passage de la simple habileté fiscale à l'évasion répréhensible. Qu'on nous permette de dire, [...] à titre personnel, que cette recherche nous paraît vaine car, si la notion de dissimulation est une notion juridique, par contre la notion de 'fraude d'intention' ne peut mener ailleurs qu'à l'insécurité juridique »⁵³⁴.

Il allait donc bien falloir agréger un autre critère *cumulatif* à celui de l'intention (exclusive) de payer moins d'impôt, de sorte qu'un acte juridique ne puisse pas être constitutif d'un abus de droit pour la seule raison qu'il n'aurait été posé que dans l'intention d'éviter-atténuer l'impôt, et cette évolution allait encore une fois devoir passer d'abord par un arrêt du Conseil d'Etat⁵³⁵.

C'est ainsi par un second arrêt de principe, l'arrêt *Janfin* du 27 septembre 2006, que le Conseil d'Etat a dégagé un véritable principe général de « *fraude à la loi* » en droit fiscal français, et cela, de façon autonome par rapport à la procédure légale de l'article L. 64 LPF, de telle sorte que ce principe puisse bien être applicable à la question qui se posait en l'espèce d'un « abus » du mécanisme de l'« avoir fiscal » (crédit d'impôt à l'impôt des sociétés). Dans le considérant central de l'arrêt, on pouvait alors lire à propos de ce principe de fraude à la loi:

« [...] Que ce principe peut conduire l'administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers ; que ce principe s'applique également en matière fiscale, dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, qui, lorsqu'elles sont applicables, font l'obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient.

Qu'ainsi, *hors du champ* de ces dispositions, [l'administration], qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'[elle] établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe sus-rappelé pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par *aucun autre motif* que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles »⁵³⁶.

Cette notion de fraude à la loi théorisée par la jurisprudence du Conseil d'Etat français en marge du texte de l'article L. 64 LPF (et qui épousait, ce faisant, la position doctrinale du Professeur COZIAN⁵³⁷) était alors manifestement inspirée du principe d'abus de droit que la Cour de justice de l'Union européenne avait consacré peu avant dans des matières fiscales⁵³⁸.

⁵³⁴ J. TUROT, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) », *RFJ* 1989, n^{os} 8-9, p. 458.

⁵³⁵ Voy., sur ces grands arrêts du Conseil d'Etat français en matière d'« abus de droit » en droit fiscal, C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 5^e éd., Paris, Dalloz, 2009, pp. 234-255. Voy. aussi, sur les grandes étapes de cette évolution jurisprudentielle de l'abus de droit en droit fiscal français, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 7^e éd., Paris, LGDJ, 2016, pp. 693-698.

⁵³⁶ Cons. Et. Fr., 27 septembre 2006, n^o 260050, *Sté Janfin*, *RJF* 12/2006, n^o 1583.

⁵³⁷ M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^e éd., Paris, Litec, 1999, LexisNexis, 2016 (avec préf. Fl. DEBOISSY), pp. 29-34 ; M. COZIAN et Fl. DEBOISSY, « Garanties et domaine de la procédure de répression des abus de droit », *RJF* 2/1993, p. 99.

⁵³⁸ Bien que le Conseil d'Etat n'était pas tenu de calquer sa définition de la fraude à la loi en question, dans un contexte purement interne, sur la notion européenne d'abus de droit. En ce sens, voy. O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF* 2006.5, p. 383. Voy. aussi les développements que nous consacrerons *infra* à la jurisprudence de la CJUE sur l'abus de droit en matière fiscale.

Il découlait toutefois de cet arrêt *Janfin* une certaine « dissymétrie » en matière fiscale entre, d'une part, un abus de droit « émanation de la fraude à la loi » à l'article L. 64 LPF, limité aux seuls impôts visés par cet article et aux questions liées à l'assiette de l'impôt, et d'autre part, le « principe général de fraude à la loi » applicable en dehors du champ d'application restreint de l'article L. 64 LPF, mais avec une définition beaucoup plus précise, ajoutant au critère du but exclusivement fiscal le critère cumulatif de la contrariété aux buts des textes fiscaux⁵³⁹. Or, si la jurisprudence pouvait tenter d'harmoniser les éléments constitutifs des deux notions, elle ne pouvait étendre, ni les sanctions spécifiques, ni les garanties procédurales prévues pour l'abus de droit au sens de l'art. L. 64 LPF à la fraude à la loi redressée en dehors de cet article.

230. Le législateur français dut alors intervenir avec la loi de finances rectificative pour 2008 pour mettre fin à cette dichotomie. C'est ainsi que la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 LPF est devenue désormais applicable à tous les impôts et pour tous les actes susceptibles d'impacter l'assiette, la liquidation ou encore le recouvrement de l'impôt⁵⁴⁰, et que le nouveau texte de cet article L. 64 LPF reprend dorénavant les termes de la définition que le Conseil d'Etat avait donnée de sa notion de « fraude à la loi » dans son arrêt *Janfin* :

« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public ».

On retrouve bien là, à côté de l'élément « subjectif » de l'intention *exclusivement* fiscale du contribuable, un élément plus « objectif » lié au fait de contrarier les « objectifs » des auteurs des textes⁵⁴¹ fiscaux (tout en se réclamant de l'observation littérale ou formelle de ceux-ci)⁵⁴².

⁵³⁹ Voy., sur cette quête de critères de définition, Th. SCHMITT, « Tribulations des définitions à la recherche de l'abus de droit », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Robert Herzog*, Paris, Economica 2010, pp. 505-522.

⁵⁴⁰ Voy., sur toute cette évolution législative, P. MICHAUD, « Historique du régime de l'abus en droit fiscal », *op. cit.* p. 12 (qui parle d'un « champ d'application plus vaste, quant aux actes et aux impôts concernés ») ; M. COZIAN et Fl. DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 33^e éd., Paris, Litec, 2009-10, pp. 584 et s.

⁵⁴¹ On parle aussi ici de « décisions », qui doivent s'entendre, d'après une instruction du 9 septembre 2010, comme des décisions « qui vont au-delà du simple commentaire de la norme et qui de ce fait créent du droit ».

⁵⁴² Voy., sur ces différents éléments constitutifs de la notion d'abus de droit par fraude à la loi dans le droit français désormais en vigueur, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 7^e éd., Paris, LGDJ, 2016, pp. 700 et s. Voy. aussi, pour des rapports de synthèse, Th. DUBUT, « French Report », in *General Anti-Avoidance Rules (GAARs)-A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, in M. Lang et al. (ed.), IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 275 et s. ; E. RAINGEARD de la BLETIERE, « French Report », in *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, A.P. Dourado (ed.), EATLP, International Tax Series, IBFD, Amsterdam, pp. 309-342.

S'agissant de l'exigence de motivation exclusivement fiscale, et de la dialectique de la charge de la preuve à ce sujet, le Conseil d'Etat français a alors pu clairement indiquer qu'il incombe *d'abord à l'administration* de produire « tous les éléments suffisamment précis attestant [...] de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales », et que ce n'est que « dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, qu'il incombe *ensuite au contribuable* d'apporter la preuve que l'opération litigieuse est justifiée par [d'autres motifs] ». Il ressort également de la jurisprudence que le contribuable peut s'opposer victorieusement au reproche d'abus de droit qui lui serait adressé aussi bien en démontrant que l'opération critiquée avait aussi des « objectifs » (et non pas simplement des « effets ») juridiques ou économiques distincts des motifs fiscaux, qu'en démontrant – ce qui reviendrait alors au même – que cette opération n'était pas dépourvue de toute « substance économique ».

Il est vrai que, comme le remarque Daniel GUTMANN, « le grief d'abus de droit est souvent solidaire de l'idée selon laquelle une opération est en réalité *dépourvue de substance économique* », et que « ce défaut de substance économique s'analyse ainsi comme un *indice* de l'objectif fiscal exclusif poursuivi par le contribuable »⁵⁴³.

Cela est d'ailleurs à mettre en lien avec le fait que la CJUE approche l'abus de droit au regard des libertés de circulation (en matière de fiscalité directe) en se référant à la notion de « montage purement artificiel », qui est forcément dépourvu de substance économique et qui doit s'apprécier à partir d'« éléments objectifs et vérifiables par des tiers, relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la société étrangère contrôlée en termes de locaux, de personnel et d'équipements » (comme nous le verrons *infra* dans l'arrêt *Cadbury Schweppes*, où il était question de l'exercice abusif de la liberté d'établissement pour créer une filiale dans un autre Etat membre).

C'est ainsi que dans un arrêt *Sagal* de 2005, le Conseil d'Etat avait pu préciser que le *but exclusivement fiscal* est réputé rencontré lorsqu'on est en présence d'un « montage purement artificiel » (au sens de la jurisprudence de la CJUE⁵⁴⁴), comme c'était le cas en l'espèce, où la société *holding* créée au Luxembourg était dépourvue de toute substance et que sa localisation était sans intérêt économique⁵⁴⁵. Et à l'inverse, dans l'arrêt *Persicot* de 2007, une société civile interposée ne présentait pas l'« artificialité » requise au vu de sa « substance » économique et juridique, si bien que l'administration n'avait pas pu considérer que l'opération n'avait été motivée que par la seule volonté d'éviter l'impôt (ce critère *subjectif* devant s'établir à partir de faits *objectifs*)⁵⁴⁶.

S'agissant de la condition liée à l'irrespect des objectifs des auteurs des textes fiscaux, il faut marteler que cela doit bien être démontré par l'administration, qui ne devrait donc pas pouvoir se contenter d'établir le but exclusivement fiscal (dont le défaut de substance d'une société ou le caractère « artificiel » d'un montage ne seraient donc que des « indices ») pour en déduire aussitôt, comme par présomption irréfragable, que le contribuable aurait recherché le bénéfice d'une application littérale de textes *à l'encontre* des objectifs poursuivis par leurs auteurs⁵⁴⁷.

⁵⁴³ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 7^e éd., Paris, LGDJ, 2016, p. 716.

⁵⁴⁴ Voy. à ce sujet O. FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne... », *op. cit.*, p. 383.

⁵⁴⁵ Cons. Et. fr., 8 mai 2005, n° 267087, *SA Sagal*, *RJF* 8-9/2005, n° 910.

⁵⁴⁶ Cons. Et. fr., 28 février 2007, n° 284565, *Persicot*, *DF* 4/2007, n° 145.

⁵⁴⁷ Voy. aussi en ce sens D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 7^e éd., Paris, LGDJ, 2016, p. 720. Voy. *contra* P. FERNOUX, « Abus de droit : revisitons le passé à l'aune de la nouvelle définition », *Dr. fisc.* 2010, n° 49 : « la démonstration du caractère purement artificiel du montage ou l'absence de substance des instruments juridiques sur lesquels il repose justifient l'application de l'abus de droit. Le montage est alors nécessairement contraire à l'intention du législateur prise dans un sens général ».

Il s'ensuit notamment que, lorsqu'il est question de textes de « loi », les objectifs poursuivis par leurs auteurs devraient pouvoir être établis, sinon à partir de leur libellé même, au moins sur la base de documents probants tels ceux relevant des travaux parlementaires à leur origine. C'est en ce sens qu'un auteur avait tenté de circonscrire cette invocation des buts des lois par le fisc (à l'instar de ce qui est préconisé pour la démonstration d'un abus fiscal en droit belge), pour préserver au maximum la sécurité juridique suite à la réécriture de l'art. L. 64 en 2008 :

« [...] la mise en œuvre du « nouvel » abus de droit doit être subordonnée à une condition absolue : l'abus ne saurait être valablement reproché à un contribuable que si le fisc est en mesure de lui opposer la violation d'un objectif *clairement affiché et exprimé* soit dans la lettre de la loi elle-même, soit dans l'exposé, par le Gouvernement ou les parlementaires, des motifs qui ont présidé à son adoption. En d'autres termes, il faut appliquer le L.64 nouveau dans ce sens que l'abus suppose une attitude contraire aux objectifs « exposés » par les auteurs des textes, et non ce que l'on peut en supposer, sauf à consacrer une dérive « chamanique » du droit, consistant à devoir interroger l'esprit du législateur – ou pis, celui de l'administration – par des moyens incertains avant toute application du droit »⁵⁴⁸.

Comme le suggère Daniel GUTMANN, on peut alors distinguer ici selon que de tels travaux existent ou non et sont accessibles ou non: « lorsqu'il existe des travaux préparatoires pouvant être connus, notamment un exposé des motifs, il est sage de considérer que les objectifs du législateur y ont été exposés de façon exhaustive », tandis que « dans le silence du législateur, on ne peut présumer que certains objectifs occultes ou illicites ont été poursuivis »⁵⁴⁹.

On doit néanmoins épingler ici un arrêt du 12 mars 2010⁵⁵⁰, dans lequel le caractère « peu parlant » des travaux préparatoires n'a pas empêché le Conseil d'Etat de constater qu'il ne pouvait être dans l'intention du législateur d'octroyer l'avantage fiscal en question à l'opération en cause car celle-ci était « dépourvue de toute substance ». On pourrait y voir un dangereux infléchissement voire une confusion des deux éléments constitutifs que sont le but exclusivement fiscal et la contrariété aux objectifs des textes, comme si le second élément pouvait découler immédiatement du premier en présence d'un montage artificiel, sans qu'il soit besoin de le démontrer davantage.

Mais en présence d'une disposition de loi qui n'aurait donné lieu à aucun débat parlementaire, son « économie générale » pourrait encore être « resituée dans le contexte plus général de la loi dans laquelle elle s'insère et, plus généralement, du système fiscal lui-même ». C'est aussi en ce sens que Florence DEBOISSY soutient de son côté qu'« en adoptant une règle fiscale, le législateur poursuit toujours un objectif, qui se déduit des travaux préparatoires, du contexte, mais aussi et surtout du contenu même de la mesure par un examen de rationalité »⁵⁵¹

Les « objectifs » poursuivis par les auteurs des textes, auxquels se réfère l'article L. 64 LPF, ne se confondraient donc pas toujours avec les intentions exprimées dans les travaux préparatoires de ces textes. A cet égard, une décision plus récente du Conseil d'Etat du 15 février 2016 a admis qu'une règle conçue dans un contexte donné puisse avoir changé d'objectifs de par l'évolution de ce contexte. Pour F. DEBOISSY, cette décision confirme qu'au-delà d'une approche historique, « il s'agit d'identifier, par une démarche *téléologique*, quelle est la raison d'être du texte en recherchant quelle est sa justification, autrement dit sa *rationalité* économique et sociale », et que « cette appréciation doit s'opérer non pas à la date d'adoption du texte mais à la date des faits litigieux »⁵⁵².

⁵⁴⁸ L. JAILLAIS, « Le nouvel abus de droit ou la consécration du chamanisme fiscal ? », *Option Finance*, 23 mars 2009, n° 1021.

⁵⁴⁹ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 7^e éd., Paris, LGDJ, 2016, spéc. pp. 720-722.

⁵⁵⁰ Cons. Et. fr., 12 mars 2010, *Société Charcuterie du Pacifique*, *Dr. fisc.* 2010, n° 19, comm. 307.

⁵⁵¹ Fl. DEBOISSY, *Dr. fisc.* 2009, n° 14, comm. 261.

⁵⁵² Cons. Et. fr., 15 fév. 2016, *SNC Distribution Leader Price*, *Dr. fisc.* 2016, n° 11, note F. DEBOISSY, n° 149.

Du point de vue procédural, la mise en œuvre de cette exception légale d'abus de droit est entourée de certaines garanties⁵⁵³, comme l'exigence de visa d'un inspecteur départemental pour opérer une rectification sur cette base, et le droit du contribuable, en cas de désaccord sur les rectifications notifiées, de saisir le « comité de l'abus de droit fiscal »⁵⁵⁴, avec comme conséquence le report de la charge de la preuve sur l'administration si elle ne se conforme pas à l'avis rendu (ou, à l'inverse, en cas d'avis favorable à l'administration, renversement de la charge de la preuve sur les épaules du contribuables devant prouver qu'il n'y avait pas abus). Il s'ensuit alors que le contribuable ne saurait être privé de ces garanties « procédurales », non seulement lorsque le redressement est fondé sur un soupçon d'abus de droit, mais aussi lorsque l'administration prétend « requalifier » des actes du contribuable ou s'y « attaquer »⁵⁵⁵ sans se placer sur le terrain de l'abus de droit (alors qu'il serait bien question d'un tel abus). En pareil cas, le contribuable pourrait alors se prévaloir d'un « abus de droit rampant » (selon la formule de J. TUROT)⁵⁵⁶ pour faire reconnaître que la procédure de contrôle a été viciée à la base et que la notification de la rectification doit être annulée purement et simplement⁵⁵⁷.

Enfin, s'agissant des conséquences de l'application de cet article L. 64, il faut encore signaler ici que, outre le rétablissement de l'impôt normalement dû et le paiement d'intérêts de retard, l'article 1729 du Code général des impôts (« CGI ») prévoit une majoration légale de 80% des impôts dus (pénalité ramenée à 40% s'il « n'est pas établi que le contribuable a eu l'*initiative* principale du ou des actes constitutifs d'abus de droit ou en a été le principal *bénéficiaire* »).

231. C'est bien pour cela qu'on parle en France d'une procédure de « répression » des abus de droit, et que la question de la constitutionnalité de ce dispositif légal en France ne s'y pose pas que sous l'angle du principe de la légalité de l'impôt, mais aussi sous l'angle de celui de la légalité des délits et des peines, tels qu'ils sont tous deux consacrés à l'article 34 de la Constitution française, prévoyant que « *la loi fixe* les règles concernant l'assiette, le taux et les

⁵⁵³ Voy., sur ces garanties procédurales de l'abus de droit, M. COZIAN, *Les Grands Principes de la Fiscalité des entreprises*, 4^e éd. 1999, Préf. Fl. DEBOISSY déc. 2015, Paris, Ed. Litec 1999, LexisNexis 2016, pp. 35-61.

⁵⁵⁴ Dont la composition est censée être représentative de toutes les compétences nécessaires (un conseiller d'Etat, président, un conseiller, maître à la Cour des comptes, un conseiller à la Cour de cassation, un avocat ayant une compétence en droit fiscal, un notaire, un expert-comptable et un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques) et dont les avis sont publiés chaque trimestre et font l'objet d'un rapport annuel.

⁵⁵⁵ Not. sur le fondement de la théorie *prétorienne* de « l'acte anormal de gestion », qui permet à l'administration de refuser la déductibilité de dépenses faites par un dirigeant qui ne seraient pas dans l'intérêt de la société. Sur cette théorie et ses rapports avec celle de l'abus de droit en droit fiscal français, voy. M. COZIAN et Fl. DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 33^e éd., Paris, Litec, 2009-10, pp. 596-597 ; M. COZIAN, « Le cousinage sibyllin entre abus de droit et acte anormal de gestion », in *Mélanges Cyrille David*, 2005, pp. 81 et s.

⁵⁵⁶ J. TUROT, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) », *RFJ* 1989, n^{os} 8-9, p. 458 (position consacrée par CE, 21 juill. 1989, n^o 59970, *DF* 1990, 1).

⁵⁵⁷ M. COZIAN et Fl. DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 33^e éd., Paris, Litec, 2009-10, p. 593.

modalités de recouvrement des impositions de toute nature », de même que celles concernant « la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leurs sont applicables ». Or, d'après le Conseil constitutionnel français, le principe de légalité des délits et des peines concerne « non seulement les peines prononcées par les juridictions répressives, mais aussi toute sanction ayant le caractère d'une *punition* même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire »⁵⁵⁸, ce qui est bien le cas de la pénalité prévue par l'article 1729 du CGI. C'est ainsi en ce sens que Daniel GUTMANN faisait déjà rebondir la question de constitutionnalité de la mesure en 2008 sur le terrain du droit pénal :

« A supposer que la lutte contre l'abus de droit soit constitutionnellement légitime en son principe, peut-elle aller jusqu'à l'édition de *sanctions* ayant en réalité un caractère *pénal* ? Autrement dit, si une rédaction floue de l'article L. 64 du LPF apparaît nécessaire pour identifier les pratiques que l'on entend neutraliser fiscalement, n'est-elle pas un mal irréparable lorsqu'elle conduit, non seulement à rétablir l'impôt éludé, mais encore à l'édition d'une peine ? La réflexion passe ici du terrain de la légalité de l'impôt à celui de la légalité des délits et des peines »⁵⁵⁹.

Or, plus récemment, l'article 100-I du projet de loi de finances pour 2014 adopté au Parlement avait proposé, en suivant sur ce point une recommandation issue du rapport Muet-Woerth du 10 juillet 2013 relatif à « l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international », de modifier l'article L. 64 du LPF afin d'atteindre avec la notion légale d' « abus de droit », non plus (seulement) des actes qui « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer » l'impôt que l'intéressé aurait dû supporter, mais plus largement des actes qui auraient « pour *motif principal* » d'éluder ou d'atténuer l'impôt. L'idée était de coller à la jurisprudence de la CJUE utilisant l'adverbe « *essentially* » dans son arrêt *Halifax*⁵⁶⁰. La modification ici proposée était le fruit d'une initiative du Sénat, qui allait toutefois contre l'avis du gouvernement exprimé par la voix de son Ministre CAZENEUVE :

« Compte tenu des difficultés qu'elle soulève, la solution de l'abandon du caractère *exclusif* du but fiscal a déjà été écartée à plusieurs reprises [...] Vous avez déjà annoncé quel serait le vote de l'assemblée, Monsieur le député. Je ne prétends pas vous convaincre... Mais je souhaite approfondir notre échange [...], il appartiendra au juge d'apprécier le résultat de la 'pesée' effectuée par l'administration. Il en découlera, c'est ma crainte, une insécurité juridique pour les acteurs, compte tenu des positions divergentes que pourraient prendre les différentes juridictions, faute de critères juridiques avérés caractérisant un but 'principalement' fiscal »⁵⁶¹.

Saisi du contrôle de la constitutionnalité de ce projet de loi à l'initiative de l'opposition⁵⁶², le Conseil constitutionnel français a alors déclaré cet article contraire à la Constitution française en motivant sa censure notamment par rapport à l'article 34 de la Constitution française, à la fois pour le principe de légalité de l'impôt et pour celui de la légalité des délits et des peines.

⁵⁵⁸ Cons. Const., 17 janvier 1989, n° 88-248 DC (principe réaffirmé dans plusieurs autres décisions en ce sens).

⁵⁵⁹ D. GUTMANN, « Contrôle fiscal : Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit », *Ed. Francis Lefebvre*, 56/08, pp. 11 et s., spéc. n°s 17 et 18.

⁵⁶⁰ Que nous avons déjà cité *supra* et sur lequel nous reviendrons *infra* dans notre étude du droit européen.

⁵⁶¹ Voy. Fondation IFRAP : « PLF 2014 : censure partielle du Conseil constitutionnel – quels enseignements ? ».

⁵⁶² Par soixante parlementaires, conformément à l'art. 61 de la Constitution française.

Le Conseil constitutionnel a ainsi d'abord rappelé à ce propos qu'« il incombe au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie l'article 34 de la Constitution ; qu'à cet égard, le principe de clarté, qui découle du même article de la Constitution, et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5 et 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, lui imposent d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques⁵⁶³; qu'il doit en effet prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi »⁵⁶⁴.

Le Conseil ajoutait encore ici que « le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines de l'article 8 de la Déclaration de 1789, l'obligation de fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis ».

Le Conseil constitutionnel a alors estimé que la modification proposée de « la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit avait pour effet de conférer une *importante marge* d'appréciation à l'administration fiscale », et a considéré que « compte tenu des conséquences attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal [et notamment, de la pénalité de majoration d'impôt] le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir que seraient constitutifs d'un abus de droit les actes ayant '*pour motif principal*' d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait dû normalement apporter »⁵⁶⁵. Il s'ensuit que l'élément subjectif ou intentionnel constitutif de l'abus de droit en question demeure attaché à ce critère de l'intention ou du but « *exclusivement* » fiscal du contribuable.

A noter que le Conseil avait aussi à connaître d'un article 96 du même projet de loi de finances pour 2014 (issu d'un amendement II-CF 194 proposé par le rapport Muet-Woerth du 10 juillet 2013) visant à instaurer une obligation de « déclaration des schémas d'optimisation fiscale », entendue comme « toute combinaison de procédés ou d'instruments juridiques fiscaux, comptables ou financiers ayant pour objet principal de minorer la charge fiscale d'un contribuable... ». Là aussi, les « sages » ont considéré qu'une telle définition ne rencontrait pas suffisamment l'impératif constitutionnel d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, et que « le législateur ne pouvait [...] retenir une définition si générale et imprécise de la notion de « schéma d'optimisation fiscale »⁵⁶⁶.

⁵⁶³ Dans le même genre, le Conseil constitutionnel avait déjà pu décider en 2005 (29 décembre 2005, n° 2005-530 DC, § 78 et § 84) qu'« en matière fiscale, la loi, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnaît en outre l'article 14 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel : tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Ainsi avaient donc pu être censurées des dispositions fiscales à ce point complexes « que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux ».

⁵⁶⁴ Voy. ce considérant répété dans plusieurs autres décisions, not. une décision du 13 janvier 2005, n° 2004-509 DC, qui ajoutent encore *in fine* « que pour autant, ces autorités conservent le pouvoir d'appréciation et, en cas de besoin, d'interprétation inhérent à l'application d'une règle de portée générale à des situations particulières ».

⁵⁶⁵ Cons. Const., 29 décembre 2013, décision n° 2013-685 DC, §§ 112-119, spéc. § 118.

⁵⁶⁶ Cons. Const., 29 décembre 2013, décision n° 2013-685 DC, §§ 82-92. Voy. le commentaire de cette décision par la Fondation IFRAP : « PLF 2014 : censure partielle du Conseil constitutionnel – quels enseignements ? ».

(ii) Un modèle récent (la GAAR britannique) et quelques observations finales en droit comparé

232. Au Royaume-Uni, le principe formulé par la Chambre des Lords dans l'affaire *Duke of Westminster*, selon lequel « *every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attracted under the appropriate Act is less than it otherwise would be* »⁵⁶⁷, n'a longtemps été tempéré que par la « *sham-doctrine* » correspondant à notre théorie de la « simulation ». Celle-ci avait ensuite été renforcée par la doctrine *Ramsay*⁵⁶⁸ relative aux « découpages artificiels de chaînes indivisibles d'actes »⁵⁶⁹, telle que nous l'avions déjà évoquée pour cerner la notion d' « ensemble d'actes réalisant une même opération » utilisée dans notre dispositif anti-abus.

Cette dernière théorie de la Chambre des Lords, en tant que « *judicial anti-avoidance* »⁵⁷⁰ doctrine », fut progressivement réduite au rang de simple « *rule of statutory interpretation* », dont il résulta autant d'insécurité que d'ineffectivité dans la lutte contre des montages jugés inacceptables. Suivant la proposition émise par un rapport rendu sur une étude dirigée par Graham AARONSON⁵⁷¹, une « *statutory General Anti-Abuse Rule (GAAR)* » fut introduite en 2013, dans la législation fiscale britannique⁵⁷² par le « *Finance Act 2013 (FA 13)* », pour faire le départ entre les « *reasonable tax planning* » et l'« *abusive or unacceptable tax avoidance* » (d'où le bannissement, dans le rapport Aaronson, de l'expression « *anti-avoidance rule* »)⁵⁷³.

La règle permet ainsi à un officier du « *Her Majesty's Revenue and Customs* » de procéder à la neutralisation (« *counteracting* ») des « *tax advantages* » qui découleraient de « *tax arrangements* » qui seraient « *abusive* » au sens décrit ci-après (Sub-sect. 206 FA 13). Parmi les « *statutory requirements* » formulées pour l'application de la règle (Sub-sect. 207 FA 13), il est tout d'abord précisé qu'il est question de « *tax arrangement* » s'il est « *raisonnable de conclure, eu égard à l'ensemble des circonstances, que l'obtention d'un avantage fiscal était l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux de cet arrangement* » (207 (1), trad. libre).

⁵⁶⁷ Lord TOMLIN in *IRC v. Duke of Westminster* [1936] AC 1.

⁵⁶⁸ *W.T. Ramsay Ltd v. IRC* [1982] AC 300.

⁵⁶⁹ Voy., sur cet état du droit britannique avant l'introduction de la « *statutory GAAR* », S.N. FROMMEL, « L'abus de droit en droit fiscal britannique », *Rev. int. dr. comparé*, vol. 43, n° 3, 1991, pp. 585-625.

⁵⁷⁰ Voy., notamment à ce sujet, la thèse de M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Vienne, 2016, spéc. pp. 39 et s.

⁵⁷¹ G. AARONSON, *GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK Tax System*, Rapport à la requête du gouv. du Royaume-Uni, Londres, novembre 2011.

⁵⁷² A côté des « *Specific Anti-Avoidance Rules* » et des « *Targeted Anti-Avoidance Rules* » (lesquelles peuvent être « *general* » mais s'appliquent alors à l'intérieur de « *particular areas of the law* »).

⁵⁷³ Voy., sur cette nouvelle règle britannique et sur ses conditions d'application, notamment, J. FREEDMAN, United Kingdom Report, in *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, in Michael Lang et al. (éd.), IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 741 et s.; D. ROXBURGH, « General Anti-Abuse Rule (GAAR) », *European Taxation*, 2014, pp. 113 et s.; B. ROBERTS, « The New UK GAAR – a journey into the unknown? », *RPC Tax take*, 24 July 2013; M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Vienne, 2016, pp. 134 et s.

Sub-sect. 207 (1): “*having regard to all the circumstances, it would be reasonable to conclude that the obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements*”.

Il est ensuite prévu que des “*tax arrangements*” sont à considérer comme “*abusive*” s’il s’agit d’ « arrangements dont la conclusion ou l’exécution ne peut être *raisonnablement* considérée comme une action ou attitude *raisonnable* au regard des dispositions fiscales pertinentes, eu égard à l’ensemble des circonstances [de l’espèce] ». Il y a donc un “*double reasonableness test*” qui a été prévu ici, de sorte que la règle en question soit bien une « *moderate GAAR* ».

Sub-sect. 207 (2): “*arrangements the entering into or carrying of which cannot be reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances*”.

Toujours dans le texte de cette « *statutory GAAR* », on trouve ensuite une liste exemplative (non-exhaustive) de certaines des circonstances à prendre en compte dans le cadre de ce test, comme la question de savoir « si les résultats effectifs des arrangements [en cause] sont conformes aux principes sous-tendant (explicitement ou implicitement) les dispositions [concernées] et aux objectifs de politique qu’elles poursuivent »⁵⁷⁴, ou encore, « si la façon d’atteindre ces résultats implique une ou plusieurs étape(s) artificielle(s) ou anormale(s) »⁵⁷⁵.

Plus loin, le texte précise encore de façon exemplative différentes situations qui peuvent être indicatives que les arrangements en cause seraient « abusifs », comme les hypothèses où ces arrangements engendreraient « un montant de revenus, bénéfices ou gains imposables significativement moindre que dans l’optique économique »⁵⁷⁶, ou bien « des déductions ou pertes fiscales d’un montant significativement plus élevé que le montant économique »⁵⁷⁷. Il est toutefois ajouté qu’ « en toute hypothèse, [de telles situations ne seront vraiment abusives] que s’il est *raisonnable* d’affirmer qu’un tel résultat n’était pas celui qui avait été envisagé ou imaginé [par le législateur] lorsque les dispositions fiscales pertinentes ont été adoptées »⁵⁷⁸.

Enfin, il a été prévu, aux fins de la mise en œuvre de cette nouvelle « *statutory GAAR* », la mise en place d’un « *GAAR Advisory Panel* », chargé d’approuver et de publier un « *extra-statutory Guidance* » donnant des indications générales sur les conditions d’application de la GAAR, et de donner son opinion à propos de « *specific GAAR cases* » (Sub-sect. 211 FA 13).

⁵⁷⁴ Sub-sect. 207 (2) (a): “*whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions*”.

⁵⁷⁵ Sub-sect. 207 (2) (b): “*whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps*”.

⁵⁷⁶ Sub-sect. 207 (4) (a): “*the arrangements result in an amount of income, profits or gains for tax purposes that is significantly less than the amount for economic purposes*”.

⁵⁷⁷ Sub-sect. 207 (4) (b): “*the arrangements result in deductions or losses of an amount for tax purposes that is significantly greater than the amount for economic purposes*”.

⁵⁷⁸ Sub-sect. 207 (4) in fine: “[...] *but in each case only if it is reasonable to assume that such a result was not the anticipated result when the relevant tax provisions were enacted*” (c’est chaque fois notre traduction libre).

233. Cette apparition en 2013 d'une mesure générale anti-abus dans la loi fiscale britannique, qui n'a donc chronologiquement pas pu inspirer l'adoption de la nouvelle règle belge en 2012, est alors certainement représentative des nouvelles tendances du droit fiscal international et européen à encourager, voire à prescrire, l'adoption ou le renforcement de mesures générales anti-abus en matière d'impôt des sociétés, dans le cadre des travaux « BEPS » de l'OCDE et de la directive « ATAD » dans l'Union européenne⁵⁷⁹, comme nous le verrons par la suite.

Mais en attendant l'harmonisation à venir de ces règles générales anti-abus (« GAARs » : « *General Anti-Abuse Rules* »), coexistent presque autant de règles différentes qu'il n'y a d'Etats qui s'en sont dotés⁵⁸⁰. Toutes ces règles, qui sont censées remplir la même *fonction* dans leur ordre juridique respectif, peuvent ainsi se présenter sous des *formes* assez diverses (selon qu'elles ont été uniquement consacrées par la jurisprudence – comme aux Pays-Bas⁵⁸¹ – ou bien qu'elles ont été codifiées dans un texte de loi, qui peut lui-même avoir fait l'objet d'interprétations prétorienne extensives ou bien être le résultat d'évolutions jurisprudentielles progressives qu'il aurait le cas échéant intégrées – comme en France), et sous des étiquettes ou emballages conceptuels apparemment distincts (selon que l'instrument se réfère tantôt à la notion d'« abus de droit », tantôt à celle de « fraude à la loi », voire aux deux). Néanmoins, quelle que soit la terminologie utilisée, la plupart de ces règles ont en commun, dans leur méthodologie, de « fonctionner » sur la base d'une double référence, d'une part, aux objectifs qui ont présidé à l'adoption du texte de loi en question, et, d'autre part, à l'intention (principale ou exclusive) qui a déterminé le contribuable à poser les actes juridiques en cause.

S'agissant des questions de « constitutionnalité » que peuvent alors soulever, dans leur ordre juridique respectif, de telles règles générales anti-abus quand elles sont déposées dans un texte de loi, il était assez intéressant d'observer qu'en France la question de la constitutionnalité de la disposition a pu être soulevée récemment (à l'occasion d'un projet de réforme en 2014) en lien avec le principe constitutionnel de la légalité *de l'impôt*, et qu'elle y rebondissait aussi sur le terrain du principe de la légalité *des délits et des peines*, compte tenu des sanctions qualifiables de « pénales » qui assortissent l'application de ce dispositif anti-abus en France.

⁵⁷⁹ Voy. *infra* sur le contenu exact de ces acronymes « à la mode » en droit fiscal international et européen.

⁵⁸⁰ Voy. pour des rapports de synthèse sur ces différentes « GAARs » nationales dans le monde entier à l'ère *post-BEPS*, M. LANG et al. (éd.), *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, IBFD, Amsterdam, 2016. Voy. aussi, pour des « états des lieux » un peu plus anciens, V. THURONYI, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003, chap. 5 ; F. ZIMMER, « Form and Substance in Tax Law », General Report, *Cahiers de droit fiscal international (IFA)*, 2002.

⁵⁸¹ Sans parler ici de l'Italie, où, selon un arrêt de la Cour de cassation du 24 septembre 2008, il y aurait en droit fiscal italien un principe général d'interdiction des « pratiques abusives » qui trouverait sa source dans le droit de l'Union européenne et qui transcenderait tous les impôts, qu'ils soient ou non harmonisés par voie de directives.

A titre d'observation finale dans le cadre de notre examen limité de droit comparé, et juste avant de nous repencher sur la question de la constitutionnalité de la règle anti-« abus fiscal » en droit belge, il nous paraît alors fécond pour notre réflexion de faire remarquer encore ici, bien que nous n'en étudions pas la méthodologie de fonctionnement, que l'article 42 de l'*Abgabenordnung* allemand (l'« AO », le Code fédéral d'administration fiscale), qui consacre en matière fiscale la notion de « *Gestaltungsmissbrauch* » (que l'on pourrait traduire comme suit : « abus d'utilisation des possibilités juridiques », dans un but de contournement de la loi fiscale)⁵⁸², a lui aussi été plusieurs fois mis en cause devant la Cour constitutionnelle fédérale allemande, et cela, sous l'angle du concept d'« Etat de droit », qui est lié à la garantie d'une protection juridique effective et donc à une exigence de « certitude » du droit, et notamment en matière fiscale⁵⁸³. Mais, à chaque fois, le dispositif a bien pu être validé par la Cour constitutionnelle fédérale allemande au titre de la nécessité de garantir l'effectivité d'un « Etat de justice » (*Gerechtigkeitsstaat*), qui justifie l'emploi de clauses légales générales en raison de l'impossibilité de prévoir et décrire la multiplicité des possibilités d'abus en droit fiscal⁵⁸⁴.

En convoquant ainsi dans le débat le concept d'Etat *de justice* (à côté de celui d'Etat *de droit*), cette jurisprudence allemande témoigne alors de la « nécessité de garantir un certain équilibre entre le principe de *légalité* de l'impôt et le principe, tout aussi important, de l'*égalité* devant l'impôt », étant entendu que, comme nous l'avons déjà suggéré, « l'abus de droit, en effet, introduit une rupture d'égalité entre contribuables qu'il est légitime de [permettre à l'administration de] corriger »⁵⁸⁵, par le biais de clauses générales anti-abus dans la loi fiscale. Nous reviendrons plus loin sur cet équilibre qu'il conviendrait à notre avis de ménager entre ces deux principes dans l'appréciation de la constitutionnalité de notre règle anti-«abus fiscal».

⁵⁸² Voici comment on peut traduire en anglais cette disposition relative à l'*abuse of possible legal arrangements* (telle qu'elle a été encore précisée par une loi du 8 nov. 2007 pour mise en conformité avec le droit européen) : (1) *The tax law cannot be circumvented by abusive legal constructions. If the prerequisites of a specific anti-abuse tax provision are met, the legal consequences must be drawn by that provision. Otherwise, in cases of abuse within the meaning of paragraph 2, the tax claim arises in the same way as it would if an adequate legal construction reflecting the true economic nature of the event would have been chosen.*

(2) *Abuse does exist when an inadequate construction confers upon the taxpayer or a third person a tax benefit which is not intended by the law. This does not apply if the taxpayer proves non-tax motives for the chosen construction which appear to be relevant in the light of the overall situation*".

Traduction proposée par M. KLEIN et A. NIEMANN, "Abuse of Tax Law across Europe", *Part I – Germany, EC Tax Review*, 2010-2, p. 91.

⁵⁸³ En matière fiscale, la Cour constitutionnelle fédérale a affirmé ainsi que « les principes de l'Etat de droit exigent que la norme qui fonde l'obligation fiscale soit délimitée et déterminée dans son contenu, son objet, son but et son étendue de manière à ce que la charge fiscale soit mesurable et, dans une certaine mesure, prévisible et calculable pour le citoyen » (voy., à ce sujet, les articles 20, al. 2 et 19, al. 4 de la Constitution allemande et la jurisprudence citée et traduite par F. ANGOT, *La distinction de l'habileté et de l'abus de droit en droit fiscal comparé (France-Allemagne)*, Thèse Paris II, 2003, p. 311).

⁵⁸⁴ Sur cette jurisprudence allemande, voy. encore F. ANGOT, *La distinction...*, *op. cit.*, pp. 314 et s.

⁵⁸⁵ D. GUTMANN, « Contrôle fiscal : Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit », *Ed. Francis Lefebvre*, 56/08, pp. 11 et s., spéc. n° 15.

C) La constitutionnalité du mécanisme et sa qualification en tant que « règle de preuve »

234. On l'a dit : c'est la portée du redressement permis au fisc en cas d' « abus fiscal », c'est-à-dire le pouvoir pour l'administration de « redéfinition » (la « *herdefiniëringsbevoegdheid* », comme le dirait le Professeur Luc DE BROE⁵⁸⁶) de la situation fiscale du contribuable, qui allait être au centre des discussions mettant en cause la « constitutionnalité » de la nouvelle mesure générale anti-abus telle que réécrite en 2012 pour les trois types d'impôts concernés. Puisque que ce sont désormais des *actes juridiques* – et non plus seulement leur *qualification* – qui sont rendus « inopposables à l'administration » en cas d' « abus fiscal » (établi par elle et non démenti par le contribuable), celle-ci devrait bien, comme nous l'avons vu, pouvoir rétablir l'imposition du contribuable concerné en ignorant fictivement des actes juridiques que celui-ci a pourtant bien réellement conclus (sans simulation), et le cas échéant, en considérant à leur place d'autres actes que le contribuable n'a en réalité pas accomplis comme tels.

La question allait *et* pouvait alors se poser de savoir si, en habilitant ainsi l'administration à s'écarter de la « réalité juridique » sans pouvoir pré-dicter *concrètement* (en raison de la définition *abstraite* de l'abus fiscal) ce qu'elle devrait y substituer en l'espèce pour rétablir l'impôt du contribuable redressé, la nouvelle mesure ne permettrait pas à l'administration de venir toucher à des « éléments essentiels » de l'impôt qu'il appartient au *législateur* de définir (en vertu du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt), voire, pour les impôts « régionaux » concernés (comme les droits de succession et certains droits d'enregistrement), qu'il appartient au *législateur régional* de modifier (compte tenu des compétences exclusives qui ont été transférées aux Régions pour modifier la base, le taux et les exonérations de tels impôts par la loi spéciale de financement des communautés et des régions, la « LSF »). Ce sont en substance ces questions enchevêtrées qui allaient être soumises au juge constitutionnel dans le cadre de recours en annulation intentés contre la mesure telle que réécrite en 2012 et qui allaient l'amener à en valider la « constitutionnalité » dans un arrêt du 30 octobre 2013⁵⁸⁷.

⁵⁸⁶ Voy. L. DE BROE, «Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB...», *Forum KUL - Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijke een paradox?*, T.F.R., 2010, n° 379-380, pp. 332-349, spéc. pp. 340-345.

⁵⁸⁷ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, comm. Ch. BUYASSE, *Fiscologue*, 8 novembre 2013, n° 1360, p. 4 ; J. KRAM et L. WILLAME, « L'article 344, § 1^{er} CIR validé mais balisé par la Cour constitutionnelle », *Act. Fisc.*, n° 1/2014, pp. 4-8 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Antimisbruikbepaling niet in strijd met de Grondwet », *Fisc. Act.*, n° 39, 14 nov. 2013, pp. 4-9.. Voy. aussi, pour une analyse critique des termes de cet arrêt, A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-'abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale*, 2013, n° 4, pp. 296-322 (voy. aussi l'évocation sélective de cette contribution sur *FiscalNet, Stop Press*, janvier 2014) ; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34.

Dans cet arrêt rendu le 30 octobre 2013, la Cour constitutionnelle a ainsi décidé de rejeter les deux recours en annulation – pour l’ensemble des moyens soulevés – qui avaient été intentés un an plus tôt à l’encontre des dispositions de la loi-programme du 29 mars 2012 ayant réformé la « mesure générale anti-abus » dans les trois codes fiscaux concernés (Code des impôts sur les revenus, Code des droits d’enregistrement et Code des droits de succession).

Cet arrêt retiendra particulièrement notre attention dans la mesure où il forme toujours à ce jour, *en l’absence* de jurisprudence de la Cour de cassation et même des juges du fond (sous réserve de l’un ou l’autre jugement que nous épingleurons *infra*) sur l’application de cette nouvelle règle générale anti-« abus fiscal », le seul élément « autoritaire » d’interprétation de cette nouvelle règle qui soit vraiment à même de confirmer ou d’infirmar les thèses les plus diverses qui ont été défendues en doctrine par les auteurs qui s’y sont intéressés, ou les propos parfois ambigus qui ont été tenus dans les travaux préparatoires de la loi qui l’a introduite (ainsi que dans la circulaire adressée à l’administration dans la foulée de son adoption)⁵⁸⁸.

Bien que nous ayons déjà entrepris de tirer les principaux enseignements de cet arrêt pour l’élaboration de notre « méthodologie de raisonnement » sur les conditions d’application de ce nouveau dispositif général anti-« abus fiscal », il conviendrait ici de revenir plus en détails et de façon critique sur cet arrêt fondamental de notre Cour constitutionnelle, en analysant systématiquement les réponses apportées aux griefs soulevés contre la mesure attaquée (*a*), puis en nous intéressant plus particulièrement à la qualification de « règle de preuve » donnée de la mesure (reprise des travaux préparatoires ayant amené à sa réécriture ainsi que de la jurisprudence de la Cour sur l’ancienne règle), qui semble avoir été la considération décisive sur laquelle la Cour a fondé son verdict de « validation » de la constitutionnalité de la mesure (*b*).

Nous essaierons de montrer que cette qualification de la mesure en tant que simple « règle de preuve » était pour le moins *discutable* – outre qu’elle a suscité par ailleurs des interrogations quant à la compétence du Service des décisions anticipées (SDA) pour se prononcer sur l’application d’une telle « règle de preuve » –, et qu’elle ne serait en définitive *pas nécessaire* pour reconnaître la constitutionnalité de la mesure, dès lors que celle-ci voit son application encadrée par de strictes conditions sur lesquelles la Cour a livré d’*appréciables* clarifications.

⁵⁸⁸ Voy. *supra* notre analyse critique et systématique de ces positions de la doctrine, du législateur (dans les travaux préparatoires) et de l’administration (dans la circulaire en question).

a) La validation de la mesure par la Cour : les griefs formulés et les réponses y apportées

235. Les deux recours en annulation qui avaient été formés contre la nouvelle règle générale anti-abus articulaient des griefs relativement identiques, ce qui avait alors amené la Cour à joindre les deux affaires pour leur apporter un traitement commun. Ces griefs se ramenaient à deux moyens principaux, qu'il nous faut d'abord présenter brièvement tels qu'ils étaient formulés et quant aux normes dont ils postulaient la violation, avant d'analyser les réponses que la Cour leur a respectivement apportées : l'un était pris de la violation des règles répartitrices de la compétence entre l'Etat fédéral et les Régions à propos des impôts dits « régionaux » (i); l'autre était pris de la violation du principe de la « légalité de l'impôt » (ii).

Pour être tout à fait complet, on peut toutefois mentionner sommairement ici que le recours en annulation formé par les parties « *Bart Van Nieuwenhuyze et autres* » (affaire n° 5487) invoquait également, à titre plus accessoire, deux moyens supplémentaires par rapport à l'autre recours qui était intenté par l'ASBL « *Ligue des Contribuables* » (affaire n° 5497).

L'un de ces moyens stigmatisait les modalités d'entrée en vigueur⁵⁸⁹ de la nouvelle mesure anti-abus en matière d'impôts sur les revenus pour prétendre à une violation de l'article 2 du Code civil qui prévoit le principe de la non-rétroactivité des lois. Ce moyen devait nécessairement être déclaré « irrecevable » par la Cour, puisque celle-ci n'est pas compétente pour contrôler une disposition légale par rapport à une autre disposition légale (comme c'est le cas de l'article 2 du Code civil)⁵⁹⁰.

L'autre moyen avançait une violation du principe d'égalité et de non-discrimination (consacré aux articles 10 et 11 de la Constitution et reformulé plus spécifiquement en matière fiscale à l'article 172 de la Constitution), non seulement en conséquence automatique de la violation alléguée du principe de légalité (pour les contribuables auxquels la mesure s'appliquerait), mais aussi découlant des différences de traitement qui résulteraient de l'application concrète de la mesure à certains contribuables et non à d'autres se trouvant dans des situations comparables. Ce dernier moyen devait tout aussi logiquement être rejeté par la Cour : en ce qu'il s'appuyait sur le grief du non-respect du principe de légalité qui allait lui-même être réfuté, il sera jugé « non fondé » ; en outre, dirigé contre l'application concrète de la mesure attaquée, il sera même déclaré « irrecevable », puisque les différences de traitement alléguées auraient alors été imputables non pas à la disposition légale attaquée, mais à l'administration chargée de son application, voire aux juges chargés de contrôler cette application⁵⁹¹.

⁵⁸⁹ Voy., sur les questions liées aux conditions d'entrée en vigueur de la nouvelle mesure générale anti-abus dans les différents impôts concernés, notamment, Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, spéc. pp. 211-217 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *op. cit.*, spéc. pp. 502-503.

⁵⁹⁰ Voy. les considérants A.9. à A.11. et B.8.2. de l'arrêt commenté.

⁵⁹¹ Voy. les considérants A.3.2. et B.23. à B.27. de l'arrêt commenté, spéc. les considérants B.26.2. à B.26.4 pour le rejet du moyen par la Cour : « Etant donné que la mesure attaquée ne viole pas le principe de légalité en matière fiscale, le grief, en ce qu'il est pris de la violation du principe d'égalité découlant du non-respect du principe de légalité en matière fiscale, n'est pas fondé. Dans la mesure où le grief des parties requérantes concerne une éventuelle différence de traitement qui résulterait de l'application, dans un cas concret, de la mesure attaquée, il y a lieu de constater qu'une telle différence de traitement entre contribuables ne serait pas imputable à la norme législative attaquée puisque cette norme est applicable de la même manière à tous les contribuables qui relèvent de son champ d'application. Dirigé contre l'application concrète, par l'administration, de la norme attaquée, le moyen n'est dès lors pas recevable puisque la Cour n'est pas compétente pour se prononcer sur une éventuelle différence de traitement qui ne résulte pas de la norme attaquée mais de son application. Par ailleurs, il appartient au juge compétent d'apprécier, dans un cas concret, si la disposition anti-abus a été appliquée en respectant notamment le principe d'égalité. ».

(i) La question de la violation des règles répartitrices de compétence pour les impôts « régionaux »

236. Le moyen relatif aux règles répartitrices de compétence s'appuyait sur le constat que c'est le législateur *fédéral* qui est venu réformer tout seul la disposition générale anti-abus en question, alors que, parmi les impôts concernés par cette réforme, certains sont des impôts dits « régionaux », énumérés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale de financement des Communautés et des Régions (« LSF »)⁵⁹². Il en est ainsi pour le précompte immobilier, les droits de succession et la plupart des droits d'enregistrement (droits de vente, de donation...).

A propos de ces impôts « régionaux », l'article 4, § 1^{er}, de la LSF – dans le prolongement de l'article 170, § 2, de la Constitution qui reconnaît l'existence d'un pouvoir fiscal « propre » pour les Régions et Communautés – prévoit que les Régions sont exclusivement compétentes pour en « modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations ». L'Etat fédéral, quant à lui, demeure seul compétent pour modifier, par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale, la matière imposable de ces impôts qu'il avait lui-même créés à son profit à l'origine⁵⁹³. A cet égard, les travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions (qui a modifié la LSF) précisent que la matière imposable renvoie à « l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donnent lieu à l'impôt », tandis que la base imposable (ou d'imposition) vise plutôt « le montant [arithmétique] sur lequel l'impôt est calculé »^{594 595}.

⁵⁹² Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.* 17 janvier 1989, telle que modifiée par les lois spéciales du 16 juillet 1993 et du 13 juillet 2001.

⁵⁹³ Voy. à cet égard les avis rendus par la section de législation du Conseil d'Etat : *Doc. Parl.*, Ch., 1988-1989, n° 635/1, p. 60, *Doc. Parl.*, Ch., sess. extra. 1991-1992, n° 604/2, p. 6. Voy. aussi M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des Régions à l'égard des impôts 'régionaux' (articles 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'arbitrage », *J.D.F.*, 2000, pp. 5-49 et pp. 65-80, spéc. pp. 27-31; B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'Etat. Précis des nouvelles règles de financement des Comm. et Rég.*, Brux., Larcier, 2017.

⁵⁹⁴ *Doc. Parl.*, Ch., 2000-2001, n° 1183/007, p. 158. Voy. aussi l'avis de la section de lég. du Conseil d'Etat préc. loi spéc. du 16 janvier 1989 (*Doc. Parl.*, Ch., 1988-1989, n° 635/1, p. 60), avec l'exemple à propos de la taxe sur les jeux et paris : « la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, ce qui donne lieu à taxation (le fait de jouer-parier) ; la base imposable est l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt (le montant du pari...) ».

⁵⁹⁵ À propos de l'introduction, à l'ancien article 4, 3^o, du Code flamand des droits de succession, d'un nouveau cas d'assimilation à un legs pour la perception des droits de succession (pour les donations entre vifs de biens meubles sous condition suspensive du prédécès du donateur), la Cour constitutionnelle (C. Const., 26 avril 2006, n° 58/2006) avait rendu un arrêt qui, pour aussi surprenant qu'il soit, risque de faire (mauvaise) jurisprudence : du fait que l'article précité « ne modifie pas les caractéristiques civiles de la donation sous condition suspensive de la survie du donataire », la Cour a estimé que la disposition instaure une fiction juridique et modifie dès lors la base d'imposition des droits de succession, compétence exclusive des Régions. À notre avis, ce n'était pas la base (élément déterminant le calcul de l'impôt), mais la matière imposable (élément renvoyant au fait générateur de l'impôt) qui était modifiée, puisqu'il résultait de la fiction créée une restriction du domaine d'application des droits d'enregistrement (sur les donations), et corrélativement, une extension du domaine d'application des droits de succession (dont le fait générateur est le transfert de propriété des biens du défunt qui résulte du décès de celui-ci). Voy., à cet égard, M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle: commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », in *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661.

Toujours concernant ces impôts « régionaux », la loi spéciale de financement dispose que, tant que « *la* »⁵⁹⁶ Région n'en décide pas autrement (selon une procédure bien établie), l'Etat fédéral assure gratuitement le « *service* »⁵⁹⁷ des impôts en question, dans le respect des « *règles de procédure* »⁵⁹⁸ qu'il fixe (article 5, § 3), et que la Région devient compétente pour fixer les règles de procédure administrative⁵⁹⁹ relatives à ces impôts à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elle reprend le service de ces impôts (article 5, § 4)⁶⁰⁰.

Or, à l'époque des recours et de l'arrêt étudiés, hormis le précompte immobilier en Région flamande⁶⁰¹, aucun des autres impôts « régionaux » concernés par la disposition générale anti-abus en question (c'est-à-dire les droits de succession et certains droits d'enregistrement) n'avait déjà vu son « *service* » repris par une Région⁶⁰², si bien que l'Etat fédéral était alors toujours compétent pour fixer et modifier les « *règles de procédure* » relatives à ces impôts, comme les « *règles de preuve* ». Ce n'est notamment plus le cas pour les droits de succession et d'enregistrement régionalisés dont la Flandre a repris le service depuis le 1^{er} janvier 2015.

⁵⁹⁶ Comme le fait remarquer Jean-Claude LAES (« Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale », *R.F.R.L.*, 2013/4, n° 4), l'emploi de l'article singulier « *la* » dans le texte de l'art. 5, § 3, de la LSF « vise à souligner que chaque Région dispose en la matière d'une faculté de choix qui lui est propre ; on se trouve donc en présence d'une forme de régionalisation à la carte, dans le cadre de laquelle l'Etat fédéral joue un rôle comparable à celui que le camion balai assume au Tour de France ».

⁵⁹⁷ D'après les travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 précitée (qui a modifié la loi spéciale de financement), « le service de l'impôt comprend le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (*Doc. Parl.*, Chambre, session 2000-2001, n° 1183/007, p. 160).

⁵⁹⁸ La section de législation du Conseil d'Etat, dans un avis donné le 24 novembre 1988 sur un avant-projet de loi devenu la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (*Doc. Parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, p. 62), a considéré que les règles de procédure sont « les règles d'établissement, de perception, de recouvrement et de réclamation ». Par après, la Cour constitutionnelle (C. Const., 1^{er} mars 2000, n° 25/2000, B.5.) a précisé quant à elle qu'il s'agissait des « règles concernant la déclaration, les investigations et le contrôle, les moyens de preuve, la procédure de taxation, l'imposition, la réclamation, le dégrèvement d'office et le recours (actuellement : les voies de recours), le recouvrement de l'impôt, les droits et privilèges du Trésor en matière de recouvrement ainsi que les sanctions ».

⁵⁹⁹ Le mot « *administrative* » apparaît dans la loi au pluriel, comme s'il se rapportait lui-même au mot « *règles* », alors que c'est la procédure d'établissement et de recouvrement de l'impôt qui est ici qualifiée d'administrative.

⁶⁰⁰ Voy., pour une étude des conséquences procédurales exactes de la reprise par une Région du service d'un impôt régional, J.-Cl. LAES, « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale*, n° 2013/4, pp. 285-295.

⁶⁰¹ Décret flamand du 9 juin 1998, *M.B.*, 18 juillet 1998.

⁶⁰² Mis à part, le précompte immobilier flamand, d'autres impôts « régionaux » avaient alors déjà vu leur « *service* » transféré à une Région, mais ces impôts n'étaient pas concernés par la mesure générale anti-abus en question. C'était le cas de deux groupes d'impôts régionaux : le « groupe n° 1 » (comprenant les taxes sur les jeux et paris, la taxe sur les appareils automatiques de divertissement et la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées) pour la Région wallonne depuis le 1^{er} janvier 2010 et le « groupe n° 4 » (comprenant la taxe de circulation, la taxe de mise en circulation et l'eurovignette) pour la Région flamande, depuis le 1^{er} janvier 2011. Entre-temps, la Région wallonne a repris le service des impôts du « groupe n° 4 » (précité) depuis le 1^{er} janvier 2014, la Région flamande a repris le service des impôts du « groupe n° 3 » (droits de succession et certains droits d'enregistrement) depuis le 1^{er} janvier 2015, et la Région bruxelloise a repris le service du précompte immobilier depuis le 1^{er} janvier 2018 (voy. sur ces différentes reprises qui étaient alors en préparation à l'époque de l'arrêt analysé, J.-Cl. LAES, « Reprise par une Région du service d'un impôt régional..., *op cit.*, *R.F.R.L.*, 2013/4, n° 8).

Pour ces droits flamands « régionalisés », la Région flamande dispose désormais de sa propre disposition « anti-abus fiscal » à l'article 3.17.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité (« *Vlaamse Codex Fiscaliteit* »)⁶⁰³, que nous évoquerons *infra* (avec les circulaires dont cette disposition a fait l'objet), lorsque nous étudierons l'application pratique de la notion d'abus fiscal dans ces matières particulières des droits d'enregistrement et des droits de succession.

La question se posait alors de savoir dans quel « tiroir » la nouvelle règle générale anti-abus doit être rangée *au regard* de cette répartition de compétences entre le fédéral et les Régions. S'agit-il d'un simple « moyen de preuve » relevant de ces « règles de procédure » dont la fixation et la modification relèvent encore de la compétence du législateur fédéral tant que la Région n'a pas repris le « service » des impôts concernés ? Ou bien plutôt d'une « fiction » dont l'application emporterait des « conséquences de fond » pour l'établissement des impôts concernés ? En ce cas, si, à propos d'un impôt « régional », c'est non pas la matière imposable (compétence résiduelle exclusive de l'Etat fédéral) mais bien la base imposable, le taux d'imposition, ou encore, les exonérations (compétence attribuée exclusivement aux Régions) qui se trouvent affectés en application de la mesure, il y aurait alors un « empiètement » de l'Etat fédéral sur la compétence fiscale normative qui a été accordée et réservée aux Régions.

Selon les parties requérantes, la mesure attaquée ne saurait être vue comme un simple moyen de preuve pour l'administration, comme le prétend l'exposé des motifs⁶⁰⁴, mais elle toucherait plutôt « au fondement du droit » en ayant « pour but et pour effet de modifier la base d'imposition, le taux d'imposition et les exonérations ». Les deux recours en annulation s'en expliquent ainsi : dans l'un, il est déclaré que « le constat que la réglementation attaquée a des répercussions sur la détermination de la base d'imposition ressort clairement du fait que des revenus qui n'auraient pas été taxables en l'absence de la disposition anti-abus peuvent tout de même être soumis à l'impôt »⁶⁰⁵ ; dans l'autre, il est avancé que « la nouvelle disposition anti-abus aura pour conséquence que les actes juridiques qui n'étaient pas taxés par le passé le seront désormais »⁶⁰⁶, et il est encore souligné, à titre surabondant, que, dans le C.Enr., la disposition figure dans le chapitre consacré à la « *division des droits* » et aux « *règles générales de perception* », et non dans le chapitre qui est relatif aux « *moyens de preuve* ».

⁶⁰³ Cette disposition qui reprend, sous réserve d'adaptations, le texte de la mesure générale anti-abus réécrite par la loi du 29 mars 2012, a été introduite par le décret du 19 décembre 2014 « modifiant le Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 » (*M.B.*, 29 janvier 2015, pp. 7742 et s.), alors qu'une première version avait d'abord reproduit (par erreur) le libellé de la mesure générale anti-abus avant sa modification de 2012.

⁶⁰⁴ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 111-112.

⁶⁰⁵ Voy. le considérant A.12.2. de l'arrêt commenté.

⁶⁰⁶ Voy. le considérant A.6. de l'arrêt commenté.

237. En réponse à cette première objection liée à la violation des règles répartitrices de la compétence, la Cour commence par invoquer les travaux préparatoires de la mesure attaquée, qui la présentent (machinalement) comme une simple « règle de preuve » qui, à l’instar de l’ancienne mesure, organise un « système de preuve et de preuve contraire », en mettant à charge de l’administration la preuve d’un abus fiscal tel qu’il est défini et en réservant au contribuable la possibilité d’échapper au redressement de l’abus en prouvant « que d’autres motifs que l’évasion fiscale justifiaient ses actes juridiques »⁶⁰⁷. Bien que tous ces travaux préparatoires ne se rapportent apparemment qu’à l’article 167 de la loi-programme, qui réforme l’article 344, § 1^{er}, du C.I.R., la Cour prétend quand même que les considérations qui y sont émises peuvent être transposées à la compréhension de l’article 168 de la même loi, qui réforme quant à lui la mesure applicable en matière de droits d’enregistrement (l’article 18, § 2, du C.Enr.) et de droits de succession (par le renvoi opéré à l’article 106, al. 2, du C.Succ.), et ce, en raison de « la formulation quasiment identique de l’article 168 attaqué »⁶⁰⁸.

La Cour réfute ensuite plus explicitement le moyen qui était soulevé par les requérants, lorsqu’elle considère que « la circonstance que par suite de l’application de la disposition anti-abus, une opération déterminée peut être soumise à l’impôt ne conduit pas à la conclusion que la mesure attaquée aurait réglé le taux d’imposition, la base imposable (« base d’imposition ») et les exonérations de certains impôts régionaux »⁶⁰⁹. La Cour poursuit alors son raisonnement en réaffirmant, toujours en se fondant sur les travaux préparatoires, que la mesure anti-abus en cause est « une règle de procédure relative à l’administration de la preuve qui permet l’établissement factuel de la base imposable », puis en rappelant que le législateur fédéral est resté compétent, à défaut de décision contraire des Régions, « pour assurer le service de l’impôt et pour fixer à cet effet les règles de procédures »⁶¹⁰, en vertu de l’article 5, § 3, al. 1^{er}, précité de la loi spéciale de financement. La Cour ajoute encore que « ne change rien à ce constat, le fait que le nouvel article 18, § 2, tel qu’il a été remplacé par l’article 168 attaqué, figure dans le Code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe sous le chapitre intitulé ‘Division des droits et règles générales de perception’ et non dans le chapitre intitulé ‘Moyens de preuve’ »⁶¹¹.

⁶⁰⁷ Voy. le considérant B.15.1. de l’arrêt commenté, renvoyant aux travaux préparatoires de la mesure : *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 109-110 (exposé des motifs) ; *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/016, p. 10 (rapport de la commission).

⁶⁰⁸ Voy. le considérant B.15.2. de l’arrêt commenté. Voy. aussi, en ce sens, le fait que l’exposé des motifs (*op. cit.*, p. 116) se conclut en signalant que « la même modification » est faite dans ces deux dernières matières.

⁶⁰⁹ Voy. le considérant B.15.3. de l’arrêt commenté.

⁶¹⁰ Voy. le considérant B.15.3. de l’arrêt commenté.

⁶¹¹ Voy. le considérant B.15.4. de l’arrêt commenté.

La Cour conclut donc que les règles répartitrices de compétence mentionnées dans les recours ne sont pas violées par les dispositions attaquées, à savoir les articles 167 et 168 de la loi du 29 mars 2012 ayant réécrit la mesure générale anti-abus dans les C.I.R., C.Enr. et C.Succ.. Néanmoins, il fallait comprendre, *en creux*, que la nouvelle mesure générale anti-abus ainsi réécrite par le législateur fédéral en 2012, et ainsi qualifiée en tant que « règle de preuve », n'allait pouvoir valoir, s'agissant d'un impôt régional relevant du domaine d'un de ces codes,

- que pour autant que le service de cet impôt n'ait pas déjà été repris par une Région (comme c'était déjà le cas du précompte immobilier en Région flamande⁶¹² depuis 1998), auquel cas c'est l'ancienne mouture de la mesure générale anti-abus qui s'appliquerait tant que cette Région n'adopte pas sa propre disposition générale anti-abus pour cet impôt⁶¹³ ;
- et, si le service de cet impôt est repris par une Région postérieurement à 2012 (comme c'est le cas des droits de succession et d'enregistrement en Région flamande depuis 2015), que si cette Région n'adopte pas sa propre disposition générale anti-abus pour cet impôt.

Or, à cet égard, il nous faut bien remarquer que, comme nous l'avons déjà signalé, le Code flamand de la fiscalité (« *Vlaamse Codex Fiscaliteit* ») contient bien désormais à l'article 3.17.0.0.2, pour tous les impôts régionaux dont la Région flamande a repris le service, une disposition générale anti-« abus fiscal » quasiment identique à celle qui a été adoptée par le législateur fédéral depuis 2012. Il est bien clair qu'à partir (de l'année budgétaire) de la reprise par une Région du « service » d'un impôt régional, celle-ci peut venir abroger, modifier ou remplacer comme elle l'entend les règles (fédérales) de procédure qui étaient jusque-là applicables à cet impôt⁶¹⁴. En l'absence d'une telle intervention de la part de cette Région, les règles fédérales continuent de s'appliquer, et ce, dans l'état (« gelé ») dans lequel ces règles se présentaient *au moment de la reprise* du service de l'impôt concerné *ou* au 1^{er} janvier 2002 si la « reprise » en question est intervenue avant cette date (ce qui est le cas pour le précompte immobilier flamand)⁶¹⁵. Ainsi donc, jusqu'à l'adoption de la disposition générale anti-abus propre au Code flamand de la fiscalité (« *V.C.F.* »), le raisonnement à tenir devait donc être le suivant :

- Vu que, depuis qu'elle avait repris le service du précompte immobilier (en 1998), la Région flamande n'avait pas elle-même adopté sa propre mesure générale anti-abus pour cet impôt, et que le législateur fédéral a lui-même modifié après le 1^{er} janvier 2002 la mesure générale anti-abus pour les impôts sur les revenus, c'est bien l'*ancienne* version de cette règle fédérale (en vigueur au 1^{er} janvier 2002) qui devait être théoriquement applicable au précompte immobilier flamand ;
- Pour les droits de succession et d'enregistrement qui ont vu leur service repris par la Région flamande en 2015, c'était bien la *nouvelle* version fédérale de cette mesure anti-abus, telle qu'elle a été réformée *avant* la « reprise » dont le service de ces impôts a fait l'objet, qui devait être applicable *après* cette « reprise », du moins tant que la Région flamande n'avait pas adopté sa propre mesure générale anti-abus pour ces impôts.

⁶¹² C'est aussi cet enseignement que Christian BUYASSE (« La disposition anti-abus passe le cap de la Cour constitutionnelle », *Fiscalogues*, 8 novembre 2013, n° 1360, p. 4) se permettait d'inférer de l'arrêt commenté.

⁶¹³ Voy. aussi l'exemple de la modification qui était intervenue en matière de délai d'établissement de l'impôt pour les impôts sur les revenus et qui avait porté de 2 à 4 années la prolongation que prévoit l'article 354, al. 2, C.I.R., en cas de fraude, du délai de 3 ans prévu à l'alinéa 1^{er} du même article (ce qui fait un délai total de 7 ans et non plus de 5) : lors de l'adoption de cette modification, il avait été considéré que la nouveauté procédurale apportée était bel et bien automatiquement applicable pour le précompte immobilier en Régions wallonne et bruxelloise, mais qu'elle ne devait en revanche pas pouvoir concerner le précompte immobilier flamand, du moins tant que le législateur régional flamand n'adoptait pas lui-même une modification dans le même sens.

⁶¹⁴ Voy., sur ce point, J.-Cl. LAES, « Reprise par une Région du service d'un impôt régional – Conséquences en matière de procédure fiscale », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale*, n° 2013/4, spéc. n° 17.

⁶¹⁵ Voy. encore J.-Cl. LAES, *op. cit.*, note n° 25, qui rappelle que l'article 5, § 4, de la LSF prévoyait, avant qu'il ne fasse l'objet d'une modification (*cf.* le texte actuel cité *supra*) apportée par la loi spéciale du 13 juillet 2001 et applicable à partir du 1^{er} janvier 2002, que les Régions ne pouvaient assurer le service des impôts régionaux (dès lors qu'elles ont décidé de le reprendre) que « conformément aux règles de procédure déterminées par la loi ».

(ii) La question de la violation du principe constitutionnel de légalité de l'impôt (art. 170 Const.)

238. S'agissant du principe de légalité de l'impôt invoqué dans l'autre moyen des recours, tel qu'il est inscrit à l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution qui dispose qu' « *aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi* », nous pouvons renvoyer ici à la présentation que nous en avons déjà faite quant à sa portée exacte. On peut juste rappeler qu'en substance⁶¹⁶, ce principe constitutionnel réserve aux assemblées législatives démocratiquement élues des niveaux de pouvoir visés aux différents paragraphes de l'article 170 (et ainsi dotés d'un pouvoir fiscal « propre ») le pouvoir exclusif – donc, en principe, sans délégation possible au pouvoir exécutif⁶¹⁷ – de créer des prélèvements qualifiables d' « impôt »⁶¹⁸, et d'en régler tous les « éléments essentiels » à leur établissement, de telle sorte « qu'aucun impôt ne puisse être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par [la voix de] leurs représentants »⁶¹⁹.

Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, relèvent alors de ces « éléments essentiels » de l'impôt, et partant, tombent sous le coup du « monopole » ainsi réservé à la loi, « la désignation des contribuables, la [définition de la] matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt »⁶²⁰.

⁶¹⁶ Voy., sur ce principe constitutionnel de légalité en matière fiscale, outre notre exposé *supra*, notamment, H. BORTELS et J. THEUNIS, “Het fiscale legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Gronwettelijk Hof (2005-2015)”, *T.F.R.*, 2016, n° 501, pp. 418-438; H. BORTELS et P. HEYVAERT, “Het legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: een variërende intensiteit van de toetsing”, *T.B.P.*, 2011/6, spéc. pp. 336-346; D. DE GROOT, “Over de invoering en het van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden”, *T.F.R.*, n° 360, 2009, pp. 339-344; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in X., *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320; Br. PEETERS, “Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?”, in Br. Peeters et J. Velaers (dir.), *De grondwet in groothoekperspectief: Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen, Intersentia, 2007, pp. 509-562; K. ROSSIGNOL, “‘No taxation without legislation’: het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken”, in M. De Jonckheere (éd.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, die Keure, 2011, pp. 73-106; J. THEUNIS, “Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof”, *T.F.R.*, n° 295, 2006, pp. 79-96; E. VAN DE VELDE, *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gand, Larcier, 2009, pp. 149-229; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 91-134.

⁶¹⁷ Exceptionnellement, la Cour constitutionnelle tolère néanmoins de telles habilitations de la part du législateur dans des circonstances particulières et à des conditions très strictes. Ainsi, il faut tout d'abord que la fixation des éléments essentiels de l'impôt concerné soit nécessaire à la réalisation d'un objectif d'intérêt général et que la poursuite de cet objectif requière une célérité ou urgence particulière qui ne pourrait pas être rencontrée de manière satisfaisante dans le cadre de la (longue) procédure parlementaire. En outre, la Cour constitutionnelle exige également que la loi d'habilitation précise l'objet exact de la délégation de manière explicite et non équivoque et qu'elle fixe elle-même un délai relativement court dans lequel les mesures adoptées par le pouvoir exécutif devront impérativement (à peine de caducité) avoir été ratifiées par le législateur lui-même. Voy., pour une étude fouillée de la jurisprudence de la Cour sur cette question, J. THEUNIS, “Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof”, *T.F.R.*, n° 295, 2006, pp. 79 et s..

⁶¹⁸ Voy., pour une thèse de doctorat entièrement consacrée à l'exercice de définition du concept d' « impôt » ainsi qu'à la mise en évidence de ses nombreux enjeux (dont l'application de l'exigence de « légalité »), M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, Bruxelles, Larcier, (à paraître), 928 p.

⁶¹⁹ Voy. notamment le considérant B.18. de l'arrêt commenté.

⁶²⁰ Voy., notamment, C. Const., 24 avril 2008, n° 72/2008 (répété au considérant B.18 de l'arrêt commenté).

Dans le recours formé par l'ASBL « *Ligue des Contribuables* » (notamment représentée ici par l'avocat Thierry AFSCHRIFT), il était prétendu que la mesure attaquée serait contraire au principe de légalité en matière fiscale si elle devait être interprétée en ce sens qu'elle autoriserait l'administration, en cas d'abus fiscal, à « *changer les faits* sur la base desquels l'impôt est établi » et redessiner ainsi la base et/ou l'opération imposable dans le chef du contribuable concerné. Dans une telle interprétation, le seul critère donné par la disposition (« *comme si l'abus n'avait pas eu lieu* ») ne permettrait pas de déterminer de manière certaine les éventuels autres actes que l'administration pourrait le cas échéant substituer à ceux qui ont été réellement accomplis par le contribuable, si bien que la mesure attribuerait « au pouvoir exécutif [l'administration] ou au pouvoir judiciaire un pouvoir d'appréciation *discrétionnaire* pour décider de manière *autonome* s'il y a lieu ou non de prélever un impôt »⁶²¹.

D'après les auteurs du même recours, une seconde interprétation, jugée plus conforme ou plus conciliable avec l'exigence constitutionnelle de légalité de l'impôt, serait celle qui permettrait à l'administration, en cas d'abus fiscal, uniquement d'« appliquer la disposition précise évitée abusivement ou utilisée abusivement, en donnant à celle-ci un sens conforme aux objectifs qu'elle poursuit ». Dans le cadre de cette dernière interprétation, l'abus fiscal ne pourrait alors être rencontré (et redressé) que lorsqu'il est établi que le contribuable a passé le ou les acte(s) juridique(s) en cause « dans le but d'échapper à l'impôt ou d'en réduire l'importance, sans disposer d'aucun autre motif réel, en se plaçant soit en dehors du champ d'application de la loi, soit dans le champ d'application d'une exception à celle-ci, et ce, en violation des objectifs poursuivis *clairement* et *consciemment* par le législateur »⁶²². On reconnaît là des termes de l'interprétation « conforme » de la disposition que Thierry AFSCHRIFT avait voulu (faire) « verrouiller »⁶²³ et qu'il voulait ainsi voir consacrée ici par la Cour constitutionnelle.

Dans l'autre recours en annulation dont la Cour était saisie, celui formé par les parties « *Bart Van Nieuwenhuyze et autres* », le moyen en question était en revanche beaucoup moins bien formulé, tant il reposait à notre avis sur une compréhension inexacte des termes mêmes de la nouvelle mesure générale anti-abus. Ainsi, dans plusieurs passages de leurs allégations (voy. le considérant A.3.2. de l'arrêt commenté), les parties requérantes semblaient se méprendre complètement, que ce soit quant à l'objet même de la mesure en cause (qui n'est pas de lutter contre « *l'évitement illicite de l'impôt* »), quant à la charge de la preuve de la présence ou de l'absence d'un abus fiscal (laquelle charge ferait soi-disant l'objet d'un « renversement au détriment du contribuable », sur la base du seul constat préalable par l'administration « que l'acte juridique choisi conduit à un résultat fiscalement plus avantageux qu'un autre acte juridique donnant un résultat comparable sur le plan économique »), ou encore quant aux conséquences concrètes du redressement d'un abus fiscal (qui ne se limitent plus nécessairement à la seule « requalification d'actes juridiques », comme c'était le cas sous l'empire de l'ancienne disposition).

⁶²¹ Voy. le considérant B. 17.2. de l'arrêt commenté, reprenant le grief ainsi formulé.

⁶²² Voy. le considérant A.15. de l'arrêt commenté.

⁶²³ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 110: « [...] Pour qu'un objectif d'une disposition puisse être pris en compte, celui-ci devra *indubitablement* avoir été poursuivi par le législateur et il faudra donc s'assurer de ce que, *sans aucun doute raisonnable*, celui-ci avait *l'intention* de donner à cette disposition un champ d'application plus large que celui qui résulte effectivement finalement de la lecture du texte légal ».

239. Sur ce moyen pris de la violation du principe constitutionnel de la « légalité de l'impôt », la Cour commence par rappeler que, comme cela avait été indiqué en guise de préambule dans l'exposé des motifs et lors des travaux préparatoires de la mesure attaquée, cette nouvelle mouture de la disposition générale anti-abus (à l'instar de l'ancienne version) ne porte « pas fondamentalement atteinte au principe selon lequel le contribuable peut opter pour la voie la moins imposée », mais qu'elle apporte simplement des « limites » à ce principe⁶²⁴, et que (surtout) « l'application [de cette disposition] est soumise à des *conditions strictes* »⁶²⁵.

Au titre de ces strictes conditions qui encadrent l'utilisation de la mesure par l'administration, la Cour relève en premier lieu que « la nouvelle disposition anti-abus contient, contrairement à l'ancienne, une définition de l'abus fiscal »⁶²⁶. A cet égard, et si l'on réordonne quelque peu le raisonnement et les enseignements de la Cour, on peut dire qu'elle émet d'abord un ensemble de considérations – dont certaines sont d'ailleurs d'appréciables clarifications⁶²⁷ – quant à la manière dont il faut comprendre non seulement le contenu des éléments « objectif » et « subjectif » de la *définition* de l'abus, mais aussi la répartition de la charge de la preuve aménagée par le législateur pour la *caractérisation* d'un tel abus. Ce n'est qu'ensuite que la Cour examine la question du *redressement* de l'abus et des pouvoirs accordés au fisc pour le *rétablissement* de l'imposition dans le chef du contribuable concerné-« redressé ». Nous nous contenterons ici d'épingler ces clarifications le plus synthétiquement possible dans la mesure où nous les avons déjà extraites de cet arrêt et étudiées de façon plus analytique lorsqu'il s'agissait pour nous de dresser une « méthodologie » d'application de ce dispositif anti-abus.

240. Concernant l'élément *objectif* de l'abus fiscal, dont il n'est pas contesté que la preuve est entièrement mise à la charge de l'administration, la Cour rappelle qu'il faut que l'opération en cause (l'acte ou l'ensemble d'actes juridiques) ait « pour effet » de placer le contribuable hors du champ d'application d'une disposition taxatrice (qu'il cherchait à contourner) ou dans les conditions d'application d'un avantage fiscal (dont il cherchait à bénéficier), et surtout, que « cet effet ainsi décrit de l'opération soit *en contradiction* avec les objectifs poursuivis par la disposition fiscale concernée, et *pas simplement étranger* à de tels objectifs »⁶²⁸.

⁶²⁴ *Doc. Parl.*, Ch., 2011-12, n° 53 2081/001, p. 111, et *Doc. Parl.*, Ch., 2011-12, n° 53 2081/016, p. 69.

⁶²⁵ Voy. le considérant B.19. de l'arrêt commenté.

⁶²⁶ Voy. le considérant B.20.2. de l'arrêt commenté.

⁶²⁷ Voy., pour des commentaires plus détaillés et approfondis sur ces clarifications, Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34, spéc. pp. 20-30; A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-'abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale*, 2013, n° 4, pp. 296-322, spéc. pp. 309 et s.

⁶²⁸ Voy. le considérant B.15.4. de l'arrêt commenté.

La Cour apporte alors des précisions importantes au sujet de cette « *contrariété* de l'opération aux objectifs de la disposition fiscale concernée [respectivement évitée ou invoquée] » à établir par l'administration : il est requis que les objectifs législatifs en question « ressortent de manière *suffisamment claire* du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition légale applicable ». La Cour indique encore à cet égard que « l'administration devra tenir compte, notamment, du contexte général de la législation fiscale pertinente, des pratiques communément en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la disposition fiscale dont elle invoque l'usage abusif ainsi que de l'existence éventuelle de dispositions spécifiques qui visent déjà à lutter contre certains usages abusifs de la disposition fiscale concernée ».

Ces précisions revêtent une importance particulière étant donné que les travaux préparatoires de la disposition attaquée ne fournissent aucune indication vraiment éclairante sur la manière dont les objectifs des dispositions fiscales abusées (par contournement ou par détournement) et la *contrariété* par rapport à ceux-ci pourraient être établis par l'administration⁶²⁹. Or, la référence à ces objectifs est, comme nous l'avons dit, ce « fil conducteur », cette « boussole », que l'administration est tenue de suivre scrupuleusement, tant pour la *caractérisation* des abus (qui requiert notamment que l'impôt ait été évité *en contrariété* avec ces objectifs) que pour leur *redressement* (qui implique que l'impôt soit rétabli *en conformité* avec ces objectifs)⁶³⁰.

A propos de ces objectifs législatifs qui peuvent être invoqués désormais par l'administration, la Cour fixe deux exigences qui avaient déjà été formulées par de nombreux auteurs⁶³¹ :

- ces objectifs doivent être propres à la disposition fiscale concernée *en particulier*, c'est-à-dire celle dont le fisc prétend qu'elle a été abusivement évitée ou invoquée par le contribuable ; il ne peut donc pas s'agir d'objectifs qui seraient *de manière générale* poursuivis par l'ensemble d'une législation fiscale (relative à l'impôt concerné)⁶³²;

⁶²⁹ Sur ce point, l'exposé des motifs du texte (*Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 114) se contentait d'expliquer que « l'incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale doit être comprise à la lumière du concept de 'construction purement artificielle' » (qui est issu de la jurisprudence européenne qui a inspiré le législateur) et que ce concept vise les « actes juridiques qui sont accomplis uniquement en vue d'éviter l'impôt ». Cette indication était non seulement peu éclairante, mais elle pouvait en outre laisser penser, à tort, que l'élément *objectif* de l'abus serait la conséquence automatique de son élément *subjectif*.

⁶³⁰ Voy., dans le même sens, L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, 2012/11, p. 15, n° 29.

⁶³¹ Voy. notamment Th AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, spéc. pp. 95-113 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *op. cit.*, spéc. p. 504 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, spéc. pp. 544-551.

⁶³² Ainsi, les objectifs propres à chaque disposition venant modaliser la répartition du poids d'un impôt entre les contribuables ne se confondent pas nécessairement avec les fonctions ou finalités qui sont attribuées à cet impôt (en principe de nature budgétaire, mais aussi parfois d'ordre économique, social, culturel, environnemental, *etc.*).

- ces objectifs doivent pouvoir être rattachés, si pas aux termes de la disposition en question, au moins à ses travaux préparatoires⁶³³ ; l'identification de ces objectifs ne peut donc pas reposer sur des documents qui émanent de l'administration elle-même, comme de simples circulaires ou commentaires sur l'interprétation de la disposition.

Quant aux indications complémentaires données par la Cour sur ces autres éléments à prendre en compte par l'administration pour discerner les objectifs sous-jacents à une disposition fiscale, elles peuvent, à notre avis et comme nous l'avons déjà dit, se comprendre comme suit:

- le fait qu'un montage fiscal était couramment usité *au moment de l'adoption de la disposition en question* et que le législateur, conscient de l'existence d'un tel montage, n'y avait pas réagi, devrait empêcher l'administration de venir soutenir ultérieurement que les objectifs de cette disposition pourraient être contrariés par ce montage⁶³⁴ ;
- le fait qu'un montage fiscal serait déjà la cible d'une mesure « *spécifique anti-abus* » qui aurait prévu de le contrecarrer dans une certaine mesure ou proportion (à partir d'un critère quantitatif) devrait exclure que l'administration puisse encore redresser ce montage d'une manière plus sévère sur la base de la mesure générale anti-abus⁶³⁵.

A cet égard, il convenait de prendre une certaine distance, comme l'ont fait Luc DE BROE et Jasper BOSSUYT (« Interpretatie... », *op. cit.*, spéc. p. 15-16), et comme nous l'avons fait aussi *supra*, par rapport à la circulaire du 4 mai 2012 (*op. cit.*, point C.1.2.2., p. 6), lorsqu'elle déclare, en reprenant des propos tenus par le ministre des Finances en Commission des Finances de la Chambre (*Doc. Parl.*, Ch., 2011-2012, n° 53 2081/16, p. 69) que « les impôts sont des prélèvements imposés par l'Etat selon certaines règles de droit, en vue de rassembler les moyens financiers nécessaires pour réaliser des dépenses dans l'intérêt général. Les dispositions fiscales fixent ces règles de droit : elles doivent déterminer, à cet effet, quels revenus sont imposables ou exonérés d'impôt ou non imposables, quels coûts ou dépenses sont déductibles et quels avantages fiscaux sont octroyés [...]. Par conséquent, les objectifs d'une disposition fiscale sont clairs et contenus dans la disposition elle-même ».

⁶³³ Cela ne veut toutefois pas dire que l'administration devrait trouver dans les travaux préparatoires de la disposition (dont il s'agirait d'établir qu'elle aurait été abusivement évitée ou invoquée) l'expression ferme et non équivoque de la volonté du législateur de lutter contre le montage en cause (qui aurait permis au contribuable d'éviter ou d'invoquer la disposition en question). Au contraire, si le législateur avait été en mesure d'exprimer une telle volonté dans l'exposé des motifs de la disposition en question, on peut penser qu'il l'aurait aussitôt traduite dans le texte même de la disposition (en ajustant ses conditions d'application en conséquence). Voy. également en ce sens Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, spéc. p. 113 (cité *supra*).

⁶³⁴ Voy., sur le rôle précis que peut jouer l'historique de l'adoption d'un texte de loi dans l'identification des objectifs que le législateur poursuivait à travers lui, les différentes hypothèses (« négatives ») que nous avons systématisées à partir des enseignements de la littérature sur la théorie de la *fraus legis* en droit fiscal néerlandais et dans lesquelles la contrariété d'une pratique par rapport aux buts d'une disposition ne pourrait *pas* être établie (cf. not. R.L.H. IJZERMAN, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, spéc. pp. 131-154 ; S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, spéc. pp. 548-549).

⁶³⁵ Pour illustrer ces critères « quantitatifs » parfois utilisés dans des dispositions *spécifiques* anti-abus, nous avons relevé la fraction des 5/3 du RC revalorisé dans l'article 32, al. 2, 3°, CIR, un ratio « *debt/equity* » comme dans les mesures de « *thin cap* », ou encore, un nombre d'années précédant ou suivant un acte voire séparant deux actes comme dans les articles 7 C.Succ. et 137 C.Enr. En employant de tels critères (qui ne laissent aucun décalage possible entre le libellé d'un texte et les objectifs qu'il poursuit), le législateur renseigne le contribuable sur la portion qu'il estimerait « abusive » en présence d'un certain type de procédé d'évitement de l'impôt (en l'occurrence, dans nos exemples : le gonflement des loyers d'un dirigeant de société, la sous-capitalisation d'une société, la donation mobilière non enregistrée, la donation immobilière morcelée dans le temps).

241. A propos de l'élément *subjectif* de l'abus fiscal, la Cour considère que « 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, non seulement sur le plan économique, mais aussi eu égard à d'autres considérations pertinentes, notamment personnelles ou familiales »⁶³⁶. Au préalable, la Cour avait précisé que malgré la différence de libellé entre les deux variantes de l'abus, il fallait bien donner « une même signification à ces conditions [objective et subjective de l'abus fiscal], 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 »⁶³⁷.

La Cour décortique ensuite soigneusement les preuves qui sont respectivement mises à charge de l'administration et du contribuable dans le cadre du fameux « système de preuve et de preuve contraire » qui a été prévu par le législateur. Ainsi, la Cour fait remarquer qu'il revient bien à l'administration de prouver dans un premier temps – outre l'élément objectif pré-décrit – que l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques (qui aboutit à placer le contribuable *hors* du champ d'une disposition taxatrice ou bien *dans* le champ d'une disposition fiscale avantageuse) « a pour motif *déterminant*, sinon *exclusif*⁶³⁸, d'éviter l'impôt, sans qu'elle [l'administration] doive nécessairement à ce stade prendre en compte les autres raisons éventuelles pour lesquelles le contribuable a pu décider de réaliser une telle opération et que le fisc peut ignorer ». La Cour indique alors 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 ». Elle conclut dès lors que, contrairement à ce qui était allégué dans un des deux recours, « il s'agit donc non pas d'un renversement de la charge de la preuve, mais d'un aménagement de celle-ci »⁶³⁹.

Ces explications données par la Cour à propos de la preuve de l'élément subjectif de l'abus neutralisent les mésinterprétations auxquelles certains termes de la mesure ou de son exposé des motifs avaient pu malencontreusement donner lieu et contre lesquelles nous nous étions opposés *supra*, comme l'idée que l'élément subjectif requis ne serait *pas le même* entre les deux variantes de l'abus, voire encore l'idée qu'*aucun élément intentionnel* ne devrait être établi par le fisc lorsqu'il fait la preuve de l'abus fiscal tel que défini à l'alinéa 2 du texte.

⁶³⁶ Voy. le considérant B.20.3. de l'arrêt commenté.

⁶³⁷ Voy. le considérant B.20.2. de l'arrêt commenté.

⁶³⁸ Comme nous l'avions déjà expliqué *supra*, lorsqu'elle parle du caractère exclusif du motif d'évasion fiscale, la Cour évoque plutôt *l'intensité de l'élément intentionnel* à constater *in fine* dans le chef du contribuable, mais *pas l'objet de la preuve* à établir par le fisc concernant cette composante subjective de l'abus fiscal.

⁶³⁹ Voy. le considérant B.20.3. de l'arrêt commenté.

242. Concernant enfin les *conséquences* de la caractérisation d'un abus fiscal dans le chef du contribuable, autrement dit « la possibilité pour l'administration de *revoir la situation fiscale* du contribuable [quand] ce dernier ne parvient pas à apporter la preuve contraire »⁶⁴⁰, il restait encore pour la Cour à vérifier si ce pouvoir donné à l'administration est suffisamment encadré par le législateur, de sorte que l'administration ne puisse pas elle-même, de manière arbitraire ou discrétionnaire, toucher aux éléments essentiels de l'impôt tels qu'ils ne peuvent être fixés que par la loi. Cette appréciation devait aussi amener la Cour à se prononcer sur les deux interprétations alternatives qui avaient été discernées dans l'un des deux recours (*cf.* la formule condensée de Thierry AFSCHRIFT : « *changer le droit ou changer les faits* »⁶⁴¹) et à trancher en faveur de l'interprétation dite plus « conciliante » à l'égard du principe de légalité. Mais au lieu de cela, la Cour s'est surtout contentée de (re-)produire un raisonnement qui présente, du moins à notre avis, quelques relents de « circularité » et d'« anachronisme ».

D'abord, la Cour commence par reprendre ici un extrait de l'exposé des motifs de la mesure attaquée, qui faisait, lui, allusion à l'avis négatif qu'avait rendu le Conseil d'Etat à propos de l'avant-projet de texte qui lui avait été soumis et qui en substance repartait du libellé de l'ancien texte (« inopposabilité de qualifications ») en y ajoutant que la requalification opérée par le fisc ne devrait pas (plus) nécessairement présenter des effets juridiques « identiques ou similaires » à ceux de la qualification donnée par les parties⁶⁴². Comme nous l'avions déjà plusieurs fois indiqué, la section de législation du Conseil d'Etat avait alors critiqué le fait que ce texte (non adopté) ne délimitait pas suffisamment « les frontières de la *requalification* », alors que « l'article 170 de la Constitution exige[rait] que la loi indique clairement à quels critères objectifs la *requalification* doit répondre ou de quelle manière l'opération imposable, en cas d'évitement fiscal avéré, doit être redéfinie par l'administration »⁶⁴³.

⁶⁴⁰ Voy. le considérant B.20.4. de l'arrêt commenté.

⁶⁴¹ Voy., sur ce point, notre résumé lors de notre présentation des moyens soulevés, ainsi que les plus amples développements apportés par Thierry AFSCHRIFT dans son ouvrage : *L'abus fiscal*, *op. cit.*, spéc. pp. 156-162.

⁶⁴² Pour rappel, cet avant-projet de texte arrêté en Conseil des ministres le 25 janvier 2012 était ainsi libellé : « *N'est pas opposable à l'administration, la qualification donnée par les parties à un acte juridique ainsi qu'à un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration constate que l'acte juridique ou l'ensemble des actes juridiques se fait sur base de motifs fiscaux, ce qui permet de présumer que cette opération a comme objectif principal l'évasion fiscale. Il appartient au contribuable d'apporter la preuve contraire. Lorsque le contribuable ne fournit pas cette preuve, l'administration peut redéfinir, pour l'application de la législation fiscale, la qualification fiscale de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques posé par le contribuable de manière à faire apparaître, en ce qui concerne l'opération réalisée, un ensemble de faits qui permette l'établissement de l'impôt exact même si les effets et les conséquences juridiques de la qualification utilisée par l'administration ne sont pas identiques ou analogues à ceux qui sont attachés à la qualification donnée par les parties.* ».

⁶⁴³ Avis de la section de législation du Conseil d'Etat, n° 50 883/1, pp. 16-22, cité dans *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 115-116.

Ensuite, sans aucunement dire en quoi le texte tel qu'il fut finalement voté satisferait bien à cet impératif formulé par le Conseil d'Etat, la Cour enchaîne en reprenant son affirmation péremptoire selon laquelle « la nouvelle disposition anti-abus est 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 ». La Cour conclut dès lors son « raisonnement » avec les mêmes considérations finales que celles qu'elle avait consacrées autrefois à l'ancêtre de la mesure attaquée⁶⁴⁴ :

- « la mesure attaquée n'est *pas une habilitation générale* autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, mais constitue un *moyen de preuve* destiné à apprécier, dans des cas *concrets*, sous le contrôle du juge, des situations *particulières*, de manière *individuelle* »⁶⁴⁵ ;
- « le principe de légalité en matière fiscale n'exige pas que le législateur définisse de façon plus détaillée encore les conditions concrètes d'application de la mesure, puisque la nature même du phénomène que celle-ci combat ne le permet pas »⁶⁴⁶.

Que la Cour parle encore de « requalification » (en suivant alors les termes de l'avis négatif du Conseil d'Etat à propos de l'avant-projet de réécriture de la mesure), ou qu'elle reprenne « mot pour mot » certains considérants qu'elle avait déjà émis à propos de l'ancienne mesure, ne nous semble au fond, en définitive, pas si étonnant, si l'on se souvient qu'elle avait déjà (inversement) donné, à propos de l'ancienne version de la mesure, certaines explications qui (sans le dire explicitement) étaient empruntées à la théorie néerlandaise de la *fraus legis*⁶⁴⁷, dont la nouvelle version de la mesure se rapproche bel et bien (comme nous l'avons vu), alors que le texte de l'ancienne mesure ne nous semblait par contre pas pouvoir en être rapproché. En outre, nous avons aussi vu que la littérature néerlandaise relative à la *fiscale fraus legis*, de même que la littérature belge néerlandophone relative à la nouvelle mesure anti-abus fiscal, parlent parfois de « *herkwalificatie* » pour évoquer la « *substitutie* » permise au fisc lorsqu'il s'agit de considérer à la place des actes juridiques du contribuable (bien inopposables au fisc) d'autres actes juridiques permettant d'imposer le contribuable en conformité avec les objectifs de la disposition fiscale qu'il aurait tenté de contourner (ou détourner) par les actes accomplis.

⁶⁴⁴ Voy. les arrêts rendus sur questions préjudicielles cités *supra*.

⁶⁴⁵ Voy. l'avant-dernier paragraphe du considérant B.21.1. de l'arrêt commenté.

⁶⁴⁶ Voy. le dernier paragraphe du considérant B.21.1. de l'arrêt commenté.

⁶⁴⁷ Voy. C. Const., 24 novembre 2004, n° 188/2004, considérant B.3.3. (reprenant ici sans le dire des propos de VAN CROMBRUGGE inspirés de la théorie néerlandaise) : « il lui appartient [à l'administration] de démontrer que la situation dans laquelle le contribuable s'est placé au moyen de sa construction juridique en vue d'éviter l'impôt est tellement semblable à la situation visée [...] par la loi fiscale que *l'objectif et la portée* de cette loi seraient ignorés [méconnus] si cette situation n'était pas traitée de la même manière au point de vue fiscal ».

Quant aux dernières considérations émises par la Cour et reprises de sa jurisprudence relative à l'ancienne version de la mesure générale anti-abus, nous pouvons encore en dire ceci ici : si la qualification catégorique de la disposition en question (la nouvelle comme l'ancienne) comme n'étant qu'un simple « moyen de preuve » à disposition de l'administration nous paraît assez discutable (comme nous allons la « re-discuter » ci-après), l'affirmation réitérée selon laquelle la mesure attaquée ne serait (pas plus que l'ancienne version) une « habilitation générale » donnée à l'administration pour (re-)définir elle-même la base imposable nous semble par contre difficilement contestable, dès lors que cette nouvelle version de la mesure précise plus clairement (que l'ancienne) les « strictes conditions » encadrant son application (notamment avec la définition des éléments constitutifs de l'abus fiscal à établir par le fisc et la clarification de la contre-preuve réservée au contribuable). C'est ainsi que nous partageons l'avis de ces auteurs qui avaient anticipé cette validation sous l'angle de l'exigence de légalité de l'impôt, bien avant que la Cour constitutionnelle n'ait eu à se prononcer sur la question :

DE BROE et BOSSUYT: “Alle voorwaarden die het Grondwettelijk Hof nodig acht opdat een algemene antimisbruikbepaling zou conform zijn aan de Grondwet, zijn nog steeds aanwezig. Ze werden zelfs nader gepreciseerd en het tegenbewijs dat de belastingplichtige moet leveren werd verruimd. We besluiten dan ook dat er nog steeds geen sprake is van een algemene machtigingsbepaling. Ook VAN CROMBRUGGE concludeert erg stellig dat de nieuwe bepalingen de toets aan het legaliteitsbeginsel zullen doorstaan”⁶⁴⁸.

VAN CROMBRUGGE: “Gelet op deze rechtspraak over de oorspronkelijke versie van artikel 344, § 1 WIB92, lijkt het zo goed als uitgesloten dat het Grondwettelijk Hof bezwaren zou hebben tegen de nieuwe versie, die dan toch veel duidelijker is”⁶⁴⁹.

C'est alors finalement la considération de la Cour – également reprise de sa jurisprudence relative à l'ancienne mesure – selon laquelle le principe de légalité ne requiert pas qu'une telle mesure *générale* anti-abus définisse de façon plus *détaillée* les conditions ou conséquences *concrètes* de son application, en raison du fait qu'elle ne s'attaque par hypothèse pas à un type d'abus en particulier mais qu'elle en définit les éléments constitutifs *in abstracto*, qui nous semble la plus intéressante ici : c'est là qu'on peut trouver, à notre avis, dans le raisonnement de la Cour constitutionnelle, la légitimation du *principe même* d'une mesure « générale » visant à contrer, à propos d'un même type d'impôt ou au sein d'une même codification relative à cet impôt, un ensemble de pratiques ou de procédés d'évitement indéterminés que le législateur fiscal n'aurait pas pu anticiper dans ses textes et qu'il ne saurait pourtant tolérer.

⁶⁴⁸ L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, 2012/11, p. 17. Traduction libre du propos cité: « Toutes les conditions que la Cour constitutionnelle estime nécessaires pour qu'une mesure générale anti-abus soit conforme à la Constitution sont encore rencontrées. Elles ont même été davantage précisées et la contre-preuve que le contribuable doit rapporter a été élargie. Nous en concluons donc qu'il n'est toujours pas question d'une mesure d'habilitation [inconstitutionnelle]. Même VAN CROMBRUGGE conclut catégoriquement que les nouvelles dispositions satisferont l'épreuve-test du principe de légalité ».

⁶⁴⁹ S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, p. 559 (propos précité et déjà librement traduit *supra*).

243. C'est en effet bien là le problème inhérent à une telle règle *générale* anti-abus (ne se focalisant pas sur un type de procédé juridique bien déterminé tendant à éviter l'impôt) que de ne pas pouvoir elle-même dicter à l'administration ce qu'elle aurait à considérer concrètement à chaque fois en lieu et place des actes du contribuable qu'il lui serait permis d'écarter en tant qu'ils seraient constitutifs d'un abus fiscal (au sens où cet abus a été défini génériquement). Par contraste avec une mesure *spécifique* anti-abus qui permettrait à l'administration, à propos d'un type d'acte bien précis, tantôt de l'ignorer purement et simplement (cf. l'article 344, § 2, C.I.R. pour des actes de transfert de la propriété d'avoirs mobiliers dans des paradis fiscaux), tantôt de requalifier leurs effets de la manière et dans la mesure dictées par la loi elle-même (cf. l'article 32, al. 2, 3°, C.I.R. requalifiant des loyers en rémunérations de dirigeant de société), la mesure générale anti-abus en cause permet quant à elle de déclencher une fiction au contenu *a priori* indéterminé par la loi : si le « vrai » est sciemment écarté au profit du « faux », rien n'y dit quel « faux » sera exactement considéré en lieu et place du « vrai ».

C'est d'ailleurs peut-être en raison de cette indétermination *a priori* des conséquences de la fiction que la règle permettrait de déclencher que celle-ci est encore vue par la Cour comme un simple « moyen de preuve », alors qu'il faudrait plutôt y voir, comme nous le soutiendrons ci-après, un « moyen de droit » exceptionnel, à l'instar de la théorie néerlandaise de la *fraus legis* qui, comme nous l'avons vu, est bien rattachée dans le processus d'application du droit (fiscal) aux Pays-Bas aux "*bijzondere rechtsmiddelen*" (vs. les "*gewone bewijsmiddelen*"), ce qui traduit mieux l'idée d'un mécanisme exceptionnel de sauvegarde de l'esprit des textes malmenés⁶⁵⁰.

Mais comme dans toute branche du droit où une notion *générique* d'abus de droit est admise, dès le moment où sont donnés des critères d'identification de l'abus, sont alors aussitôt impliquées en principe les modalités de redressement de cet abus. Par exemple, comme nous l'avons déjà fait remarquer, lorsque le droit civil admet comme critère de l'« abus de droit » le fait qu'un droit a été exercé d'une manière telle que cela a causé à autrui un préjudice « hors de proportion » par rapport à l'avantage que cela a procuré au titulaire de ce droit, le redressement de cet abus se limitera à réduire l'exercice de ce droit de façon à corriger cette disproportion, sans « sanctionner » davantage le titulaire qui aurait ainsi abusé de son droit. De la même manière, l'« abus fiscal », qui ne pourrait être établi qu'à partir d'une *contrariété* certaine entre les conséquences fiscales des actes que le contribuable a passés et les objectifs que le législateur avait en vue en adoptant la disposition fiscale que ces actes permettraient au contribuable de *contourner* ou *détourner* (selon que la disposition tend à *alourdir* ou à *alléger* l'impôt), ne pourrait être redressé par le fisc qu'en rétablissant dans le chef du contribuable concerné les conditions rendant possible une imposition en *conformité* avec de tels objectifs.

⁶⁵⁰ Voy., sur cette qualification de la théorie de la *fraus legis* applicable en droit fiscal aux Pays-Bas, parmi les références déjà citées *supra* (dans notre étude comparée du droit néerlandais), J. den BOER, R.J. KOOPMAN, P.J. WATTEL, *Fiscaal Commentaar – Algemeen belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1999, spéc. pp. 57-78 ; L.A. de BLIECK (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011, spéc. pp. 351-371.

Au final, on aurait donc parfaitement pu imaginer que le législateur s'abstienne de mentionner expressément, dans la mesure applicable aux impôts sur les revenus, que « *la base imposable et le calcul de l'impôt* » peuvent être « *rétablis* » par l'administration pour corriger l'abus. Non seulement, cette mention créait une asymétrie injustifiable (aux raisons non expliquées mais bien démasquées) avec la règle applicable aux droits d'enregistrement et de succession ; mais en outre, elle n'énumérait même pas exhaustivement les différents éléments essentiels de l'impôt qui pourraient être atteints en application de la mesure (puisque, outre la base et le taux d'imposition, c'est aussi la personne du contribuable, la matière imposable, voire le fait générateur de l'impôt qui seraient susceptibles d'être revus, comme nous l'avons déjà dit)⁶⁵¹.

Ce qui compte en définitive pour l'appréciation de la compatibilité de la mesure attaquée avec le principe de légalité, c'est bien la manière dont il est permis au fisc de caractériser un abus. Quant à la façon dont il lui est permis de corriger cet abus, elle en découlerait nécessairement. Or, comme nous l'avons fait remarquer, la Cour a livré une vision stricte et clarificatrice des éléments constitutifs de l'abus fiscal, en particulier de l'élément « objectif ». Il en ressort que la référence aux objectifs du législateur, telle que la Cour admet qu'elle soit pratiquée par l'administration, est bien ce « fil conducteur » auquel le législateur se devait de recourir pour la configuration de son nouveau dispositif général anti-abus : d'un côté (pour l'*effectivité* de la mesure), il s'agissait de permettre à l'administration de ne pas avoir à tenir compte de tous les effets juridiques des actes passés par les contribuables, et de l'autre côté (pour la *constitutionnalité* de la mesure), il s'agissait de ne pas pour autant laisser à l'administration le loisir de décider elle-même des conditions d'/de (r)établissement de l'impôt (au gré de ses prétentions d'imposition, ou en fonction de sa vision de la normalité ou réalité économique).

Cette référence aux objectifs des textes légaux paraît d'ailleurs être un dénominateur commun avec d'autres mesures ou théories générales « correctrices » de l'application des lois fiscales adoptées ou admises dans le droit fiscal d'autres Etats voisins, comme nous l'avons vu *supra*, et notamment dans notre bref aperçu (comparé) de la théorie de la *fraus legis* néerlandaise⁶⁵². C'est ainsi au bénéfice de cette référence aux objectifs des textes de loi prétendument abusés, que VAN CROMBRUGGE, dans le parallèle très précis qu'il a pu établir entre le dispositif anti-« abus fiscal » dans la législation fiscale belge et la théorie de la « *fraus legis* » dans la

⁶⁵¹ Voy. aussi en ce sens, notamment, L. DE BROE, "Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling : wordt bazooka scherpschutterswapen?", *Fisc. Act.*, n° 7 du 16 février 2012, pp. 1-5.

⁶⁵² Voy. aussi la procédure de l'« abus de droit » de l'article L64 du Livre des procédures fiscales en France qui, pour rappel, permet de contrecarrer (notamment) l'acte qui rechercherait « *le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs* », en n'ayant été inspiré par « *aucun autre motif que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales* » normalement applicables.

jurisprudence fiscale du *Hoge Raad* néerlandais, avait pu bien nettement distinguer cette dernière théorie de celles qui avaient été autrefois défendues par certains auteurs en Belgique et qui renvoyaient à des concepts bien trop vagues tels que la « moralité » ou la « droiture » :

VAN CROMBRUGGE: “De verwijzing naar doel en strekking van de wet maakt dat de toepassing van de *fraus legis*-leer op een ordentelijke manier kan verlopen en binnen de grenzen van recht en redelijkheid blijft. In dit opzicht onderscheidt de *fraus legis*-leer van het Nederlandse type zich trouwens scherp van de ‘*flou artistique*’ die kenmerkend was voor de wetsontduikingstheorieën die door sommige vroegere rechtsleer werden verdedigd en die verwezen naar vage begrippen als de rechtschapenheid en de moraliteit die in het maatschappelijk leven noodzakelijk zijn”⁶⁵³.

Nous partageons cet avis dès lors que cette référence aux objectifs des textes (par-delà même la « clarté » de leur libellé) ne pourrait être mobilisée par le fisc pour établir et redresser un « abus fiscal » que dans des circonstances *exceptionnelles*, telles que la Cour constitutionnelle a pu les expliciter, de certitude bien établie par le fisc que le procédé d’évitement en cause heurterait des objectifs clairement poursuivis par le législateur en adoptant la disposition fiscale concernée, et d’absence avérée, dans le chef du contribuable, de toute motivation (substantielle) autre que l’intention d’éviter l’impôt justifiant le/les acte(s) mis en cause. C’est au même constat que parvient aussi le Professeur PEETERS lorsqu’il met en évidence le caractère « exceptionnel » de ce moyen de droit extraordinaire (*‘buitengewoon rechtsmiddel’*) en des termes étroitement similaires, que ce soit lorsqu’il parle de notre exception légale de l’« abus fiscal » ou de la théorie prétorienne de la « *fraus legis* » en droit fiscal néerlandais:

“Gelet op de extreme impact van deze algemene antimisbruikbepalingen op de rechtszekerheid voor de belastingplichtige en in het licht van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel, is de toepassing van deze bepalingen in België – zoals in Nederland het geval is bij *fraus legis* – gekoppeld aan stringente voorwaarden. De algemene antimisbruikbepalingen zijn immers bedoeld als een *utimum remedium* voor extreme gevallen van legale belastingontwijking”⁶⁵⁴.

“Gelet op de extreme impact van dit leerstuk [van *fraus legis* in Nederland] op de rechtszekerheid voor de belastingplichtige en in het licht van de scheiding der machten (inzonderheid tussen enerzijds de fiscale wetgever en anderzijds de uitvoerende en de rechtelijke macht), is de toepassing van dit leerstuk in Nederland evenwel aan strakke voorwaarden gekoppeld. Een gevolg is dat het leerstuk in Nederland een erg beperkte toepassing kent. Het is bedoeld als *utimum remedium* voor extreme situaties van ‘legale’ belastingontwijking”⁶⁵⁵.

⁶⁵³ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, p. 545. Traduction libre: « Le renvoi au but et à l’esprit de la loi fait en sorte que l’application de la théorie de la *fraus legis* puisse se faire d’une manière admissible et demeure dans les limites du droit et du raisonnable. A cet égard, la théorie de la *fraus legis* telle qu’elle est admise en droit fiscal néerlandais se distingue nettement du ‘flou artistique’ qui caractérisait les théories de la fraude à la loi qui avaient été défendues par une certaine doctrine ancienne et qui renvoyaient à des concepts vagues tels que l’honnêteté et la moralité qui sont nécessaires à la vie en société ». L’auteur renvoie ici à de la doctrine que nous avons citée et critiquée *supra* : J.-G. RENAULD, « Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiée spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge », *Ann.Dr.Sc.Pol.*, 1955, p. 229 ; C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *Rec.Gén.Enr.Not.*, 1959, p. 189.

⁶⁵⁴ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, *A.F.T.*, n° 2014/5, n° 95. Traduction libre: « Vu l’impact extrême de ces mesures générales anti-abus sur la sécurité juridique pour le contribuable et compte tenu du principe constitutionnel de légalité de l’impôt, l’application de ces dispositions en Belgique – comme c’est le cas aux Pays-Bas avec la *fraus legis* – est assortie de strictes conditions. Ces dispositions sont ainsi censées être un ultime remède pour des cas extrêmes d’évitement licite de l’impôt ».

⁶⁵⁵ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, *A.F.T.*, n° 2014/5, n° 45.

Conclusions intermédiaires sur la question de la constitutionnalité de la mesure anti-abus fiscal :

244. En lien avec la question de la constitutionnalité de la mesure anti-« abus fiscal », on peut alors récapituler ici sa « mécanique de fonctionnement », telle que nous avons essayé de la comprendre notamment à la lumière des travaux de son concepteur originel (Luc DE BROE) et du rapprochement suggéré avec son équivalent fonctionnel en droit néerlandais (la théorie de la *fraus legis*), et telle qu'elle a pu être clarifiée par l'interprétation du juge constitutionnel.

L'hypothèse est celle où, par le choix de certains actes juridiques et dans l'unique intention d'éviter l'impôt, le contribuable se place dans une situation qui n'est pas formellement *visée* par une disposition tendant à alourdir l'impôt (« *belastingvermeerderende bepaling* ») ou bien *exclue* par une disposition tendant à alléger l'impôt (« *belastingverminderende bepaling* »), alors qu'il atteint cependant le résultat « factuel »⁶⁵⁶ que le législateur a voulu respectivement *viser* ou *exclure* dans sa disposition, ou bien encore, qu'il atteint un résultat factuel tellement proche de la situation *visée* ou *exclue* par la disposition que les objectifs de celle-ci seraient alors contrariés si les deux situations n'étaient pas fiscalement traitées de la même manière.

Il ne faudrait toutefois pas craindre ici que l'application de la mesure en question reviendrait à permettre à l'administration d'appliquer la loi fiscale « par analogie », comme cela lui serait défendu en conséquence du principe de légalité de l'impôt. En effet, rappelons encore une fois qu'un tel raisonnement, qui consisterait à appliquer une disposition à une situation que son texte ne viserait pas mais qui serait analogue aux situations visées par le texte, ne se soucierait ni des *motivations* qui auraient amené le contribuable à accomplir les actes juridiques qui le placeraient hors du/dans le champ d'application de telle ou telle disposition⁶⁵⁷, ni des *objectifs* que le législateur aurait eus en vue en adoptant la disposition (évitée ou invoquée) concernée.

C'est d'ailleurs peut-être ici que la règle générale anti-abus pourrait aussi être ramenée sur le terrain du principe constitutionnel, non moins important que celui de la « légalité » de l'impôt, de « l'égalité » devant l'impôt, comme nous avons vu que cela a pu être le cas dans les débats entourant la constitutionnalité de mesures générales anti-abus en vigueur dans le droit fiscal de pays voisins, et comme l'avait suggéré Luc DE BROE (de façon inédite) en droit belge :

⁶⁵⁶ C'est d'ailleurs uniquement en ce sens que nous pourrions comprendre que Luc DE BROE conçoive encore la mesure comme un « moyen de preuve » (bien que nous critiquerons sérieusement cette qualification ci-après), permettant alors d'établir, derrière le « voile » de la réalité juridique, une réalité plus factuelle, censée permettre d'appliquer les dispositions fiscales plus conformément aux objectifs qu'elles poursuivent.

⁶⁵⁷ S. VAN CROMBRUGGE (« *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012* », *op. cit.*, spéc. pp. 558-559) prend ainsi l'exemple classique d'une taxe sur les radios qui, au moment où les télévisions apparaissent sur le marché, serait également appliquée (par analogie) aux télévisions alors qu'on ne pourrait pas prétendre que c'est pour éviter la taxe que les contribuables regardent la télévision plutôt que d'écouter la radio.

« We zijn trouwens van mening dat er in het debat aangaande de strijd tegen belastingontwijking ook een rol is weggelegd voor het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Tegenstanders van algemene antimisbruikregels beweren stevast dat dergelijke maatregelen in strijd zijn met het legaliteitsbeginsel. Volgens ons is echter de rol van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel in dat debat nog weinig aan bod gekomen. Als een toestand die de wet belast, maar door juridische spitsvondigheid van de belastingplichtige niet onder de letter van de heffende bepaling valt en de belastingplichtige geen enkele andere verklaring voor de keuze van zijn constructie heeft dan het besparen van belasting, dan menen we dat het gelijkheidsbeginsel de gelijke behandeling van die bijna identieke toestanden wettigt »⁶⁵⁸.

Il est vrai que, si dans notre pays la question s'est jusqu'à présent exclusivement posée de savoir à quelles conditions une telle mesure générale anti-abus pourrait être *conciliable* avec l'exigence de légalité de l'impôt, l'on pourrait aussi considérer la mesure comme *nécessaire* pour rétablir une certaine égalité devant l'application de la loi fiscale qui serait malmenée par les « abus fiscaux » qu'il s'agirait ainsi de permettre à l'administration fiscale de contrecarrer.

Si l'abus fiscal consiste à revendiquer le bénéfice d'une « *belastingverminderende bepaling* », prévoyant un « avantage fiscal », alors le redressement de l'abus tiendra tout simplement à refuser logiquement au contribuable le bénéfice ou l'octroi de cet avantage fiscal ; par contre, si l'abus consiste plutôt à éviter l'application d'une « *belastingvermeerderende bepaling* », alors le redressement de l'abus impliquera de redéfinir les actes juridiques inopposables au fisc pour revêtir les faits en cause d'une autre forme juridique (« *juridische vormgeving* ») – ce qui peut nécessiter tantôt d'écarter les actes juridiques qui ont été passés par le contribuable (« *eliminatie* »), tantôt d'y substituer d'autres actes juridiques qui n'ont pas été passés par lui (« *substitutie* ») – en sorte de soumettre ces faits à l'application de la disposition évitée, et partant, de « faire droit » aux objectifs que le législateur entendait poursuivre à travers elle.

C'est ainsi que, par l'application (bien circonscrite) de cette mesure générale « anti-abus », dans ce sens où il conviendrait à notre avis de l'interpréter, les contribuables qui recourraient à des procédés « taxables » d'abus pourraient voir l'efficacité de ces procédés neutralisée et pourraient alors *in fine* être « traités » comme les contribuables qui ne recourraient pas aux mêmes procédés ou ne pourraient pas y recourir (voire ne pourraient se les voir conseiller).

⁶⁵⁸ L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, 2012/11, p. 19. Traduction libre: « Nous sommes d'ailleurs d'avis que, dans le débat concernant la lutte contre l'évitement de l'impôt, il devrait aussi y avoir un rôle à jouer pour le principe constitutionnel d'égalité. Les adversaires des règles générales anti-abus prétendent constamment que de telles mesures sont contraires au principe de légalité. Selon nous, le rôle du principe constitutionnel d'égalité a été dans ce débat trop peu reconnu. Lorsqu'une situation, que la loi voudrait taxer, par de l'ingénierie juridique, ne tombe pas sous la lettre de la disposition taxatrice, et que le contribuable n'a pas d'autre explication à sa construction que l'évitement de l'impôt, alors nous pensons que le principe d'égalité justifierait le traitement égal de ces situations quasi-identiques ».

b) La qualification contestable de la mesure en tant que ‘règle de preuve’: pièges et enjeux

245. En qualifiant la règle attaquée de « règle/mode de preuve », le juge constitutionnel devait nécessairement opposer un même rejet aux deux principaux moyens qu’il avait à examiner. Cette qualification de la mesure permettait en effet à la fois, d’un côté, de réfuter l’objection d’une *habilitation* donnée par le législateur à l’administration en violation du principe de légalité de l’impôt, et de l’autre côté, de contrer le reproche d’une *immixtion* de l’Etat fédéral dans les compétences normatives transférées aux Régions pour les impôts « régionaux ». C’est en ce sens d’ailleurs qu’il faut comprendre le fait – suffisamment inhabituel que pour devoir être signalé ici – que la Cour ait pris le soin dans le dispositif de son arrêt de renvoyer expressément au motif par lequel elle a entendu exprimer de la façon la plus percutante sa conception de la nature exacte de la mesure attaquée (motif que nous allons citer ci-après).

Le raisonnement tenu paraît d’une logique implacable : s’agissant d’une « règle de preuve », alors, *non seulement* la mesure attaquée devait être rangée parmi les « règles de procédure » qui, (même) pour les impôts régionaux, relèvent encore de la compétence du législateur fédéral tant que la Région n’a pas repris le « service » (de la perception) de l’impôt concerné, *mais en outre*, cette même mesure ne pouvait alors pas être vue comme une « carte blanche » permettant à l’administration de « s’ingérer » dans la détermination des « éléments essentiels de l’impôt » telle que celle-ci doit résulter, pour tout impôt, d’une norme émanant du pouvoir législatif de l’entité ou de la collectivité compétente. En catégorisant ainsi la mesure attaquée, il était donc cohérent que la Cour livre un verdict de rejet total des recours, et il aurait été inconcevable qu’elle eût décidé, d’un côté, de valider la disposition en matière d’impôts sur les revenus (à défaut de violation du principe de légalité), et de l’autre, d’annuler la même mesure dans sa déclinaison relative aux droits d’enregistrement et de succession (en raison du problème de compétence qui se posait en sus pour ceux de ces droits qui ont été régionalisés).

Pourtant, ce syllogisme aux inférences rigoureusement exactes reposait à notre avis sur une prémisse fondamentalement erronée ou, à tout le moins, essentiellement discutable⁶⁵⁹, à savoir : le parti pris dès l’origine de ranger la mesure attaquée parmi les « règles de preuve ».

⁶⁵⁹ Voy. notre critique de cette considération décisive du raisonnement de la Cour : A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-‘abus fiscal’ à l’épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, pp. 296-322, spéc. pp. 313 et s. Voy. aussi, sur cette question, Th. AFSCHRIFT, *L’abus fiscal*, *op. cit.*, pp. 193 et s., M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure... », *op. cit.*, pp. 500-501 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen... », *op. cit.*, pp. 22-23 ; N. GEELHAND, « La disposition anti-abus et les droits de donation et de succession », *Rev. Not. belge*, 2012, pp. 511-514 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis... 2012 », *op. cit.*, *T.R.V.*, 2012, p. 559 ; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 11 et s.

Cette considération décisive, la Cour passe plus de temps dans son arrêt à l'exprimer « en boucle » (de manière « circulaire ») qu'à s'en expliquer avec des arguments convaincants. Tout au plus, il est possible de déceler (et de réfuter) deux « arguments » que la Cour semble avancer au soutien de cette opinion ayant déterminé son verdict : l'un tiré de la présentation catégorique que les travaux préparatoires (et la circulaire explicative) donnent eux-mêmes de la mesure attaquée, l'autre lié à l'opposition binaire que la Cour fait systématiquement entre de simples « règles de preuve » et des habilitations (inconstitutionnelles) du législateur envers l'administration fiscale du pouvoir normatif de définir des « éléments essentiels » de l'impôt.

Avant de critiquer ces « arguments », on peut néanmoins d'ores et déjà saluer ici le fait que la Cour a eu le bon goût de ne pas fonder sa conviction sur la localisation de la mesure attaquée dans les différentes codifications législatives concernées. En effet, la mesure figure sous des chapitres aux intitulés distincts selon le code auquel elle appartient : « *moyens de preuve de l'administration* » dans le Code des impôts sur les revenus (article 344, § 1^{er}), « *division des droits et règles générales de perception* » dans le Code des droits d'enregistrement (article 18, § 2), et « *moyens de preuve* » dans le Code des droits de succession (article 106, al. 2). Aucune indication décisive quant à la véritable portée de la mesure en cause (ni dans un sens, ni dans l'autre) ne pouvait donc être déduite de cette classification pour le moins aléatoire⁶⁶⁰.

Il nous faudrait donc tenter de déjouer les éléments (spécieux) repris ou avancés par la Cour au soutien de la thèse selon laquelle la mesure attaquée ne serait qu'une « règle de preuve », et remonter combien la constitutionnalité de la mesure dépend à notre avis d'autres facteurs liés plutôt à l'interprétation de ses conditions d'application qu'à cette qualification discutable (*i*). Nous pourrions ensuite revenir sur les quelques contradictions commises par le législateur lui-même dans son « obsession » de faire passer sa mesure pour une simple « règle de preuve », et montrer tout l'embarras que lui pose cette étiquette sous l'angle du problème « collatéral » de la compétence du Service des décisions anticipées (SDA) pour se prononcer sur l'existence d'un abus fiscal devant une opération concrètement envisagée mais non encore réalisée (*ii*).

⁶⁶⁰ Certes, comme l'a fait remarquer la Cour, cette classification législative accidentelle ne pourrait ni confirmer, ni infirmer ou démentir la qualification de « règle de preuve » de la mesure attaquée. Mais il est toutefois piquant de relever que, entre la mesure applicable en droits d'enregistrement et celle applicable en droits de succession, l'identité des textes est censée être « parfaite » compte tenu du renvoi que l'article 106, al. 2, C.Succ. opère vers l'article 18, § 2, C.Enr. La classification distincte de ces deux dispositions au contenu identique (l'une comme règle de preuve, l'autre comme règle de base) révèle alors à notre sens combien il était inutile de différencier (la finale de) ces dispositions par rapport à (la finale de) l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., comme nous l'avons déjà dit *supra* et comme nous le redirons *infra*.

(i) Les « failles » et « ficelles » du raisonnement de la Cour quant à la qualification de la mesure

246. Ce sont en premier lieu les travaux préparatoires de la mesure attaquée qui sont cités par la Cour, à la façon d'un « argument d'autorité » (sans la moindre analyse critique), là où il y est décrété – dès l'entame de l'exposé des motifs – que, parce que la mesure en cause organiserait toujours un « système de preuve et de preuve contraire », elle demeurerait, à l'instar de son ancienne version, un « *moyen de preuve de l'administration* dont l'application conduit à la *non-opposabilité à l'administration* »⁶⁶¹. Ce genre d'assertion, reprise d'ailleurs par la première circulaire administrative qui avait été adoptée dans la foulée de la réforme⁶⁶², a alors pu induire la Cour en erreur⁶⁶³. Certes, la nouvelle règle prévoit bien une répartition explicite de la charge de la « preuve » entre l'administration et le contribuable, en définissant d'une part des éléments (objectif et subjectif) constitutifs de l'abus à « prouver » par le fisc et en réservant d'autre part au contribuable (comme le faisait l'ancienne mesure) la faculté de rapporter encore une certaine « preuve contraire » pour échapper à l'application de la mesure. Néanmoins, cette observation ne nous semble toutefois *pas pertinente* pour fonder la thèse selon laquelle cette mesure serait « réductible » au rang de simple « moyen/règle de preuve ».

En effet, parmi les différentes mesures de la législation fiscale qui visent à lutter contre des procédés d'évitement de l'impôt, beaucoup fonctionnent sur la base d'un tel jeu de preuves réparties entre l'administration et le contribuable, sans qu'on n'ait pour autant jamais nié que l'application de ces mesures permette de toucher au « fond » de l'établissement de l'impôt. En réalité, lorsqu'une disposition légale prévoit qu'un certain type d'acte juridique n'est « pas opposable à l'administration », à moins que le contribuable ne rapporte une certaine preuve pour échapper à une telle « inopposabilité », tout dépend alors de l'« objet » de cette preuve. Une telle mesure ne pourrait être vue comme une pure « règle de preuve » que si la « contre-preuve » à rapporter par le contribuable consiste à démontrer la sincérité ou réalité juridique de l'acte en question ; cette mesure ne viendrait alors en effet que faciliter la tâche probatoire de l'administration en l'autorisant à présumer réfragablement l'existence d'une simulation⁶⁶⁴.

⁶⁶¹ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-12, n° 53 2081/001, pp. 111-113.

⁶⁶² Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p. 4.

⁶⁶³ En ce sens, Caroline DOCCLO (« Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1^{er} », CIR 1992, *T.F.R.*, n° 427, octobre 2012, pp. 767-771, spéc. p. 767) avait anticipé ce genre de méprise lorsqu'elle écrivait à propos de ce texte nouveau qu'il s'agit d'« un mélange touffu de règles de preuve et de sanctions applicables dans des circonstances rendues confuses par les déclarations du gouvernement qui a présenté la disposition ».

⁶⁶⁴ Par exemple, la disposition de l'article 9 C.Succ. pourrait d'une certaine manière s'analyser comme une présomption réfragable de simulation en tant qu'elle permet à l'administration, en cas d'acquisition scindée d'un bien par le *de cuius* (en usufruit) et par son héritier (en nue-propriété), de considérer que le bien en question est recueilli à titre de legs au décès du *de cuius*-usufruitier, à moins qu'il puisse être prouvé que l'acquisition démembrée du bien *ne déguisait pas* en réalité une libéralité (voy. *infra* nos explication sur cette disposition).

Mais s'il est attendu du contribuable qu'il prouve certaines justifications commerciales ou économiques (*autres* que fiscales) à son acte, alors la mesure ne peut pas être vue comme une simple « facilité de preuve » (« *bewijsfaciliteit* ») des réalités imposables, puisqu'à défaut de produire de tels motifs, le contribuable verrait son acte – pourtant bien juridiquement réel (non simulé) – écarté par l'administration pour l'établissement de l'imposition dans son chef. L'application de la disposition emporte alors une véritable « fiction »⁶⁶⁵, en permettant bien au fisc d'établir l'impôt du contribuable concerné sur la base d'une situation distincte de celle dans laquelle le contribuable s'est placé par l'acte juridique qu'il a bien réellement accompli, ce qui touche donc bien *au fond* des conditions d'établissement de l'impôt dans son chef.

C'est par exemple le cas de la disposition de l'article 344, § 2, C.I.R., et ce, quoiqu'en dise sa localisation dans le chapitre du C.I.R. relatif aux « *moyens de preuve de l'administration* ». Comme nous l'avons vu, ce dispositif *spécifique* « anti-évasion » prévoit, en substance, que certains actes qui transfèrent la propriété d'avoirs mobiliers vers des personnes établies dans des paradis fiscaux ne sont « pas opposables à l'administration », à moins que le contribuable-cédant ne prouve que le transfert qu'il a réalisé répondait à des « *besoins légitimes de caractère financier ou économique* » (ou, alternativement, que ce transfert a donné lieu chez lui à une contrevaletur soumise en Belgique à une « *charge fiscale normale* »)⁶⁶⁶. Ainsi donc, la preuve par le contribuable de la « réalité juridique » de son acte de transfert de propriété visé par la mesure ne suffirait pas à en préserver l'« opposabilité » vis-à-vis du fisc⁶⁶⁷, si bien que cette mesure ne pourrait s'analyser comme une présomption réfragable de « simulation ».

⁶⁶⁵ Pour rappel, la *fiction* vient faire une équation « entre le vrai et le faux, voire l'impossible », là où la *présomption* (même irréfragable) fait une équation « entre le vrai et le vraisemblable, ou du moins le probable » (P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 267-268).

⁶⁶⁶ Voy. sur cette disposition spécifique, outre nos explications données *supra*, les études de doctrine suivantes : Ph. LION, « L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier' », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 359-383 ; A. NOLLET, « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992 : essai de contrôle... », *op. cit.*, *R.G.C.F.*, n° 2011/6, pp. 488-521.

⁶⁶⁷ A cet égard, il faut rappeler ici qu'un parallèle peut être fait entre l'article 344, § 2, C.I.R. et l'article 54 C.I.R. Quoi que laisse penser l'usage des adjectifs « réel » et « sincère » dans l'article 54, celui-ci vient subordonner la « déductibilité » des paiements (suspects) visés à des conditions plus précises que celles qui sont prévues de manière générale par l'article 49 C.I.R.. En effet, selon le commentaire administratif de la disposition (auquel renvoie d'ailleurs le commentaire administratif de l'article 344, § 2, pour ce qui concerne l'objet de la preuve de « besoins légitimes à caractère économique ou financier »), le contribuable qui effectue de tels paiements doit établir, outre leur matérialité et leur rattachement à son activité professionnelle, que ceux-ci répondent à des nécessités industrielles, commerciales ou financières inhérentes à cette activité et qu'ils trouvent une compensation normale dans l'ensemble de cette activité. Ainsi, la preuve de la *réalité juridique* de la cause des paiements suspectés ne suffirait pas à échapper à leur non déductibilité. A défaut de pouvoir présenter les dispositions de l'article 344, § 2, et 54 C.I.R. comme de simples présomptions de simulation, certains proposent de les voir respectivement comme des présomptions d'inopposabilité de certains actes et de non-déductibilité de certaines dépenses (Ph. LION, *op. cit.*, pp. 368-369). Cette présentation tendrait toutefois à confondre l'« effet » de telles présomptions (rendre des actes inopposables, ou des dépenses non déductibles) avec leur « objet » : présumer que les actes ou les paiements en question ont été faits dans le seul but d'éviter l'impôt. En définitive, c'est cela seul qui peut être vu comme étant présumé (et pouvant être « démenti ») dans le cadre de ces mesures.

Si le contribuable se trouvant dans le champ d'application de l'art. 344, § 2, ne rapporte pas la « contre-preuve » qui est ainsi attendue de lui, l'administration peut alors établir l'impôt de ce contribuable (« fictivement ») *comme si* celui-ci était resté propriétaire des biens mobiliers aliénés et donc comme s'il était encore bénéficiaire des revenus périodiques qu'ils produisent. L'assiette des revenus mobiliers taxables dans le chef de ce contribuable se trouverait donc élargie sous l'effet de l'application de cette disposition, si bien que la disposition en question aurait très bien pu être située, dans la codification concernée (du moins, pour l'impôt des personnes physiques), sous la section consacrée au « *revenu de capitaux et biens mobiliers* », parmi des règles dites « matérielles » (par opposition à des règles purement « procédurales »).

Au surplus, si l'on revient à des dispositions plus « ordinaires » de la loi fiscale, comme celles qui fixent ce qui est imposable et comment cela doit être imposé, on peut relever avec Thierry AFSCHRIFT que même celles-ci contiendraient toujours, si pas explicitement à tout le moins implicitement, un volet « probatoire » destiné à garantir leur « mise en œuvre » en pratique⁶⁶⁸. Par exemple, l'article 49 du C.I.R., qui fixe les conditions générales de déductibilité des frais professionnels (à l'impôt sur les revenus) précise notamment que le contribuable doit prouver « *la réalité et le montant* » de ces dépenses, et cela, « *au moyen de documents probants* ». Or, une telle précision probatoire ne pourrait pas nous amener à contester que cet article est *aussi* une règle *de fond*, qui vient concrétiser le principe de la « taxation des revenus 'nets' » tel que formulé à l'article 6 C.I.R. et rappelé pour les revenus professionnels à l'article 23, § 2, C.I.R.

Et plus généralement, toute disposition fiscale qui fixe des situations dans lesquelles des personnes ou des choses sont imposables, ou qui détermine des conditions dans lesquelles ces personnes ou ces choses *a priori* imposables seraient exceptionnellement exonérées, met implicitement la preuve de la rencontre de ces situations ou de la réunion de ces conditions respectivement à charge du fisc (qui prétend imposer) ou du contribuable (qui prétend à l'exonération). Il ne s'agirait là que d'applications de la théorie des « éléments générateurs », laquelle voudrait que la charge de la preuve soit répartie entre celui qui demande initialement l'application d'une règle de droit et celui qui invoque subséquemment une exception à cette règle, en mettant ainsi à charge de chacun la preuve des faits (ou « éléments ») déclenchant respectivement l'application de la règle ou l'application de l'exception qu'il invoque⁶⁶⁹.

⁶⁶⁸ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, spéc. pp. 198-199.

⁶⁶⁹ Voy. sur cette théorie de la preuve, Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, pp. 139-140, mais aussi Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2^e éd. Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 51 et s. et pp. 88 et s., qui cite lui-même H. MOTULSKY, *Principes d'une réalisation méthodique du droit privé*, Thèse, Lyon, 1948, pp. 87 et s.

247. S'agissant de la mesure générale anti-abus attaquée, le simple fait qu'elle vienne définir, d'une part, des éléments à prouver par le fisc pour établir l'existence d'un « abus fiscal », et d'autre part, des justifications à rapporter par le contribuable pour contrer le reproche d'abus, ne saurait ainsi confiner la disposition en question au rang d'un simple « moyen de preuve ». Ce volet « probatoire » qu'elle comporte expressément (et inévitablement) ne devrait donc pas masquer le fait que son application – en cas d'abus fiscal établi par le fisc et non démenti par le contribuable – amènera le fisc à écarter « fictivement » des actes juridiques bien réels et non simulés, pour (r)établir l'imposition du contribuable par-delà leur « réalité juridique ».

C'est en ce sens que nous avons émis l'idée, avant même que la mesure soit soumise au juge constitutionnel, que celle-ci aurait un caractère « hybride » au regard de l'opposition classique entre 'règles de fond' et 'règles de preuve', dans le cadre de la discussion sur la compétence du législateur fédéral pour adopter une telle norme relativement à des impôts « régionaux »⁶⁷⁰. Certains auteurs, plus radicaux, allaient même jusqu'à voir ici une « super fiction légale » qui, en matière de droits de succession, viendrait alors s'ajouter aux fictions préexistantes du C.Succ. (qui prévoient déjà d'assimiler certains actes juridiques *bien spécifiés* à des « legs »), pour affirmer qu'elle serait notamment susceptible de venir le cas échéant étendre la « base » de perception de ces droits (que le législateur régional est *seul* compétent pour modifier)⁶⁷¹.

Force était en tous les cas de constater, avec Stefaan VAN CROMBRUGGE, qu'en formulant une règle d'« inopposabilité au fisc » d'actes juridiques « non simulés » sous réserve de leur justification par des motifs non fiscaux, le législateur ne donne pas au fisc un simple moyen de preuve, mais lui permet de « corriger », dans le cas exceptionnel d'un « abus fiscal », l'imposition du contribuable telle qu'elle devrait résulter de l'application de la disposition abusée aux actes du contribuable constitutifs d'abus, et ainsi de « toucher » tantôt à la matière ou à la base taxable dans son chef, voire aux taux ou exonérations/réductions y applicables⁶⁷².

⁶⁷⁰ M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure “générale anti-abus” applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, spéc. pp. 500-501. Voy. également en ce sens L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, 2012/11, spéc. p. 23.

⁶⁷¹ N. GEELHAND de MERXEM, « La disposition anti-abus et les droits de donation et de succession », *Revue du Notariat belge*, 2012, pp. 511-514 (voy. aussi en néerlandais dans *Fisc.Act.*, 2012, n° 7, pp. 1-3), qui relève par ailleurs que, s'il avait bien été question d'un simple « moyen de preuve » mis à disposition de l'administration (qui n'ajouterait aucune « nouvelles bases d'exigibilité »), la mesure aurait alors dû être d'application immédiate (et non selon les modalités particulières d'entrée en vigueur dont elle a fait l'objet), comme c'est en principe le cas pour les « nouvelles présomptions légales » (vs. les fictions) créées en la matière.

⁶⁷² S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis... anno 2012 », *op. cit.*, p. 559. Nous paraphrasons et traduisons ici librement les propos suivants: « *het tegenargument dat de antimisbruikmaatregelen slechts bewijsmiddelen zijn en dus procedureregels [...] is helemaal niet overtuigend. [...] In werkelijkheid is de antimisbruikbepaling veel meer dan een bewijsmiddel: zij formuleert een niet-tegenstelbaarheid van ongeveer de rechtshandeling, behoudens bewijs van niet-fiscale motieven, en kan aldus alle aspecten van materiële belastingheffing raken* ».

248. C'est ensuite la façon dont la Cour exprime elle-même la thèse (ou plutôt l'hypothèse) qu'elle épouse pour « qualifier » la mesure attaquée – au regard des règles répartitrices de compétence pour les impôts « régionaux » – qu'il nous faut décortiquer (ou plutôt détricoter). Le considérant déterminant à cet égard (B.15.3.) est d'abord prononcé dans le cadre de l'examen du moyen pris de la violation des règles répartitrices de compétence, puis il est ensuite pour partie répété à l'occasion de l'examen du moyen pris de la violation du principe de légalité (B.20.4.), et il y est encore fait un renvoi exprès dans le dispositif même de l'arrêt (« Par ces motifs, la Cour rejette les recours, *compte tenu de ce qui est dit en B.15.3.* »). La Cour y affirme avec aplomb que la disposition attaquée est « une *règle de procédure* relative à l'*administration de la preuve* qui permet l'*établissement factuel* de la base imposable ».

« *L'établissement factuel de la base imposable* » : on peut légitimement se demander d'où peut bien provenir une telle formule apparemment novatrice sous la « plume » de la Cour. Il faut alors constater que cette expression apparaît déjà une première fois dans un passage antérieur de l'arrêt (en B.14.2.), lorsque la Cour prétend citer les travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 (portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions) pour définir la notion de « service de l'impôt »⁶⁷³. En réalité, c'est la Cour qui ajoute d'elle-même le mot « *factuel* » dans la phrase « le service de l'impôt comprend le processus de l'établissement [*factuel*] de la base imposable, [...] », alors que ce mot n'apparaît pas dans la version authentique des travaux préparatoires ici rapportés.

Que cet ajout au texte d'une source officielle ait été délibéré ou non, l'expression utilisée par la Cour pour caractériser la mesure vient entretenir ou accentuer l'idée que l'application de la mesure permettrait simplement à l'administration d'établir l'impôt sur la base de la réalité des *faits* de l'espèce, sans nullement toucher aux éléments essentiels d'établissement de cet impôt tels qu'ils doivent avoir été préfixés par la loi, et, en l'occurrence, à la base imposable telle qu'elle ne peut plus être modifiée que par le législateur régional pour les impôts régionaux. Dans la logique binaire de la Cour, cette idée d'« établissement *factuel* de la base imposable » est à mettre en lien avec la considération (déjà émise à propos de l'ancienne mesure et encore reprise pour la nouvelle version) selon laquelle « la mesure attaquée n'est *pas une habilitation générale* autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, mais constitue un *moyen de preuve* destiné à apprécier, dans des cas *concrets*, sous le contrôle du juge, des situations *particulières*, de manière *individuelle* »⁶⁷⁴.

⁶⁷³ Doc. Parl., Chambre, session 2000-2001, n° 1183/007, p. 160.

⁶⁷⁴ Voy. l'avant-dernier paragraphe du considérant B.21.1. de l'arrêt commenté.

Ici la Cour répond moins au reproche d'un empiètement sur les compétences exclusives des Régions à propos des impôts « régionaux » qu'au grief d'inconstitutionnalité pour violation du principe de « légalité de l'impôt », mais la logique de la Cour est bien toujours la même : elle consiste à opposer la mesure à *ce qu'elle n'est assurément pas* (à savoir : une délégation à l'administration du pouvoir normatif de « fixer » ou de « régler » elle-même *in abstracto* les circonstances et la mesure dans lesquelles une personne ou chose est imposable), pour mieux la faire passer pour *ce qu'elle n'est pour autant pas* ou du moins *pas seulement* (à savoir : une facilitation pour l'administration de la preuve de la réalité des faits imposables en l'espèce) et ainsi nous distraire de *ce qu'elle serait vraiment* (par-delà les banalisations et dramatisations).

Or, la mesure anti-abus attaquée louvoie en réalité entre ces deux extrémités, en permettant à l'administration, dans des circonstances exceptionnelles décrites par le législateur (à travers la notion d'abus fiscal), de s'écarter de la réalité d'actes juridiques du contribuable pour rétablir son imposition en conformité avec les objectifs (contrariés) d'une disposition abusivement évitée ou invoquée. En corrigeant ainsi le résultat de la stricte application de la loi aux faits de l'espèce, l'exception d'abus fiscal devrait plutôt s'analyser, à l'instar des théories de l'abus de droit ou de la fraude à la loi en droit privé (dont il n'a jamais été dit qu'elles seraient relatives à des questions de « preuve »), comme un « mécanisme correcteur » du droit, ou bien encore, à l'instar de la théorie de la « *fraus legis* » en droit fiscal néerlandais, comme un « *bijzonder rechtsmiddel* » (par opposition aux « *gewone bewijsmiddelen* »), ainsi que nous l'avons vu.

En tous les cas, comme le remarquait Thierry AFSCHRIJFT, ce n'est pas parce que la mesure attaquée ne modifierait pas la « *définition générale et abstraite* » de la base (ou de la matière) imposable que l'« *application concrète* » des règles y relatives ne s'en trouverait pas modulée ou affectée⁶⁷⁵. Ainsi, par exemple, s'il est plutôt question d'un abus portant sur le bénéfice d'une exonération constitutive d'un « avantage fiscal », l'application de l'exception de l'abus fiscal n'impliquerait évidemment jamais que cette exonération voie son champ ou bien ses conditions d'application redéfinis de manière générale et abstraite par l'administration, mais bien (uniquement) que cette dernière refuse *en l'espèce* le bénéfice de l'exonération en cause dans un cas où celle-ci aurait dû être accordée en l'absence d'abus fiscal. Plus généralement, l'application de la mesure impliquera, comme on l'a déjà dit, selon la variante de l'abus, *tantôt* qu'un contribuable se voie appliquer une disposition fiscale alors qu'il ne tomberait pas formellement dans son champ d'application, *tantôt* qu'il se voie refuser un avantage fiscal alors qu'il réunirait bien les conditions formellement prévues par la loi pour en bénéficier.

⁶⁷⁵ Voy. ainsi les exemples concrets donnés par Th. AFSCHRIJFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, spéc. pp. 196-197.

En réalité, il semble qu'il faudrait sortir de ce logiciel binaire qui conduit à voir la mesure comme un moyen de *preuve* parce qu'il ne faudrait surtout pas la voir comme une règle qui autoriserait le fisc à *interpréter* une disposition fiscale de façon extensive ou restrictive (selon qu'il s'agit d'une disposition taxatrice en dehors de laquelle le contribuable s'est placé ou bien d'une disposition avantageuse dans le champ de laquelle celui-ci s'est placé). Il est clair qu'il ne serait pas question ici de « preuve » au sens où on l'entend généralement en droit, de démonstration de la réalité d'un fait (sous le contrôle du juge et conformément à la loi)⁶⁷⁶. C'est en ce sens que nous pourrions, avec le Professeur Bruno PEETERS, suggérer de parler plutôt d'une « *bijzondere procedurereg* » (non réductible à un « *gewoon bewijsmiddel* »), dès lors qu'il ne serait question ni de la preuve de la réalité d'un fait, ni de l'interprétation d'un texte de loi, mais bien plus de la correction du résultat inacceptable de l'application d'un texte de loi à des actes dont la réalité juridique ne serait pas contestée en l'espèce, mais qui pourraient *exceptionnellement* être rendus inopposables au fisc pour le rétablissement d'une imposition en conformité avec les objectifs de la disposition abusivement évitée/invoquée :

“De bewijsrechtelijke elementen van de antimisbruikbepalingen, nl. het bewijs en het tegenbewijs van fiscaal misbruik, zijn voorts ondergeschikt aan de essentiële doelstelling van deze bepalingen nl. aan de administratie de mogelijkheid te geven de door de belastingplichtige werkelijk en onbetwist gestelde rechtshandelingen te negeren ten einde de belastbare grondslag feitelijk vast te stellen in lijn met het doel van de ontweken wetsbepaling, alsof er geen misbruik heeft plaats gehad (en dienovereenkomstig de belastingberekening te verrichten)”⁶⁷⁷.

“De voorwaarde nl. dat sprake is fiscaal misbruik, om tot voormelde ‘feitelijke’ herdefiniëring van de belastbare grondslag (en de belastingberekening) te kunnen overgaan, heeft niet tot gevolg dat het toepassingsgebied van de ontweken bepaling algemeen en in abstracto zou kunnen worden geherdefinieerd door de belastingadministratie. Een dergelijke interpretatie zou trouwens strijden met het legaliteitsbeginsel”⁶⁷⁸.

“[...] Dit is ook logisch aangezien de techniek van de niet tegenwerpelijke de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen [...] zelf treft en niet de ontweken fiscale wetsbepalingen. Het gaat m.a.w. in de antimisbruikbepalingen over de gestelde rechtshandelingen en niet over de ‘interpretatie’ van de ontweken bepalingen”⁶⁷⁹.

⁶⁷⁶ B. CATTOIR, *Burgerlijk bewijsrecht*, Kluwer, Mechelen, 2013, p. 2, n° 2

⁶⁷⁷ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *A.F.T.*, n° 2014/5, n° 30. Traduction libre : « Les éléments probatoires des dispositions anti-abus, à savoir la preuve et la contre-preuve de l'abus fiscal, sont subordonnés à l'objectif essentiel de ces dispositions, qui est de donner à l'administration la possibilité d'ignorer des acte juridiques réellement et incontestablement posés par le contribuable, pour constater la base imposable en conformité avec le but de la disposition légale évitée, comme si l'abus n'avait pas eu lieu (et en conséquence de cela effectuer le calcul de l'impôt) ».

⁶⁷⁸ Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen... », *A.F.T.*, n° 2014/5, n° 30. Traduction libre : « La condition qu'il soit question d'abus fiscal, pour pouvoir procéder à la redéfinition 'factuelle' pré-décrite de la base imposable (et du calcul de l'impôt), n'a pas pour conséquence que le champ d'application des dispositions évitées serait redéfini de façon générale et abstraite par l'administration. Une telle interprétation serait d'ailleurs contraire au principe de légalité ». Dans le même sens, on se souviendra encore ici que sur la question d'un empiètement du législateur fédéral sur les compétences transférées aux Régions à propos des impôts régionaux, la Cour avait déjà dit que « la circonstance que par suite de l'application de la disposition anti-abus, une opération déterminée peut être soumise à l'impôt ne conduit pas à la conclusion que la mesure attaquée aurait réglé le taux d'imposition, la base imposable et les exonérations de certains impôts régionaux » (B. 15.3.).

⁶⁷⁹ Br. PEETERS, *op. cit.*, *A.F.T.*, n° 2014/5, n° 33. Traduction libre: « C'est aussi logique vu que la technique de la non-opposabilité concerne l'acte juridique ou l'ensemble [...] et non les dispositions légales évitées. Il s'agit en d'autres mots plutôt des actes juridiques posés que de l'interprétation des dispositions évitées ».

249. Toutes ces observations auraient donc dû révéler à la Cour que, bien au-delà de ce que tendait à camoufler artificiellement (et maladroitement) l'omission délibérée par le législateur des termes « *base imposable et calcul de l'impôt* » dans le texte de l'article 18, § 2, C.Enr., la mise en œuvre concrète de la nouvelle mesure générale anti-abus dépasserait bien, dans toutes les matières fiscales concernées, le stade des questions de *pure preuve* de ce qui a été fait par le contribuable, pour venir alors « moduler » l'application des conditions d'établissement de l'impôt telles qu'elles doivent avoir été prévues « *par la loi* » et telles qu'elles ne pourraient être modifiées, s'il s'agit de la base, du taux ou d'exonérations d'impôts régionaux, que par le législateur *régional*. Ainsi, la Cour aurait peut-être dû reconnaître qu'il appartenait plutôt aux Régions de décider de se munir de leur propre « mesure générale anti-abus » pour sauvegarder l'esprit des règles qu'elles adoptent dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales normatives, même pour les impôts régionaux dont elles n'avaient pas encore repris le service.

Pour autant, le constat qu'il n'était pas question que d'une simple règle de preuve n'était *pas nécessairement* de nature à invalider la mesure attaquée sous l'angle du principe de « légalité de l'impôt »⁶⁸⁰. En effet, sur cette question, tout devait alors dépendre de l'*objectivité* des critères génériques définis par le législateur pour l'identification des abus et, corrélativement, de la *marge de manœuvre* laissée à l'administration dans le redressement concret de ces abus. C'est d'ailleurs en ce sens qu'un des deux recours intentés contre la mesure (celui formé par la « *Ligue des contribuables* » emmenée par Thierry AFSCHRIJFT), s'il avait bien sollicité l'annulation pure et simple en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession, avait en revanche proposé une interprétation « conforme » au principe de légalité pour le domaine des impôts sur les revenus (où seule la question liée au principe de légalité se posait).

Si la Cour a bel et bien formulé des exigences particulières quant à la manière d'identifier les objectifs du législateur qui doivent avoir été contrariés ou frustrés pour qu'il y ait abus fiscal, elle ne semble en revanche pas s'être clairement prononcée *en défaveur* d'une interprétation qui empêcherait l'administration de « substituer », aux actes juridiques qui lui seraient rendus « inopposables » (en application de la mesure), d'autres actes juridiques, de telle sorte que l'impôt soit bien rétabli conformément aux objectifs législatifs contrariés, heurtés ou frustrés.

⁶⁸⁰ C'est en ce sens qu'alors qu'il reconnaît que la nouvelle mesure anti-abus (plus claire que l'ancienne version) devrait pouvoir passer le test de la conformité au principe de légalité, Stefaan VAN CROMBRUGGE (« *Fraus legis... in het Belgisch fiscaal recht anno 2012* », *op. cit.*, p. 559) se refuse aussi de la réduire à une simple règle probatoire : « le contre-argument selon lequel les mesures anti-abus seraient seulement des moyens de preuve et donc des règles de procédure n'est absolument pas convaincant ; en réalité, la disposition anti-abus est beaucoup plus qu'un moyen de preuve [en stipulant] la non-opposabilité d'acte juridique non simulé, sauf preuve de motifs non fiscaux, et elle peut donc toucher tous les aspects matériels du prélèvement fiscal » (notre traduction libre).

Mais au fond, comme nous l'avons déjà dit, 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 formellement bénéficier 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'elles voudraient 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.

(ii) Les contradictions du législateur et le problème « collatéral » de la compétence du SDA

250. A notre avis, la meilleure « preuve » que la qualification de notre mesure générale anti-« abus fiscal » en tant que « règle de... preuve » – qualification qui était ainsi martelée *en cascade* et *en boucle* par le gouvernement (dans l'exposé des motifs), par l'administration (dans sa première circulaire explicative) et par la Cour constitutionnelle (dans les considérants de son arrêt) – était discutable, ou du moins qu'elle n'allait pas de soi, nous a été donnée par le législateur lui-même. Il s'agit de la différenciation « cosmétique » qu'il a opérée – sans livrer aucune explication dans les travaux préparatoires – entre l'alinéa 4 de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et l'alinéa 4 de l'article 18, § 2, C.Enr. (qui est aussi applicable en droits de succession, par le renvoi qui y est fait à l'article 106, al. 2, C.Succ.), alors que les textes de ces deux articles sont, pour le reste, identiques (sous réserve de nécessaires adaptations)⁶⁸¹.

En effet, si le législateur (fédéral) a cru bon, dans l'article 18, 2, C.Enr., de ne pas évoquer explicitement la *base* et le *taux* d'imposition (que seuls les législateurs régionaux peuvent modifier lorsqu'il est question d'impôts « régionaux »), que fallait-il en déduire *a contrario* pour ce qui concerne l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., qui parle lui explicitement du rétablissement de la « base imposable » et du « calcul de l'impôt » lors du redressement d'un abus fiscal ? Le législateur n'aurait-il pas lui-même trahi la vraie nature de la règle ou sa véritable portée ? Ne devenait-il pas plus difficile de soutenir simultanément que cette disposition serait elle aussi, au même titre que celle de l'article 18, § 2, C.Enr., une simple règle de preuve parfaitement compatible avec le principe de la « légalité de l'impôt » (qui veut que ce soit la « loi » qui dise ce *qui* est imposable et *comment* ça l'est) ? Or, c'est bien de cette considération que la mesure générale anti-abus attaquée – sans distinguer entre les trois types d'impôts concernés – serait une règle de preuve que la Cour constitutionnelle a prétendu pouvoir déduire sa compatibilité, *non seulement* avec les règles répartitrices des compétences en matière d'impôts régionaux, *mais aussi* avec l'exigence constitutionnelle de « légalité » qui vaut, elle, pour tout « impôt ».

C'est ainsi que cet artifice de camouflage du législateur nous a toujours paru contre-productif. Le comble de l'artifice nous semble d'ailleurs atteint quand on constate que la même mesure, rangée sous le chapitre relatif aux « *moyens de preuve de l'administration* » dans le Code des impôts sur les revenus et dans le Code des droits de succession, est classée sous le chapitre intitulé « *division des droits et règles générales de perception* » dans le Code des droits d'enregistrement (et non dans le chapitre de ce même Code relatif aux « *moyens de preuve* »).

⁶⁸¹ Voy., sur ce 'jeu' des 5 autres différences, les adaptations formelles (relevées *supra*) pour parler de l'art. 185 C.Enr. (sur les « moyens de preuve »), de « redevable » (3x) et de « volonté d'éviter les droits d'enregistrement ».

On peut oser une tentative d'explication à ces classements si divergents d'un Code à l'autre. En réalité, lorsque le législateur a adopté la première mouture de la règle générale anti-abus dans ces matières, il s'est sans doute laissé guider par la préexistence dans les codes fiscaux de dispositions parlant explicitement d'« opposabilité » à l'égard de l'administration fiscale, comme c'était le cas de l'article 344, § 2, dans le C.I.R. (alors article 344 tout court), qui parle d'inopposabilité au fisc de certains transferts d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux, ainsi que de l'article 18, § 1^{er}, dans le C.Enr. (alors article 18 tout court), qui parle quant à lui de l'opposabilité à l'administration de la date d'actes sous seing privé passés par les redevables. Or, pour l'article 344, § 2, nous avons bien montré qu'il ne s'agissait pas d'une règle relative à la preuve de l'existence des actes en cause ou d'une présomption réfragable de simulation. Et de façon beaucoup plus générale, nous avons aussi déjà montré qu'en droit commun, la question de l'opposabilité d'un acte à l'égard de tiers devait être soigneusement distinguée de celle de la preuve de son existence ou de son contenu (selon les règles dites « de preuve »)⁶⁸².

Certes, comme l'avait bien fait remarquer la Cour, la classification dans les codes ne pourrait ni confirmer, ni infirmer la qualification de la mesure attaquée comme « règle de preuve ». Mais il est bien piquant de relever que, entre la mesure applicable en droits d'enregistrement et celle applicable en droits de succession, l'identité des textes est censée être parfaite, compte tenu du renvoi que l'article 106, al. 2, C.Succ. opère vers l'article 18, § 2, C.Enr. A notre sens, le fait que les codifications aient classé ces deux dispositions au contenu identique sous des « étiquettes » aussi distinctes (l'une comme règle de preuve, l'autre comme règle de base) révèle alors en tous les cas que cela ne valait guère la peine – en plus d'être contre-productif – que le législateur s'entête à différencier ainsi (par leur alinéa final) les dispositions applicables en droits d'enregistrement et en droits de succession de celle de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Au bout du compte, une impression de chaos argumentatif ressort des différentes astuces par lesquelles le législateur a tenté d'immuniser sa mesure générale anti-abus contre le constat que la portée de celle-ci irait bien *au-delà* de la simple facilitation de la preuve des « réalités » imposables. Les arguments tirés de la présentation formelle de cette règle (qu'ils soient liés à la formulation de son texte ou à sa classification dans les codes) finissent pas se déforcer mutuellement, ce qui n'est pas sans rappeler l'*apologue du chaudron* que Freud avait conté :

Un homme, accusé par son voisin de lui avoir rendu troué un chaudron que celui-ci lui avait prêté, avait rétorqué successivement (et contradictoirement) : « *primo, je n'ai jamais emprunté ce chaudron ; deusio, ce chaudron était déjà troué quand je l'ai emprunté ; tertio, ce chaudron ne présentait aucun trou lorsque je l'ai restitué* »⁶⁸³.

⁶⁸² Cf. la place douteuse de la règle du Code civil relative à l'opposabilité des contre-lettres en cas de simulation (l'art. 1321) sous un chapitre VI du Code civil intitulé « *De la preuve des obligations, et de celle du paiement* ».

⁶⁸³ S. FREUD, *Le mot d'esprit et ses rapports avec l'inconscient*, 1905.

251. Mais la contradiction la plus embarrassante, en lien avec cette qualification contestable de la règle générale anti-« abus fiscal », provient sans doute du problème « collatéral » qu'elle soulève quant à la question de la compétence du Services des décisions anticipées (« SDA ») pour se prononcer directement sur la question de l'existence ou non d'un abus fiscal à propos d'une opération concrètement envisagée (mais non encore réalisée) qui lui serait soumise⁶⁸⁴.

En l'état actuel des choses, l'article 1^{er}, 3^o, de l'arrêté royal du 17 janvier 2003, pris en exécution de l'article 22, al. 2, de la loi du 24 décembre 2002 ayant institué le système de « décision anticipée » (ou *ruling*) en matière fiscale, exclut qu'une telle décision puisse être rendue concernant « l'utilisation des moyens de preuve ». Pour rester cohérent par rapport à la qualification bien affirmée de la mesure comme un « moyen de preuve », l'exposé des motifs de la mesure avait alors annoncé que le SDA ne pourrait « pas se prononcer sur le fait de savoir si l'administration appliquera ou non la mesure anti-abus »⁶⁸⁵. La circulaire du 4 mai 2012 avait alors emboîté ce pas, considérant qu'« en soi, la mesure anti-abus de droit est une règle de procédure qui ne peut s'appliquer *qu'après la réalisation* des opérations visées »⁶⁸⁶.

Tant l'exposé des motifs que la circulaire avaient toutefois nuancé cette position en déclarant que le SDA « pourra se prononcer sur le fait de savoir si le choix du ou des actes, ou de l'ensemble d'actes juridiques projetés et réalisant une même opération, est justifié par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt ». Il était rappelé que « l'accord de ce service sur le choix du contribuable d'un acte ou d'un ensemble d'actes juridiques implique que celui-ci ne peut pas être remis en question dans le cadre de la présente disposition, pour autant que toutes les opérations aient été réalisées telles qu'elles sont reprises dans l'accord préalable ». A suivre cette position, le SDA pourrait donc tout de même bien, en reconnaissant l'existence de motifs *non fiscaux* au soutien d'une opération déterminée qui lui serait présentée et qu'un contribuable projetterait de réaliser, garantir l'inapplication *de facto* de la mesure vis-à-vis de cette opération (pourvu que celle-ci se réalise telle qu'elle a été présentée), qu'importe que l'administration puisse établir par la suite (une fois l'opération réalisée) que les éléments constitutifs de l'abus fiscal qu'elle a la charge de prouver seraient rencontrés en l'espèce.

⁶⁸⁴ Voy, sur ce point, A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-‘abus fiscal’ à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013/4, pp. 296-322, spéc. pp. 319-322 ; Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 30-32 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 557-558.

⁶⁸⁵ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 112.

⁶⁸⁶ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p. 9. C'était une formule similaire qu'avait employée le ministre des Finances en Commission : le SDA « ne peut pas se prononcer sur l'application car il s'agit d'un élément de la procédure de taxation qui n'interviendra que postérieurement à la réalisation de l'opération [projetée] » (*Doc. Parl.*, Chambre, n° 53-2081/016, p. 38).

En revanche, la position défendue par l'exposé des motifs et la circulaire empêcherait le SDA de pouvoir « valider » des opérations dont les contribuables reconnaîtraient certes d'emblée qu'elles ne seraient justifiées *que* par des raisons fiscales, mais dont ils voudraient néanmoins s'assurer qu'elles ne méconnaîtraient pas pour autant les objectifs poursuivis par le législateur fiscal (à travers la disposition légale que l'opération permettrait d'éviter ou d'invoquer). Or, il nous semble pourtant opportun que le SDA puisse aussi venir engager l'administration sur l'appréciation de l'existence d'un abus fiscal dans le cas concret d'une opération très précise qui lui serait soumise (avant d'être réalisée), de sorte qu'il remplisse un rôle complémentaire par rapport aux circulaires qui ont été adoptées en matière de droits d'enregistrement et de succession (que nous étudierons par la suite) pour donner des exemples positifs et négatifs d'abus fiscal à propos d'opérations *abstraitement* décrites, sous réserve de la particularité de chaque espèce⁶⁸⁷. C'est sans doute seulement à l'égard d'une opération *concrètement* détaillée que la question de l'existence d'un abus fiscal peut être tranchée d'une manière certaine ; mais cela ne devrait à notre avis pas impliquer pour autant que cette appréciation ne pourrait se faire qu'*après* la réalisation de l'opération. Ainsi, une fois l'opération réalisée, il s'agirait simplement de vérifier qu'elle s'est bien réalisée conformément à la description qui en aurait été faite au SDA et qui aurait fait dire à ce dernier qu'il n'y aurait pas d'abus en l'espèce⁶⁸⁸.

252. Qu'un *ruling* puisse être demandé au sujet de la « contre-preuve » permettant d'échapper à l'application de la mesure générale anti-évitement, cela n'est absolument pas nouveau. C'était déjà le cas sous l'empire de l'ancien texte de la mesure, et ce, bien avant même l'instauration d'un système général de « décisions anticipées » en matière fiscale, lorsqu'était en vigueur l'ancêtre de ce système, à savoir, la procédure des « accords fiscaux préalables ». A l'origine, la loi du 20 juillet 1991 avait introduit dans le C.I.R. un article 250*bis* qui donnait aux contribuables la possibilité de demander à une commission administrative un « accord fiscal préalable » sur des questions spécifiques, et notamment, sur la question de savoir si une opération telle que projetée par le contribuable et visée par certaines dispositions spécifiques anti-évitement répondait ou non à des « *besoins légitimes de caractère financier ou économique* » au sens où ces dispositions l'exigent pour ne pas déclencher leur application⁶⁸⁹.

⁶⁸⁷ Ainsi, lorsqu'une telle circulaire déclare des opérations « sûres », c'est toujours sous réserve de leur intégration « en l'espèce » dans un montage plus complexe, et lorsqu'elle présente des opérations comme « suspectes », c'est toujours sous réserve de leur justification « en l'espèce » par d'autres raisons que fiscales.

⁶⁸⁸ Pour rappel, en substance, pour que la décision du SDA engage de manière unilatérale l'administration, il faut que l'opération soumise soit concrètement envisagée et qu'elle se réalise ensuite de bonne foi, conformément à la description qui en a été faite par le contribuable et aux conditions qui ont été formulées par le SDA.

⁶⁸⁹ Voy., concernant le champ d'application limité de l'ancienne procédure des « accords fiscaux préalables », Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, op. cit., spéc. pp. 467-470.

A l'époque, cette possibilité de demander des « accords fiscaux préalables » était ainsi irrémédiablement liée à la stratégie législative de multiplication des dispositifs (spécifiques) anti-abus fondés sur ce genre de clauses ouvertes libellées de manière vague⁶⁹⁰. L'idée était de permettre à l'administration de venir « rendre » de la sécurité juridique aux contribuables dans des cas individuels à chaque fois que le législateur venait générer de l'insécurité juridique en utilisant dans ses dispositions fiscales des concepts ouverts au contenu *a priori* indéterminé⁶⁹¹. Comme le signalait très justement Thierry AFSCHRIJFT⁶⁹², c'est un compromis semblable qui avait pu ouvrir ensuite la voie à l'adoption d'une mesure « anti-abus » de portée plus générale en matière d'impôts sur les revenus. Ainsi, la loi du 22 juillet 1993 qui a introduit une telle mesure dans le C.I.R. avait dû modifier en même temps l'article 250*bis* – devenu l'article 345 dans la coordination refondue du C.I.R. en 1992 –, en sorte qu'il soit permis aussi aux contribuables de solliciter un « accord fiscal préalable » sur la question de savoir si, dans le cadre de cette mesure générale anti-abus introduite, la qualification juridique qu'ils envisageaient de donner à une opération qu'ils projetaient de réaliser répondrait bien à des « besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

Cette procédure des « accords fiscaux préalables », au champ d'application plutôt *limité*, a été abrogée par la loi du 24 décembre 2002 qui a instauré à la place un système *généralisé* dit de « décision anticipée »⁶⁹³ qui s'étend à l'ensemble du droit fiscal matériel, sous réserve des exclusions prévues par cette loi ou par l'arrêté royal pris en exécution de celle-ci. L'article 22, al. 1^{er}, 2^o, de cette loi prévoit qu'une décision anticipée ne peut être accordée lorsque son

⁶⁹⁰ Voy. la modification des dispositions des articles 24, 46, 114 et 250 du C.I.R. tel qu'il était alors en vigueur, devenus respectivement les articles 26, 54, 207 et 344 du C.I.R. nouvellement coordonné en 1992.

⁶⁹¹ Voy., à cet égard, Br. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, «De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits-en rechtszekerheidsbeginsel», *A.F.T.*, 1999, n° 3, pp. 94-112. A noter que de nombreux auteurs ont manifesté leur méfiance à l'égard de ce procédé législatif qui consiste à recourir à des concepts ouverts dont l'administration viendrait « sécuriser » l'appréciation du contenu dans chaque cas particulier. Ainsi, selon André BAILLEUX (*Fiscalité de l'entreprise en Belgique*, Biblo, 2004, p. 355), cette méthode révélerait « l'incapacité du législateur à disposer de manière claire. La confusion est totale, ce qui permet à l'administration d'imposer sa vision des choses au travers de « décisions préalables » dont l'usage a été opportunément introduit au moment où les textes cessaient de vouloir dire quelque chose ». Jean-Pierre BOURS (« Sécurité juridique et droit fiscal », in *Sécurité juridique et fiscalité*, Les cahiers de l'Institut d'études sur la Justice, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 31-63, spéc. p. 62), quant à lui, se demande si la « sécurité » que la procédure de décision anticipée est censée apporter au contribuable est vraiment « juridique », puisqu' « il s'agit d'interroger l'administration et de solliciter de celle-ci un avis, qui n'est qu'une interprétation du code – et de surcroît d'une notion particulièrement floue de celui-ci – vu au travers d'un prisme manié par les fonctionnaires ». Le même auteur conclut alors que « cette procédure, sous l'alibi d'une 'sécurisation' du contribuable, vise donc à donner plus de pouvoir à l'administration, et risque de déboucher sur l'arbitraire », de telle sorte qu'en définitive, « c'est un empiètement inévitable de l'administratif sur le judiciaire ».

⁶⁹² Th. AFSCHRIJFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, spéc. pp. 274-275.

⁶⁹³ Voy., pour un exposé complet de ce nouveau système de « décision anticipée », J. THILMANY, *De l'impôt des sociétés au nouveau système de décision anticipée : commentaire de la loi du 24 décembre 2002 et de ses arrêtés d'exécution*, Bruxelles, Larcier, 2004, 352 p., pp. 195-246.

octroi serait « inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande », et l'alinéa 2 de ce même article permet au Roi de venir préciser ce qu'il faut entendre sous cette exclusion prévue par la loi. C'est sur la base de cet article 22, al. 1^{er}, 2^o, et al. 2, de la loi en question que l'arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de cette loi prévoit, en son article 1^{er}, 3^o, qu'une décision anticipée ne peut pas être octroyée à propos de « *l'utilisation des moyens de preuve* ». On comprend alors parfaitement le sens de cette dernière exclusion : par définition, une décision « anticipée » ne peut être destinée à faire connaître le point de vue de l'administration que par rapport aux conséquences fiscales d'une opération que le contribuable projette de réaliser, mais non par rapport à l'établissement de la preuve d'une situation qui se serait déjà réalisée et qui aurait par conséquent déjà donné lieu à la naissance de la dette fiscale dans le chef du contribuable.

Pourtant, une telle exclusion n'a jamais conduit le SDA, depuis l'instauration du nouveau système de « décisions anticipées », à déclarer irrecevables des demandes de décisions relatives à la question de l'applicabilité de l'*ancienne* mesure générale anti-abus des articles 344, § 1^{er}, C.I.R. et 18, § 2, C.Enr., et ce, bien que cette mesure était déjà considérée (à l'instar de la nouvelle version réécrite) comme un « moyen de preuve » mis à disposition de l'administration. En effet, et quoiqu'une telle compétence ait pu lui être contestée dans son principe⁶⁹⁴, le SDA s'est dans les faits prononcé à plusieurs reprises sur la question même de la possibilité d'une requalification par l'administration de l'opération soumise, sans s'en tenir simplement à la question de la justification (par des « *besoins légitimes...*») de la qualification que les contribuables entendaient donner à cette opération. Il apparaît alors que, si l'on suit le point de vue initialement donné par le gouvernement et l'administration (dans l'exposé des motifs et la circulaire précitée) quant aux compétences du SDA relativement à la nouvelle mesure générale anti-abus, la réforme intervenue impliquerait une véritable « régression » eu égard à ce qui était bel et bien possible du temps de l'ancienne mesure générale anti-abus.

253. C'est en ce sens qu'une question parlementaire a été soumise en mars 2013 au ministre des Finances, afin qu'il puisse repreciser ou reconsidérer sa position⁶⁹⁵. Dans sa réponse, le ministre a alors déclaré que si le contribuable pouvait uniquement demander au SDA de confirmer qu'un certain acte juridique ou qu'un ensemble d'actes juridiques est justifié par d'autres motifs que fiscaux, « cela pourrait être interprété comme la reconnaissance implicite du fait que cet acte juridique ou que cet ensemble d'actes juridiques doit être catalogué

⁶⁹⁴ Voy. *Doc. Parl.*, Chambre, n° 53 1111/03, p. 22.

⁶⁹⁵ *Q. & R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-124, pp. 498-499.

comme abus fiscal », ce qui, poursuit le ministre, « n'assure évidemment pas la sécurité juridique nécessaire ». Le ministre a encore ajouté, pensant clore le débat, que puisque « la charge de la preuve initiale en matière d'abus fiscal incombe à l'administration », il est dès lors « logique qu'avant que le SDA se prononce sur la qualité de la preuve contraire fournie par le contribuable, *elle* doit pouvoir établir s'il s'agit vraiment bien d'un abus fiscal »⁶⁹⁶.

Cette dernière phrase de la réponse du ministre n'est pas aussi claire qu'elle se voulait l'être : qui donc « *doit pouvoir établir s'il s'agit vraiment bien d'un abus fiscal* » ? D'un point de vue grammatical, le pronom personnel féminin qui est employé (« *elle* ») ne semble pouvoir se rapporter qu'à un sujet féminin comme « *l'administration* », et non à un sujet masculin comme « *le SDA* » (qui est pourtant bien la dernière personne évoquée dans la phrase avant l'utilisation du pronom). En outre, d'un point de vue plus lexical, le verbe qui est utilisé (« *établir* ») paraît davantage se prêter à la description de la tâche certaine de l'administration (« prouver ou démontrer qu'il y a bien abus fiscal ») qu'à l'évocation du rôle hypothétique du SDA (« décider ou apprécier s'il y aurait ou non abus fiscal »). Néanmoins, au fond, on ne pourrait pas imaginer que l'administration (vue alors comme « distincte » du SDA) puisse être amenée, lors d'une procédure introduite devant le SDA, à devoir établir l'existence d'un abus fiscal à propos d'une opération qui, par hypothèse, n'aurait pas encore été réalisée, et cela, juste parce que le contribuable aurait voulu à ce stade s'assurer de l'existence (ou de la suffisance) des motifs non fiscaux qui pourraient justifier l'opération qu'il projette de réaliser. C'est donc bien le SDA que le ministre devait viser dans la finale de sa réponse, et ce, malgré l'emploi inadéquat d'un pronom féminin ne se référant *a priori* pas à un tel sujet masculin.

En réalité, il semble que cette inadéquation grammaticale proviendrait d'une traduction (trop) littérale en français de la réponse du ministre qui aurait été donnée initialement en néerlandais. En effet, dans la version néerlandaise, le pronom personnel féminin « *zij* » peut quant à lui être rapporté sans difficulté à « *de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen* », qui serait bien un sujet féminin en néerlandais (quoique le mot « *dienst* » soit lui-même de genre masculin)⁶⁹⁷. Christian BUYASSE, dans la version française de son commentaire de la réponse ministérielle en question, a ainsi pris le soin, lorsqu'il cite la dernière phrase de cette réponse en français, de substituer au pronom personnel féminin « *elle* » le pronom personnel masculin « *il* », afin de mieux exprimer l'idée que « le » SDA serait bien compétent pour répondre à la question de savoir s'il y a ou non abus fiscal⁶⁹⁸. Ainsi donc, à suivre cette position revue et corrigée du Ministre, les compétences du SDA à l'égard de la nouvelle règle générale anti-abus devraient être, en fin de compte, aussi étendues qu'elles ne l'étaient à l'égard de l'ancienne règle.

⁶⁹⁶ Q. & R., Chambre, 2012-2013, n° 53-124, pp. 499-501.

⁶⁹⁷ Voy. la phrase complète en néerlandais : « *Bovendien ligt de initiële bewijslast inzake fiscaal misbruik bij de administratie, zodat het dan ook logisch is dat, alvorens de DVB zich uitspreekt over de kwaliteit van het door de belastingplichtige te leveren tegenbewijs, zij moet kunnen vaststellen of er wel degelijk van fiscaal misbruik sprake is* ».

⁶⁹⁸ Ch. BUYASSE, « Nouvelle disposition anti-abus : que peut-on demander au SDA ? », *Fiscologue*, 4 octobre 2013, n° 1355, p. 11. *Contra* Th. AFSCHRIFT et P. MAUFORT, « La nouvelle disposition générale anti-abus et la sécurité juridique – Réflexions sur la compétence du S.D.A. », *Tax Audit & Accountancy*, 2014, p. 18 (estimant que la position initiale de l'administration n'aurait pas changé à la suite de cette réponse du ministre).

Mais alors, en reconnaissant que le SDA pourrait se prononcer sur *l'utilisation ou non* de la nouvelle mesure générale anti-abus par l'administration, la réponse du Ministre ne sonnerait-elle pas comme un désaveu vis-à-vis de la conception suivant laquelle la mesure doit être vue comme un simple « moyen de preuve », conception si souvent brandie par le gouvernement, l'administration et la Cour constitutionnelle pour « ménager » autant l'exigence de légalité de l'impôt que la répartition des compétences prévue en matière d'impôts « régionaux » ? C'était d'ailleurs sans doute par crainte de se désavouer de la sorte que le gouvernement et l'administration s'étaient jusque-là entêtés à défendre l'idée que le SDA ne pourrait statuer, à l'égard de la nouvelle règle générale anti-abus, que sur l'objet de la « contre-preuve » qu'elle admet. Pour rétablir la cohérence du système, deux options se présenteraient donc désormais : *soit* adapter l'arrêté royal là où il exclut l'octroi d'une décision anticipée sur l'utilisation des moyens de preuve (et lui faire prévoir une exception à cette exclusion pour la mesure générale anti-abus)⁶⁹⁹, *soit* reconnaître une fois pour toutes que la règle générale anti-abus telle qu'elle a été réformée ne peut pas (ou plus) s'analyser comme une pure et simple « règle de preuve », en dépassant les « pièges » et les « leurres » qui voudraient nous distraire de sa vraie nature.

C'est en ce sens que nous avons voulu montrer que la question de savoir si une certaine opération précise envisagée par le contribuable serait ou non constitutive d'un « abus fiscal » mobilise bien des appréciations *de fond* (quant à la méconnaissance des objectifs des dispositions prétendument « abusées »)⁷⁰⁰ et est bien susceptible d'emporter des conséquences *au fond* via la redéfinition des éléments sur base desquels l'impôt serait (r)établi en l'espèce. On peut d'ailleurs remarquer que toutes les incertitudes entourant la compétence du SDA pour se prononcer sur une telle question avaient encore amené à insérer dans l'accord de gouvernement du 9 octobre 2014 un point visant à reconnaître que le SDA puisse bel et bien « aussi donner un avis *sur l'application* de la disposition anti-abus afin d'accroître la sécurité juridique »⁷⁰¹.

Enfin, il faut noter ici que, depuis le 1^{er} janvier 2015, le SDA fédéral n'est en toute hypothèse plus compétent pour se prononcer sur les droits d'enregistrement et de succession flamands *régionalisés* dont le service a été repris par la Région flamande⁷⁰², tandis qu'il reste compétent pour se prononcer sur des questions relatives à des droits d'enregistrement *non régionalisés*.

⁶⁹⁹ Voy. en ce sens : M. BOURGEOIS, « La bombe du ruling sur l'abus fiscal », *L'Echo*, 25 avril 2014.

⁷⁰⁰ Voy., en faveur d'une pleine compétence du SDA sur cette question, L. DE BROE, « Rulingdienst is bevoegd om rulings af te leveren over toepasselijkheid algemene antimisbruikregels », *Fisc. Act.*, n° 24, 2014, pp. 1-3.

⁷⁰¹ Accord du gouvernement fédéral du 9 octobre 2014, p. 86.

⁷⁰² Voy. notamment à ce sujet S. GNEDASJ, « Impôt d'enregistrement et droits de succession : fin des décisions anticipées », *Fiscologue*, 16 janvier 2015, n° 1414, pp. 10 et s.

Un SDA flamand a ainsi été mis en place depuis le 14 août 2015⁷⁰³ et un article 3.22.0.0.2 du C.F.F. est venu prévoir que le SDA flamand émet un « avis contraignant sur la décision anticipée » au SDA fédéral pour les opérations « mixtes », relevant à la fois de la compétence de la Région flamande et de l'Etat Fédéral (comme les montages de « *split-sale* »⁷⁰⁴)⁷⁰⁵.

⁷⁰³ Art. 3.22.0.0.1 et 3.22.0.0.2 du C.F.F. introduits par l'art. 37 du Décret du 17 juillet 2015, *M.B.*, 14 août 2015.

⁷⁰⁴ Ce montage consiste à scinder le transfert d'un bien immobilier en deux actes : la constitution d'un droit d'emphytéose en faveur d'une partie déterminée, opération qui relève du droit d'enregistrement fédéral, et la cession à une autre partie du tréfonds (bien grevé par l'emphytéose), relevant du droit d'enregistrement flamand.

⁷⁰⁵ Voy., sur ces nouvelles dispositions du C.F.F., Ph. HINNEKENS et S. GOMMERS, «Un SDA 'flamand' pour combler une lacune », *Le Fiscologue*, n°1439, du 21 août 2015, p. 5.

D) L'impact pratique du mécanisme dans les différentes matières fiscales concernées

254. Après avoir tenté de cerner théoriquement la méthodologie de raisonnement à propos de cette exception légale de l' « abus fiscal » introduite dans notre droit fiscal belge depuis 2012, il convient d'essayer de mesurer concrètement l'impact pratique de cette exception, en nous intéressant maintenant à quelques opérations ou constructions juridiques qui pourraient illustrer positivement ou négativement la façon dont cette exception légale devrait ou pourrait « fonctionner » ou être appliquée dans les différentes matières fiscales où elle est en vigueur.

En l'absence d'une jurisprudence substantielle de nos cours et tribunaux sur l'application de la mesure générale anti-abus telle que réécrite en 2012, nous ne pourrions inventorier et étudier que des cas d'application (ou de non application) « hypothétiques », non encore confirmés par décision de justice, sous réserve des deux seules décisions qui ont pu être rendues à ce jour pour confirmer l'existence d'un abus fiscal (l'une par le Tribunal de première instance de Liège en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession en mars 2016, et l'autre par le Tribunal de première instance de Bruges en matière d'impôts sur les revenus en février 2018).

Nous commencerons d'abord par examiner l'impact potentiel de la notion d'abus fiscal sur diverses formules de « planification patrimoniale ou successorale », qui jusqu'alors étaient plus ou moins souvent utilisées pour éviter les droits d'enregistrement ou de succession, et qui ont prioritairement retenu l'attention des praticiens dès l'annonce de la réécriture de la mesure générale anti-abus dans ces matières, étant donné que l'ancienne mesure avait été privée de toute efficacité à l'égard des opérations qui relèvent de la « sphère privée » (a). Nous analyserons notamment ici les circulaires administratives (fédérales et flamandes) qui ont été consacrées à l'application de cette nouvelle règle générale anti-abus dans les matières des droits d'enregistrement et de succession et qui sont venues dresser pour ces impôts deux listes exemplatives recensant, pour l'une, des opérations *a priori* sûres (non constitutives d'abus fiscal), et pour l'autre, des opérations *a priori* suspectes (d'être constitutives d'abus fiscal), afin d'infirmer ou de confirmer certaines craintes des praticiens de ce genre de planification. En marge de ces listes exemplatives, nous envisagerons aussi ici d'autres cas hypothétiques d'abus fiscal étudiés par la doctrine en la matière, ainsi que certaines opérations ayant donné lieu à des décisions anticipées du SDA et à la première décision judiciaire (la seule connue à ce jour) qui auraient fait application de la mesure générale anti-« abus fiscal » en ces matières.

Nous épinglerons ensuite, de façon beaucoup plus succincte et sélective, quelques possibles exemples positifs ou négatifs d'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus, à partir de cas pratiques qui seraient « symptomatiques » ou assez bien « illustratifs » des différentes balises du raisonnement que nous avons tenté de théoriser dans la grille de lecture systématique que nous avons proposée de la nouvelle disposition générale anti-abus ainsi réécrite en 2012 (**b**). En l'absence de circulaire administrative susceptible de pouvoir nous éclairer sur l'application de cette disposition dans le domaine des impôts sur les revenus, et en présence de décisions du SDA le plus souvent focalisées sur la question des « motifs non fiscaux » de l'opération soumise (à prémunir contre le risque de reproche d'un abus fiscal), c'est alors surtout à des analyses et conjectures doctrinales que nous pourrions ici nous référer, tout en épinglant *in fine* la seule et unique décision ayant à ce jour confirmé l'existence d'un abus fiscal en la matière.

a) Les applications hypothétiques en matière de droits d'enregistrement et de succession

255. Au contraire de l'ancienne règle générale anti-abus, dont il avait été dit (dans les travaux préparatoires de la première mouture de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R.⁷⁰⁶, et dans une circulaire pour la disposition correspondante pour les droits d'enregistrement et droits de succession⁷⁰⁷) qu'elle n'était applicable que dans la sphère des activités économiques, la nouvelle règle est également applicable dans le cadre de la « gestion du patrimoine privé », ce qui doit lui rendre une certaine *utilité* en matière de droits d'enregistrement et de succession. Cela est précisé expressément par l'exposé des motifs de la loi du 29 mars 2012 ayant réécrit le texte des art. 344, § 1^{er}, du C.I.R. et 18, § 2, du C.Enr. (auquel renvoie l'art. 106, al. 2, du C.Succ.)⁷⁰⁸, et par la circulaire du 4 mai 2012 commentant les modifications apportées par cette réécriture⁷⁰⁹.

Ratione temporis, la nouvelle règle est applicable en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession « aux actes *ou ensembles* d'actes juridiques réalisant une seule opération qui sont accomplis à dater du [1^{er} juin 2012] » (d'après l'art. 169 de la loi du 29 mars 2012). Sur cette question de l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition générale anti-abus, la circulaire du 4 mai 2012 semblait alors erronément indiquer qu'en présence d'un « ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération », il suffirait que le *dernier* de ces actes ait été accompli après cette date d'entrée en vigueur pour que la nouvelle règle soit applicable.

C'est ce qui ressortait de ce que la circulaire disait en matière d'impôts sur les revenus, à savoir que le nouveau texte trouverait à s'appliquer si « l'acte juridique ou le *dernier* acte juridique qui fait partie d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération a été posé ou est posé dans le courant de l'année 2012 »⁷¹⁰.

Or, en parlant des « actes ou ensembles d'actes [...] accomplis à dater... », l'article 169 de la loi de 2012 suggère plutôt que pour que la nouvelle mesure soit applicable à un ensemble d'actes, il faudrait que *tous* les actes faisant partie de cet ensemble indivisible, en ce compris le *premier* d'entre eux, aient été accomplis après la date d'entrée en vigueur en question. C'est d'ailleurs par définition (comme on l'a vu) au moment de ce premier acte que doit se vérifier que l'ensemble des actes avait été conçu dès l'origine par les parties comme une chaîne indivisible; c'est donc à ce moment qu'il faudrait se placer pour voir quelle mesure serait applicable au montage.

La position défendue en doctrine⁷¹¹, selon laquelle, en présence d'un tel *ensemble* d'actes juridiques, c'est plutôt le *premier* acte accompli qui doit déterminer l'applicabilité ou non de

⁷⁰⁶ *Doc. Parl.*, Sénat, session 1992-1993, n° 761-2, pp. 38 et 43.

⁷⁰⁷ Circulaire n° 11 du 20 novembre 1996, *R.G.E.N.*, n° 24.682, 1997, p. 99.

⁷⁰⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 113.

⁷⁰⁹ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, points C.2.2. et C.3.1. (abrogeant la circulaire de 1996 précitée).

⁷¹⁰ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, points B.1. et B.2, pp. 2 et 3.

⁷¹¹ Voy. not. M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure “générale anti-abus”... », *op. cit.*, pp. 502-503 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing... », *op. cit.*, pp. 21-22 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les droits d'enregistrement et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *R.G.E.N.*, 2012/7, n° 26.406, p. 284 ; W. VERMEULEN et T. MELIS, « La nouvelle disposition anti-abus en matière de droits de donation et de succession : une tempête dans un verre d'eau ? », *Droits d'enregistrement*, 2012/2, pp. 6-7 ; M. VAN MOLLE, « La nouvelle mesure anti-abus en droits d'enregistrement et de succession : *much ado about nothing* », *Droits d'enregistrement*, 2012/3, p. 11 ; J. VAN DYCK, « Abus fiscal : à partir de quand s'applique-t-il pour un 'ensemble' d'actes ? », *Fiscologue*, avril 2013, n° 1337, pp. 8-9 ;

la nouvelle règle, avait par la suite été avalisée par le secrétaire d'Etat John CROMBEZ⁷¹², avant d'être encore confirmée et appliquée dans plusieurs décisions anticipées du SDA⁷¹³.

Toujours est-il que cette applicabilité annoncée de la nouvelle règle dans la « sphère privée », et donc bien affirmée désormais dans la matière des droits d'enregistrement et de succession, avait alors fait craindre la remise en cause de nombreuses pratiques (plus ou moins usuelles) relevant de ce qu'on appelle la « planification patrimoniale/successorale (fiscale) »⁷¹⁴, si bien que certains auteurs s'étaient osés, pour ne pas dire aventurés, à confronter systématiquement de telles pratiques à la nouvelle notion d' « abus fiscal » dès son introduction en mars 2012⁷¹⁵.

C'est pourquoi le SPF Finances avait cru bon de devoir émettre très tôt des circulaires venant donner des exemples d'opérations *a priori* constitutives ou non constitutives d' « abus fiscal » dans ces matières des droits d'enregistrement et des droits de succession. C'est alors en tout premier lieu ces circulaires successives que nous nous devons de passer en revue ci-après (i), avant d'analyser ensuite, en marge des listes « exemplatives » dressées par ces circulaires, d'autres illustrations hypothétiques qui ont retenu l'attention de la doctrine, ainsi que d'autres situations qui ont donné lieu à des décisions du SDA voire à de la jurisprudence judiciaire ayant fait application de cette nouvelle disposition légale générale anti-« abus fiscal » (ii). Nous pourrions ainsi constater combien la mesure a fait jusqu'à présent « plus peur que mal », au vu du nombre réduit de décisions de justice et du SDA (fédéral) ayant constaté des abus fiscaux, ce qui n'empêche qu'elle ait pu être appliquée *a contrario* comme arme de dissuasion massive et qu'on doive donc parler d'un *avant* et d'un *après* « abus fiscal » en ces matières.

K. JANSSENS et R. WILLEMS, « Antimisbruikbepaling in registratie- en successierechten niet retroactief », *Fisc. Act.*, n°33, pp. 1-3 ; Ph. HENDRICKS, « La nouvelle mesure anti-abus », *C & FP*, 2012, p. 4, n°4.2.

⁷¹² *Bull. Q. & R.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-107, p. 304.

⁷¹³ Décisions anticipées n° 2016.010 du 30 août 2016 et n°s 2016.519 et 2016.449 du 13 septembre 2016, www.fisconetplus.be: « [...] l'unité d'intention ne peut pas être retenue si le point de départ de l'ensemble des opérations a lieu avant le 1^{er} juin 2012 [...] ».

⁷¹⁴ Par définition, la planification *patrimoniale* a « pour but d'assurer la conservation et de préparer la transmission d'un patrimoine durant la vie ou au décès de la personne concernée » (E. de WILDE d'ESTMAEL, « La planification patrimoniale : son utilité et sa mise en place », *Revue de Planification Patrimoniale Belge et Internationale*, n° 2014/1, p. 10), ce qui fait qu'elle implique très souvent une interaction dans la prise en compte des mécanismes et institutions de droit civil (patrimonial, familial, successoral) et des règles de droit fiscal.

⁷¹⁵ Voy., pour de premières analyses de la notion d'« abus fiscal » dans le cadre de la planification patrimoniale, V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *R.G.E.N.*, n° 26.407, 2012 pp. 297 et s.; E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les droits d'enregistrement et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *R.G.E.N.*, 2012/7, n° 26.406, pp. 280-296 ; W. VERMEULEN et T. MELIS, « De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten : storm in een glas water ? », *Registratierechten*, 2012/2, pp. 13-18 ; M. VAN MOLLE, « La nouvelle mesure anti-abus en droits d'enregistrement et de succession : *much ado about nothing* », *Droits d'enregistrement*, 2012/3, pp. 1-19. Voy. aussi, en lien avec les circulaires administratives citées ci-après, V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 135-172.

(i) Les circulaires exemplatives en matière de planification patrimoniale ou successorale fiscale

256. Afin de rétablir ainsi un peu de « sécurité juridique » dans ces matières des droits d'enregistrement et des droits de succession, une première circulaire du 19 juillet 2012⁷¹⁶ est donc venue dresser deux listes exemplatives, l'une recensant des techniques juridiques dites « sûres » (*white list*) en ce sens qu'elles ne seraient *a priori* pas constitutives d'abus fiscal *en tant que telles* (sous réserve de leur insertion au sein d'un ensemble plus complexe), l'autre énumérant des opérations dites « suspectes » (*black list*) en ce sens qu'elles seraient *a priori* constitutives d'abus fiscal (sous réserve de leur justification par d'autres raisons que fiscales). Cette circulaire du 19 juillet 2012, qui avait donné lieu à de très nombreux commentaires de doctrine⁷¹⁷, a par la suite été remplacée par une seconde circulaire du 10 avril 2013⁷¹⁸, qui a à son tour aussi été commentée à foison en doctrine dans les quelques changements apportés⁷¹⁹.

Dans ces circulaires, la précaution expresse a été prise de bien insister sur le fait que les deux listes qui y sont établies « ne sont *nullement limitatives* (ni dans un sens ni dans l'autre) ». Ainsi donc, le fait qu'un montage n'apparaisse pas dans la liste des opérations « suspectes » ne signifie pas qu'on puisse le considérer comme « sûr » pour autant, et, réciproquement, le fait qu'il ne soit pas listé comme « sûr » n'implique pas qu'il faille le voir *ipso facto* comme « suspect ». Et au surplus, le fait qu'une opération soit bien reprise dans une des deux listes n'empêche ni ne dispense l'administration d'apprécier une telle opération « au cas par cas », « en tenant compte du contexte concret et des modalités particulières » propres à l'opération : un acte réputé sûr pourrait avec d'autres actes constituer un abus au sein d'une opération plus complexe, et un acte réputé suspect pourrait s'avérer ne pas être abusif *in concreto* eu égard aux motifs (autres que la volonté d'éviter l'impôt concerné) qui le justifieraient en l'espèce.

⁷¹⁶ Circulaire du 19 juillet 2012, n° 8/2012, site *Fisconetplus* (2^e version, corrigeant des erreurs de trad. en fr.).

⁷¹⁷ Voy., pour des analyses pratiques de la notion d'« abus fiscal » en lien avec cette circulaire, Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, spéc. pp. 224-229 et pp. 247-257 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « De l'abus fiscal dans le cadre de la planification patrimoniale », in *Chroniques notariales*, vol. 56, Bruxelles, Larcier, octobre 2012, pp. 379-390 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *R.G.E.N.*, n° 26.407, pp. 297 et s. ; Ph. DE PAGE, « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine familial », *R.G.E.N.*, n° 26.495, 2013/4 pp. 144-154 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les droits d'enregistrement et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *R.G.E.N.*, 2012/7, n° 26.406, pp. 280-296 ; N. GEELHAND DE MERXEM, « La disposition anti-abus et les droits de donation et de succession », *Rev. not. belge*, 2012, pp. 511-514 ; S. SEGIER, « « Abus fiscal : commentaire autour des deux premières circulaires ministérielles et essai d'approche méthodologique », *R.G.F.*, 2012, pp. 14 et s. ; P. VAN DEN EYNDE, « Présomption générale d'abus fiscal », *R.G.E.N.*, n° 26.495, pp. 139-143.

⁷¹⁸ Circulaire du 10 avril 2013, n° 5/2013 (remplaçant et abrogeant la circulaire n° 8/2012), site *Fisconetplus*.

⁷¹⁹ Voy., pour des commentaires des changements amenés par cette circulaire par rapport à la précédente, Ph. DE PAGE, « L'abus fiscal à la lumière de la circulaire n° 5 du 10 avril 2013 », *R.G.E.N.*, 2013/6, n° 26.517, pp. 246-250 ; L. HERVE, « De l'abus fiscal en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession (Partie III) », *Lettre de l'Ordre des avocats du barreau de Liège*, 4 p. ; E. SPRUYT, « Antimisbruikbepaling in registratie- en successierecht : nieuwe ontwikkelingen », *T.E.P.*, 2013, pp. 9 et s. ; J. VAN DYCK, « La disposition anti-abus ne vise pas les dispositions testamentaires », *Fiscologue*, 19 avril 2013, n° 1337, pp. 1 et s.

Ces listes sont donc simplement « indicatives » de l'intention ou non de l'administration d'invoquer l'abus fiscal pour contrer telle ou telle opération ainsi décrite dans l'absolu (*in abstracto*), mais elles ne préjugent nullement de ce que dirait un juge en cas de contestation. En toute hypothèse, le fisc ne pourrait jamais se reposer sur le fait qu'une opération est « *black-listée* » pour se dispenser de faire la preuve (qui lui incombe) de l'abus en l'espèce (sauf à voir dans cette *black list* de nouvelles mesures spécifiques « anti-abus » que seule la loi pourrait prévoir). On peut alors regretter ici que ces circulaires se contentent d'épingler simplement, pour chacune des opérations qui y sont « *black-listées* », la disposition du code à laquelle il serait porté « atteinte », sans aucunement expliciter les objectifs de cette disposition qui seraient soi-disant contrariés, ni en quoi l'opération en cause contrarierait ces objectifs.

Nous partageons ainsi l'observation de Virginie DEHALLEUX selon laquelle que, si « l'objectif de la circulaire [...] est louable et répondait à une demande de clarifier l'impact réel du dispositif anti-abus de portée générale sur la pratique de la planification successorale, cette *méthode* est toutefois critiquable car en marge de la mécanique annoncée par les textes [de la règle anti-abus] »⁷²⁰ (notamment quant à l'élément objectif de l'abus).

A titre d'autre observation générale sur le contenu de ces listes, on peut également signaler que la circulaire du 10 avril 2013 a indiqué que, puisque le texte de l'article 18, § 2, du C.Enr., auquel renvoie l'article 106, al. 2, du C.Succ., définit l'abus fiscal en parlant des actes juridiques que le « redevable » de l'impôt a *lui-même* posés, il s'ensuit que toutes les formules de planification successorale empruntant la « voie testamentaire » sortent d'office du champ d'application de la règle anti-abus ainsi libellée, faute d'identité entre l'auteur de l'opération entachée-suspectée d'abus (le testateur) et le redevable de l'impôt (le légataire ou héritier)⁷²¹. Cette position, qui avait déjà été défendue en doctrine⁷²², et qui se fonde sur une interprétation littérale de la mesure⁷²³, se voit ainsi validée par la circulaire. Un « banc de poissons » tout entier échapperait ici au « filet » de la mesure, dès lors que le redevable de l'impôt n'aurait pas été partie aux legs en cause (sauf à considérer qu'il y participerait d'une certaine façon en acceptant la succession), contrairement aux cas où le *de cuius* aurait conclu avec lui une vente ou une donation, voire aurait acheté avec lui un bien de façon démembrée auprès d'un tiers.

C'est ainsi que les formules testamentaires qui avaient été recensées par la première circulaire dans la liste noire (comme le testament avec *generation skipping* ou le « legs en duo »⁷²⁴) ou dans la liste blanche (le testament « *ik-opa* ») ont totalement disparu dans les listes dressées par la seconde circulaire du 10 avril 2013.

⁷²⁰ V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », *op. cit.*, p. 141.

⁷²¹ J. VAN DYCK, « La disposition anti-abus ne vise pas les dispositions testamentaires », *Fiscologue*, 19 avril 2013, n° 1337, pp. 1 et s. ; V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale... », *op. cit.*, p. 142.

⁷²² Notamment : V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *R.G.E.N.*, n° 26.407, pp. 297-314, sépc. n°s 1.6 et 2.10 ; E. SPRUYT, « Antimisbruik in registratie- en successierechten – Een kritische analyse », in *Handboek Estate Planning*, partie 8, Larcier, 2012, pp. 101 et 103.

⁷²³ On pourrait alors se demander si la mesure anti-abus ne pourrait venir ici au secours d'elle-même, pour transcender ici son libellé et appréhender des actes juridiques non posés par le redevable de l'impôt en question.

⁷²⁴ En l'absence d'un « avantage net substantiel » pour l'ASBL-légataire à la suite du calcul de la charge.

257. Avant d'entrer dans le détail des listes dressées par cette circulaire fédérale, il faut encore relever ici que, suite à la reprise (du service) des droits de succession et d'enregistrement régionalisés par le Service flamand des impôts (*Vlaamse Belastingdienst*, dit « VLABEL »), et à l'insertion dans le Code flamand de la fiscalité (C.F.F.), à l'article 3.17.0.0.2., d'une disposition anti-abus fiscal (finalement⁷²⁵) identique à celle adoptée par le législateur fédéral, l'administration flamande a voulu elle aussi adopter pour ces matières fiscales régionalisées une circulaire illustrative analogue à la circulaire fédérale (telle que nous venons de l'étudier). Comme l'administration fédérale, VLABEL a dû s'y reprendre à deux fois, en adoptant une première circulaire du 23 décembre 2014⁷²⁶, puis en la remplaçant ensuite par une seconde circulaire du 16 février 2015⁷²⁷, qui en corrige les défauts que la doctrine avait pointés⁷²⁸.

Ainsi, la nouvelle circulaire flamande reproduit plus fidèlement les précautions liminaires de la circulaire fédérale non seulement quant à la nécessité d'apprécier chaque opération « au cas par cas », mais aussi sur le caractère « non limitatif » des listes d'opérations y établies (impliquant que les opérations non listées ne sont ni *ipso facto* sûres, ni *ipso facto* suspectes). Aussi, contrairement à la première qui avait omis de le faire, la seconde circulaire flamande prend bien le soin d'indiquer que les dispositions « testamentaires » sont exclues du champ d'application de la mesure (dès lors que le « contribuable » dont parle l'article 3.17.0.0.2. du C.F.F. – *belastingplichtige*⁷²⁹ – ne serait pas en l'occurrence l'auteur de l'opération en cause)

⁷²⁵ Voy. la seconde version introduite de cette disposition par le décret du 19 décembre 2014 « modifiant le Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 ».

⁷²⁶ Circulaire du 23 décembre 2014, n° 2014/2 concernant l'article 3.17.0.0.2. du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2014 tel que modifié par le décret du 19 décembre 2014, *M.B.*, 23 janv. 2015, 2^e éd., pp. 6278 et s.

⁷²⁷ Circulaire du 16 février 2015, n° 2015/1 concernant l'article 3.17.0.0.2. du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2014 tel que modifié par le décret du 19 décembre 2014, *M.B.*, 25 mars 2015.

⁷²⁸ Voy., pour ces critiques de la première circulaire flamande, N. GEELHAND de MERXEM, « Abus fiscal en Région flamande : disparition de la 'liste blanche' », *Le Fiscologue*, n°1417, du 6 février 2015, pp. 9 et s. et spéc. p. 10 ; E. SPRUYT, « Interpretatieve vragen i.p.v. rulings - Eigen(zinnige) omzendbrief inzake fiscaal misbruik », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2015, pp. 5 et 6 ; X. PACE, « 'Abus fiscal' : la Région flamande publie sa propre circulaire sur les opérations 'abusives' », *Droits d'enregistrement*, n°1/2015, pp. 11-16.

⁷²⁹ Voy. ainsi le texte de cette disposition qui parle de « contribuable » (« *belastingplichtige* ») là où le texte fédéral parle en matière de droits d'enregistrement et de succession de « redevable » (« *belastingsschuldige* ») :

« N'est pas opposable à l'entité compétente de l'administration flamande l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque cette entité démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve, visés à l'article 3.17.0.0.1, 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 ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes : 1) soit 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 ; 2) soit une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éluider l'impôt. Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement d'impôt conforme à l'objectif de ce Code, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

et de reproduire aussi la *white list* des opérations *a priori* sûres de la circulaire fédérale⁷³⁰. Quant à la *black list* dressée par la circulaire flamande (restée inchangée depuis la première), elle reprend toutes les opérations dites ‘suspectes’ de la circulaire fédérale, tout en y apportant certaines précisions complémentaires (dans l’explication du montage ou de son redressement) et en adaptant à chaque fois la mention de la disposition concernée pour le Code flamand⁷³¹.

258. S’agissant tout d’abord des opérations recensées dans la liste blanche par la circulaire du 10 avril 2013, on retrouve toutes ces donations (mobilières) qui seraient faites de façon manuelle, par virement bancaire ou devant un notaire à l’étranger, c’est-à-dire toutes ces donations qui ne seraient pas obligatoirement enregistrables au sens de l’article 19 du C.Enr., et qui sont susceptibles de se voir assimilées à des legs (réintégrés à l’avoir successoral) si le donateur décède dans les trois ans de la donation non enregistrée (en vertu de l’art. 7 C.Succ.). Ces formules les plus élémentaires de planification, dont certains avaient cru (ou fait croire) qu’elles tomberaient sous le coup de la règle anti-abus fiscal (pour mieux la décrédibiliser)⁷³², se voient ainsi « sécurisées » par la circulaire administrative (la première comme la seconde) en ce sens que « *pour autant* qu’ils ne fassent pas partie d’un montage constitué de plusieurs [autres] actes », ces actes ne pourraient pas « *en soi*, être catalogués comme abus fiscal »⁷³³.

De même, on retrouve sans surprise dans la liste blanche la donation « échelonnée » de biens immeubles à des intervalles supérieurs à trois ans. En effet, dans la mesure où l’article 137 du Code des droits d’enregistrement a prévu expressément une « réserve de progressivité » lorsque plusieurs donations immobilières sont intervenues entre les mêmes parties à moins de trois ans d’intervalle, il est logique que la circulaire vienne garantir que le montage consistant à donner à une même personne un même patrimoine ou bien immobilier en plusieurs fois (pour déjouer la progressivité du tarif des droits de donation), à plus de trois ans d’intervalle, ne pourrait pas être inquiété en application de la nouvelle règle générale anti-« abus fiscal ». En présence d’un tel montage (donation immobilière morcelée-échelonnée en plusieurs fois),

⁷³⁰ Voy., sur ces changements apportés par la nouvelle circulaire flamande, G. de FOY, « La Région flamande a revu sa circulaire en matière d’abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2015, n°26.728 ; Ch. BUYASSE, « Abus fiscal : la liste ‘blanche’ refait surface », *Fiscologue*, 2015, n° 1421, pp. 11-12 ; Ch. BUYASSE, « Abus fiscal en Flandre : restauration de la liste blanche », *Fiscologue*, n°1425, du 3 avril 2015, pp. 8-9.

⁷³¹ Voy., sur le détail de ces opérations *black*-listées dans la circulaire flamande, V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l’heure du premier bilan », *op.cit.*, pp. 143-147 ; Voy. aussi N. GEELHAND DE MERXEM, « Le planning patrimonial en Flandre (2) : les prises de position de VLABEL », *Chron. Not.*, vol. 65, avril 2017, p. 482, jugeant « la ‘liste noire’ flamande plus sévère ».

⁷³² Voy. par ex. F. PARISIS, « La planification successorale désormais assimilée à un abus fiscal », *L’Echo*, 29 mai 2012 : « Donner un petit coup de pouce (en cash) à vos enfants [...] : sauf si vous pouvez prouver que vous n’avez aucune motivation fiscale, le fisc pourra considérer ces actes comme de l’abus fiscal ! ».

⁷³³ Section B.1. de la Circulaire du 10 avril 2013, n° 5/2013 (remplaçant et abrogeant la Circulaire n° 8/2012).

le législateur a clairement extériorisé sa volonté de ne le déjouer que quand les donations sont faites à trois ans ou moins d'intervalle et il ne saurait être question de prétendre que sa volonté serait contrariée *par-delà* ce critère temporel du nombre d'années écoulées entre les actes⁷³⁴.

Parmi les formules recensées dans la « *black-list* » par la circulaire du 10 avril 2013, se trouve en premier lieu la clause dite « de la (maison) mortuaire ». Celle-ci est insérée dans un contrat de mariage lorsque le décès de l'un des époux est certain et imminent pour prévoir qu'à l'occasion de la dissolution du régime matrimonial (quelle qu'en soit la cause : divorce ou décès), un époux nommément désigné (dans les faits : celui qui va survivre) se verra attribuer plus de la moitié du patrimoine commun, sans que cela ne soit libellé sous condition de survie dans son chef, ce qui empêche l'assimilation fictive à un legs sur la base de l'article 5 C.Succ.

La stigmatisation d'une telle clause dans la circulaire est liée au fait qu'elle est contractée alors que le décès d'un époux est « imminent et inévitable ». On peut alors se demander si la « suspicion » doit aussi s'étendre à d'autres pratiques opérées « à l'article de la mort », comme la donation mobilière qui ne serait enregistrée qu'*in extremis*, au moment où, dans les trois ans suivant l'acte de donation, le décès du donateur serait devenu imminent sur la base d'un avis médical. Sans s'être *a priori* prémunies par la formalité de l'enregistrement contre le risque de décès du donateur dans les trois ans, les parties se rattraperaient en enregistrant « sur le lit de mort ». Mais s'agirait-il vraiment là d'un « abus fiscal » qui contrarierait le/les objectif(s) de l'article 7 du C.Succ. ? Au fond, cet enregistrement de dernière minute comporterait encore une part de risque, en phase avec la règle telle qu'elle a été conçue, car la formalité ne servirait en effet à rien si, par un « accident imprévisible », le donataire venait à décéder entre le moment de l'enregistrement et le décès du donateur, ou encore si, par un « miracle inespéré », le donateur renversait les certitudes médicales en survivant au-delà des trois ans à compter de la donation.

En recensant la clause « de la mortuaire » parmi les opérations *black-listées*, l'administration prétend ainsi que la règle *générale* anti-abus devrait lui permettre de « replacer » l'opération dans le champ d'application de la fiction *spécifique* de l'article 5 du C.Succ., nonobstant l'absence de condition de survie formellement stipulée dans la clause du contrat de mariage, pour imposer alors le bénéficiaire nommément désigné de la clause à concurrence de ce qu'il reçoit au-delà de la moitié du patrimoine commun à la liquidation du régime matrimonial. Il n'est toutefois pas évident, pour certains auteurs, que l'article 5 serait en l'occurrence heurté dans ses objectifs dès lors que cet article parle de « condition de survie », et que ses travaux préparatoires révèlent que le législateur n'a pas voulu taxer les clauses inconditionnelles⁷³⁵.

Auparavant, l'administration avait tenté de se fonder sur une « institution contractuelle » (art. 2 C.Succ.), mais la Cour de cassation avait réfuté cet argument par un arrêt du 10 décembre 2010 en déclarant que la clause en question n'est pas un contrat portant sur les biens de la succession (une « institution contractuelle »), mais bien sur le partage du patrimoine commun (un « avantage matrimonial »)⁷³⁶. Ensuite, dans une décision du 15 juillet 2011, l'administration avait réaffirmé son intention d'appréhender la clause par l'art. 5 C. Succ. en voyant une

⁷³⁴ Cf. nos observations formulées *supra* sur l'articulation entre mesures générales et spécifiques anti-abus.

⁷³⁵ Voy. notamment, en ce sens, V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale... », *op. cit.*, pp. 151 et 155; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale... », *op. cit.*, p. 313.

⁷³⁶ Pour des analyses de cet arrêt, voy. V. DEHALLEUX, « La clause (dite) de la 'mortuaire' a encore de beaux jours devant elle », *Act. dr. fam.*, 2011, pp. 117-124 ; N. GEELHAND de MERXEM et Y.-H. LELEU, « La clause dite de la 'mortuaire' validée et exemptée », obs. sous Cass., 10 déc. 2010, *R.G.E.N.*, 2011, n° 26.263, p. 123 ; A. VERBEKE et R. BARBAIX, « Hof van Cassatie bevestigt sterfhuisclausule », *R.W.*, 2011, p. 1438.

condition de survie implicite⁷³⁷. Si aucune juridiction n'a été amenée à se prononcer sur l'application de la nouvelle règle générale anti-abus à une telle clause, dès lors qu'il s'agissait de clauses insérées dans le contrat de mariage avant le 1^{er} juin 2012, on peut néanmoins épingleur un jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 18 décembre 2013, qui tout en concluant à la défiscalisation de la clause sur la base des articles 5 et 7 du C.Succ., relève toutefois « que la modification du régime matrimonial peu de temps avant le décès indique un abus fiscal, mais comme la nouvelle disposition anti-abus n'était pas encore d'application au moment des faits, il ne peut en être fait application »⁷³⁸, ce qui rejoint ici la thèse administrative exprimée dans la circulaire. Par la suite, la Cour de cassation avait encore considéré, par deux arrêts du 28 avril 2016 et du 5 janvier 2017, que l'article 5 du C.Succ. n'était pas applicable à la clause dite « de la (maison) mortuaire »⁷³⁹.

Il faut alors noter que la question de la neutralisation de cette clause en tant qu' « abus fiscal » ne se pose désormais plus dans aucune Région, depuis que les mots « sous condition de survie » ont été supprimés à l'art. 2.7.1.0.4 du C.F.F. dès 2015 en Région flamande, avec effet aux successions ouvertes au 1^{er} juillet 2015 (même si la clause a été insérée dans le régime matrimonial bien avant cette date)⁷⁴⁰, et à l'art. 5 du C.Succ. pour la Région wallonne, par décret du 1^{er} juillet 2017, et pour la Région bruxelloise, par ordonnance du 13 juillet 2017, avec applicabilité de cette même modification dans ces deux dernières Régions aux « déclarations de succession déposées à partir du 1^{er} juillet 2017 » (pour autant qu'il s'agisse de « conventions de mariage visées contractées ou modifiées à partir du 1^{er} juillet 2014 »)⁷⁴¹.

Toujours dans la liste noire, on trouve parmi d'autres montages constitués de plusieurs actes, « l'apport par un époux d'un bien dans le patrimoine commun, suivi, immédiatement ou dans un délai rapproché, par la donation de ce bien par les deux époux ensemble » (montage visant à éviter la progressivité du droit de donation de l'article 131 du C.Enr.), « pour autant qu'il y ait unité d'intention » entre ces actes distincts, ajoute la circulaire fédérale (à la différence de la flamande), et sauf si le redevable prouve que « ce choix pour l'apport dans le patrimoine commun se justifie par d'autres motifs que l'évitement de droits de donation plus élevés ».

A cet égard, le SDA a admis comme « motif non fiscal », pour l'apport de l'habitation par le mari, le fait d'éviter des discussions concernant « le droit à la récompense au moment de la dissolution du régime matrimonial, et ce, en raison du fait que le crédit propre [du mari] a été essentiellement remboursé avec des fonds communs »⁷⁴².

⁷³⁷ Pour un commentaire critique de cette décision, voy. N. GEELHAND de MERXEM, «De 'sterfhuisclausule', het Hof van Cassatie, de commentaren in de rechtsleer en de Fiscale Administratie», *T.E.P.*, 2011, pp. 210-242; M. GUSTIN, « Les droits de succession et de mutation par décès », *Chron. Not.*, vol. 55, avril 2012, n° 8.

⁷³⁸ Civ. Anvers, 18 décembre 2013, *T.F.R.*, 2014, p. 912. Voy. aussi les décisions référencées par V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale... », *op. cit.*, p. 156, et des arrêts d'appel en faveur du contribuable : Bruxelles, 9 sept. 2014, *R.P.P.*, 2014, n° 4, p. 453, obs. M. VAN MOLLE ; Mons, 9 mai 2014, *R.P.P.*, 2014, n° 4, p. 449 ; Gand, 4 février 2014, *Fiscal.*, 2014, n° 1377, p. 14, note S. VAN CROMBRUGGE ; Bruxelles, 12 sept. 2017, www.fiscalnet.be, rejetant l'argument selon lequel l'imminence du décès de l'époux impliquerait que la clause était simulée, dès lors que les époux ont supporté les risques du prédécès du survivant.

⁷³⁹ Voy. ces récents arrêts épinglés par N. GEELHAND de MERXEM, « Le planning patrimonial en Flandre (2) : les prises de position de VLABEL », *Chron. Not.*, vol. 65, avril 2017, p. 460.

⁷⁴⁰ N. GEELHAND, « Région flamande : fin de partie pour la clause de la mortuaire », *Fiscal.*, n° 1430, pp. 7-8.

⁷⁴¹ M. DAUBE, « Abus fiscal et clause de la (maison) mortuaire : la Région wallonne légifère, avec effet rétroactif ! », *FiscalNet*, 11 novembre 2017 ; *Fiscologue*, n° 1527, p. 5 ; pour la Région bruxelloise, « La clause de la maison mortuaire disparaît également en Région bruxelloise », *Fiscologue*, n° 1529, 11 août 2017, p. 12.

⁷⁴² Décision anticipée n° 2014.181 du 13 mai 2014, commentée dans *Fiscologue*, n° 1418, 13 février 2015, p.12.

Dans la même veine, la liste noire de la circulaire aurait très bien pu aussi recenser, comme exemple de montage composé d'une pluralité d'actes « réalisant une même opération », le cas de la donation (enregistrée ou non) d'une somme d'argent qui servirait à financer ultérieurement le rachat par le donataire d'un immeuble du donateur (pour éviter l'application des droits de donation immobilière pouvant être élevés entre étrangers ou parents éloignés). C'est d'ailleurs, comme nous l'avons déjà dit, peut-être essentiellement pour ce genre de construction, jouant sur la combinaison de plusieurs actes juridiques distincts, qui sont chacun bien acceptés dans leurs *effets singuliers*, mais qui se compensent ou se complètent par leurs *effets conjugués*, que l'adoption d'une mesure générale anti-abus a pu sembler absolument nécessaire, alors que des procédés d'évitement fondés sur l'accomplissement d'un acte *unique* (plutôt que tel autre) pourraient eux être neutralisés par une adaptation spécifique de la loi⁷⁴³.

259. Enfin, en guise d'ultime observation à propos de cette circulaire du 10 avril 2013, il faut remarquer la disparition, par rapport à l'ancienne circulaire qui le recensait dans sa liste noire, du montage consistant dans l'acquisition scindée d'un bien, en usufruit pour le futur défunt et en nue-propriété pour son futur successeur, *précédée* de la donation (enregistrée ou non⁷⁴⁴) par le premier au second des fonds nécessaires à l'acquisition de sa nue-propriété, l'idée étant ici d'empêcher l'application de la présomption réfragable de l'article 9 du C.Succ., selon laquelle ce bien aurait été reçu à titre de legs dans la succession de l'acquéreur de l'usufruit. En pratique, comme l'explique Virginie DEHALLEUX, « l'acquisition scindée répond le plus souvent à la volonté des parents d'associer leurs enfants à un projet immobilier dont ils entendent toutefois garder la gestion et la jouissance ce qui comprend [...] la possibilité d'occuper l'immeuble et d'en percevoir les loyers dans l'hypothèse où il est loué », et « elle permet [...] aux enfants de recueillir la pleine propriété de l'immeuble au décès (du survivant) des usufruitiers par extinction d'un droit viager et dès lors *a priori* sans impôt successoral⁷⁴⁵. En pareil cas, l'article 9 du C.Succ. prévoit ainsi une fiction selon laquelle le bien acquis de façon démembrée (l'immeuble)⁷⁴⁶ est considéré, au décès de l'usufruitier (pour l'application des droits de succession), comme se trouvant *en pleine propriété* dans la succession du défunt et comme recueilli *à titre de legs* par l'héritier ou légataire (nu-propriétaire), « à moins qu'il ne soit établi que l'acquisition [...] ne déguise pas une libéralité au profit [de ce dernier] ».

⁷⁴³ C'est ainsi ce qui a été fait désormais dans les trois Régions pour la « clause de la mortuaire », avec la suppression de la référence à la condition de survie à l'art. 5 C.Succ. (ou son équivalent dans le Code flamand).

⁷⁴⁴ La première circulaire du 19 juillet 2012 comportait sur cette précision une erreur de traduction en français.

⁷⁴⁵ V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », *op. cit.*, p. 164.

⁷⁴⁶ L'article 9 C.Succ. vise en réalité deux hypothèses distinctes : celle de l'*acquisition* d'un *bien*, mais aussi celle de l'*immatriculation* de *titres* (au porteur ou nominatifs), à chaque fois, en usufruit au nom du défunt, et en nue-propriété au nom d'un tiers (héritier ou légataire).

Cette « preuve contraire » supposait, d'après l'interprétation constamment faite (avant 2012) de la disposition en doctrine et jurisprudence, que le nu-propiétaire puisse établir, d'une part, qu'il *disposait* bien des moyens financiers nécessaires à l'acquisition de son droit, et d'autre part, qu'il a effectivement *affecté* ces fonds au paiement du prix d'acquisition de ce droit⁷⁴⁷. Si la seule allégation de ce paiement ou la mention de quittance du prix dans l'acte notarié ne suffisaient pas, la position de l'administration, bien approuvée par la doctrine majoritaire, a longtemps été d'admettre que la preuve requise soit rapportée par la donation de liquidités par l'usufruitier au nu-propiétaire dès lors qu'elle était antérieure à date de l'acquisition (d'abord entendue comme la date de l'acte sous seing privé⁷⁴⁸ et puis comme celle de l'acte notarié⁷⁴⁹).

L'*origine* des fonds dans le chef du nu-propiétaire était donc parfaitement indifférente, pourvu qu'il ait disposé de ces fonds au *moment* du paiement du prix de la nue-propiété (et qu'il les ait affectés à l'acquisition de cette nue-propiété). Et en cas de donation préalable des fonds par l'acquéreur de l'usufruit, il importait alors peu que celle-ci ait été ou non enregistrée, l'article 7 du C.Succ. pouvant toujours intervenir, dans le cas où l'acquéreur de l'usufruit, donateur de l'argent, décéderait dans les trois ans de la donation, et que celle-ci n'aurait pas été enregistrée, pour soumettre ainsi les fonds donnés aux droits de succession (en les assimilant à un legs)⁷⁵⁰.

Suite à l'adoption de la nouvelle mesure anti-« abus fiscal », le montage en question avait été recensé sur la liste noire de la première circulaire du 19 juillet 2012 (pour autant que l'achat scindé et la donation préalable des fonds soient reliés par une « unité d'intention »), avant qu'il en disparaisse avec la circulaire du 10 avril 2013 (remplaçant et abrogeant la première), ce qui aurait alors pu faire penser que l'administration renouait avec sa position traditionnelle. Mais une décision administrative adoptée quelques jours plus tard, le 19 avril 2013, avait ensuite annoncé qu'« une donation préalable, effectuée par l'acquéreur de l'usufruit au futur acquéreur de la nue-propiété, des fonds nécessaires pour financer sa part dans l'acquisition, ne sera plus acceptée comme preuve contraire pour l'application de l'article 9 C.Succ. ». Cette décision justifiait alors cette position en se fondant soi-disant sur les objectifs à l'origine de la disposition de l'article 9 du C.Succ. (comme l'avait fait auparavant un auteur minoritaire⁷⁵¹) :

« Peu importe [...] que cette donation ait été enregistrée ou non. La donation préalable est en fait une *confirmation* de la présomption légale de libéralité déguisée dont question à l'article 9. La libéralité via une acquisition scindée ne peut donc *pas être infirmée* par une *autre libéralité* octroyée par l'acquéreur de l'usufruit »⁷⁵².

⁷⁴⁷ A. MAYEUR, *Droits de succession 2013* (m. à j. M. PETIT), vol. 1, Brux., Kluwer, 2013, p. 502, n° 1213 ; Mons, 3 nov. 2004, *R.G.E.N.*, 2005, n° 25.084, confirmant Civ. Mons, 9 fév. 2000, *R.G.E.N.*, 2002, n° 25.084.

⁷⁴⁸ Décision administrative du 10 juillet 2002, n° E.E./98.937, *Rép. R.J.*, n° S 9.06.03.

⁷⁴⁹ Décision administrative du 13 décembre 2007, n° E.E./101.396, *Rép. R.J.*, n° S 9.06.03, *R.G.E.N.*, n° 25.936.

⁷⁵⁰ Le choix d'invoquer l'une de ces deux dispositions devrait alors exclure la possibilité d'invoquer l'autre. En ce sens, voy. V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure... », *op. cit.*, p. 167.

⁷⁵¹ A. CULOT, « Comment échapper au piège de l'article 9 du Code des droits de succession ? », *R.G.E.N.*, 1995, n° 24.514, pp. 281-299, spéc. pp. 296-299 : « l'examen des motivations à la base d'une telle disposition démontre que ce qui est demandé à l'héritier ou au légataire confronté à la présomption, c'est de prouver (et c'est le seul moyen requis par l'article lui-même) l'absence de libéralité. Or, comment prouver une absence de libéralité par une autre libéralité ! [...] La donation préalable ne fait que renforcer le caractère de libéralité de l'opération et ne constitue nullement la preuve contraire exigée par le dernier alinéa de l'article 9 lui-même ».

⁷⁵² Décision administrative du 19 avril 2013, *Rép. R.J.*, n° S 9.06.07.

Cette position très critiquée en doctrine⁷⁵³ et en commission des Finances de la Chambre⁷⁵⁴, a finalement été nuancée par l'administration dans une dernière décision du 18 juillet 2013⁷⁵⁵. Si elle répète qu'une donation préalable, effectuée par l'acquéreur de l'usufruit à celui de la nue-propriété, pour financer sa part dans l'achat, ne sera plus admise comme preuve contraire pour les mêmes raisons que celle citées ci-dessus (parce que « la donation préalable est en fait une confirmation de la présomption légale de libéralité déguisée »), elle admet néanmoins qu'une telle donation « pourra valoir comme preuve contraire » dans deux cas *alternatifs*⁷⁵⁶ : « lorsqu'[elle] aura été soumise à la perception de droits d'enregistrement de donation, [ou] lorsqu'il aura été démontré que le bénéficiaire de la donation pouvait librement disposer des avoirs, ce qui est [...] le cas s'il est démontré que la donation effectuée par l'acquéreur de l'usufruit n'était pas spécifiquement destinée à financer l'acquisition de la nue-propriété »⁷⁵⁷.

Ainsi l'administration, si elle ne se fonde pas explicitement sur la notion d'« abus fiscal »⁷⁵⁸, prétend venir ici « rétablir la portée initiale » de l'article 9 C.succ., dans la mesure où son ancien point de vue répété une dernière fois en 2007 avait « pour conséquence que l'intention initiale du législateur lors de l'introduction de l'article 9 C.Succ. [était] méconnue ». Or, le passage de l'exposé des motifs de la loi du 11 octobre 1919 (à l'origine de cette disposition de l'article 9 du C.Succ., ainsi que de celle de l'article 7 du C.Succ.) reproduit dans la décision administrative précisait que la disposition en cause avait été introduite ainsi pour combattre une « fraude » qui se commettait fréquemment et qui se présentait de la manière suivante :

« Un père effectue des placements en argent en son nom pour l'usufruit et au nom de son enfant pour la nue-propriété, soit en inscriptions nominatives, [...], soit en acquisitions d'immeubles. Les fonds sont fournis par le père ; et à la mort de celui-ci, l'enfant devient plein propriétaire sans payer un centime d'impôt »⁷⁵⁹.

⁷⁵³ A. CULOT, « Là où la mesure anti-abus entre en conflit direct avec le droit civil et risque de créer une discrimination loin d'être voulue par la loi fiscale », *R.G.E.N.*, 2013, n° 26.523 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Acquisition immobilière en démembrement, précédée d'une donation : l'administration ne sait plus quelle voie (illégal) choisir », *Droits d'enregistrement*, n° 2/2013, pp. 20-27; Ph. DE PAGE, « L'abus fiscal à la lumière de la circulaire n° 5 du 10 avril 2013 », *R.G.E.N.*, n° 26.517 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, « La nouvelle circulaire du 10 avril 2013 sur l'abus fiscal – L'acquisition scindée d'un immeuble en usufruit/nue-propriété », *Act. Fisc.*, n° 21/2013, pp. 1-6

⁷⁵⁴ *Compte rendu intégral*, Chambre, session 2012-2013, séance 15 mai 2013, CRIBV 53 COM 746, pp. 17-22.

⁷⁵⁵ Décision administrative du 18 juillet 2013, *Rép. R.J.*, n° S 9.06.07, *R.G.E.N.*, n° 26.535 et obs. A. CULOT.

⁷⁵⁶ Il ne s'agit pas là de conditions *cumulatives*, comme l'a laissé entendre S. SEGIER dans l'*Hebdo de Fiscalnet* du 5/10/2013: « A présent, ces constructions très fréquentes dans la pratique, ne seront pas considérées comme « abusives » par l'administration fiscale amenée à contrôler la situation d'un contribuable, à deux conditions ».

⁷⁵⁷ Voy., pour des analyses (critiques) de cette décision, B. CARDOEN, « 'Achat scindé' et donation préalable: le fisc modère son point de vue », *Fiscologue* du 9 août 2013, n° 1348, pp. 6-8 ; M. PETIT, « Donation préalable des fonds nécessaires à l'acquisition de la nue-propriété – Décision du 18 juillet 2013: la fin de l'insécurité juridique? », *R.G.E.N.*, 2013/9, n° 26.556, pp. 363-374 ; M. VAN MOLLE, « Acquisition usufruit/nue-propriété par les parents et les enfants : a never-ending story », *Droits d'enregistrement*, n° 3/2013, pp. 15-20, spéc. p. 20 ; V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », *op. cit.*, pp. 166-168.

⁷⁵⁸ Peut-être par crainte de ne pas pouvoir établir l'élément objectif ou de se voir opposer des « motifs civils », comme le suggère V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure... », *op. cit.*, p. 167.

⁷⁵⁹ *Doc. Parl.*, Ch., session 1918-1919, séance du 13 août 1919, *Pasin.* 1919, pp. 51 et s., *R.G.E.N.*, n° 15.565 .

Ainsi donc, observe Philippe DE PAGE, le cas que le législateur a entendu combattre est celui où « l'enfant ne s'est dépouillé de rien du tout et il est, alors, exact de dire que 'les fonds sont fournis par le père', à l'instant même de l'achat », tandis que « la donation préalable de fonds pour permettre ostensiblement, à cet enfant d'acquérir la nue-propriété ne déguise aucune libéralité : l'enfant a reçu, mais il se dépouille ensuite pour faire l'achat »⁷⁶⁰. En ce sens, l'article ne présume pas *l'existence d'une libéralité* mais bien *le déguisement d'une libéralité* sous les traits de l'opération d'acquisition scindée, si bien que la contre-preuve ne doit pas porter sur *l'absence de libéralité* (quel que soit son objet), mais sur *le non-déguisement d'une libéralité* (qui aurait pour objet l'immeuble) sous les traits de l'opération onéreuse en cause.

Or, en matière de « donation-achat », la Cour de cassation a eu l'occasion de répéter à plusieurs reprises que la donation de fonds destinés à l'achat d'un bien ne peut pas être vue juridiquement comme « déguisant » une donation de ce bien⁷⁶¹ ; semblable donation ne peut avoir pour objet que les fonds donnés, quoiqu'ils aient été utilisés par le donataire pour les besoins d'une acquisition subséquente. Lors d'un débat à propos du montage de l'achat scindé au sein de la Chambre française du Comité d'Etude et de Législation en 1993⁷⁶², le Professeur RAUCENT avait ainsi cité la Cour en ce sens: « en cas d'acquisition d'un bien au moyen d'une somme d'argent [préalablement donnée], le fait que les deux actes soient indivisibles ne permet pas de les confondre, le don portant et continuant de porter sur des espèces et non sur le bien acquis à l'aide de ces espèces »⁷⁶³.

Si cette dernière position administrative semble donc critiquable sous l'angle de l'objectif sous-jacent à l'article 9 du C.Succ., on peut aussi regretter que l'administration vienne ainsi se substituer ici au législateur pour fixer des conditions (alternatives) auxquelles la donation préalable devrait répondre pour valoir comme preuve contraire empêchant l'application de l'article. Et s'agissant de la condition de l'enregistrement, on ne voit pas *en quoi* le fait que la donation a été enregistrée la rendrait plus admissible pour renverser la présomption en cause (eu égard à l'idée qu'une libéralité présumée ne saurait être infirmée par une autre)⁷⁶⁴ : une donation enregistrée n'en demeurerait pas moins être une libéralité. En réalité, l'administration se livre là à un « arbitrage » dont seul le législateur pourrait vraiment décider, un peu comme lorsqu'il était venu prévoir à l'article 7 du C.Succ. que les donations mobilières non enregistrées sont assimilées à des legs si le donateur décède dans les trois ans de la donation, ouvrant ainsi une sorte d'alternative « aux risques (et périls) » des intéressés.

⁷⁶⁰ Ph. DE PAGE, « L'abus fiscal à la lumière de la circulaire n° 5 du 10 avril 2013, *R.G.E.N.*, n° 26.517, pp. 248-249.

⁷⁶¹ Voy., notamment, Cass., 11 février 2000, *Rev. not. belge*, 2000, p. 677 ; Cass., 25 janvier 2010, *Rev. not. belge*, 2010, p. 634 et le commentaire de P. MOREAU, « L'objet de la donation-achat lorsque le bonheur semble être la seule chose que l'on puisse donner sans l'avoir », p. 602.

⁷⁶² Comité d'Etude et de Législation, Chambre française, « Achat nue-propriété/usufruit – art. 9 du Code des droits de succession », séance du 23 octobre 1993, dossier n° 1920 bis.

⁷⁶³ Cass. 15 novembre 1990, Pas. 1991, I, 284, *R.G.E.N.*, n° 23.985.

⁷⁶⁴ Voy. notamment cette contradiction pointée par B. CARDOEN, « 'Achat scindé' et donation préalable : le fisc modère son point de vue », *Fiscologue* du 9 août 2013, n° 1348, pp. 6-8, spéc. p. 7.

Face aux incertitudes de succès dans l'application de l'article 9, l'administration a préféré venir ici encourager l'enregistrement de la donation d'argent lui garantissant un minimum de perception. Il reste que si les parties au montage décidaient de ne pas faire enregistrer cette donation préalable, on ne saurait trop leur recommander d'être alors bien attentives à ne pas stipuler la donation « à charge » pour le donataire de destiner les fonds donnés à l'acquisition, et à éviter toute autre modalité de nature à laisser penser à une telle prédestination du don⁷⁶⁵.

A noter encore, à propos de ce même montage de l'« achat scindé », qu'en Région flamande VLABEL s'est aligné sur la décision de l'administration fédérale en requérant, pour pouvoir échapper à l'application de l'article 2.7.1.0.7. C.F.F. (ancien art. 9 C.Succ.), que la donation préalable des fonds nécessaires à l'acquisition de la nue-propriété ait été enregistrée, sinon que le bénéficiaire ait pu librement disposer de ces fonds et aurait pu les utiliser autrement⁷⁶⁶.

⁷⁶⁵ En ce sens, voy. Ph. DE PAGE et M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-abus en matière fiscale: état de la question », *R.P.P.* 2014, p.392, n°43.

⁷⁶⁶ Déc. n° 15004 du 19 janvier 2015 et du 6 juillet 2015, publiées le 19 juin 2015 et le 11 août 2015, sous le titre « *Gesplitste aankoop vruchtgebruik – blote eigendom/Tegenbewijs voor gesplitste aankopen* » (avec ajout d'un al. par déc. du 21 mars 2016 et 25 avril 2016, publiées le 4 avril 2016 et le 25 avril 2016, pour l'immatriculation scindée de titres). Voy. la nuance apportée pour la période du 01/09/2013 au 18/06/2015, où l'acte d'achat devait avoir été précédé d'une donation pouvant être enregistrée par la suite, avant le décès (position du 10 mars 2017).

(ii) Autres exemples « positifs » issus de la doctrine, du SDA ou de la jurisprudence judiciaire

260. En marge des circulaires administratives, on peut également évoquer ici l'un ou l'autre montage ayant retenu l'attention de la doctrine quand il s'agissait d'identifier en la matière de premiers *exemples positifs* d'abus fiscal, à partir d'objectifs législatifs alors bien discernables, avant d'épingler quelques tendances du SDA voire du juge judiciaire ayant appliqué la notion.

Il y aurait ainsi notamment le montage consistant à transformer une S.A. en une S.P.R.L. juste avant l'attribution de son patrimoine immobilier à ses associés à l'occasion de sa liquidation, et cela, en vue d'éviter l'application de l'article 130 du C.Enr., et/ou de profiter indûment de l'avantage de l'exonération prévue à l'article 129 du même code. Contrairement à l'article 130 qui prévoit que lorsqu'une telle attribution a lieu par une société anonyme envers un de ses actionnaires, elle entraîne systématiquement la perception du droit établi pour les ventes, l'article 129 prévoit en son alinéa 3 que, pour les sociétés de personnes, il est fait exception à ce régime de taxation pour « 1° les immeubles apportés à la société, lorsqu'ils sont acquis par la personne qui a effectué l'apport ; 2° les immeubles acquis par la société avec paiement du droit [de vente], lorsqu'il est établi que l'associé qui devient propriétaire de ces immeubles faisait partie de la société au jour de l'acquisition par celle-ci ». On comprend alors pourquoi, lorsqu'il s'agit d'attribuer l'immeuble d'une S.A. à un actionnaire qui avait lui-même apporté cet immeuble ou bien qui avait déjà la qualité d'actionnaire de la société au moment où elle a acquis l'immeuble avec débit du droit de vente, il pourrait être tentant de transformer la S.A. en S.P.R.L. juste avant d'attribuer le bien immobilier en question à un tel actionnaire.

Dans une décision du 14 septembre 1972, l'administration avait affirmé que les exceptions prévues par le 3^e alinéa de l'article 129 C.Enr. s'appliquaient bien à une S.A. transformée en S.P.R.L., en ce compris pour les immeubles acquis par la société *avant* sa transformation⁷⁶⁷, ce qui est en phase avec le texte de loi qui ne requiert pas que la société en question ait adopté la forme d'une société de personne dès sa constitution pour bénéficier de l'exception légale⁷⁶⁸. Mais désormais, en se penchant sur les objectifs sous-jacents aux articles 129 et 130 C.Enr., et cela malgré la clarté de ces textes (auxquels l'interprétation stricte devrait nous faire arrêter), on peut se demander s'il n'y aurait pas là un cas d'abus fiscal, du moins si la transformation en cause ne vise en l'espèce qu'à permettre l'application de l'exception de l'art. 129, al. 3⁷⁶⁹.

⁷⁶⁷ Décision administrative n° E.E./82.848, 14 septembre 1972, *R.G.E.N.*, n° 21.656, p. 81.

⁷⁶⁸ Voy. en ce sens notamm. G. DE FOY, N. MEERT et L. STAS, « Apport d'immeuble en société et attribution ultérieure à un associé : quand le droit de partage s'applique-t-il ? », *Droits d'enregistrement*, 2014/3, p. 17.

⁷⁶⁹ Voy. en ce sens notamm. X. ULRICI et L. JABAKH, « Attribution d'immeubles aux associés et actionnaires : état de la question en droits d'enregistrement, à l'impôt sur les revenus et en T.V.A. », *R.G.E.N.*, 2017/4, p. 177.

L'exposé des motifs de la loi du 30 août 1913 ayant introduit les articles 129 et 130 dans le Code des droits d'enregistrement montre que la taxation a été voulue ici par le législateur pour prévenir la « fraude » par laquelle des personnes, sous le couvert d'une société, deviendraient propriétaires d'immeubles à titre onéreux sans que le droit de vente ne soit jamais perçu⁷⁷⁰ :

« Il est de doctrine et de jurisprudence que, lorsqu'un immeuble a fait l'objet d'un apport dans une société constitutive d'une individualité juridique, tout associé peut en devenir ultérieurement propriétaire, soit par l'achat des actions ou parts d'intérêt de ses coassociés, soit par la voie d'un partage du fonds social, *sans* encourir le droit proportionnel établi pour la transmission de biens immeubles »⁷⁷¹.

A l'origine, seules les sociétés *de capitaux* étaient visées pour l'assimilation de l'attribution de l'immeuble à un actionnaire à une vente, tandis que pour les sociétés *de personnes* il était fait abstraction de leur personnalité juridique, de sorte qu'à l'acquisition du bien-immeuble, celui-ci était censé avoir été acquis par les associés en indivision (et non par la société), avec pour conséquence que le droit de partage était dû lors de l'attribution du bien à un associé. Et lorsqu'en 1958, l'assimilation a été étendue aux sociétés *de personnes*, des exceptions ont été alors prévues pour continuer à leur reconnaître une certaine « transparence » pour les cas où l'associé risquerait de subir deux fois le paiement du droit sur le transfert de propriété de l'immeuble. Cela suppose qu'une telle transparence pouvait déjà se vérifier au moment de l'apport de l'immeuble par l'associé ou de son acquisition par la société avec paiement du droit, ce qui ne serait pas le cas si la société était à cette époque-là une société *de capitaux*⁷⁷².

C'est ainsi que Thierry AFSCHRIFT recense, parmi les rares 'exemples positifs' d'abus fiscal qu'il veut bien concevoir, ce cas de « la transformation, réalisée en général juste avant la mise en liquidation de la société, de la société anonyme en s.p.r.l. » quand elle « est motivée *exclusivement* par le souci d'éviter le droit d'enregistrement », dès lors qu'il y aurait là « une violation des objectifs des articles 129 et 130 du C.Enr. », consistant « dans le fait de tenter de profiter d'une exonération, en bénéficiant d'un régime de transparence, dans des conditions autres que celles voulues par le législateur ». Nous partageons alors l'avis de cet auteur selon lequel cette analyse ne devrait pas pouvoir être infirmée par le fait que la pratique en cause avait été antérieurement validée par l'administration fiscale dans la décision précitée de 1972 :

« Le fait qu'en 1972, l'administration n'ait pas reconnu de caractère abusif à la transformation d'une société anonyme en s.p.r.l. ne nous paraît absolument pas déterminant. Le point de vue de l'administration ne lie évidemment pas le juge, surtout à propos de l'application d'une disposition légale entrée en vigueur quarante ans plus tard et en l'absence, à l'époque, de toute notion similaire à celle d' 'abus fiscal' [...] »⁷⁷³.

⁷⁷⁰ F. WERDEFROY, *Droits d'enregistrement 2012-2013*, t. I, Bruxelles, Kluwer, 2013, p. 1494, n° 1091/3.

⁷⁷¹ *Doc. Parl.*, Chambre, 11 juin 1913, n° 294, p. 4 ; *R.G.E.N.*, 1913, n° 15.277, p. 244.

⁷⁷² Voy., sur cette recherche historique des objectifs sous-jacents aux dispositions en cause, L. DE BROE, « Het doel van de wetgever in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen », *T.F.R.*, n° 427, 15/2012, p. 747 ; L. STAS, « Transfert de droits indivis entre une société et ses actionnaires: l'administration fiscale défend la primauté des articles 129 et 130 du Code des droits d'enregistrement », *Droits d'enregistrement*, 2014/4, p.7.

⁷⁷³ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 227-228.

Il resterait toutefois possible d'échapper au reproche d'abus en prouvant que la transformation de la société se justifiait (aussi) par d'autres motifs que d'éviter les droits d'enregistrement, comme ce pourrait être le cas, par exemple, de la volonté des actionnaires d'une S.A. de conférer une gestion plus stable à la société en nommant un gérant statutaire, ou encore, du souhait d'un actionnariat (ouvert à l'origine) de s'orienter vers une société plus « fermée »⁷⁷⁴.

Enfin, il est à noter encore, à propos de cette pratique, qu'elle n'a pas été neutralisée par les modifications récemment apportées aux articles 129 et 130 C.Enr. en Région wallonne par un décret du 1^{er} juin 2017 portant notamment une série de mesures visant à contrer des pratiques dites abusives. C'est ce même décret, qui a neutralisé la clause « de la maison mortuaire » (en supprimant la référence à la condition de survie à l'article 5 C.Succ.), qui est ainsi venu aussi étendre l'application du droit de vente prévu aux articles 129 et 130 C.Enr. quand l'acquéreur de l'immeuble sortant de la société est une personne « liée » à un actionnaire ou associé, ainsi que prévoir une exception aux exceptions prévues à l'article 129, al. 3, lorsque la société a fait des travaux sur l'immeuble requérant un permis d'urbanisme (le droit de vente redevient alors applicable sur le tout, diminué du droit jadis payé par la société à l'acquisition du bien)⁷⁷⁵.

Cette politique législative consistant à adopter des mesures *spécifiques* pour empêcher des pratiques d'évitement qui auraient peut-être pu être redressées au titre de l'abus fiscal, mais avec certaines difficultés probatoires pour l'administration, veut ainsi apporter de la sécurité juridique, de sorte que certaines opérations (comme la clause de la mortuaire) recensées dans la circulaire relative à l'abus fiscal se retrouvent désormais contrées par la loi elle-même⁷⁷⁶. Cela tend à montrer, à notre avis, non pas l'inutilité de la mesure générale anti-abus fiscal, mais plutôt ses difficultés d'utilisation, et son statut d'« ultime recours », ne dispensant pas le législateur d'adapter ses textes dès que cela pourrait permettre de neutraliser des pratiques d'évitement dont il aurait connaissance et qu'il jugerait contraires à ses volontés. A cet égard, on pourrait d'ailleurs se demander si le fait que le législateur (wallon) ait adapté les articles en question pour parer à certaines pratiques, sans avoir fait un sort à celle bien connue consistant à convertir une S.A. en S.P.R.L. juste pour bénéficier des exceptions de l'art. 129, al. 3, ne serait pas de nature à écarter l'élément *objectif* d'un hypothétique abus fiscal en l'occurrence.

⁷⁷⁴ X. ULRICI et L. JABAKH, « Attribution d'immeubles aux associés et actionnaires... », *op. cit.*, spéc. p. 178.

⁷⁷⁵ Voy., sur ces modifications (art. 9 et 10 du décret du 1^{er} juin 2017, *M.B.*, 10 juillet 2017), Ch. BUYASSE, « Attribution d'un immeuble d'une société : règles plus strictes », *Fiscologue*, n° 1527, 30 juin 2017, pp. 5 et s. ; I. HEYLEN et Z. DE BOCK, « De Waalse decreetgever zet diens strijd tegen fiscaal misbruik voort : de artikelen 129, 130, 133 Wal.W.Reg. en het artikel 5 Wal.W.Succ. herzien », *Reg. rechten*, n° 4/2017, pp. 8-24 ; B. VERBRUGGEN et H. PELGROMS, « Décret wallon du 1^{er} juin 2017 portant notamment des modifications en matière de droits d'enregistrement afin de contrer des pratiques dites abusives », www.e-notariaat.be.

⁷⁷⁶ Voy. en ce sens l'exposé des motifs du projet de décret, *Doc. Parl. W.*, 2016-2017, n° 786/1, pp. 6 et s.

261. Un autre montage qui n'est évoqué dans aucune des listes des circulaires précitées est celui qui consiste à faire une donation à *terme* (suspensif) de décès du donateur pour profiter du tarif réduit prévu dans les trois Régions pour des donations entre vifs de biens meubles (aux art. 131, § 2, C.Enr. en Régions flamande et bruxelloise et 131*bis* en Région wallonne), tout en permettant au donateur de garder la gestion et la jouissance du bien jusqu'à son décès. Par l'effet d'une donation assortie d'un tel terme, le donataire a aussitôt droit au bien mais son entrée en possession (l'exécution de la donation) est ainsi postposée au décès du donateur⁷⁷⁷. On sait que l'objectif qui a clairement présidé à l'instauration de tarifs réduits de droits de donation dans les trois régions, qui « soient inférieurs à ceux des droits de succession » était alors d'inciter, de favoriser « le transfert de patrimoine par le biais de donations entre vifs afin que soient injectés des capitaux dormants dans l'économie »⁷⁷⁸. Or, lorsqu'une donation de tels capitaux mobiliers est assortie d'un tel terme (suspensif), la jouissance de ces capitaux par le donataire est reportée au décès du donateur comme si elle ne résultait que de sa succession.

A noter ici que les trois Régions avaient déjà neutralisé par des dispositions expresses la donation mobilière faite sous *condition* suspensive du prédécès du donateur (en l'assimilant à un legs en Régions flamande et bruxelloise, et en l'excluant du bénéfice du taux réduit en Région wallonne). Et à l'occasion de la codification du C.F.F., l'ancien article 4, 3° du C.Succ. en Flandre, devenu l'article 2.7.1.0.3 du C.F.F., a étendu l'assimilation à un legs aussi pour la donation réalisée à *terme* de décès⁷⁷⁹, si bien que la question de l'« abus fiscal » qui se poserait en Régions wallonne et bruxelloise ne se poserait pas pour la donation visée par cet article en Région flamande.

A supposer que le fisc puisse ainsi établir qu'une telle donation visait à profiter du tarif réduit des droits de donation au détriment de l'objectif du texte qui le prévoit, il faudrait encore voir si l'opération n'a pas été sous-tendue en l'espèce par d'autres motifs que fiscaux. À ce jeu-là, le futur défunt ne pourrait pas se contenter d'alléguer son « intention libérale », celle-ci ne pouvant soutenir que le choix d'une donation « pure et simple », non celui de la donation telle que « modalisée ». Le donateur pourrait plutôt faire valoir qu'il voulait « sécuriser » un héritier sur ce qu'il obtiendrait à son décès (à défaut d'avoir voulu le mettre effectivement en jouissance des biens donnés avant l'échéance du terme) ; le fisc pourrait alors lui rétorquer qu'un testament aurait pu suffire pour satisfaire un tel besoin ; le futur défunt pourrait encore objecter que la donation offre l'avantage de l'« irrévocabilité », au contraire du testament⁷⁸⁰.

⁷⁷⁷ Voy., sur ce point, I. DE STEFANI et Ph. DE PAGE, « La donation et ses impacts successoraux – Quelques questions choisies », in Ph. DE PAGE et A. CULOT (dir.), *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2011, pp. 137-218, spéc. pp. 151 et s., n^{os} 25 et s.

⁷⁷⁸ Voy., pour la Région de Bruxelles-Capitale, le projet d'ordonnance portant réduction des droits d'enregistrement sur les donations de biens meubles du 25 janvier 2005 : *Doc. Parl.*, Rég. Brux.-Cap., 2004-2005, n° A-105/1, p. 2 (cité par Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 108-109).

⁷⁷⁹ L'article 2.7.1.0.3, 3°, C.F.F. vise ainsi depuis le 1^{er} janvier 2015 toutes les donations de biens meubles faites sous condition ou terme suspensif du décès du donateur (« *alle schenkingen van roerende goederen die de erflater heeft gedaan onder de opschortende voorwaarde of termijn die vervuld wordt ingevolge het overlijden van de schenker* ») (voy. à cet égard N. GEELHAND, « L'impôt successoral vu par VLABEL », *op. cit.*, p. 456).

⁷⁸⁰ M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « De l'« abus fiscal » dans le cadre de la planification... », *op. cit.*, p. 388.

262. Il peut encore être fait état ici de la réponse du Ministre Jean-Luc CRUCKE à une question parlementaire du député Stéphane HAZEE en commission du Parlement wallon du 22 janvier 2018 à propos d'un possible détournement de l'avantage du taux réduit (de 12,5%) à 6% désormais applicable en Région wallonne depuis le 1^{er} janvier 2018 aux ventes conclues moyennant « rentes viagères »⁷⁸¹. Selon le député wallon, il y aurait en effet un risque de voir « certaines ventes ordinaires se transformer artificiellement en ventes viagères », en ajoutant au prix de vente convenu une rente viagère dérisoire (pour être caricatural : d'un euro par an) pour bénéficier du taux réduit. Le député relève en outre que le Conseil de la fiscalité et des finances de Wallonie avait remarqué que « la rente viagère pourrait être vidée de sa substance avec un bouquet très important et nous resterions quand même sous l'étiquette de 'vente moyennant rente viagère' »⁷⁸², à défaut de définition de cette notion dans la législation fiscale.

La réponse du ministre commence alors par rappeler que, « si le Gouvernement a entendu privilégier le paiement du prix de vente sous la forme d'une rente, c'est principalement pour permettre aux aînés de faire face, *au fur et à mesure*, aux coûts liés à leur vieillissement ». Il indique ainsi qu'il a été « clairement mentionné dans l'exposé du décret que l'objectif du législateur est d'assurer à nos aînés la possibilité de rester dans leur résidence principale ou de bénéficier d'une participation au financement d'un système d'hébergement ou de logement autre ou précisé », et qu'il y est aussi « clairement précisé que, s'agissant de l'acquéreur, cela permet principalement une acquisition sans un apport préalable important ». Le ministre en conclut que l'hypothèse envisagée « contrevien[drai]t donc manifestement aux objectifs mentionnés dans les travaux préparatoires du décret » et que, si le procédé en cause ne peut se justifier par d'autres motifs que de bénéficier du taux réduit en question, alors l'administration pourrait bien faire usage de la disposition anti-abus de l'article 18, § 2, C.Enr. pour ignorer l'existence de la rente viagère et appliquer le taux de 12,5% applicable à une vente ordinaire.

Voilà donc ici un intéressant exemple d'hypothétique « abus fiscal » à propos d'un régime de faveur récemment adopté en Région wallonne, dont les objectifs ainsi rappelés par le ministre seraient assez clairement heurtés ou frustrés par la pratique en question. Il reste toutefois que les mises en garde que le Conseil wallon de la fiscalité avait adressées au législateur (wallon) tendent à montrer que ce dernier avait connaissance du problème mais a négligé d'y réagir, ce qui, si l'on suivait le mode de raisonnement du *Hoge Raad* néerlandais (tel qu'évoqué *supra*) sur la *fraus legis* en matière fiscale, devrait empêcher d'établir l'élément objectif de l'abus.

⁷⁸¹ Réponse en Commission du budget, de l'énergie et du climat du Parlement wallon du 22 janvier 2018.

⁷⁸² Le député ajoute aussi que la Chambre des notaires avait elle-même invité à la « prudence » en cas de fixation d'une rente minimale, observant qu'il n'y avait pas de minimum de rente pour l'application du taux réduit.

263. Au-delà de toutes ces illustrations issues des intuitions de la pratique et/ou de la doctrine, et en dehors de ces opérations recensées dans les circulaires administratives « exemplatives », on pourrait encore s'enquérir de décisions du SDA et de juridictions judiciaires qui auraient été amenées à faire application de la mesure anti-« abus fiscal » dans les matières concernées.

S'agissant de la « jurisprudence » du SDA (fédéral), il faut remarquer que la plupart des décisions qui ont eu à se prononcer sur l'application de la mesure générale anti-abus, à propos d'une opération précisément envisagée mais non encore réalisée, ont admis *l'existence* de motifs non fiscaux qui justifieraient l'opération en question, et partant, *l'absence* d'abus en l'espèce, sans vraiment tenir de raisonnement sur la question (préalable) de la violation des objectifs de dispositions fiscales qui seraient contournées ou détournées par cette opération⁷⁸³. Cela est peut-être lié au fait qu'il avait été dit dans les travaux préparatoires de la mesure qu'en tant qu'il s'agirait d'une « règle de preuve », le SDA ne serait compétent que pour se prononcer sur l'existence de « motifs autres que fiscaux » au soutien de l'opération soumise (thèse qui avait été vivement critiquée en doctrine et que le ministre avait fini par renier). Mais c'est sans doute aussi lié au fait qu'avec le système dit de « *prefiling* », permettant d'adresser une première demande de façon anonyme au SDA, les décisions anticipées rendues et publiées tendent à ne filtrer que des décisions garantissant au contribuable qu'il n'y aurait pas abus fiscal (le cas échéant à certaines conditions posées en amont suite à un premier rejet). Ce sont alors les rapports annuels du SDA qui peuvent rendre compte d'opérations qui, sans donner lieu à un *ruling* négatif publié, aurait été rejetées en *prefiling* parce qu'elles ne pouvaient pas être prémunies, telles qu'elles étaient présentées, contre le risque d'abus fiscal.

Il faut par contre relever la propension du SDA *flamand* (qui n'est pas un organe indépendant de VLABEL comme le SDA fédéral l'est par rapport au SPF Finances) à voir beaucoup plus systématiquement des abus fiscaux dans le domaine de ces impôts « régionaux » dont la Région flamande a repris le service⁷⁸⁴. Il est toutefois regrettable que les décisions et positions (« *standpunten* ») dans lesquelles VLABEL considère qu'une opération serait constitutive d'« abus fiscal » au sens de l'art. 3.17.0.0.2. du C.F.F., en matière de droits d'enregistrement ou de succession, n'expliquent jamais *en quoi* l'opération en cause permettrait de se soustraire à l'application d'une disposition du Code « *en violation des objectifs de cette disposition* »⁷⁸⁵.

⁷⁸³ Voy. not., sur l'apport d'un bien au patrimoine commun suivi de donation, déc. n° 2014.181 du 13 mai 2014.

⁷⁸⁴ Voy. not., sur la donation des parts d'une société civile avec charge, déc. n° 16046 du 14 novembre 2016.

⁷⁸⁵ N. GEELHAND de MERXEM, «Overzicht van de standpunten van VLABEL die relevant zijn voor de successieplanning», *T.E.P.*, 2017, n° 1, pp. 15-55; *Ibidem*, «L'impôt successoral vu par Vlabel (2017-2018)», Actes du colloque annuel du Master de spécialisation en notariat de l'UCL du 1er février 2018.

Si l'on en revient au SDA *fédéral*, on peut tout de même relever que certaines de ses décisions rendues à propos de problématiques récurrentes (soulevant la question d'un « abus fiscal ») aboutissent à dégager des « conditions » ou « critères » à l'aune desquels le SDA examinerait systématiquement la question de l'existence d'un abus pour le genre d'opérations en question (sans qu'on puisse toujours comprendre si ces batteries de critères se rapportent à l'élément objectif de l'abus fiscal ou à la question de la 'contre-preuve' d'autres motifs que fiscaux). C'est par exemple le cas à propos des opérations dites de « *share deal* » (vs. « *asset deal* ») en matière de droits d'enregistrement (avec des aspects de fiscalité directe), comme cela l'a été aussi en matière d'impôts sur les revenus sur la problématique des « plus-values internes »⁷⁸⁶.

Ainsi, lorsqu'il est question de la vente de toutes les actions d'une société « immobilière » – dont le principal actif est un seul immeuble – plutôt que de la vente de l'immeuble lui-même, le SDA avait déclaré dans une décision du 23 septembre 2014 que « l'administration adopte le point de vue que la vente d'actions d'une société immobilière n'est en principe pas considérée comme un abus fiscal », mais que « cependant, s'il ressort des circonstances de fait que ce sont non pas les actions mais les biens d'une société qui constituent l'objet de la vente, alors il peut éventuellement bien être question d'abus fiscal »⁷⁸⁷. La décision s'était ainsi articulée autour des questions suivantes, relatives à la situation *avant* et *après* la cession d'actions :

- L'immeuble était-il propriété de la société à l'origine (en néerl. : « *in den beginne* »), depuis longtemps ? ;
- La cession d'actions a-t-elle été précédée par une autre opération (scission partielle, apport...) tendant à « isoler » (en néerl. : « *afzonderen* ») le bien immobilier des autres éléments d'actif de la société cédée ? ;
- Le bilan de la société dont les actions sont cédées a-t-elle/il été « purgé(e) » (en néerl. : « *opgekuist* ») juste avant la cession d'actions (ex. : réduction de capital, vente d'actifs non désirés par l'acheteur...) ? ;
- L'activité de la société dont les actions sont cédées (en l'occurrence il s'agissait de la location d'immeuble de bureaux) va-t-elle être continuée (en néerl. : « *verdergezet* ») après la cession d'actions ?.

Ce sont encore des critères d'appréciation similaires qui avaient permis au SDA de considérer dans deux autres décisions l'opération soumise comme une vente d'immeuble (en application de la mesure anti-abus) et avaient alors été repris dans le rapport annuel du SDA de 2016⁷⁸⁸ :

- la société cédée n'avait que l'immeuble pour seul actif ;
- la société cédée avait été « toilétée-nettoyée » (en néerl. : « *schoongemaakt* ») préalablement à la vente des actions, notamment par la cessation de son activité opérationnelle ou la suppression de toutes ses dettes, pour que la société soit « dégraissée » (en néerl. : « *afgeslankt* ») et ainsi réduite au simple immeuble ;
- le contrat d'acquisition des actions (« *share purchase agreement* ») contenait des conditions qui assortissent habituellement une vente d'immeuble, comme des conditions suspensives liées à l'obtention d'un permis d'urbanisme ou d'une attestation de non-pollution, la vente 'quitte et libre' de toutes charges hypothécaires ;
- la société cédée n'était pas reprise dans une optique de poursuite de ses activités en « *going concern* » ;
- la vente d'actions n'était que le point d'orgue (en néerl. : « *het sluitstuk* ») d'une succession d'opérations réalisées peu de temps avant (ex. : scission partielle de l'immeuble suivie aussitôt de la vente des actions).

⁷⁸⁶ Voy. *infra* notre évocation de cette problématique en lien avec la question de l'abus fiscal en fiscalité directe.

⁷⁸⁷ Décision anticipée n° 2014.326 du 23 septembre 2014, spéc. § 45, disponible sur : www.fisconetplus.be.

⁷⁸⁸ Rapport annuel du SDA, 2016, p. 92, et commentaires B. TIEBOUT, « *Share Deal vastgoedvennootschap en registratierechten : wanneer fiscaal misbruik ?* », *Registratierechten*, n° 3/2017, pp. 16-21.

On peut alors se demander ici comment tous ces critères d'appréciation doivent être reliés, dans le cadre d'un raisonnement sur l'abus fiscal, à la question de l'élément *objectif* de l'abus, d'autant plus que le SDA avait lui-même, dans une décision antérieure du 15 avril 2014, affirmé que « la vente des actions envisagée [d'une société immobilière à un tiers] ne se place pas du tout en violation des objectifs de l'article 44 du C.Enr. puisque cet article ne vise pas à soumettre au droit de mutation la cession des actions d'une société (même immobilière) »⁷⁸⁹. Rejoignant l'opinion de plusieurs auteurs⁷⁹⁰, cette décision s'était ainsi fondée sur le fait que notre législateur fiscal n'a jamais manifesté d'intention d'assimiler, comme c'est le cas dans des pays voisins, la cession des actions d'une société immobilière à la cession d'un immeuble. Toujours est-il que, si cette considération catégorique n'avait curieusement pas empêché le SDA de donner par la suite un ensemble de critères pour apprécier tout de même l'existence d'un abus fiscal en l'espèce, cela ne l'a pas non plus empêché de se pencher sur l'existence de motifs autres que fiscaux et de reconnaître comme tels, dans ces mêmes décisions anticipées, des justifications liées par exemple à la nécessité de garantir « la continuité des contrats » conclus par la société cédée relativement à l'immeuble visé, comme des contrats de bail, de nettoyage, de maintenance, d'entretien, *etc.* (que ne permettrait pas une vente d'immeuble)⁷⁹¹.

264. De cet aperçu très sélectif de la jurisprudence du SDA (fédéral) en lien avec la question de l'« abus fiscal », on peut donc conclure qu'il sera bien utile de pouvoir compter sur de la jurisprudence judiciaire de nos cours et tribunaux produisant des « raisonnements complets » sur l'application de la notion légale de l'« abus fiscal » dans ses deux éléments constitutifs. Dès lors, pour clore cette section de notre étude relative aux applications hypothétiques de la mesure anti-« abus fiscal » en matière de droits d'enregistrement et de succession, il convient encore d'épingler ici la seule décision de justice qui a, à ce jour (et à notre connaissance), été amenée à se prononcer sur l'application de la disposition anti-« abus fiscal » en cette matière. Il s'agit là d'un jugement du Tribunal de première instance de Liège rendu le 3 mars 2016⁷⁹².

⁷⁸⁹ Décision anticipée n° 2014.127 du 15 avril 2014, disponible sur : www.fisconetplus.be.

⁷⁹⁰ Voy. notamment D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'« objectif » des dispositions fiscales, portée, arbre de décision, cas pratiques », *T.F.R.*, 427, 2012, p. 756, se référant en l'occurrence aux travaux préparatoires de la loi du 23 décembre 1958 ayant abrogé le droit d'enregistrement qui existait sur les transmissions à titre onéreux d'actions : *Doc. Parl.*, Sénat, 1956-57, n° 333, pp. 27-30 (exposé des motifs), et Chambre, 1958-59, n° 58/2, pp. 2-4 (Rapport).

⁷⁹¹ Voy. notamment Décision anticipée n° 2014.659 du 23 décembre 2014, disponible sur : www.fisconetplus.be: « *de overdracht van alle rechten, titels en contracten [...] die daarmee gepaard gaan, zou een bijzonder complex en tijdrovend werk zijn, wat, een duidelijk nadeel is in vergelijking met de verkoop van de aandelen* » (trad. libre: « le transfert de tous les droits, titres et contrats [...] qui y sont liés constituerait un travail assez complexe et chronophage, ce qui représenterait un inconvénient sérieux par rapport à l'alternative de la vente des actions »).

⁷⁹² Trib. Liège, 3 mars 2016, *Rijckaert*, R.G. n° 14/4714/A, *F.J.F.*, 2017, liv. 3, 100 (notre sommaire); *R.G.E.N.*, 2017, liv. 4, p. 197 ; *Rev. not. b.*, 2016, liv. 3111, 694, note ; *Not. Fisc. M.*, 2016, liv. 10, 345, note E. SPRUYT.

Le litige portait sur un acte notarié comprenant deux volets : d'abord, la donation d'un terrain à bâtir par un fils à ses deux parents à concurrence de 98% et à sa sœur à concurrence de 2% ; ensuite, la cession par les parents de leurs parts indivises au profit de leur fille moyennant le règlement (actuel ou futur) d'une contrepartie qui n'était pas mentionnée dans l'acte notarié.

L'administration avait alors soutenu que la combinaison des différentes donations suivies du partage constitue un « abus fiscal » au sens de l'article 18, § 2, du C.Enr., dans la mesure où elle ne visait en l'occurrence qu'à permettre de transférer la propriété du terrain du patrimoine du fils à celui de sa sœur sans contrepartie (ni mentionnée, ni prouvée), et cela, en évitant l'application du tarif de droits de donation (plus élevé entre frères et sœurs) tel qu'il est prévu par l'article 131 du C.Enr. Le notaire instrumentant (partie au litige) avait de son côté invoqué un « rééquilibrage patrimonial familial » pour justifier l'acte tel qu'il avait été passé, soulignant, d'une part, que la pâture avait été reçue par le fils de sa grand-mère maternelle alors qu'elle aurait dû revenir à sa mère pour qu'elle puisse en disposer à sa guise, et d'autre part, que le fils avait encore par la suite reçu de ses parents une autre parcelle de terrain à bâtir, d'où le souci de rééquilibrer alors les patrimoines immobiliers entre le frère et sa sœur.

Le Tribunal a relevé que le caractère prétendument « réparateur » de l'acte en question était contredit par son propre contenu : en effet, *pourquoi*, alors que seule la mère devait se sentir lésée de la donation antérieure du terrain de sa mère à son fils, le fils a-t-il fait la donation aussi en faveur de son père et de sa sœur, respectivement à concurrence de 48% et 2 % (si ce n'est pour permettre ensuite la cession de droits indivis au taux de 1%) ?; et en outre, *pourquoi* la fille devrait-elle payer un prix – selon des arrangements par ailleurs inconnus du Tribunal – pour acquérir la part indivise de ses parents dans le terrain (si ce n'est pour empêcher de voir un *animus donandi* du frère envers sa sœur), alors que ce terrain devait précisément compenser chez elle le fait que le frère en a reçu un autre de leurs parents⁷⁹³ ?

Le Tribunal en a donc conclu que, en procédant de cette manière, la *seule intention* des parties a été de transférer la pâture litigieuse du patrimoine du frère vers celui de sa sœur au moindre coût fiscal, et que la « contre-preuve » de cela n'a pas été rapportée par les explications du notaire. Considérant que les parties se sont placées, en violation des objectifs de l'article 131 du Code des droits d'enregistrement, en dehors du champ d'application de cette disposition, le Tribunal constate ainsi la réunion des éléments *matériel* et *moral* de l'abus fiscal en l'espèce.

⁷⁹³ Ce qui avait d'ailleurs accentué le prétendu déséquilibre (en faveur du fils), si tant est qu'il ait existé *ab initio*.

Si l'on peut ici comprendre le raisonnement tenu par le juge sur l'élément subjectif de l'abus, on reste toutefois sur sa faim s'agissant de l'élément objectif dans la mesure où il n'est nulle part recherché ou examiné *en quoi* le ou les objectifs précis de l'article du Code des droits d'enregistrement en question serai(en)t contrariés par le montage mis en place en l'espèce, ce qu'il appartenait à l'administration de *démontrer* et qu'il revenait alors au juge du fond de *vérifier* dès lors que le litige était articulé sur la question de l'existence d'un « abus fiscal ». Aucun enseignement particulier ne pourrait être inféré de ce jugement quant à la manière dont les juges du fond identifieront les buts des textes fiscaux et apprécieront leur méconnaissance par les actes des contribuables mis en cause par l'administration au titre de l' « abus fiscal ».

b) Quelques illustrations « symptomatiques » dans le domaine des impôts sur les revenus

265. Un des exemples le plus souvent mobilisé en doctrine⁷⁹⁴, à propos de l'application de la nouvelle mesure générale anti-abus dans le domaine des impôts sur les revenus, est celui du montage dit de la « location/sous-location », qui interposerait une partie intermédiaire dans une location immobilière entre une personne physique et la société dont il est dirigeant, afin d'éviter que ce dirigeant ne reçoive directement de cette société des « loyers » qui pourraient alors être requalifiés en « rémunérations de dirigeant » comme le prévoit l'article 32, al.2, 3°, C.I.R., dans la mesure où ils excéderaient 5/3 du revenu cadastral revalorisé de l'immeuble. La partie interposée pourrait être une personne physique tierce, qui quant à elle ne serait alors imposable au titre de « revenus divers » (art. 90, 5°, C.I.R.) que sur la base de l'éventuelle différence entre les loyers reçus du sous-locataire et les loyers reversés au bailleur principal.

Nous avons vu que dans pareil cas il serait bien difficile pour le fisc d'établir l'existence d'une « simulation » selon sa conception classiquement objective, qui requerrait de démontrer que les parties n'auraient pas accepté toutes les conséquences juridiques de l'interposition du locataire principal (not. : si le bailleur principal pouvait réclamer ses loyers au sous-locataire). Pour pouvoir voir un « abus fiscal » en présence de cette pluralité d'actes juridiques distincts et prétendre qu'ils réalisent une « même opération », il faudrait tout d'abord que le fisc puisse démontrer en l'espèce que les deux actes de location et de sous-location relevaient d'une série indivisible et préprogrammée dans une même unité d'intention, en ce sens qu'à la conclusion de l'acte de location il était déjà bien certain que suivrait (aussitôt) l'acte de sous-location⁷⁹⁵.

Ensuite, comme il serait question ici d'un « abus fiscal » du premier type (première variante), il faudrait que le fisc puisse établir que le contribuable-bailleur principal s'est placé, par cet ensemble d'actes, « en dehors du champ d'application » de la disposition de l'article 32, al. 2, 3°, du C.I.R., et cela, « en violation des objectifs » de cette disposition fiscale particulière. Et à cet égard, le fisc pourra (et devra) se référer utilement aux travaux préparatoires de la loi du 28 juillet 1992, dont les articles 4 et 5 avaient introduit cette disposition dans notre C.I.R..

⁷⁹⁴ Voy., notamment, A. DELLA FAILLE, « Applications pratiques du nouvel article 344, § 1er du CIR en matière d'impôts des sociétés », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 177-203, spéc. pp. 187 et s. ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, “Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen...”, *A.F.T.*, 2012/11, p. 14; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking... anno 2012 », *T.R.V.*, 2012/6, p. 552; Br. PEETERS, “De algemene antimisbruikbepalingen – Een commentaar...”, *A.F.T.*, 2014/5, pp. 29-30; A. NOLLET et M. BOURGEOIS, « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, pp. 185-187.

⁷⁹⁵ Voy., sur cette question en l'occurrence, A. DELLA FAILLE, « Applications pratiques du nouvel article 344, § 1er du CIR en matière d'impôts des sociétés », *op. cit.*, spéc. p. 187.

L'exposé des motifs de cette loi indique que cette disposition a été adoptée « afin d'empêcher qu'un revenu professionnel soit transformé en un revenu immobilier [sur lequel un intéressant forfait de frais peut être déduit], ce qui a également pour conséquence de réduire la base de perception des cotisations sociales des indépendants »⁷⁹⁶ ; et dans le même sens, le ministre des Finances avait expliqué en commission des Finances et du Budget de la Chambre qu'il s'agit par cette mesure de contrer un procédé d'évasion fiscale par lequel « un revenu professionnel est transformé en revenu immobilier ([par des] loyers anormalement élevés »⁷⁹⁷. Or, en l'occurrence, le montage permettrait bien au dirigeant de retirer des loyers excessifs en provenance de la société dont il est dirigeant (plutôt que d'en recevoir des rémunérations), tout en échappant, via l'interposition de la tierce personne, à la requalification prévue par loi.

A supposer en l'espèce que le fisc ait pu établir que le dirigeant avait ainsi loué son immeuble à la tierce personne – plutôt que directement à la société dont il est le dirigeant – dans le but (essentiel) d'éviter l'application de la disposition en question (l'art. 32, al. 2, 3°, C.I.R.), et que ce contribuable ne pourrait pas prouver ensuite qu'il a procédé de la sorte pour d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt sur ses revenus⁷⁹⁸ (« contre-preuve » qui serait d'autant plus difficile à rapporter si les deux actes sont conclus le même jour pour un même montant), alors le fisc pourrait, comme nous l'avons déjà expliqué, ignorer l'interposition du tiers dans le montage et considérer que le dirigeant a directement loué son immeuble à la société⁷⁹⁹, de manière à pouvoir appliquer l'art. 32, al. 2, 3°, pour requalifier les loyers « exagérés » qu'il reçoit, conformément à l'objectif clair de cette disposition, et dans la seule mesure prévue par elle (le recours à la mesure *générale* anti-abus ne pouvant amener le fisc à aller *au-delà* de ce qui lui serait déjà permis en application de la disposition *spécifique* redevenue applicable)⁸⁰⁰.

A noter également ici que les montages de « location/sous-location » sont aussi parfois utilisés pour éviter à une personne physique, qui voudrait louer son immeuble à une société ou à une autre personne physique qui utiliserait le bien loué à l'exercice de son activité professionnelle, d'être imposée sur la base des « loyers réels », et lui permettre d'être plutôt imposée sur le « revenu cadastral » (qui, même indexé et augmenté de 40%, reste souvent sous-évalué), en louant plutôt à une autre personne physique, souvent un membre de sa famille, n'utilisant pas l'immeuble pour son activité professionnelle, conformément à l'article 7, § 1^{er}, 2°, a et c, C.I.R.. On pourrait alors aussi établir que le montage en question contrarierait l'objectif de cette disposition concernée, lequel ressort ici clairement du « système » de la loi fiscale, qui a voulu imposer le bailleur sur les loyers réels lorsque le locataire utilise le bien pour l'exercice de son activité professionnelle précisément pour que la taxation du bailleur corresponde à la déduction que ce locataire fera des loyers payés à titre de « frais professionnels »⁸⁰¹.

⁷⁹⁶ *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 1991-1992, n° 444/1, p. 9 (exposé des motifs du projet de loi portant des dispositions fiscales et financières).

⁷⁹⁷ *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 1991-1992, n° 444/9, p. 12 (rapport fait au nom de la commission des Finances).

⁷⁹⁸ Et que l'on considère que la volonté d'éviter les cotisations sociales ne pourrait décemment être admise ici, puisque l'objectif de la disposition en question est précisément également d'empêcher cela (notamment).

⁷⁹⁹ Voy. en ce sens L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 14; S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, p. 552.

⁸⁰⁰ Voy. en ce sens A. NOLLET et M. BOURGEOIS, « L'articulation des règles fiscales anti-abus *générales* et *spécifiques*... », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, pp. 185-187 (et nos considérations déjà émises sur cette question *supra*).

⁸⁰¹ Voy. aussi en ce sens S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis... anno 2012* », *T.R.V.*, 2012/6, pp. 549-550.

En revanche, la même disposition du C.I.R. pourrait offrir un contre-exemple (*néгатif*) d'abus fiscal lorsque, pour en éviter l'application, le dirigeant désireux de se faire octroyer par la société des loyers pour un montant dépassant les 5/3 du RC revalorisé de l'immeuble, ferait acquérir par la société un droit d'usufruit sur ce bien (dont il conserverait la nue-propriété). En constituant un droit d'usufruit au profit de la société, plutôt qu'en lui donnant l'immeuble en « location », le dirigeant se mettrait bien « en dehors du champ d'application » de l'art. 32, al. 2, 3°, C.I.R., mais le ferait-il vraiment « en violation des objectifs » de cette disposition ? Les travaux préparatoires de la disposition révèlent, comme on l'a dit, que son objectif est de déjouer la situation dans laquelle le contribuable parviendrait à « transformer » des revenus professionnels en revenus immobiliers en se faisant plutôt rémunérer via des loyers gonflés. En commission de la Chambre, le ministre des Finances avait encore indiqué sans équivoque qu'il devait s'agir d'une « location »⁸⁰², et, interrogé sur la possibilité d'éviter la disposition via une construction « usufruit » qui pourrait aussi donner lieu à une redevance périodique, il s'était limité à rappeler que l'opération ferait par ailleurs l'objet de droits d'enregistrement⁸⁰³. On pourrait donc en déduire, comme le pensent d'autres auteurs, que les « objectifs » clairs et précis de la disposition évitée en l'occurrence ne seraient pas « contrariés » en l'espèce⁸⁰⁴.

La même réponse négative s'imposerait aussi dans l'hypothèse où le dirigeant et la société auraient acquis simultanément l'immeuble de façon « démembrée » auprès d'un tiers, en « usufruit » pour la société et en « nue-propriété » pour le dirigeant. En outre, étant entendu que l'objectif de l'article 32, al. 2, 3°, C.I.R. est de « retransformer » des loyers en rémunérations de dirigeant lorsque les premiers ont été gonflés (au-delà d'un certain seuil) pour minorer les secondes, il ne serait sans doute pas admissible que le redressement d'un hypothétique abus fiscal en l'espèce puisse permettre de considérer que le dirigeant aurait acheté l'immeuble en pleine propriété et l'aurait ensuite donné en location à la société, alors qu'il ne retirerait en l'occurrence aucune somme en provenance de la société elle-même. Ce serait là un « rétablissement de l'impôt » arbitraire comme l'avait souligné Luc DE BROE :

*« Die bepaling beoogt ontwijking van de personenbelasting en de sociale zekerheid te vermijden door het omzetten van salaris in huurinkomen. Dat veronderstelt dat de zaakvoerder fondsen (huurgelden) aan de vennootschap onttrekt. Die onttrekking ontbreekt in het voorbeeld. Er is bijgevolg geen sprake van misbruik [...]. Mocht in weerwil van die vaststelling de fiscus de verrichting toch herkwalficeren in een huur, zou er geen recht worden gedaan aan de doelstelling van de omzeilde bepaling. Dat zou tot een arbitraire taxatie leiden »*⁸⁰⁵.

⁸⁰² *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 1991-1992, n° 444/9, p. 108 (rapport fait au nom de la commission des Finances).

⁸⁰³ *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 1991-1992, n° 444/9, p. 110 (rapport fait au nom de la commission des Finances).

⁸⁰⁴ Voy. en ce sens, notamment, D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l' 'objectif' des dispositions fiscales : portée, arbre de décision, cas pratiques », *T.F.R.*, 2012, n° 427, p. 755.

⁸⁰⁵ L. DE BROE et J. BOSSUYT, "Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen...", *A.F.T.*, 2012/11, pp. 13-14; L. DE BROE, "De doelstellingen van een fiscale belastingen...", *T.F.R.*, 2012, p. 746. Traduction libre: « Cette disposition vise à empêcher l'évitement de l'impôt des personnes physiques et des

266. En dehors de ces derniers exemples (positifs ou négatifs) si souvent cités en tant qu'ils illustreraient bien les différentes étapes du raisonnement à suivre lorsqu'il s'agit d'appliquer la mesure anti-« abus fiscal », la doctrine s'est aussi livrée à de nombreux autres diagnostics, ou plutôt à des pronostics (en attendant de pouvoir compter sur de la jurisprudence judiciaire), à propos d'autres montages que l'on peut rencontrer en matière d'impôts sur les revenus⁸⁰⁶.

En se référant à un avis du SDA du 27 novembre 2014, on peut ainsi s'intéresser à certaines opérations qui seraient *connexes* (antérieures ou postérieures) à des réorganisations de sociétés (et qui ne tomberaient alors pas déjà sous le coup de la mesure anti-abus relative au régime de neutralité fiscale des fusions prévue à l'article 183*bis* du C.I.R.), et notamment, à des manipulations des fonds propres de sociétés qui seraient opérées avant une fusion afin de contourner la limitation, prévue à l'article 206, § 2, du C.I.R., du report des pertes déductibles « en proportion » de l'actif net de la société absorbée sur l'actif net cumulé des deux sociétés.

En effet, le *ratio* du report des pertes fiscales pourrait être « optimisé » juste avant la fusion tantôt en augmentant l'actif net de la société absorbée (que ce soit en lui faisant recevoir des dividendes de ses filiales ou bien en procédant à une augmentation de son capital), tantôt en diminuant celui de la société absorbante (que ce soit en lui faisant distribuer des dividendes à ses actionnaires ou bien en procédant à une réduction de son capital). Si de telles manipulations de fonds propres avant fusion devaient provenir de distributions de dividendes, on pourrait alors penser avec Philippe DEDOBBELEER qu'un dividende « exceptionnel », ne s'inscrivant pas dans une politique de distribution régulière de dividendes importants, et non justifié par un besoin de liquidités chez la mère en vue d'un (ré-)investissement déterminé, « pourrait être considéré comme un abus fiscal dès lors qu'il permet d'optimiser le *ratio* de report des pertes prévu à l'article 206 du C.I.R. » (en contrariété avec son objectif propre)⁸⁰⁷.

D'autres manipulations de fonds propres ou de postes entrant en compte dans le calcul de la base de déduction des « intérêts notionnels » à l'impôt des sociétés ont également pu retenir l'attention de plusieurs auteurs⁸⁰⁸ comme potentiels cas d'abus fiscal, et ont suscité des modifications successives de ce régime en conséquence.

cotisations sociales par la transformation de rémunérations en loyers. Cela suppose que le gérant-administrateur retire des fonds (loyers) de la société. Ce retrait d'argent fait défaut en l'occurrence. Et il n'est par conséquent pas question d'abus [...]. Si en dépit de ce constat le fisc pouvait requalifier l'opération en un bail, il ne serait alors pas fait droit à l'objectif de la disposition évitée. Cela mènerait à une taxation arbitraire ».

⁸⁰⁶ Voy. not. Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 219 et s. (spéc. pp. 231-245 pour des « exemples négatifs d'application en matière d'impôts sur les revenus » ; Ph. DEDOBBELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, pp. 107-116 ; J.M. DEGEE et X. PACE, « L'exercice en société de la profession d'avocat – Incidence des mesures fiscales récentes », in *Actualités de droit fiscal – Anno 2013*, Commission Université-Palais (CUP), Vol. 144, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 259-279 ; A. DELLA FAILLE, « Applications pratiques du nouvel article 344, § 1^{er} du CIR en matière d'impôt des sociétés », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 177-203.

⁸⁰⁷ Ph. DEDOBBELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *op. cit.*, spéc. p. 108.

⁸⁰⁸ Voy. notamment Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, pp. 238-239 ; J. VAN DYCK, « Déduction pour capital à risque: deux mécanismes abusifs identifiés », *Fiscologue* du 1^{er} juillet 2011, n° 1257, pp. 1 et s.

267. Mais c'est peut-être encore le montage dit de « plus-value interne » qui a fait (re-)couler le plus d'encre sous l'angle de la question de l'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus, que ce soit en doctrine ou dans des décisions anticipées du SDA, et qui mériterait d'être étudié ici dans la mesure où ce genre de montage soulève certaines difficultés d'application de la mesure générale anti-« abus fiscal » parfois insoupçonnées (et non encore abordées jusqu'ici).

En substance, ce genre de montage consiste pour une personne physique à céder, par voie d'apport ou bien de vente, une participation qu'elle détient dans une société *opérationnelle* à une société *holding* (préexistante ou constituée *ad hoc*) qu'elle contrôle, en réalisant une plus-value qui échappe à l'impôt des personnes physiques tant que l'opération reste dans le cadre de la « gestion normale du patrimoine privé » (selon l'article 90, al. 1^{er}, 9^o, 1^{er} tiret du C.I.R.). L'idée est pour la personne physique de se faire octroyer *in fine* les bénéfices de la société opérationnelle (disposant de liquidités importantes à son actif et de réserves taxées à son passif) sans subir le précompte mobilier qui serait applicable à une distribution de dividendes: la société opérationnelle fait remonter vers la holding des dividendes bénéficiant du régime d'exonération des « revenus définitivement taxés »⁸⁰⁹ et ces dividendes permettent ensuite à la société holding de procéder respectivement à une réduction de capital⁸¹⁰ (s'il y a eu apport) ou bien à un remboursement de créance (s'il y a eu vente) au profit de la personne physique⁸¹¹.

Le législateur est certes intervenu en 2016⁸¹² pour introduire un dispositif *spécifique* visant à neutraliser l'efficacité du montage de « plus-value interne » lorsque celui-ci se fait par la voie d'un *apport* d'actions (réalisé à partir du 1^{er} janvier 2017), en restreignant alors ce qui relèverait du (« bon ») capital libéré chez la holding lors de sa réduction de capital ultérieure.

Plus exactement, à défaut d'être imposable à titre de plus-value spéculative, la valeur des actions ou parts apportées par une personne physique ne formera plus du « capital réellement libéré » dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport qu'à concurrence de la « valeur d'acquisition des actions ou parts apportées dans le chef de l'apporteur », et « pour le reste », sera considérée comme une réserve taxée (184, al. 3, nouv., C.I.R.) dont le remboursement sera fiscalement qualifié de « dividendes » (au sens de l'article 18 C.I.R.) soumis au précompte mobilier au taux de 30 % (depuis le 1^{er} janvier 2017)⁸¹³.

⁸⁰⁹ A condition que la participation détenue par la holding atteigne 10% du capital de la société opérationnelle ou un montant de 2,5 millions d'euros pendant une durée ininterrompue d'au moins un an (art. 202, § 2, al. 1^{er}, C.I.R. sur ces conditions « de participation » et « de détention » du régime des RDT), et à concurrence de 100% des dividendes distribués, et non plus 95%, depuis la loi du 25 décembre 2017 (e.v. au 1^{er} janvier 2018).

⁸¹⁰ Voy. toutefois le nouveau régime d'imputation des « réductions de capital », tel que nous l'évoquerons *infra*.

⁸¹¹ Celle-ci détenant tantôt une *créance* (en « compte-courant créditeur ») envers la société holding si elle lui a *vendu* sa participation, tantôt des *actions* de la holding si elle lui a *apporté* sa participation dans l'opérationnelle. Voy., pour des descriptions plus détaillées de ce montage, D.-E. PHILIPPE et D. NICOLAS, « Quand le législateur s'attaque aux plus-values internes... », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (éd.), *Le droit fiscal en 2017*, CUP, vol. 172, Liège, Anthemis, 2017, pp. 82-132, spéc. pp. 82-85 ; Ph. DEDOBBELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, pp. 107-116, spéc. pp. 113-114.

⁸¹² Articles 96 à 99 de la loi-programme du 25 décembre 2016, *M.B.*, 29 décembre 2016.

⁸¹³ Voy., sur ce nouveau dispositif légal, D.-E. PHILIPPE et D. NICOLAS, « Quand le législateur s'attaque aux plus-values internes... », in *Le droit fiscal en 2017*, CUP, vol. 172, Liège, Anthemis, 2017, spéc. pp. 93 et s.

Néanmoins, la question de l'application de la mesure *générale* anti-abus demeure pertinente pour toutes les plus-values internes réalisées par la voie d'une *vente* d'actions à la holding, ainsi que toutes celles réalisées par la voie d'un *apport* d'actions *avant* le 1^{er} janvier 2017.

Pour qu'il y ait « abus fiscal » en présence de ce genre de montage, il faudrait alors que le fisc puisse bien établir que, par l'ensemble des actes juridiques qu'il a posés et qui réaliseraient « une même opération », le contribuable (l'actionnaire personne physique) se serait sciemment placé « en dehors du champ d'application » de l'obligation de prélever le précompte mobilier prévue à l'article 261 du C.I.R., et cela, « en violation des objectifs » de cette disposition (lesquels seraient en l'occurrence de soumettre les distributions de bénéfices réservés de la société opérationnelle à l'impôt sur les revenus)⁸¹⁴. L'application de la mesure générale anti-« abus fiscal », à supposer que le contribuable ne pourrait pas rapporter d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus pour justifier l'opération en cause, conduirait ainsi à considérer que celui-ci a recueilli un dividende de la société opérationnelle.

Ce serait alors le précompte mobilier de 30 % (et non le taux de 33 % au titre de « revenus divers ») qui pourrait être applicable sur la distribution de dividendes que le fisc pourrait considérer fictivement en lieu et place des actes qui lui seraient inopposables (l'apport des actions à la holding et la réduction subséquente de son capital).

Se poserait toutefois la question préalable de savoir si tous les actes juridiques impliqués dans le montage en question ont bien été *posés par le contribuable lui-même*, dans la mesure où le texte de (l'alinéa 2 de) la disposition commence bien par les mots : « il y a abus fiscal lorsque le *contribuable* réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'*il* a posé... »⁸¹⁵. Et en l'occurrence, le « contribuable », dans le chef duquel un tel abus fiscal s'apprécierait⁸¹⁶, serait l'actionnaire particulier cédant ses actions de la société opérationnelle à la holding dans l'optique de rapatrier les bénéfices réservés de la société opérationnelle en franchise d'impôt (celle-ci n'étant quant à elle que « redevable » du précompte mobilier sur les dividendes)⁸¹⁷. Or, hormis l'acte de cession de ses actions dans la société opérationnelle à la société holding (par vente ou apport), ce contribuable ne poserait pas lui-même les autres actes constitutifs du montage que seraient la distribution du dividende par la société opérationnelle à la holding et la réduction de capital ou le remboursement de créance par cette dernière à son profit.

⁸¹⁴ Voy., en ce sens, D.-E. PHILIPPE et D. NICOLAS, « Quand le législateur... », *op. cit.*, spéc. pp. 88-92.

⁸¹⁵ Voy. not. en ce sens Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, spéc. p. 89, n° 127. Cf. aussi le ministre des Finances qui avait lui-même confirmé cette position en déclarant que « la disposition anti-abus ne peut donc pas être invoquée à l'encontre de contribuables qui ne sont pas parties à l'acte juridique ou la série d'actes juridiques qui impliqueraient de potentiels abus fiscaux » (*Q.R.*, Ch., 2012-2013, n° 115, pp. 259-261).

⁸¹⁶ Voy., en ce sens, L. DILLEN, « Symmetrische of asymmetrische toepassing van de fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2013, n° 1, pp. 15-20, spéc. p. 19, pt. 13; N. VAN GILS, M. NOLENS et G. BONTE, « De nieuwe wetgeving inzake interne meerwaarden. Het toepassingsgebied beperkt tot bestrijding van een welbepaald 'misbruik' », *A.F.T.*, 2017, n° 7, p. 13.

⁸¹⁷ Voy., en ce sens, Ph. SALENS, « 'Interne meerwaarden' anno 2017 », *A.F.T.*, 2017, n° 3, p. 28.

A cet égard, Mark DELANOTTE et Denis-Emmanuel PHILIPPE ont suggéré l'idée originale que ces derniers actes pourraient néanmoins être constitutifs d'un hypothétique abus fiscal, et à ce titre, être rendus inopposables au fisc, à la condition qu'ils puissent être considérés tantôt comme des actes « *subséquents* », tantôt comme des actes « *liés* » par rapport au premier acte de vente ou d'apport par le contribuable des actions de la société opérationnelle à la holding.

Par la notion d'« actes *subséquents* », ces auteurs visent ici des actes ayant été posés par des tiers, mais qui « procèdent exclusivement d'un acte posé antérieurement par le contribuable » avec « l'intention de bénéficier des effets de ces actes posés ultérieurement par ces tiers »⁸¹⁸. Il s'agirait typiquement d'actes posés par ces « structures intermédiaires » qui n'auraient pas d'autre raison d'être que de poser les actes nécessaires pour atteindre le but fiscal envisagé⁸¹⁹. Dans un montage de « plus-value interne », ce serait ainsi le cas de la réduction de capital par la société holding qui aurait été « spécifiquement et exclusivement » constituée dans l'optique de lui faire acquérir les actions de la société opérationnelle (et gérer ces participations), ou bien encore, si la holding a fait l'objet d'une augmentation de capital précisément dans le but d'opérer la réduction de capital ultérieurement au profit de l'actionnaire personne physique⁸²⁰.

Et par la notion d'« actes *liés* », les mêmes auteurs entendent des actes également posés par des tiers, mais qui « n'ont pu être formellement mis en place que grâce à l'exercice d'un droit préalable par le contribuable », en ce sens qu'il y a un « lien étroit » (ici plutôt « formel » que de causalité) entre l'acte posé par le contribuable et le ou les acte(s) posé(s) par le/les tiers⁸²¹. Il s'agirait typiquement de décisions d'une assemblée générale qui n'auraient pu être prises sans l'exercice préalable par un actionnaire majoritaire de son droit de vote en ce sens. Ainsi, dans notre montage de « plus-value interne », ce pourrait notamment être le cas de la décision de la société opérationnelle de distribuer des dividendes à la holding si le contribuable a dû exercer une influence décisive en ce sens par son vote (par opposition aux cas où cet actionnaire n'administrerait pas la holding, ou que cette dernière ne détiendrait pas une participation majoritaire dans la société opérationnelle, ou encore que la holding n'aurait nullement influencé la décision de la société opérationnelle de distribuer un dividende)⁸²².

⁸¹⁸ M. DELANOTTE et D.-E. PHILIPPE, « Les doubles structures et l'article 344, § 1^{er} du CIR: quels sont les actes posés par le contribuable ? », *R.G.C.F.*, n° 2017/5-6, pp. 421-440, spéc. n°s 5, 20 et 80.

⁸¹⁹ Cela rejoindrait d'ailleurs ici l'idée de « chaîne indivisible » caractéristique de la notion d'« ensemble d'actes réalisant une même opération », où chaque acte n'est accompli que parce que tel autre l'a été ou le sera, comme dans la doctrine anglaise de la '*step transaction*' qui a inspiré cette notion dans l'ancienne comme dans la nouvelle mesure anti-abus (voy. not. D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération », *op. cit.*, pp. 444 et s., et les autres références données *supra*).

⁸²⁰ M. DELANOTTE et D.-E. PHILIPPE, « Les doubles structures et l'article 344, § 1... », *op. cit.*, n°s 6 et 81.

⁸²¹ M. DELANOTTE et D.-E. PHILIPPE, *op. cit.*, spéc. n°s 5, 22-27 et 80.

⁸²² M. DELANOTTE et D.-E. PHILIPPE, *op. cit.*, spéc. n°s 6, 22-27 et 81.

Cette approche intéressante permettrait ainsi de surmonter cet écueil lié au fait qu'en présence d'un montage constitué d'une pluralité d'actes juridiques « réalisant une même opération », le contribuable dans le chef duquel l'abus l'administration voudrait établir et redresser un abus ne serait pas toujours partie à tous les actes accomplis dans le cadre du montage en question. Il en serait aussi ainsi, dans un montage de location/sous-location, du contrat de sous-location auquel le bailleur principal, gérant de la société sous-locataire de l'immeuble, ne serait partie, alors que c'est bien dans le chef de celui-ci que l'administration voudrait rétablir l'imposition. En outre, cette solution proposée ici en matière d'impôts sur les revenus pourrait aussi être transposée en matière de droits d'enregistrement et de succession pour dépasser l'obstacle de principe à l'application de la mesure anti-abus fiscal à des planifications fondées sur un legs : certes, le « redevable » de l'impôt n'aurait pas posé l'acte juridique en cause, mais cet acte pourrait être « lié » à d'autres actes auxquels il serait partie dans le cadre du même montage.

268. Toujours sur ces montages de « plus-values internes », il faut souligner que le SDA avait fait savoir voici quelques années, dans la foulée de l'introduction de la notion d'« abus fiscal », qu'une décision positive obtenue à propos d'une telle plus-value réalisée par voie d'apport ne constituerait plus un 'blanc-seing' pour procéder à une réduction ultérieure de capital, même en respectant les trois ans à compter de l'apport (engagement auquel le SDA subordonnait sa décision qu'un tel apport resterait bien dans la « gestion normale du patrimoine privé »)⁸²³ ⁸²⁴. Conformément à cette annonce, le SDA a donc récemment rendu une décision anticipée dans laquelle il vérifie ainsi que la réduction de capital par la holding ne serait pas en elle-même « abusive », et cela, même si tous les engagements pris au moment de l'apport ont été respectés, en examinant notamment ce qui s'est passé depuis cet apport, la manière dont la société holding a acquis ses liquidités excédentaires et la finalité de la réduction de capital⁸²⁵.

A cet égard, il nous faut alors noter ici, s'agissant des réductions de capital en tant que telles, que la loi du 25 décembre 2017⁸²⁶ a modifié leur régime d'exonération prévu, pour les remboursements aux actionnaires personnes physiques, à l'art. 18, al. 1^{er}, 2^o et 2^o *bis*, C.I.R.,

⁸²³ Voy., à ce sujet, Ch. BUYSSSE, « Réduction de capital après apport : faut-il une demande de ruling ? », *Fiscologue* du 6 décembre 2013, n° 1364, pp. 1 et s..

⁸²⁴ SDA, Avis sur les plus-values sur actions ou parts, 28 novembre 2013 : « [...] Le SDA s'assurera également que l'opération (apport/vente) n'a pas pour but la distribution sans taxation des liquidités excédentaires créées auparavant au sein des sociétés opérationnelles. [...] Pour évaluer les liquidités excédentaires, il convient de prendre en considération le contexte économique et la politique de gestion de l'entreprise au sein de laquelle a lieu l'opération, ainsi que les besoins en liquidités indispensables à la bonne marche de la société/du groupe »⁸²⁴.

⁸²⁵ Décision anticipée n° 2017.152 du 6 juillet 2017, et comm. J. VAN DYCK, « Plus-values internes : réduction de capital également soumise à examen », *Fiscologue* du 22 septembre 2017, n° 1534, pp. 1 et s.

⁸²⁶ Loi-programme du 25 décembre 2017 (portant réforme de l'impôt des sociétés), *M.B.*, 29 décembre 2017.

où il est requis que la réduction de capital se fasse dans le respect des conditions imposées par le Code des sociétés et que cette réduction soit prélevée sur du « bon capital » (c'est-à-dire apporté à la création de la société ou à l'occasion d'augmentations de capital ultérieures).

Jusqu'à présent, lorsqu'une société disposant d'un capital important (ou du moins supérieur au capital minimum exigé par le Code des sociétés) venait à réduire son capital au profit de ses actionnaires, il pouvait être stipulé expressément dans l'acte de réduction que la réduction venait s'imputer exclusivement sur le (« bon ») capital libéré. Désormais, les réductions de capital décidées par assemblée générale à partir du 1^{er} janvier 2018 s'imputeront *obligatoirement* en proportion du capital libéré et des bénéfices réservés, et la partie de la réduction opérée sur ces bénéfices constituera un dividende soumis au précompte de 30%⁸²⁷ (tandis que seule la part de la réduction proportionnelle au capital libéré restera exonérée)⁸²⁸. Il s'ensuit qu'à l'avenir la réduction de capital ne devrait plus être vue comme une formule de rémunération de l'actionnariat alternative à une distribution de dividendes⁸²⁹, comme elle a pu l'être dans le cadre de nombreux schémas ou opérations qui ont été ces dernières années soumis au SDA pour les prémunir contre l'application de la mesure générale anti-abus fiscal.

Sans jamais vraiment se pencher sur la question de la violation des objectifs d'une disposition du C.I.R., plusieurs *rulings* du SDA étaient ainsi venus reconnaître que la réduction de capital répondait en l'espèce à des motifs autres que les volontés d'éviter les impôts sur les revenus, comme la nécessité de remédier à une situation d'« excès de liquidités » non optimale sur le plan de la gestion de la trésorerie du groupe ou la volonté de réduire les activités de la société et de rediriger les investissements des actionnaires vers d'autres sociétés qu'ils détiennent et qui présentent des besoins de liquidités. Dans le cadre de ces raisonnements, le SDA a aussi parfois considéré la politique de distribution de dividendes au sein de la société, l'absence de risque de mise en péril de la continuité des activités de la société par la réduction de capital, ou encore, le caractère imprévu/imprévisible des circonstances qui ont amené à la situation de « liquidités excédentaires », pour apprécier l'existence de motifs *non fiscaux* en l'espèce⁸³⁰.

⁸²⁷ Il s'agit donc de la proportion de la réduction de capital correspondant à la quote-part des réserves taxées de la société sur le montant du capital libéré augmenté de ces réserves taxées.

⁸²⁸ Voy. not., sur cette réforme, J. VAN DYCK, « Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui », *Fiscologue*, 2018, n° 1549, p. 2 ; N. TREFOIS et Ch. CARLIER, « Fin de la 'gratuité' fiscale des réductions de capital par remboursement aux actionnaires », *Act. Fisc.*, n° 2017/43. Voy. aussi, en lien avec la problématique particulière des « plus-values internes », E.-G. LANG, « Le traitement des plus-values internes et des réductions de capital postérieures : le point après l'accord budgétaire pour 2018 », *Act. Fisc.*, n° 2017/31, pp. 1-7.

⁸²⁹ D'où ces réductions de capital opérées avant fin 2017 pour anticiper l'entrée en vigueur de la nouvelle règle.

⁸³⁰ Voy. not. décisions anticipées n° 2015.004 du 3 février 2015 ; n° 2016.080 du 15 mars 2016 ; n° 2016.068 du 7 juin 2016 ; n° 2016.465 du 6 septembre 2016 ; n° 2016.859 du 17 janvier 2017 ; n° 2016.630 du 7 mars 2017 ; n° 2017.058 du 4 avril 2017 ; n° 2017.152 du 6 juillet 2017 ; n° 2017.513 du 22 août 2017, www.fisconetplus.be.

269. Ces dernières considérations sur les réductions de capital en lien avec la question de l'abus fiscal nous amènent alors à terminer notre inventaire sélectif d'illustrations pratiques en épinglant ici la première décision judiciaire (connue à ce jour) à avoir fait une application (positive) de la notion d'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus, précisément à propos de réductions de capital. Ainsi, dans un jugement récent du 19 février 2018, le Tribunal de première instance de Bruges a accepté que, sur pied de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. (nouveau), une réduction de capital soit reconsidérée en une distribution de dividendes imposable⁸³¹.

En l'espèce, une personne physique avait constitué en 1999 une société avec un capital social de 50 millions d'euros provenant principalement d'apports (en nature) d'actions. A partir de 2005 et jusqu'en 2013, la société avait procédé à cinq réductions de capital successives qui avaient fait baisser le capital social jusqu'à 630.000 euros (soit 1,26 % du capital originel) et avaient été compensées par l'incorporation de réserves de telle sorte que le montant des fonds propres de la société demeure inchangé. La dernière réduction de capital avait été opérée en 2013 pour un montant de 5 millions d'euros alors que la société avait reçu au préalable des dividendes d'un montant quasiment équivalent, et le fisc avait alors invoqué un abus fiscal pour considérer cette dernière réduction de capital comme une « distribution de dividendes » sur laquelle un précompte mobilier (au taux de 25 % à l'époque) aurait alors été dû.

Le Tribunal de Bruges a ainsi constaté que, par le choix de la réduction de capital, la société s'était bien placée « en dehors de la catégorie des dividendes imposables et dans le champ de l'exonération du remboursement de capital réellement libéré » (« *buiten de belastbaarheid van dividenden en binnen de belastingvrijstelling van terugbetaling van werkelijk gestort kapitaal* »), alors que le but de l'article 18, § 1^{er}, C.I.R. est clairement de rendre imposables les attributions de bénéfices ou réserves et remboursements de capital social aux actionnaires, « à l'exception des remboursements de capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière de réduction de capital prise conformément aux dispositions du Code des sociétés ». L'idée est que la réduction de capital, par opposition à une distribution de dividendes, doit être vue en droit fiscal comme une opération exceptionnelle, tout comme elle est à considérer en droit des sociétés comme un événement tout à fait particulier dans la vie de la société, à l'occasion duquel des moyens ou fonds sont retirés à la société au profit de ses actionnaires⁸³².

⁸³¹ Trib. Bruges, 19 février 2018, 16/29084/A, et comm. T. JANSEN, « Rechtbank bevestigt toepassing artikel 344, § 1 nieuwe stijl », *Fisc. Act.*, n° 2018/09, pp. 1-4 ; Ch. WILS, « Une réduction de capital 'post plus-value interne' devient un dividende en application de la disposition générale anti-abus », *TaxToday*, 13 mai 2018.

⁸³² Voy. aussi à cet égard la thèse de S. HUYSMAN, *Fiscale Winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Biblo, 1994, p. 106.

Le Tribunal remarque en outre que la société n'avait aucune raison ou nécessité de procéder à un tel remboursement de capital libéré mais qu'elle avait seulement l'intention de distribuer à ses actionnaires le montant des dividendes qu'elle avait reçus préalablement, et que pour faire cela en exonération d'impôt (et en contrariété avec le but de l'article 18, § 1^{er}, C.I.R.), elle a opté pour une « construction juridique totalement artificielle ne correspondant pas à la réalité économique ». Le Tribunal en conclut qu'il y avait donc bien « abus fiscal » en l'occurrence et que l'administration a bien fait ici une correcte application de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R..

Dans cette décision, on peut apprécier que le juge se soit bien soucié de vérifier la réunion des deux éléments constitutifs – objectif et subjectif – de la notion d'abus fiscal, bien que la motivation du jugement ne soit pas très développée sur le fait que le montage en question contrarierait les objectifs de la disposition prétendument abusée en l'occurrence (à savoir : l'article 18, § 1^{er}, C.I.R. prévoyant l'« imposabilité » des dividendes distribués aux actionnaires d'une société et l'exonération des remboursements de capital libéré par ceux-ci), ni sur le fait que l'opération constituerait une « construction totalement artificielle » (notion dont nous avons dit combien il convient de s'y référer avec une grande circonspection⁸³³).

En réalité, il faut comprendre, bien que cela ne soit pas clairement exprimé dans le jugement, que la « construction » critiquable en l'espèce n'était pas la réduction de capital en tant que telle mais l'interposition par l'actionnaire d'une société holding entre la société distributrice des dividendes et lui, et que le juge a alors été sensible au fait que la holding avait reçu un dividende d'un montant quasi-identique à celui de la réduction de capital. Cela, ajouté au fait que les cinq réductions de capital successives avait abouti à ramener au final le capital social à 1,26 % de son montant initial, tendait bien à montrer que la holding n'était qu'un « conduit » ayant servi à transformer une distribution de dividendes en une réduction de capital⁸³⁴.

Toujours est-il que cette première décision de justice confirmant l'existence d'un abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus pourrait alors donner à penser que la portée pratique de la disposition générale anti-abus telle que modifiée en 2012 sera peut-être supérieure à ce que d'aucuns avaient pronostiqué (« au rabais ») en doctrine, notamment à propos de ce genre

⁸³³ Et qu'il faudrait prendre comme un simple *indice* de l'abus, et plutôt pour son élément subjectif que pour son élément objectif.

⁸³⁴ Voy. aussi en ce sens Ch. WILS, « Une réduction de capital 'post plus-value interne' devient un dividende en application de la disposition générale anti-abus », *TaxToday*, 13 mai 2018, qui remarque alors que le redressement de l'abus en l'espèce n'aurait pas dû permettre au fisc de réclamer le précompte mobilier dans le chef de la holding (s'il s'agissait précisément d'en nier l'intervention en l'espèce), et que le « contribuable » concerné par l'abus ne pouvait d'ailleurs être que l'actionnaire détenteur originaire de la participation apportée.

d'opérations ou de montages (« réduction de capital » vs. « distribution de dividendes »)⁸³⁵, même si les faits de l'espèce étaient pour le moins singuliers, pour ne pas dire « extrêmes »⁸³⁶. En tout cas, l'administration a bien osé ici faire usage de cette exception d'abus fiscal malgré la complexité des raisonnements et des preuves que son application requiert, et le juge en a alors contrôlé la correcte application même s'il ne semble, lui aussi, pas encore très à l'aise.

⁸³⁵ Voy. notamment en ce sens Ch. DE BACKERE, « (Onregelmatige) reële kapitaalverminderingen door een fiscale bril », *Fisc. Act.*, 2016, n° 36/8.

⁸³⁶ Voy. aussi en ce sens T. JANSEN, « Rechtbank bevestigt toepassing artikel 344, § 1 nieuwe stijl », *Fisc. Act.*, n° 2018/09, pp. 1-4.

E) L'articulation avec le droit international conventionnel (CPDI conclues par la Belgique)

270. Dans le contexte du droit fiscal international, l'articulation de règles générales anti-abus ou anti-évitement de l'impôt (en anglais : « GAAR : General Anti-Avoidance Rules ») du droit fiscal interne d'un Etat avec les conventions (préventives) de double imposition (« CPDI » ; en anglais : « DTC : Double Tax Conventions ») conclues par cet Etat peut en théorie soulever deux questions distinctes qui sont néanmoins susceptibles de se recouper partiellement :

- d'une part, une telle règle générale anti-abus du droit interne d'un Etat pourrait-elle être utilisée par l'administration fiscale de cet Etat pour refuser à un contribuable le bénéfice d'un avantage prévu par une CPDI liant cet Etat, lorsque l'octroi de cet avantage serait en l'espèce contraire au(x) but(s) de la CPDI (hypothèse de l'« abus de convention ») ?;
- d'autre part, cette même règle du droit fiscal interne d'un Etat entrerait-elle en conflit avec la CPDI (au point de devoir être écartée au nom de la primauté de la règle de droit international directement applicable⁸³⁷), si son application en « situation conventionnelle » devait aboutir à modifier la répartition du pouvoir d'imposition telle que prévue par la CPDI pour le revenu en cause (dans l'hypothèse où la convention aurait plutôt été utilisée ici par le contribuable comme « instrument » pour échapper à une loi fiscale nationale) ?

Pour rappel, les CPDI sont des conventions internationales le plus souvent conclues de façon bilatérale, entre deux Etats souverains, ayant pour objet de prévenir ou d'éliminer la double imposition que pourrait subir un même contribuable, à raison d'un même élément de revenu, de par l'exercice cumulé par les deux Etats de leur souveraineté fiscale : l'un en tant qu'« Etat de la résidence » du bénéficiaire du revenu (principe de taxation du « revenu mondial »), l'autre comme « Etat de la source » du revenu (principe de taxation du « revenu territorial »). De telles conventions viennent alors répartir le pouvoir d'imposition entre les deux Etats contractants en fonction du type de revenu, en limitant le cas échéant la retenue pratiquée dans l'Etat de la source et en prévoyant l'obligation pour l'Etat de résidence soit d'*exonérer* le revenu déjà taxé à la source dans l'autre Etat (méthode de l'« exemption »), soit d'*imputer* sur son impôt l'impôt déjà perçu sur ce revenu dans l'autre Etat (méthode du « crédit d'impôt »).

⁸³⁷ Etant entendu que si un tel « conflit de normes » est établi, il sera réglé en droit belge à la faveur du principe consacré de longue date par la Cour de cassation (Cass., 27 mai 1971, *Franco-Suisse le Ski, Pas.*, I, p. 886, *J.T.*, 1971, p. 471, *R.W.*, 1971-72, p. 431) de la primauté des normes de droit international directement applicables. Le juge belge devrait alors laisser la mesure générale anti-abus de droit interne « sans effet » pour permettre l'application effective des dispositions de la convention de double imposition avec lesquelles la mesure nationale entrerait en conflit. Cela contraste avec le principe du « *treaty overriding* » en vigueur aux Etats-Unis, qui veut qu'une loi fédérale adoptée postérieurement à un traité international ratifié par les Etats-Unis puisse venir déroger à celui-ci, lequel est censé être de rang législatif. Voy., pour une approche comparée des rapports entre traités et droit interne (fiscal), J. MALHERBE, *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994, pp. 23-37.

Ainsi, les CPDI n'ont donc qu'un « effet restrictif » ou « relatif » (en néerlandais : « *relatieve werking* »), en ce sens qu'elles ne viennent nullement créer de nouvelles impositions, mais ne font que répartir le pouvoir d'imposition, à propos d'un même élément de revenu, entre l'« Etat de la source » d'un tel revenu et l'« Etat de la résidence » de son bénéficiaire, en « restreignant » le cas échéant le pouvoir de l'un et/ou de l'autre d'établir l'imposition telle que celle-ci serait prévue et due d'après les règles du droit fiscal interne de cet/ces Etat(s). Dès lors, dans l'Etat contractant qui se verrait attribuer un pouvoir d'imposition à propos de certains revenus déterminés, il ne pourrait y avoir concrètement d'imposition établie sur ces revenus que *dans les cas* et *dans la mesure* où la législation interne de cet Etat le prévoit⁸³⁸.

La plupart des CPDI suivent un modèle de convention élaboré au sein de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après : « Modèle de l'OCDE »), qui fait l'objet de mises à jour périodiques⁸³⁹, ainsi que de « Commentaires » (« article par article ») régulièrement amendés ou complétés, parfois même sans que le texte du Modèle ne change⁸⁴⁰. Dans les Commentaires de l'article 1^{er} du Modèle de l'OCDE, il avait été précisé dès 1977 que si ces conventions ont pour « *but* de promouvoir les échanges de biens et services et les mouvements des capitaux et des personnes, en éliminant la double imposition internationale, elles ne devraient pas, en revanche, faciliter l'évasion et la fraude fiscales », et, depuis 2003, il y est bien dit qu'« elles ont également pour *but* d'empêcher l'évasion et la fraude fiscales »⁸⁴¹. C'est ainsi à la lumière de ce dédoublement du but des CPDI que ces Commentaires ont alors pu évoluer sur ces deux questions de savoir si « les avantages des conventions fiscales doivent être accordés lorsqu'ont été conclues des transactions qui constituent un recours *abusif* aux dispositions de ces conventions » et si « les dispositions et règles jurisprudentielles [...] de la législation nationale des Etats contractants destinées à prévenir l'abus de la législation fiscale [de ces Etats] sont [susceptibles d'entrer] en *conflit* avec les conventions fiscales ? »⁸⁴².

⁸³⁸ Voy. not., à ce sujet, K. VAN RAAD, "Five fundamental rules in applying tax treaties", in *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 587; E. VAN DER BRUGGEN, "Werken Belgische anti-ontwikkingsmaatregelen door in een verdragsituatie?", *T.F.R.*, 1994, pp. 262-282, spéc. pp. 265-267.

⁸³⁹ Voy. ainsi, depuis le premier « Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune » présenté par le Comité fiscal en 1963, et la première version d'un « Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune » adoptée par le Comité des affaires fiscales en 1977, la dernière version mise à jour au 15 juillet 2014 : OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014* (version complète), Editions OCDE, Paris, 2016.

⁸⁴⁰ Voy. les versions successives (depuis 1963): 1977, 1992, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 et 2014. Ainsi certaines modifications intervenues dans les Commentaires du Modèle de l'OCDE peuvent parfois aboutir à modifier le sens du Modèle de l'OCDE sans que son texte ait lui-même été modifié. En cela, ce Modèle serait comme la Bible : « les mots demeurent, mais les commentaires changent », comme le note J.F. AVERY JONES (« The David R. Tillinghast Lecture : Are Tax Treaties Necessary ? », *Tax Law Review*, 1999, vol. 53, p. 21).

⁸⁴¹ Commentaires du *Modèle de Convention fiscale...*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 7 (inséré en 1977).

⁸⁴² Commentaires du *Modèle de Convention fiscale...*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 9.1 (ajouté en 2003).

271. Les Commentaires donnent depuis 1977 deux exemples typiques d'hypothèses où il pourrait être question d'un « abus de convention » (en néerlandais : « *verdragsmisbruik* ») ou d'un « usage impropre » (en anglais : « *improper use* ») d'une CPDI⁸⁴³, en évoquant le cas « d'une personne (résident ou non d'un État contractant) qui agirait par l'entremise d'une entité juridique créée dans un État essentiellement pour obtenir les allègements d'impôts prévus dans les conventions conclues par cet État et auxquels cette personne n'aurait pas droit directement », ainsi que le cas « d'une personne physique ayant dans un État contractant son foyer d'habitation permanent ainsi que tous ses intérêts économiques, notamment une participation importante dans une société de cet État, et qui, essentiellement en vue de vendre cette participation et d'échapper dans cet État à l'imposition de gains en capital provenant de cette aliénation (en vertu du § 5 de l'article 13), transférerait son foyer d'habitation permanent dans l'autre État contractant, où de tels gains sont peu imposés ou ne le sont pas du tout »⁸⁴⁴.

Le premier exemple cité ici relève de la pratique dite du « *treaty shopping* » (aussi appelée en français : « chalandage fiscal »), consistant pour le contribuable à créer artificiellement les conditions d'application d'une CPDI dont il ne relèverait pas *a priori*. Cette hypothèse d'abus connaît aussi une autre variante avec la pratique dite du « *rule shopping* », lorsque le montage en cause vise non plus à « bénéficier d'une convention autrement inapplicable », mais plutôt à « profiter d'une disposition plus favorable d'une convention par ailleurs [déjà] applicable »⁸⁴⁵.

La pratique du « *treaty shopping* » a notamment été révélée par un rapport publié par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE en 1986 sur « les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »⁸⁴⁶. Le cas est le suivant : le résident d'un Etat A (personne physique ou morale, appelée « bénéficiaire final »), qui tire des revenus d'un Etat B (« Etat de la source ») cherche à profiter des avantages découlant de dispositions d'une CPDI conclue entre cet Etat B et un autre Etat C (« Etat de transit ») en y interposant une « société relais » (*conduit company*) à laquelle il cède la propriété des actifs productifs des revenus en cause⁸⁴⁷. En l'occurrence, le « bénéficiaire final » n'aurait pas pu jouir des mêmes avantages (notamment en termes de limitation du taux de « retenue à la source ») s'il avait recueilli ses revenus directement de l'Etat B, soit parce que l'Etat A n'aurait pas conclu de CPDI avec l'Etat B, soit parce que l'Etat A aurait conclu avec l'Etat B une CPDI aux dispositions moins avantageuses (que celles de la CPDI conclue entre l'Etat B et l'Etat C). Comme le souligne alors très bien Lukasz STANKIEWICZ, « le 'chalandage fiscal' tire ainsi sa spécificité de la nature bilatérale d'une convention fiscale ; il réussit à *multi-latéraliser* de fait un instrument juridique bilatéral »⁸⁴⁸. En créant artificiellement les conditions du rattachement à l'application d'une CPDI sans que cela ne donne lieu à de substantielles activités dans/avec l'Etat de transit, le but primaire assigné aux CPDI ne serait alors pas rencontré.

⁸⁴³ Voy., pour des propositions doctrinales de définition de cette notion d' « abus de convention », L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD Publications, 2008, pp. 301-302 ; S. VAN WEEGHEL, *The improper Use of Tax Treaties*, Kluwer, 1998 ; L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, 2009, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon III,

⁸⁴⁴ Commentaires du *Modèle de Convention fiscale...*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 9 (inséré dès 1977).

⁸⁴⁵ L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, 2009, *op. cit.*, p. 23.

⁸⁴⁶ OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés relais*, Rapport adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986.

⁸⁴⁷ En général, il est question de revenus « passifs » (intérêts, dividendes, redevances), dont la propriété des actifs sous-jacents peut être aisément délocalisée vers un pays tiers où ils ne sont pas soumis à un impôt substantiel.

⁸⁴⁸ L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, 2009, *op. cit.*, p. 23.

La pratique du « *rule shopping* », qui a plutôt été identifiée à la faveur de contributions doctrinales majeures⁸⁴⁹, voit quant à elle un contribuable, parfaitement en droit d'invoquer le bénéfice d'une convention de double imposition, chercher à déclencher, au sein de cette même convention, l'application de telle disposition plus favorable que telle autre (en termes de restriction de la compétence d'imposition de l'« Etat de la source »), en tentant pour ce faire d'influer sur la qualification conventionnelle des revenus qu'il recueille. Ainsi, par exemple, des dividendes de source belge, qui subiraient en Belgique une retenue à la source de 5 à 15% conformément à l'article 10 des conventions conclues par la Belgique en suivant le Modèle de l'OCDE, seraient transformés astucieusement en « plus-values sur actions », lesquelles ne sont alors imposables que dans l'« Etat de la résidence » en vertu de l'article 13 des conventions belges inspirées du Modèle de l'OCDE⁸⁵⁰.

Le second exemple d'abus donné par les Commentaires voit plutôt le contribuable tirer profit de disparités entre les législations fiscales nationales, en déplaçant sa résidence dans un Etat où il ne serait pas taxé (ou moins que dans son Etat d'origine) sur tel élément de revenu pour lequel la CPDI a octroyé une compétence *exclusive* à l'Etat de résidence. Dans pareil cas, le contribuable se délocalise pour profiter de la législation fiscale plus favorable d'un autre Etat, et il invoque ensuite la CPDI pour qu'il en résulte une situation de « double non-imposition ».

Dans ces diverses hypothèses, la CPDI pourrait ainsi être vue tantôt comme l'*objet* d'un abus tendant à extorquer le bénéfice d'un avantage qu'elle prévoit, tantôt comme l'*instrument* d'un abus tendant à échapper à l'application de la législation fiscale nationale d'un Etat contractant et qui pourrait alors être contré via des mesures anti-abus/évasion du droit interne de cet Etat. L'application de telles mesures anti-abus du droit interne, là où celles-ci permettraient par le biais de « fictions » qu'un revenu soit (fiscalement) *requalifié* en un autre type de revenu que celui dont il s'agit en droit civil, ou qu'un revenu soit (fiscalement) *réattribué* à une autre personne que celle qui le recueille juridiquement, pourrait alors venir affecter la répartition du pouvoir d'imposition telle qu'elle a été prévue par la CPDI pour le type de revenu en cause.

Dans l'hypothèse du « *treaty shopping* » visée ci-dessus, le revenu ayant sa source dans l'Etat B, qui est d'abord formellement payé à un résident interposé dans l'Etat C (en vue de déclencher l'application de la convention conclue entre l'Etat B et l'Etat C) avant de remonter au « bénéficiaire final » résident de l'Etat A, pourrait être, en application d'une mesure anti-abus de l'Etat B, considéré fictivement comme ayant été payé directement au résident de l'Etat A, de sorte que l'Etat B (Etat de la source) ne doive pas appliquer le taux plus limité de retenue à la source prévu par la convention entre cet Etat B et l'Etat C (Etat de transit).

Dans le cas typique de « *rule shopping* » exposé ci-avant, la plus-value qui est formellement réalisée par le contribuable (pour déclencher l'application d'une disposition conventionnelle prévoyant qu'une telle plus-value ne peut être imposée que dans l'« Etat de la résidence »), pourrait être, en application d'une disposition anti-abus de l'« Etat de la source », considérée comme étant fictivement un dividende, de sorte que cet « Etat de la source » retrouve une certaine compétence d'imposition (conformément à la disposition applicable aux dividendes dans la convention conclue entre cet Etat et l'« Etat de la résidence » du contribuable)⁸⁵¹.

⁸⁴⁹ K. VOGEL, *Klaus Vogel on double tax conventions : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital, with particular reference to German Treaty practice*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1997, 3^e éd., art. 1, n° 83, p. 119; S. VAN WEEGHEL, *The improper Use of Tax Treaties*, Kluwer, 1998, p. 3, pp. 95-117 et pp. 124-162; L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, 2009, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon III, p. 23.

⁸⁵⁰ Voy., pour cet exemple, L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. Docclo (dir.), *Alabaster – IFA: 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 125-144, spéc. p. 126.

⁸⁵¹ Voy. sur ces deux exemples, L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene... », *op. cit.*, spéc. p. 127.

Pour autant, le maintien de l'effet d'une fiction de droit interne en situation conventionnelle ne poserait vraiment problème que s'il résultait de l'application de cette mesure que l'Etat qui l'a adoptée venait à retirer de la CPDI applicable un pouvoir d'imposition qui ne lui serait pas revenu sans l'application d'une telle mesure (par opposition au cas où l'application d'une telle fiction à cet Etat ferait perdre un pouvoir d'imposition qu'il tirait initialement de la CPDI)⁸⁵². En pareil cas, la question pourrait alors se poser de savoir si cet Etat ne méconnaîtrait pas son obligation conventionnelle d'éliminer ou d'atténuer une double imposition, alors même que les articles 26 et 27 de la Convention de Vienne sur le droit des traités (« Convention de Vienne »)⁸⁵³ stipulent que « tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté de bonne foi » (principe '*pacta sunt servanda*') et qu'« une partie ne peut invoquer les dispositions de son droit interne pour justifier de la non-exécution » de ses obligations conventionnelles⁸⁵⁴.

On peut ainsi citer ici l'exemple de l'article 364*bis* de notre C.I.R. qui prévoit que les capitaux, valeurs d'achat et épargne de pensions extralégales payés ou attribués à un contribuable qui a préalablement transféré sa résidence (son domicile ou le siège de sa fortune) à l'étranger sont censés avoir été perçus par lui la veille de ce transfert (« clause d'émigration »)⁸⁵⁵, de sorte que ces sommes soient imposables en Belgique comme si leur bénéficiaire y résidait encore au moment de les percevoir. Une telle fiction vient mettre en échec l'application défavorable pour la Belgique – en cas d'« émigration » – de la règle qu'elle a acceptée dans ses CPDI (inspirée de l'article 18 du Modèle de l'OCDE) et qui attribue le pouvoir fiscal en matière de pensions à l'« Etat de la résidence ». Ainsi un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 15 février 2002 avait-il écarté cette fiction pour l'application de la CPDI belgo-française, au motif que le principe « *pacta sunt servanda* » empêcherait ici que la Belgique use de cette règle de son droit interne pour échapper à son obligation d'exonérer un revenu dont le pouvoir d'imposition revient exclusivement à la France (et cela, malgré le fait que l'application de la fiction en l'espèce ne risquait pas de rétablir une double imposition, vu l'absence d'imposition effective des capitaux en question en France⁸⁵⁶).

272. C'est bien en ce sens que les Commentaires du Modèle de l'OCDE, après avoir observé que « pour de nombreux Etats, l'utilisation abusive des dispositions d'une convention fiscale peut aussi être considérée comme [un abus] des dispositions de la législation [fiscale] nationale » (qui pourrait donc tomber sous le coup de mesures anti-abus de leur droit interne), ramènent ainsi le débat, pour tous ces Etats, à la question de savoir « si les dispositions des conventions fiscales peuvent *empêcher* l'application des dispositions anti-évasion de la législation nationale, ce qui renvoie à la seconde question évoquée précédemment »⁸⁵⁷ (à savoir, celle de la possibilité d'un conflit entre ces dernières dispositions et celles des CPDI).

⁸⁵² B. PEETERS, « De internrechtelijke ficties in het Belgisch fiscaal recht in het licht van het adagium '*Pacta sunt servanda*' », in *Liber Amicorum Willy Maeckelbergh*, Bruxelles, F.H.S., 1993, spéc. p. 350 et pp. 363-364.

⁸⁵³ Convention de Vienne du 23 mai 1969 portant sur le droit des Traités entre Etats.

⁸⁵⁴ Art.26: *Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith*; art.27: *A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty*.

⁸⁵⁵ Voy., sur cet exemple de fiction problématique du droit belge, B. PEETERS, « De internrechtelijke ficties in het Belgisch fiscaal recht in het licht van het adagium '*Pacta sunt servanda*' », *op. cit.*, p. 353 ; M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions – Belgian Report », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95a, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2010, pp. 127-148, spéc. p. 137.

⁸⁵⁶ Voy., sur cet arrêt, B. PEETERS, « Fictions et CDI: un mariage raté », *Fiscal. Int.*, 31 mars 2002, n° 219, pp. 4-7 ; « La clause d'émigration neutralisée par le droit conventionnel », *Fiscal. Int.*, 28 fév. 2002, n° 218, pp. 1-2.

⁸⁵⁷ Commentaires du *Modèle de Convention fiscale...*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 9.2 (inséré en 2003).

Dans leur version de 1977, et jusqu'à celle de 2003, les Commentaires se contentaient de dire qu'il appartenait aux Etats contractants qui voudraient pouvoir contrer d'éventuels « abus » de leur CPDI, « à l'occasion de négociations bilatérales, [de] convenir qu'un allègement d'impôt ne sera pas applicable dans certains cas, ou que l'application des dispositions de leurs législations internes pour lutter contre l'évasion fiscale ne sera pas *affectée* par la Convention »⁸⁵⁸, ce qui consacrait implicitement la thèse selon laquelle ces dernières dispositions du droit interne pourraient bien entrer en « conflit » avec la CPDI et que le maintien de leur « plein effet » devrait alors avoir été réservé expressément dans la CPDI⁸⁵⁹.

Sur ce point, les Commentaires ont été fondamentalement revus et corrigés en 2003, comme nous l'avons déjà dit, avec l'affirmation du but d'empêcher l'évasion fiscale à côté du but premier des CPDI qui est de ne pas décourager les échanges et mouvements internationaux⁸⁶⁰. Ainsi, il est désormais affirmé catégoriquement que les « dispositions anti-évasion fiscale se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt, et que, comme ces dispositions ne sont *pas couvertes* par les conventions fiscales, celles-ci ne les *affectent* donc *pas* », en ce sens qu'il ne pourrait pas y avoir lieu à un conflit entre ces mesures et les règles ('restrictives') des CPDI qui impliquerait que les premières soient laissées sans effet pour assurer l'exécution des secondes. Plus loin, il est ainsi déclaré que « dès lors que l'application de ces mesures se traduit par une nouvelle caractérisation du revenu ou une redéfinition du contribuable qui est censé tirer ce revenu, les dispositions de la Convention s'appliquent en tenant compte de ces changements »⁸⁶¹. Pour autant que la situation en cause tombe bien sous le coup d'une telle mesure anti-abus de leur droit interne, les Etats contractants pourraient ainsi refuser des avantages prévus par la CPDI, sans devoir renégocier celle-ci pour y introduire des mesures anti-« abus de convention » ou bien y réserver expressément la possibilité d'appliquer une telle mesure anti-abus nationale⁸⁶².

⁸⁵⁸ Commentaires du Modèle de l'OCDE (1977), art. 1, § 10. Dans le même sens, le Rapport sur les « sociétés relais » du Comité des affaires fiscales de l'OCDE (déjà évoqué *supra*) disait alors : « *Existing conventions may have clauses with safeguards against improper use of their provisions. Where no such provisions exists, treaty benefits will have to be granted under the principle of 'pacta sunt servanda' even if considered to be improper* » (*Issues in International Taxation*, n° 1, « International tax avoidance and evasion », OECD, Paris, 1987, p. 101).

⁸⁵⁹ L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, 2009, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon III, pp. 15-16.

⁸⁶⁰ Commentaires du *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 7 (tel qu'amendé en 2003).

⁸⁶¹ Commentaires du Modèle de l'OCDE (2003), art. 1, §§ 9.2 et 22.1. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, dans son rapport sur l'usage de sociétés-écran (OECD, *Double taxation convention and the use of base companies*, Paris, 1987, n° 38), avait ainsi constaté qu'une large majorité d'Etats membres soutenait que les règles faisant primer la substance (économique) sur la forme (juridique), comme les législations relatives aux « sociétés étrangères contrôlées », « *do not have to be confirmed in the text of the convention to be applicable* ».

⁸⁶² L. STANKIEWICZ, *L'abus de convention fiscale internationale*, 2009, *op. cit.*, p. 24.

Cette position catégorique des Commentaires de l'OCDE est toutefois largement critiquée par la doctrine internationale (notamment VOGEL⁸⁶³) qui suggère qu'une règle ou fiction du droit interne qui viendrait rétablir une double imposition dans une situation pourtant réglée par une CPDI ne pourrait maintenir son incidence en l'occurrence que si elle trouvait pour ce faire un fondement, soit *explicitement* dans le texte même de la CPDI, soit *implicitement* dans le fait que les deux Etats contractants connaîtraient le même type de mesure anti-abus (ce qui neutraliserait le risque de distorsion dans leurs applications respectives de la CPDI) et qu'ils auraient eu l'intention commune d'en maintenir l'application en situation conventionnelle.

De même, pour une fiction légale comme celle de l'article 364*bis* de notre C.I.R., qui vise elle *directement* à empêcher l'usage impropre d'un avantage prévu par une CPDI, (à la différence d'une fiction comme celle de l'article 344, § 2, du même C.I.R., visant plutôt à contrecarrer l'évitement abusif de la législation fiscale nationale)⁸⁶⁴, il faudrait considérer que si la volonté de lutter contre un tel usage impropre d'une CPDI n'a pas été explicitée dans le texte même de la CPDI et/ou ne ressort pas avec une certitude suffisante de l'intention commune des Etats contractants, l'avantage en cause ne pourra être dénié sur pied de cette fiction que si l'abus de la CPDI en question rencontre bien le « principe directeur » donné par les Commentaires (et cité ci-dessous).

Par ailleurs, pour les Etats qui considéreraient plutôt les abus en question comme des *abus des conventions elles-mêmes*, les Commentaires de l'OCDE prévoient aussi depuis 2003 qu'une « interprétation correcte » des CPDI, à la lumière de leur objet et leur but (conformément à l'exigence d'interprétation de bonne foi des traités de l'art. 31 de la Convention de Vienne), autorise ces Etats à « ne pas tenir compte des transactions abusives telles que celles conclues en vue de tirer des avantages non [voulus⁸⁶⁵] en vertu des dispositions de ces conventions »⁸⁶⁶. Ainsi donc, les Etats n'auraient « pas à octroyer les avantages d'une [CPDI] lorsque des opérations qui représentent un recours abusif [à ses dispositions] ont été exécutées »⁸⁶⁷. Il est toutefois encore précisé ici qu'un tel abus ne pourrait « se présumer à la légère » et que, à cet égard, « un principe directeur est que les avantages d'une convention ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes [de la CPDI] »⁸⁶⁸.

⁸⁶³ K. VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, London, Kluwer Law International, 1997, pp.107-136. Voy. aussi, sur cette question de l'incidence des mesures anti-évasion belges en situation conventionnelle, E. VAN DER BRUGGEN, "Werken Belgische anti-ontwijkingsmaatregelen door in een verdragsituatie?", *T.F.R.*, 1994, pp. 262-282.

⁸⁶⁴ Voy., sur cette distinction entre ces deux types de fictions du droit fiscal interne susceptibles d'affecter les CPDI, B. PEETERS, « De internrechtelijke ficties in het Belgisch fiscaal recht in het licht van het adagium 'Pacta sunt servanda' », *op. cit.*, spéc. pp. 350-358; L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-Law*, Doctoral Series, Amsterdam, IBFD, 2008, pp. 227 et s..

⁸⁶⁵ La version française officielle dit « non prévus », mais les termes « non voulus » sont plus en phase avec la version anglaise : « ...with the view to obtaining unintended benefits under the provisions of these conventions ».

⁸⁶⁶ Commentaires du *Modèle de Convention fiscale...*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 9.3 (inséré en 2003).

⁸⁶⁷ Commentaires du *Modèle de Convention fiscale...*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 9.4 (inséré en 2003).

⁸⁶⁸ Commentaires du *Modèle de Convention fiscale...*, Paris, Ed. OCDE, 2016, art. 1, § 9.5 (inséré en 2003).

273. Cette opinion, partagée par la doctrine internationale⁸⁶⁹, selon laquelle toute convention de double imposition contiendrait ainsi *implicitement* une mesure générale anti-abus, pouvait toutefois poser problème tant qu’il n’existait pas de véritables standards internationalement admis concernant la définition de « l’abus de convention » en question, et qu’on pouvait alors toujours se demander si la notion d’« abus » de la CPDI telle qu’elle serait invoquée par l’Etat contractant prétendument lésé était bien partagée ou non par l’autre Etat cocontractant.

Il nous faut alors relever ici que, dans le cadre du Plan d’action de l’OCDE pour lutter contre le phénomène d’érosion de la base d’imposition et de transfert des bénéfices des sociétés (mieux connu sous l’acronyme « BEPS », pour « *Base Erosion and Profit Shifting* »)⁸⁷⁰, le rapport rendu sur l’action 6 intitulée « Empêcher l’octroi inapproprié des avantages des conventions » (*Preventing the granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*) propose d’intégrer dans les conventions (à côté d’autres clauses anti-abus plus spécifiques ajoutées au Modèle de l’OCDE) une clause générale anti-abus qui serait fondée sur un « *Principal Purpose Test (PPT)* » des montages ou transactions et serait libellée comme suit :

« Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d’un élément de revenu ou de fortune s’il est raisonnable de conclure, compte tenu de l’ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l’octroi de cet avantage était l’un des *objets principaux* d’un montage ou d’une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l’obtenir, à moins qu’il soit établi que l’octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l’objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention »⁸⁷¹.

Il a en outre été recommandé dans le cadre de cette action 6 d’ajouter au Préambule des CPDI la mention suivante (de nature à fonder une interprétation liée au « contexte » de la CPDI, qui comprend notamment le préambule comme le prévoit l’art. 31.2 de la Convention de Vienne):

« [Etat A et Etat B] Désireux de conclure une [CPDI] en matière d’impôt sur les revenus et le capital sans par-là même créer des opportunités de non-imposition ou d’imposition réduite via l’évasion fiscale (en ce compris le ‘*treaty shopping*’) » (§ 72 du rapport final sur l’action 6 et article 6 de l’Instrument multilatéral visé ci-dessous).

Un « instrument multilatéral » a alors aussi été conçu dans le cadre de l’action 15 du Plan BEPS (*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*) afin de pouvoir modifier le réseau des CPDI sans devoir les renégocier une à une de façon bilatérale, pour y intégrer les résultats des travaux BEPS. La Belgique a depuis ratifié cette convention multilatérale et a notifié à ce jour 98 conventions qu’elle entend voir modifiées par celle-ci⁸⁷².

⁸⁶⁹ Voy. not. S. VAN WEEGHEL, “Tax Treaties an Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions, General Report”, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95a, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2010, pp. 35-42.

⁸⁷⁰ OCDE, *Lutter contre l’érosion de la base d’imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, Ed. OCDE, 2013 ; *Plan d’action concernant l’érosion de la base d’imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, Ed. OCDE, 2013.

⁸⁷¹ OCDE (2017), *Empêcher l’octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, Editions OCDE, Paris, p. 59, § 26 (voy. aussi le rapport intermédiaire du 16 septembre 2014). Cette disposition a été reprise à l’art. 29 du *Projet de mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale de l’OCDE*.

⁸⁷² G. DELFOSSE, « L’instrument multilatéral : petit guide pour l’utilisateur », *R.G.F.C.P.*, 2017/7-8, pp. 15-39.

274. En intégrant la clause PPT dans ses CPDI, la Belgique devrait donc délaissier son attitude classique consistant à contrer les « abus » de celles-ci via des mesures de son droit interne⁸⁷³. Il est vrai que l'administration fiscale belge était depuis les années 1980 d'avis qu'aucune disposition des CPDI liant la Belgique n'empêcherait l'application de mesures nationales anti-abus et qu'il ne serait dès lors pas nécessaire de réserver expressément leur application dans le texte des CPDI. Ainsi, le Commentaire administratif du Modèle standard belge (dans sa version de 2010) reprend les Commentaires précités de l'OCDE pour préciser que de telles mesures du droit interne participent à la « détermination des faits générateurs de l'impôt » et que donc elles ne sont pas « réglées » par les CPDI et n'entrent pas en conflit avec celles-ci.

Il y est encore indiqué que si l'application de ces règles du droit fiscal interne implique la requalification de revenus ou la redéfinition du contribuable censé en être le bénéficiaire (comme ce serait le cas de l'article 344, § 2, C.I.R.⁸⁷⁴, qui ré-inclut dans la base imposable d'un résident belge les revenus d'avoirs mobiliers qu'il a pourtant cédés à l'étranger), la Belgique applique alors la CPDI en tenant bien compte de ces changements⁸⁷⁵.

Certes, le Modèle belge de CPDI comporte depuis sa version de 2007, en son article 27, § 3, sa propre mesure *générale* anti-abus, encore modifiée dans la dernière version de 2010, mais une telle disposition est assez rare et n'a été insérée dans aucune CPDI conclue avant 2007⁸⁷⁶.

Dans la version de 2010, cet article prévoit que « nonobstant les autres dispositions de la convention, les avantages de la convention ne sont pas d'application lorsque les revenus payés ou acquis sont liés à une construction artificielle ». Dans celle de 2007, l'article prévoyait que « nonobstant toute autre disposition de la convention, un résident d'un Etat contractant ne peut bénéficier d'une diminution ou d'une exonération d'impôt de la part de l'autre Etat contractant prévue par la convention, si le but principal ou l'un des buts principaux de ce résident ou d'une personne liée à ce résident, consiste dans l'obtention des avantages de la convention ».

Nul passage du Commentaire administratif du Modèle belge ou de la circulaire administrative du 16 avril 2004 relative à l'application et à l'interprétation des CPDI liant la Belgique⁸⁷⁷ n'a jamais évoqué au surplus la possibilité de contrer l'abus d'une CPDI par simple interprétation de ses dispositions, en l'absence de clauses anti-abus expressément insérées dans la CPDI.

Il reste que, si elle suivait la doctrine internationale, l'administration fiscale belge pourrait refuser des avantages découlant de la CPDI si leur octroi en l'espèce irait à l'encontre des objectifs sous-jacents à la CPDI. Et d'après Luc DE BROE « *is het toekennen van verdragsvoordelen strijdig met de doelstellingen van het verdrag wanneer is komen vast te staan dat de belastingplichtige rechtshandelingen stelt die weinig of geen andere verklaring hebben dan het bekomen van deze voordelen* » (ce qui ramène au seul examen de l'intention du contribuable)⁸⁷⁸.

⁸⁷³ Voy., à ce sujet, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, "Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions – Belgian Report", *Cahiers IFA, op.cit.*, pp. 127-148 (et trad. *T.F.R.*, 2010, pp. 887-899).

⁸⁷⁴ Voy. toutefois les réserves étonnantes que la Belgique a adoptées à l'égard des Commentaires des articles 1, 7 et 10 du Modèle de l'OCDE (en 2003) pour manifester son désaccord quant à la compatibilité des règles « CFC » (pourtant très comparables à la disposition de l'article 344, § 2, C.I.R.) avec ces dispositions du Modèle. Voy. aussi ici, sur l'articulation de cette disposition spécifique anti-évasion du droit belge avec les CPDI, L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD Publications, 2008, p. 637 ; A. NOLLET, « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992 : essai de contrôle... », *R.G.C.F.*, n° 2011/6, pp. 488-521, spéc. pp. 514-520.

⁸⁷⁵ Commentaire du Modèle belge de convention, 23/7 et 9/3-5. Voy. aussi sur ce Modèle belge, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, « Belgian Report », in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et C. Staringer (éds.), *The impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral tax treaties*, Cambridge University Press, 2012, pp. 142-170.

⁸⁷⁶ Voy. aussi les clauses plus spécifiques, comme celle de « *limitation on benefits* » dans la CPDI avec les USA.

⁸⁷⁷ Circulaire du 16 janvier 2004, n° AAF 5/2004, disponible sur www.fisconet.be.

⁸⁷⁸ L. DE BROE, "Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling...", *op. cit.*, spéc. p. 132.

275. Toujours est-il qu'à l'adoption de la mesure générale anti-« abus fiscal » en 2012, à l'article 344, § 1^{er}, de notre Code des impôts sur les revenus, la question a pu se poser de savoir si cette règle pourrait être utilement invoquée par l'administration fiscale belge pour contrecarrer d'hypothétiques « abus » de conventions (conclues par la Belgique) et, en tous les cas, si son application en situation conventionnelle ne risquerait pas d'amener la Belgique à méconnaître ses obligations conventionnelles d'éliminer ou d'atténuer la double imposition (ce second volet de la question restant à notre avis encore d'actualité à l'ère « *post-BEPS* »). Pour traiter correctement cette/ces question(s), par-delà les positions catégoriques qui ont été çà et là véhiculées par les Commentaires du Modèle de l'OCDE et du Modèle belge de CPDI, il fallait alors distinguer systématiquement différents cas de figure ou hypothèses d'analyse, comme l'a fait méthodiquement le Professeur DE BROE dans son étude de ces questions⁸⁷⁹.

Ainsi, en premier lieu, il faudrait tout d'abord opérer une distinction « de principe » entre, *d'une part*, l'hypothèse où le contribuable chercherait à obtenir un avantage fiscal qui serait prévu uniquement par une CPDI liant la Belgique – cas du « pur abus de convention » (en néerlandais, DE BROE parle de “*louter misbruik van het dubbelbeslatingverdrag*”⁸⁸⁰) –, et *d'autre part*, l'hypothèse où le contribuable chercherait plutôt à éviter ou circonvenir l'application d'une disposition taxatrice (en néerlandais : « *heffingsbepaling* ») du droit interne belge en invoquant à *cette fin* les dispositions d'une CPDI qui lie la Belgique.

A titre d'exemple pour le premier cas de figure (hypothèse du « *pur* abus de convention »), on peut évoquer la situation du contribuable résident belge qui invoquerait le bénéfice du « *tax sparing credit* » prévu par une convention conclue entre la Belgique et un pays en voie de développement⁸⁸¹. L'avantage fiscal en question tient au fait que la Belgique, « Etat de la résidence », impute sur l'impôt belge un montant d'impôt que l'« Etat de la source » n'a pas réellement prélevé (l'idée étant alors de ne pas neutraliser la politique d'attraction des investissements mise en place par ce pays en voie de développement). Un tel « avantage » ne découle que de la convention que la Belgique aurait conclue avec cet Etat et n'est nullement prévu par les dispositions du C.I.R. en Belgique (ou de son arrêté d'exécution), si bien que c'est uniquement la CPDI qui pourrait alors être susceptible d'être « abusée » par le contribuable qui solliciterait le bénéfice d'un tel « avantage », et non le droit interne.

Dans le second cas de figure, le bénéfice d'un avantage prévu par les dispositions de la CPDI ne constituerait pas vraiment « l'objet » ou « la finalité » de l'abus, mais plutôt « l'instrument » ou « le moyen » d'échapper à une règle fiscale nationale. Il en serait notamment ainsi lorsqu'un contribuable non résident de la Belgique met en place un montage de « *treaty shopping* » ou de « *rule shopping* »⁸⁸² qui lui permettrait de faire valoir l'application d'une disposition d'une CPDI restreignant la compétence d'imposition de la Belgique comme « Etat de la source ». *In casu*, ce pourrait être (aussi) les objectifs des dispositions du droit interne belge relatives en l'occurrence au précompte mobilier retenu en Belgique qui pourraient se voir contrariés par un tel « abus ».

⁸⁷⁹ L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. Docclo (dir.), *Alabaster – IFA: 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 125-144, spéc. pp. 130-144. Voy. aussi à ce sujet, J. MALHERBE, « Abus fiscal et abus des traités », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 335-343. Et voy. encore, pour une synthèse sur ce même sujet, M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « Belgian Report », in Michael Lang *et al.* (éd.), *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 83-108, spéc. pp. 102-104.

⁸⁸⁰ L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling... », *op. cit.*, p. 131.

⁸⁸¹ Voy. not. les CPDI conclues par la Belgique avec l'Inde (art. 23 (3) (b)) et avec les Philippines (art. 23 (1)).

⁸⁸² Voy. les explications données *supra* sur ces différentes notions dégagées par la doctrine fiscale internationale.

C'est que, lorsque l'on confronte ces deux différentes hypothèses au dispositif de la nouvelle mesure générale anti-abus fiscal applicable en matière d'impôts sur les revenus en Belgique (art. 344, § 1^{er}, C.I.R.), on doit constater d'emblée que cette disposition ne saurait être utilisée par la Belgique pour contrer un « abus de convention » du premier type envisagé. En effet, « l'abus fiscal », au sens où il est entendu dans cette disposition, suppose qu'un contribuable, par l'accomplissement d'un ou de plusieurs actes juridiques, *tantôt* se soit placé en dehors du champ d'application d'une disposition du Code belge des impôts sur les revenus (ou de son arrêté d'exécution) et ce, en contrariété avec les objectifs sous-tendant cette disposition, *tantôt* ait prétendu à un avantage fiscal prévu par une disposition du même Code (ou de son arrêté d'exécution) et dont l'obtention serait contraire aux objectifs sous-tendant cette disposition.

Il découle donc immédiatement de cette définition légale de l'« abus fiscal » qu'un tel abus ne pourrait jamais se rencontrer lorsqu'il est question d'un contribuable qui invoque un avantage fiscal qui n'est prévu que par des dispositions d'une CPDI liant la Belgique et non par des dispositions du code belge des impôts sur les revenus (ou de son arrêté d'exécution)⁸⁸³. Cela ne signifie cependant pas que l'administration fiscale belge se retrouverait complètement désarmée pour empêcher un tel « abus de convention », puisqu'elle pourrait le cas échéant compter sur une mesure anti-abus (générale ou spécifique) insérée dans la CPDI elle-même (que ce soit en suivant le Modèle belge ou en suivant la recommandation du « Plan d'action BEPS »), sans parler de la possibilité de se fonder sur l'interprétation de bonne foi de la CPDI (ce qui n'a toutefois encore jamais été sa position jusqu'à présent, comme nous l'avons vu)⁸⁸⁴.

Il n'empêche qu'en dehors de cette hypothèse de « *pur* abus de convention », il se pourrait bien que la mesure générale anti-« abus fiscal » retrouve une certaine utilité si l'invocation par le contribuable des dispositions de la CPDI conclue par la Belgique n'est que « le moyen » pour lui d'échapper à l'application de dispositions taxatrices de la législation interne belge et, le cas échéant, de « frustrer » ou « contrarier » (aussi) les objectifs propres à ces dispositions.

276. En présence d'un « abus fiscal » au sens de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R., qui prendrait ainsi appui sur une CPDI pour éviter l'application de dispositions taxatrices du C.I.R., la question de savoir si l'application de cette mesure générale anti-abus par l'administration fiscale belge ne heurterait pas la CPDI impliquerait alors de procéder à plusieurs distinctions.

⁸⁸³ Voy. aussi en ce sens notamment Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 97.

⁸⁸⁴ Voy. sur ce point L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. Docclo (dir.), *Alabaster – IFA: 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 125-144, spéc. pp. 131-135.

D'abord, si la CPDI conclue par la Belgique a réservé expressément l'applicabilité en situation conventionnelle des mesures anti-abus (générales ou spécifiques) du droit interne des Etats contractants, alors l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. n'entrerait jamais en conflit avec la CPDI, et ce, qu'importe que cette disposition anti-abus ait été adoptée après la conclusion de la CPDI⁸⁸⁵. Bien avant que les Commentaires de l'OCDE ne recommandent (de 1977 à 2003) aux Etats souhaitant réserver l'application de leurs mesures anti-abus en situation conventionnelle d'insérer dans leurs conventions une clause expresse en ce sens, la Belgique avait déjà inclus une telle clause dans ses CPDI passées avec l'Allemagne en 1967⁸⁸⁶, avec le Luxembourg en 1970 et avec l'Autriche en 1971 (ce qui peut sembler en contradiction avec le point de vue de l'administration fiscale belge, selon lequel il ne pourrait *en toute hypothèse jamais* y avoir de *conflit* entre les mesures anti-abus nationales et les dispositions des CPDI).

Ensuite, ce n'est pas parce que la Belgique a réservé expressément l'application des règles anti-abus de son droit interne dans certaines de ses CPDI que ces dispositions ne pourraient être appliquées sous l'empire des CPDI où la Belgique n'a *pas* prévu une telle réserve. Chaque CPDI est en effet le reflet d'un équilibre aménagé entre les intérêts de deux Etats contractants, et on ne pourrait alors inférer du texte d'une CPDI conclue par la Belgique avec un Etat des conclusions *a contrario* pour l'interprétation d'une CPDI passée par la Belgique avec un autre Etat (et pour la recherche de leur intention commune). En outre, que la Belgique n'ait pas toujours inséré dans ses CPDI de clauses expresses relatives à l'application de ses mesures anti-abus du C.I.R. peut d'ailleurs s'expliquer par le fait que la plupart d'entre elles ont été introduites dans les années 1990 (alors que beaucoup de CPDI liant la Belgique ont été conclues bien avant), ou encore, par le fait que l'administration fiscale belge a toujours estimé qu'il ne pourrait y avoir de conflit entre les règles anti-abus du droit interne et les CPDI (si bien qu'il ne serait pas nécessaire de réserver l'application des premières dans les secondes).

277. Dans l'hypothèse où la CPDI conclue par la Belgique ne contiendrait pas de clause expresse qui aurait réservé l'applicabilité de ses mesures anti-abus nationales en situation conventionnelle, il faudrait alors encore sous-distinguer entre deux situations où à chaque fois il serait question de l'imposition d'un non-résident percevant des revenus de *source* belge⁸⁸⁷.

⁸⁸⁵ Voy. en ce sens: L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », *op.cit.*, spéc. pp.135-136.

⁸⁸⁶ Le protocole de cette convention conclue avec l'Allemagne stipule ainsi expressément qu' « aucune des dispositions de la convention ne peut être interprétée en ce sens qu'elle empêcherait un Etat contractant d'appliquer sa législation nationale visant à éviter la fraude et l'évasion fiscales ».

⁸⁸⁷ Voy. encore ici notre synthèse : M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « Belgian Report », in Michael Lang et al. (éd.), *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems...*, *op. cit.*, spec. pp. 103-104.

Si l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. (et donc l'inopposabilité au fisc belge des actes juridiques constitutifs d'« abus fiscal ») permet à l'Etat belge d'alourdir l'imposition établie dans le chef du contribuable non-résident alors qu'elle était *déjà compétente* en vertu de la CPDI pour imposer ce non-résident sur les revenus en cause, alors l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne se heurte nullement à la CPDI. En pareil cas, la Belgique, via l'application de sa mesure générale anti-abus, ne reprendrait en effet pas à l'Etat de la résidence un pouvoir d'imposition qu'elle lui aurait laissé par la CPDI. Autrement dit, dans un tel cas de figure, que la Belgique fasse ou non application de sa règle générale anti-abus, elle dispose bien d'un pouvoir d'imposition préexistant qui lui est conféré par la CPDI et l'Etat de la résidence s'est bien engagé à éliminer la double imposition liée à l'imposition prélevée en Belgique en accordant une exonération ou bien un crédit d'impôt. Et si c'est via l'octroi d'un crédit d'impôt que l'Etat de la résidence est censé éliminer la double imposition, le seul fait que l'application de la mesure anti-abus belge aurait pour conséquence que ce crédit d'impôt serait finalement d'un montant supérieur à ce qu'il aurait été sans l'application de cette mesure ne permettrait pas en soi à l'Etat de la résidence de contester l'utilisation de cette mesure par la Belgique (en lui reprochant alors d'avoir violé ou méconnu ses obligations conventionnelles)⁸⁸⁸.

Si par contre l'Etat belge, en vertu de la CPDI, n'est initialement pas fiscalement compétent à l'égard des actes du non-résident qui seraient constitutifs d'« abus fiscal » au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., et que l'application de cette mesure permet à l'administration fiscale belge de considérer fictivement d'autres actes à l'égard desquels l'Etat belge est bien fiscalement compétent en vertu de la CPDI, alors la question devient sensiblement plus complexe⁸⁸⁹. Si l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. amène l'administration fiscale belge à *requalifier* un certain revenu en un (autre) type de revenu qui fait l'objet d'une « définition autonome » dans le cadre de la CPDI et que la requalification en question méconnaît cette définition conventionnelle, alors il serait difficile d'admettre que la Belgique puisse prélever sa retenue à la source sur le revenu ainsi requalifié. C'est que, en l'occurrence, la « définition autonome » donnée par la CPDI à la catégorie de revenus en question devrait être vue comme le reflet de l'intention commune des Etats contractants, si bien que cette définition ne saurait alors être étendue ou modifiée par une interprétation unilatérale d'un Etat contractant.

⁸⁸⁸ Voy., sur cette hypothèse, L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. Docclo (dir.), *Alabaster – IFA: 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 125-144, spéc. p. 138-139.

⁸⁸⁹ Voy., pour l'analyse fouillée de cette question, L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. Docclo (dir.), *Alabaster – IFA: 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 125-144, spéc. p. 139-143.

Si par contre il n'existe pas de définition « autonome » des catégories conceptuelles de revenus visés dans la CPDI, l'article 3 (2) du Modèle de Convention de l'OCDE prévoit alors que ces concepts reçoivent la signification qu'ils sont censés avoir dans le droit de l'Etat contractant qui doit appliquer la CPDI. Or, étant donné que l'application des règles anti-abus de droit interne a en général pour effet tantôt de requalifier un élément de revenu, tantôt de redéfinir qui en est le bénéficiaire, ces règles peuvent donc venir contribuer à donner du contenu aux concepts en question non définis par la CPDI. C'est bien ici que l'application de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. pourrait donc encore se concevoir en pareilles circonstances.

Cette dernière conclusion serait toutefois encore à nuancer vu que selon la jurisprudence de notre Cour de cassation, l'article 3 (2) du Modèle de l'OCDE ainsi que les articles 26, 27 et 31 de la Convention de Vienne s'opposeraient à l'application de mesures nationales anti-abus qui auraient été introduites *après* l'entrée en vigueur de la CPDI et sur la base desquelles un Etat contractant s'approprierait une compétence fiscale qu'il avait pourtant laissée à l'autre Etat par la CPDI⁸⁹⁰. Or, comme la nouvelle version applicable de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. date seulement de 2012, il n'y a que très peu de CPDI liant la Belgique qui ont été conclues postérieurement à l'introduction de cette nouvelle règle générale anti-abus en droit belge.

A noter encore ici que le *Hoge Raad* néerlandais retient la même objection que notre Cour de cassation mais en y admettant une exception importante : la modification d'une disposition du droit interne d'un Etat contractant qui serait postérieure à la conclusion de la CPDI (et qui aboutirait à lui permettre de se réapproprier un pouvoir fiscal concédé à l'autre Etat contractant par la convention) peut malgré tout s'appliquer si cette modification a pour effet de mettre en concordance les droits internes des deux Etats contractants sur le point de la qualification d'un revenu ou de la détermination de son bénéficiaire. L'équilibre conventionnel s'en trouverait en effet ici rétabli⁸⁹¹.

Ainsi, si la même exception devait être admise en jurisprudence belge, l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. pourrait alors déployer tous ses effets en situation conventionnelle (jusqu'à permettre à la Belgique de se réapproprier un pouvoir d'imposition par le truchement de la requalification intervenue), même si la CPDI date d'avant l'adoption de cet article 344, § 1^{er} (nouveau) en 2012, pour autant qu'il soit bien acquis que l'autre Etat contractant arriverait de son côté lui aussi au même résultat (en termes de requalification ou de réattribution du revenu en question) par l'application de sa propre règle (législative ou jurisprudentielle) générale anti-abus. Il n'y aurait alors pas qu'à l'égard des seules CPDI conclues *après* 2012 que le contribuable ne pourrait pas s'opposer à l'application de la nouvelle disposition de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. en situation conventionnelle⁸⁹².

⁸⁹⁰ Cass. 5 décembre 2003, *F.J.F.* 2004/64. Voy. aussi en ce sens B. PEETERS, « De internrechtelijke ficties in het Belgisch recht in het licht van het adagium 'pacta sunt servanda' », in *Liber Amicorum Willy Maeckelbergh*, Bruxelles, F.H.S., 1993, p. 361.

⁸⁹¹ Hoge Raad 5 septembre 2003, *BNB* 2003/379c et 2003/380; Hoge Raad 23 janvier 2004, *V-N* 2004/9.5 et 9.6; Hoge Raad 18 juin 2004, *V-N* 2004/32.6.

⁸⁹² L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. Docclo (dir.), *Alabaster – IFA: 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 125-144, spéc. p. 142.

F) L'articulation avec le droit de l'UE : source d'encadrement, inspiration ou contrainte ?

278. S'agissant de l'influence qu'exerce le droit européen sur l'adoption et la configuration de mesures « anti-abus » des Etats membres dans des matières fiscales non harmonisées, et donc, sur la mesure générale anti-abus applicable en droit belge en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession, il faut décomposer notre analyse en deux temps pour tenir compte de récentes évolutions qui voient désormais le droit européen passer du rang de source d' « inspiration » ou d' « encadrement » à celui de source de « contrainte ».

D'abord, il conviendra d'entamer la discussion sous l'angle de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne qui vérifie que les mesures anti-abus qui sont adoptées par les Etats membres en matière de fiscalité (non harmonisée), et qui sont susceptibles de venir restreindre l'exercice d'une liberté de circulation au sein de l'Union européenne, n'aillent *pas au-delà* de ce qui est *nécessaire* pour lutter contre des « montages purement artificiels » qui feraient de la liberté en question un usage « abusif » (au sens où la Cour l'entend) **(a)**. Ensuite, il s'agira de voir si le dispositif anti-« abus fiscal » de notre C.I.R. pourrait faire office de réponse *suffisante* et *satisfaisante* aux exigences *minimales* de mesures anti-abus qui sont désormais prescrites par des directives d'harmonisation en matière d'impôt des sociétés, et en particulier, de confronter notre mesure générale anti-abus du C.I.R. à celle de la directive « ATAD (1) » (pour « *Anti-Tax Avoidance Directive* ») récemment adoptée en 2016⁸⁹³ **(b)**.

On peut ainsi d'ores et déjà faire remarquer qu'on assiste ces dernières années à un véritable « changement de paradigme », dans la mesure où le droit européen ne se limite plus à vérifier, sous le contrôle de la Cour de justice, que les mesures anti-abus des Etats membres ne vont *pas au-delà* de ce qui serait nécessaire pour lutter contre des montages qui détourneraient des libertés de circulation de leur finalité, mais s'attelle désormais à fixer, à travers des directives d'harmonisation, un *seuil minimum* de normes anti-abus (générales et spécifiques) à atteindre par ces Etats membres dans leur propre droit fiscal interne (en matière d'impôt des sociétés). Cette révolution méthodologique s'inscrit dans le mouvement de lutte contre le phénomène d' « érosion de la base (imposable) » et de « transfert des bénéficiaires (taxables) » des sociétés (« *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS* ») qui a été initié dès 2013 au sein de l'OCDE⁸⁹⁴,

⁸⁹³ Directive n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 19 juillet 2016, L. 193. Voy., sur le détail des mesures contenues dans cette directive, les études doctrinales citées *infra*.

⁸⁹⁴ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires*, Paris, Ed. OCDE, 2013 ; *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires*, Paris, Ed. OCDE, 2013 (ayant ainsi débouché sur différents rapports propres à chaque action et formulant des recommandations dont la directive ATAD (1) veut alors s'assurer de la mise en œuvre coordonnée dans le droit interne des Etats membres).

et de lutte contre les pratiques de « planification fiscale agressive » des sociétés (« *Aggressive Tax Planning* » – « *A.T.P.* »⁸⁹⁵) qui avait déjà vu en 2012 la Commission recommander aux Etats d'adopter une mesure générale (anti-abus) à cet effet en matière d'impôt des sociétés⁸⁹⁶.

Philippe MALHERBE exprime très bien ce « changement de paradigme » qui conduit de nos jours les instances internationales à veiller, non plus seulement à répartir l'assiette imposable entre des Etats souverains pour éviter des situations de double imposition (internationale), mais également à préserver la consistance de cette assiette à l'impôt des sociétés pour s'assurer que les bénéficiaires des sociétés soient effectivement imposés là où ils sont réalisés :

« Récemment, l'opinion publique a découvert que le Roi était nu et que 'les multinationales ne paient pas d'impôt'. Cette découverte a pour conséquence une double érosion : une érosion des recettes budgétaires et une érosion du moral des contribuables en termes d'équité de l'impôt et donc d'acceptation de celui-ci⁸⁹⁷. En réaction le G20 a assigné à l'OCDE un programme de combat, qui a pris le nom-slogan de *BEPS*, pour *Base Erosion and Profit Shifting*, érosion de l'assiette et glissement du bénéfice. Donc, au lieu de répartir les cédules imposables pour chaque Etat, l'OCDE entreprend de définir quelle doit être l'assiette imposable dans chaque Etat, de décider dans quel Etat doit apparaître le bénéfice, ce qui paraît constituer un véritable *changement de paradigme*, décidé en toute discrétion »⁸⁹⁸.

Ainsi, de la même façon que l'OCDE se soucie dorénavant que les conventions préventives de la double imposition ne puissent pas être utilisées « improprement » par les contribuables pour créer des situations de double non-imposition, il s'agit également au niveau européen d'empêcher que des directives censées éliminer certaines doubles impositions au sein de groupes de sociétés établies dans différents Etats membres ne donnent lieu à des cas de double non-imposition à la faveur de pratiques de « planification fiscale agressive » de ces sociétés.

C'est ainsi que nous verrons que, dans le cadre de la directive « mère-filiale » par exemple, mais aussi au-delà de son champ d'application, avec la directive « *ATAD* »⁸⁹⁹, on cherche désormais à neutraliser notamment l'usage d'instruments dits « hybrides », qui font qu'un même paiement est qualifié de « dividende exonéré » dans l'Etat de la société mère et d' « intérêts déductibles » du bénéfice de la société filiale dans l'Etat de cette dernière⁹⁰⁰.

⁸⁹⁵ Sur tous ces acronymes employés (à l'abus ?) dans la terminologie du droit fiscal international et européen, voy. C. DOCCLO, « AOA, ATP, BEPS, GAAR, ... Le *sms touch* de la *soft law* internationale ou Quand le politiquement correct devient la loi en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014, pp. 5-51.

⁸⁹⁶ *Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, 6 déc. 2012.

⁸⁹⁷ Le Projet *BEPS* (OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires*, 2013) partait ainsi du constat que « l'érosion de la base d'imposition fait peser des risques réels de menaces sur les recettes, la souveraineté et l'équité fiscales, dans les pays membres de l'OCDE comme les pays non membres ».

⁸⁹⁸ Ph. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in E. Traversa (dir.), *Fiscalité des entreprises. Questions d'actualité – Dialogues de la fiscalité 2015*, Larcier, Bruxelles, 2015, pp. 223-250, spéc. p. 225. Voy., pour de premiers bilans sur les changements apportés, *Assessing BEPS: origins, standards, and responses*, Cahiers de l'IFA 2017 – Vol. 102A (rapport belge de L. DE BROE et T. JANSSEN, pp. 159-180).

⁸⁹⁹ Cf. l'article 9 de cette directive *ATAD* relatif aux « dispositifs hybrides » et visant à coordonner la mise en œuvre par les Etats de l'action 2 du Plan *BEPS* de l'OCDE concernant les « montages hybrides » (cité *infra*). Voy. aussi Directive « *ATAD 2* » du 29 mai 2017 (*J.O.U.E.*, 7 juin 2017) qui modifie et complète les dispositions relatives aux dispositifs hybrides de la directive « *ATAD 1* ».

⁹⁰⁰ Directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés et aux filiales d'Etats membres différents, telle que modifiée par la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014, *J.O.*, n° L 219 du 25 juillet 2014, p. 40 (ainsi que par la directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015, *J.O.*, n° L 21 du 28 janvier 2015/2, p. 109, intégrant dans la directive une mesure générale anti-abus que nous étudierons *infra*).

A noter toutefois à cet égard que, si le droit européen s'applique désormais à (faire) éradiquer des situations de double non-imposition en tant qu'elles seraient censées être néfastes au fonctionnement du marché commun⁹⁰¹, la jurisprudence de la CJUE ne s'oppose pas quant à elle aux situations de double imposition qui résulteraient du simple exercice parallèle cumulé par deux Etats membres de leur pouvoir d'imposition (on parle ici de « disparités » des législations fiscales). La double imposition ne devient problématique pour la Cour de justice, au-delà du cadre de certaines directives au champ d'application bien précis, que si un Etat membre venait à l'éliminer ou l'atténuer pour des revenus dont les débiteurs ou les bénéficiaires seraient des résidents et non dans des situations analogues impliquant un résident d'un autre Etat membre (il y aurait alors « discrimination » dans l'exercice par l'Etat membre en question de son pouvoir d'imposition)⁹⁰².

Toujours est-il qu'à l'échelle de l'histoire de la construction européenne, l'attention croissante portée par la Cour de justice et la Commission à la lutte contre l'évasion fiscale (abusive) ou la planification fiscale (agressive) peut être mise en lien avec cet idéal de « neutralité »⁹⁰³ de la fiscalité des Etats membres sur la circulation des agents ou facteurs économiques au sein de l'Union: ainsi, si les législations fiscales librement adoptées par les Etats membres (dans toutes les matières fiscales non harmonisées) ne peuvent mettre de « *frein* » (par le biais de mesures restrictives ou entravantes) à la mobilité à l'intérieur du marché européen, le souci – bien légitime en soi – d'éviter l'impôt en profitant des disparités entre ces législations fiscales nationales ne devrait pas non plus être le seul « *moteur* » d'opérations ou de mouvements prétendument fondés sur l'exercice d'une liberté de circulation au sein du marché commun, au risque que la « libre concurrence » souhaitée sur ce marché s'en trouve aussi « faussée »⁹⁰⁴.

⁹⁰¹ Voy., à cet égard, la récente étude de Ch. MARCHGRABER, *Double (Non-)Taxation and EU Law*, Wolters Kluwer, Eucotax Series, 2017, qui analyse l'impact du droit européen sur ce phénomène de double taxation qui est ainsi « *deemed to be detrimental for the internal market's proper functioning* ».

⁹⁰² Voy., concernant la double imposition *juridique*, CJUE, 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, C-513/04, Rec. p I-10967, et CJUE, 16 juillet 2009, *Damseaux*, C-128/08, non encore publié au *Rec.*, ainsi que, concernant la double imposition *économique*, CJUE, 7 septembre 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, et CJUE, 12 décembre 2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11753.

⁹⁰³ Voy., sur cet idéal de « neutralité fiscale » comme fil conducteur de la construction européenne, D. BERLIN, *Politique fiscale*, in *Politiques économiques et sociales* - Commentaire J. Mégret (3^e éd.), Bruxelles, Editions de l'Université de Bruxelles, 2012, 642 p. (vol. I) et 486 p. (vol. II); voy. également notre recension de ces ouvrages in *Revue Trimestrielle de Droit européen (RTDeur)*, n^o 4/2013, oct.-déc. 2013.

⁹⁰⁴ Voy. aussi à cet égard, en marge du contrôle des « aides d'Etat » qui peut être exercé sur la base des articles 107-109 du TFUE à l'égard de régimes fiscaux de faveur des Etats membres, le « Code de conduite » adopté en 1997 en vue du démantèlement et du gel des mesures par lesquelles ces Etats se livreraient une « concurrence fiscale dommageable » (en matière de fiscalité des entreprises), c'est-à-dire « les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté ». A noter ici que c'est aussi en 1997 que la Commission européenne avait pour la première fois affirmé cette idée que « *the Single Market is clearly not compatible with either double taxation [...] or no taxation at all* ».

a) La compatibilité avec le droit primaire et la jurisprudence de la CJUE sur l'abus de droit

279. A l'origine, l'interaction entre le droit européen et les mesures « anti-abus » que les Etats membres peuvent adopter dans des matières fiscales *non harmonisées* est liée aux potentielles « restrictions » que ces mesures sont susceptibles de causer à l'exercice par les contribuables des « libertés de circulation » qui leur sont garanties par le TFUE, et à la question de la « justification » que ces mesures pourraient tirer de leur but de lutte contre l'évasion fiscale.

Pour rappel, si le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après, le « TFUE ») ne contient de dispositions explicitement relatives à la fiscalité des Etats membres que pour les impôts *indirects* grevant les échanges de marchandises et de nature à entraver leur libre circulation dans le marché intérieur⁹⁰⁵, la Cour de Justice de l'Union européenne (« CJUE ») veille néanmoins à ce que les Etats membres exercent leur souveraineté fiscale dans le respect du droit européen⁹⁰⁶. Ainsi, la compatibilité de leurs mesures de fiscalité *directe* avec d'autres « libertés » du TFUE (circulation des travailleurs et des capitaux, établissement et prestation de services)⁹⁰⁷ peut être mise en cause dès lors que ces règles nationales sont susceptibles d'en restreindre l'exercice, tantôt en traitant un contribuable *non-résident*⁹⁰⁸ *moins favorablement* qu'un contribuable *résident* se trouvant dans une situation objectivement comparable eu égard à l'objet de la règle⁹⁰⁹ (« entrave à l'entrée », par l'Etat de la *source* des revenus), tantôt en traitant *défavorablement* un contribuable réalisant une certaine opération *transfrontalière* alors qu'il ne subirait pas le même traitement fiscal s'il réalisait la même opération en situation *purement interne* (« entrave à la sortie », par l'Etat de la *résidence* du contribuable).

⁹⁰⁵ Comme les articles 28 à 31 TFUE pour l'interdiction des « droits de douane » et « taxes d'effet équivalent », l'article 110 TFUE pour l'interdiction des « impositions intérieures discriminatoires » (intégration *négative*), ou encore, l'article 113 TFUE prévoyant l'harmonisation d' « impôts indirects » des Etats membres dans la mesure « nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur » (intégration *positive*).

⁹⁰⁶ Voy. not. CJUE, 11 août 1995, *Wielockx*, C-80/94, § 16; CJUE, 12 mai 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec. p. I-2793: « si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire ». Sur cette intégration négative de la fiscalité directe, voy. not. J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, E. TRAVERSA et I. RICHELLE, *Direct Taxation in the Case-Law of the ECJ*, Bruxelles, Larcier, 2008; B. CHEVALIER, « L'encadrement de la compétence des Etats membres en matière fiscale par le droit communautaire », conf. 19 juin 2009, *Etudes Fiscales Internationales*; B.J.M. TERRA et P.J. WATTEL, *European Tax Law*, 5^e éd., Kluwer Law International, La Haye, 2008, pp. 63-68.

⁹⁰⁷ Voy. respect. les art. 45, 49, 56, 63 TFUE pour les travailleurs, les établissements, les services et les capitaux.

⁹⁰⁸ Pour la Cour, le critère de la résidence (ou du siège social), utilisé par les Etats en matière de fiscalité directe, est un critère de « discrimination indirecte », c'est-à-dire un critère non expressément prohibé par le Traité, mais susceptible d'aboutir *en fait* – à l'égard des libertés de circulation – au même résultat que l'utilisation du critère expressément prohibé de la nationalité (voy. notamment CJUE, 18 mai 1990, *Biehl*, C-1788, Rec. p. I-1779).

⁹⁰⁹ Par exemple, la Cour estime, en ce qui concerne les avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale (habituellement réservés par les Etats à leurs seuls résidents), que les non-résidents et les résidents d'un Etat ne se trouvent pas dans une situation comparable, à moins que les non-résidents ne recueillent dans cet Etat la (quasi-) totalité de leurs revenus. Voy. notamment CJUE, 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225 ; CJUE, 9 février 2017, X, C-283/15 (pour des déductions liées au logement), commentaire E. TRAVERSA et A. MAITROT de la MOTTE, « Droit fiscal européen », *Chronique J.D.E.*, n° 240-6/2017, pp. 233 et s.

De telles restrictions ou entraves *a priori* prohibées peuvent néanmoins être justifiées par des « raisons impérieuses d'intérêt général » que la CJUE admet ponctuellement (en dehors des « causes de justification » expressément prévues par le TFUE⁹¹⁰), en vérifiant alors que la mesure restrictive est bien apte à poursuivre efficacement le but impérieux invoqué tout en étant la moins attentatoire possible à la liberté de circulation entravée (« proportionnalité »). C'est ainsi que la nécessité de « la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale » a pu être admise par la Cour pour justifier des mesures nationales anti-évasion restrictives d'une liberté de circulation à condition que ces règles aient « pour objet *spécifique* d'empêcher des '*montages purement artificiels*' destinés à contourner la loi fiscale normalement applicable »⁹¹¹, et donc qu'elles ne présument pas l'évasion fiscale (à contrer) de manière *irréfragable* et *générale*, à partir du seul fait d'avoir transféré sa résidence (ou son siège social) ou implanté ses activités (via une filiale ou succursale) dans un autre Etat membre à fiscalité plus avantageuse, voire encore d'avoir réalisé une certaine opération avec un cocontractant établi dans un tel Etat⁹¹².

C'est alors à l'occasion de ce « contrôle » des mesures anti-abus/évasion des Etats membres en matière de fiscalité directe que la CJUE a été amenée à importer dans ce domaine la notion d'« abus de droit (européen) »⁹¹³ qu'elle avait déjà consacrée auparavant en d'autres matières, pour empêcher : *tantôt* la revendication d'avantages prévus par des règles du droit européen primaire ou dérivé (comme des restitutions à l'exportation de produits agricoles prévues par le TFUE⁹¹⁴, ou le droit à déduction de la TVA prévu par les directives en la matière⁹¹⁵) dans des circonstances où leur octroi serait contraire aux buts de ces règles, *tantôt* l'exercice de libertés de circulation du TFUE dans le seul but de tirer parti de disparités entre des législations non harmonisées des Etats membres (comme des règles de droit des sociétés exigeant ou non un capital minimum⁹¹⁶) au détriment des objectifs pour lesquels de telles libertés sont reconnues.

⁹¹⁰ Parmi lesquelles on trouve la « nécessité de faire échec aux infractions aux lois fiscales », visée à l'article 65, § 1, b, du TFUE (qui ne concerne toutefois que la libre circulation des capitaux).

⁹¹¹ CJUE, 16 juillet 1998, *ICI*, C-264/96, Rec. p. I-4695. Cet arrêt portait sur une législation fiscale britannique qui conditionnait l'avantage du « dégrèvement de consortium » au fait que les filiales contrôlées aient leur siège sur le territoire britannique (cf. le « *group relief* » en cause dans l'arrêt *Marks & Spencer* qui sera évoqué *infra*).

⁹¹² Voy. aussi en ce sens CJUE, 11 décembre 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec. p. I-15013, § 82 : « les ressortissants communautaires ne sauraient être privés de la possibilité de se prévaloir du traité parce qu'ils profitent d'avantages fiscaux légalement offerts par un Etat membre autre que celui où ils résident ».

⁹¹³ Voy. notamment, sur cette notion, M. WATHELET, « L'abus de droit communautaire : application à la TVA et à la fiscalité directe », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 12/06, pp. 1119-29 ; Ch. AMAND, « Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives – Approche européenne et belge », *R.G.C.F.*, 2009, n° 3, pp. 179-197 ; L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-Law*, Doctoral Series, Amsterdam, IBFD, 2008, pp.745 et s.

⁹¹⁴ CJUE, 14 décembre 2000, *Emsland Stärke*, C-110/99, Rec. p. I-11569.

⁹¹⁵ CJUE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, Rec., p. I-1609, CJUE, 21 février 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec., p. I-1751, CJUE, 21 février 2006, *Bupa Hospitals*, C-419/02, Rec., p. I-1685.

⁹¹⁶ CJUE, 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. p. I-1459; 30 sept. 2003, *Inspire Art*, C-167/01, Rec. p. I-10155.

C'est bien de cette seconde occurrence de l'abus de droit européen qu'il doit être question ici, lorsqu'il s'agit pour un Etat membre de légitimer devant la CJUE une mesure anti-abus qu'il a adoptée en matière de fiscalité directe et qui est susceptible d'atteindre à une liberté du TFUE. En d'autres termes, l'« abus » consistant à *contourner* l'application d'une législation fiscale nationale (tel que visé par la mesure « anti-abus » de l'Etat concerné) devrait ainsi coïncider avec l'« abus » consistant à *détourner* une liberté de circulation européenne de ses finalités. Le contribuable qui tomberait dans le champ d'application de la mesure anti-abus ne pourrait par conséquent pas invoquer le fait que la mesure *entraverait* sa liberté de circulation, puisque la mesure se limiterait bien à viser des cas où cette liberté serait exercée de façon *abusive*⁹¹⁷.

280. C'est ainsi que, dans son arrêt *Cadbury Schweppes*, après avoir rappelé que la mesure nationale restrictive en question (décrite ci-après) ne pouvait se justifier par l'objectif légitime de lutte contre l'évasion fiscale que « lorsqu'elle vise spécifiquement des *montages purement artificiels* dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat membre concerné », la Cour a repris les deux éléments « objectif » et « subjectif » de sa notion de l'« abus de droit » pour caractériser le montage dont il doit s'agir : « la constatation de l'existence d'un tel montage exige, outre un élément *subjectif* consistant en la volonté d'obtenir un avantage fiscal, qu'il ressorte d'éléments *objectifs* que, malgré un respect formel des conditions prévues par le droit communautaire, l'objectif poursuivi par la liberté [...] n'a pas été atteint »⁹¹⁸.

On retrouve là une formule similaire à celles précédemment utilisées par la Cour pour définir la notion de « pratique abusive » en matière de restitution à l'exportation de produits agricoles (dans l'arrêt *Emsland-Stärke*) ainsi qu'en matière de (déduction de la) TVA (dans l'arrêt *Halifax*), telles que nous les reproduisons ci-dessous :

Emsland-Stärke : « La constatation qu'il s'agit d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint. Elle requiert, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention »⁹¹⁹.

Halifax : « La constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive [TVA] et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'éléments objectifs que le but *essentiel* des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal »⁹²⁰.

⁹¹⁷ Voy., sur le sujet, L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-Law*, op. cit., pp. 751-754 ; D.M. WEBER, *Tax avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Eucotax Series on European Taxation, La Haye, Kluwer Law International, 2005, pp. 182-192; *Ibid.*, «Abuse of Law in European Tax law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1/Part2», *Europ. Taxation*, n^{os} 6/7, pp. 251-264/313-328; K. LENAERTS, «The concept of 'abuse of law' in the case law of the European Court of Justice on direct taxation», *MJ*, 2015/22, n^o 3, pp. 329-351; M. SEILER, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Vienne, 2016, pp. 77 et s.

⁹¹⁸ CJUE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Rec. p. I-7995, § 64.

⁹¹⁹ CJUE, 14 décembre 2000, *Emsland Stärke*, C-110/99, Rec. p. I-11569, spéc. §§ 52-53.

⁹²⁰ CJUE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, Rec., p. I-1609, spéc. §§ 74-75 (voy. aussi rendus le même jour : CJUE, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec. p. I-1751; CJUE, *Bupa Hospitals*, C-419/02, Rec. p. I-1685).

Si la Cour tend à dégager un seul et même principe d'interdiction de l'abus de droit pour tout le droit européen (en tant que « moyen d'autoprotection », conférant à cet ordre juridique un « minimum d'achèvement », comme le suggérait l'Avocat général TESAURO⁹²¹), on peut néanmoins remarquer qu'à la différence du cas de figure où l'abus porterait sur des règles d'harmonisation fiscale prévoyant un avantage (fiscal) pour le contribuable, dans le cas de figure qui nous occupe, l'abus consisterait à se prévaloir de règles *non fiscales* du droit européen *primaire* (les « libertés de circulation ») pour échapper à une règle *fiscale* nationale.

C'est bien ce que mettent très clairement en évidence les propos suivants du Professeur Thierry AFSCHRIFT: « Lorsqu'il s'agit d'un abus portant sur des dispositions fiscales relatives à des impôts 'européens', le principe européen anti-abus a pour effet de faire obstacle à ce que des contribuables, en général des assujettis à la T.V.A., empêchent une disposition européenne d'atteindre son objectif.

Lorsqu'en revanche, en matière d'impôts sur les revenus, un contribuable veut utiliser un droit dérivant du droit européen pour éviter l'application d'une règle fiscale nationale, la Cour européenne de justice ne s'intéresse aucunement à l'objectif poursuivi par le législateur national, mais entend seulement empêcher qu'en contrariété avec l'objectif poursuivi par la règle européenne, le contribuable use de celle-ci pour lui donner une portée dépassant la volonté réelle du législateur européen et ayant pour effet d'échapper à un impôt national. Dans ce dernier cas, l'intention du contribuable est d'échapper à un impôt national, mais l'abus porte sur la 'loi' européenne et consiste à ne pas respecter l'objectif poursuivi par cette dernière.

La jurisprudence européenne insiste sur le caractère *restrictif* de la portée du principe de l'abus de droit, parce que toute extension de celui-ci tend inévitablement à limiter la portée des règles de droit européen. Il va évidemment de soi que, plus *large* est la notion d'abus, plus *étroit* est le champ d'application de la règle de droit européen invoquée par le contribuable »⁹²².

La reconnaissance d'un tel « abus » en droit européen impliquerait donc de faire exception à une liberté fondamentale garantie par le TFUE, ce qui peut peut-être expliquer que la Cour semble faire preuve de plus de sévérité quant à l'élément subjectif requis pour l'identification de cet abus, par contraste avec la notion de « pratique abusive » appliquée en matière de TVA (où il ne s'agirait alors que de refuser l'octroi d'un avantage issu du droit européen *dérivé*). En effet, là où la Cour a longtemps oscillé entre requérir que l'obtention d'un avantage prévu par les directives TVA ait été le but *essentiel* ou *unique* des opérations en cause, elle tendrait plutôt à exiger que l'intention d'échapper à la législation fiscale d'un Etat membre ait été le motif *exclusif* pour lequel le contribuable a fait usage d'une liberté de circulation du TFUE, (avant de dénier à celui-ci le droit de se plaindre d'une restriction à cette liberté en l'espèce).

Déjà dans l'arrêt *Halifax*, la Cour semblait hésiter sur ce point, en disant que « l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais *seulement* dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire », puis en parlant ensuite de l'obtention de l'avantage fiscal comme devant avoir été le « but *essentiel* » des opérations en cause⁹²³.

Ensuite, dans l'arrêt *Part Service*, la Cour avait précisé que pour qu'une pratique abusive puisse être retenue en la matière il n'est pas requis que la recherche d'un avantage fiscal soit « le *seul* but poursuivi, à l'exclusion d'autres objectifs économiques », pourvu qu'elle constitue « le but *essentiel* » des opérations en cause⁹²⁴.

⁹²¹ Conclusions de l'Avocat général TESAURO dans l'affaire C-367/96, *Kefalas*, Rec. 1998, p. I-2843, § 24.

⁹²² Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 74.

⁹²³ CJUE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02, Rec., p. I-1609, § 69 et § 75.

⁹²⁴ CJUE, 21 février 2008, *Part Service*, C-425/06, Rec. p. I-900, §§ 40-45.

Mais dans un arrêt *Ampliscientifica et Amplifin*, rendu quelques mois après l'arrêt *Part Service*, la Cour avait ensuite de nouveau semé le doute en affirmant que le principe d'interdiction de l'abus de droit « conduit ainsi à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la *seule* fin d'obtention d'un avantage fiscal »⁹²⁵. Sur ce point, la Cour se réfère à l'arrêt *Cadbury-Schweppes*, et plus à l'arrêt *Halifax*.

Enfin, dans un arrêt plus récent du 19 juillet 2012, la Cour ne dissipe toujours pas l'ambiguïté, en se référant notamment à l'arrêt *Ampliscientifica et Amplifin* pour répéter que le principe de l'interdiction de l'abus de droit « conduit ainsi à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la *seule* fin d'obtention d'un avantage fiscal », tout en en énonçant plus loin que « dans le cadre de l'interprétation de la sixième directive, l'existence d'une pratique abusive peut être retenue lorsque, d'une part, les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de ladite directive et de la législation nationale transposant celle-ci, ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions, et que, d'autre part, selon un ensemble d'éléments objectifs, le but *essentiel* des opérations en cause est l'obtention d'un tel avantage fiscal »⁹²⁶.

Ainsi, si, au moment de la réécriture de la mesure générale anti-abus dans notre C.I.R., l'on pouvait constater avec Thierry AFSCHRIFT qu'à propos des pratiques abusives en matière de TVA il était « impossible de déterminer avec certitude s'il doit s'agir du but *essentiel* ou de l'*unique* but »⁹²⁷, l'on pouvait en revanche observer, comme le faisait Luc DE BROE, que c'est bien à un « test d'*exclusivité* » (de l'intention fiscale) que renvoie la Cour lorsqu'il s'agit de retenir un « abus » commis par le contribuable dans l'usage d'une liberté de circulation :

“Ook in zaken van inkomstenbelastingen definieert het Hof niet altijd op een even precieze manier of de intentie om belasting te ontwijken de enige dan wel de voornaamste beweegreden van de belastingplichtige moet zijn. Niettemin lijkt het Hof in zaken van beweerdelijk misbruik van verdragsvrijheden in de regel een *exclusiviteitstoets* te vereisen. Gelet op de belangrijke rol die deze vrijheden spelen voor de verwezenlijking van de interne markt (...), moet iedere uitzondering op deze vrijheden, ook uit hoofde van misbruik, strikt geïnterpreteerd worden en moet het Hof zich m.i. in geval van beweerdelijk misbruik van primair Gemeenschapsrecht aan een *exclusiviteitstoets* houden. Inzake secundair gemeenschapsrecht laten de Richtlijnen daarentegen een *hoofdzakelijkheidstoets* toe”⁹²⁸.

C'est ce que la Cour a encore indiqué dans un arrêt *Itelcar* rendu en 2013, en déclarant qu'« une mesure nationale restreignant la libre circulation des capitaux peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la *seule* fin est d'éviter l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par les activités réalisées sur le territoire national »⁹²⁹. Le but d'échapper à une législation fiscale nationale (qui n'est pas *per se* de nature à heurter les objectifs de la liberté invoquée) doit ainsi être la *seule* explication des « montages *purement* artificiels » auxquels la mesure restrictive doit limiter son champ d'application, comme cela ressortait déjà de l'arrêt *Cadbury Schweppes* qui concernait une règle fiscale de nature à entraver la liberté d'établissement⁹³⁰.

⁹²⁵ CJUE, 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, Rec. p. I-04019, § 28.

⁹²⁶ CJUE, 19 juillet 2012, (*A Oy*), C-33/11, § 64 ; voy. aussi entre-temps : CJUE, 22 déc. 2010, *Weald Leasing*, C-103/09 et *RBS*, C-277/09 ; et voy. encore plus récemment : CJUE, 22 nov. 2007, *Edward Cussens*, C-251/16.

⁹²⁷ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 33.

⁹²⁸ L. DE BROE, « Pleedooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling... », *T.F.R.*, n^{os} 379-380/2010, p. 336. Voy. aussi, en ce sens, F. VANISTENDAEL, “Halifax and Cadbury Schweppes : one single European theory of abuse in tax law?”, *EC Tax Review*, 2006, pp. 194-195.

⁹²⁹ CJUE, 3 octobre 2013, *Itelcar*, C-282/12, § 34 (par comparaison avec le § 55 de l'arrêt *Cadbury Schweppes*).

⁹³⁰ Cf. réf. citées *supra* sur ce principe de l'abus du droit appliqué ici dans des matières fiscales non harmonisées.

281. Dans l'affaire *Cadbury Schweppes*, il était question d'une règle britannique dite « CFC » (*Controlled Foreign Company*) ou « SEC » (Société Etrangère Contrôlée), qui permettait au fisc britannique d'imposer une société résidente sur les revenus passifs de sa filiale établie dans un autre Etat à fiscalité plus faible (sans attendre qu'elle ne lui distribue ces revenus), et la Cour avait alors constaté sans difficultés que la mesure en cause était de nature à entraver l'exercice de la liberté d'établissement par des sociétés résidentes au Royaume-Uni, « en les dissuadant de créer, d'acquérir ou de maintenir une filiale dans un autre Etat membre »⁹³¹.

Considérant que l'objectif de cette liberté d'établissement est de « permettre à un ressortissant communautaire de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un Etat membre autre que son Etat d'origine et d'en tirer profit », et que la notion d'établissement suppose donc en ce sens « une *implantation réelle* de la société concernée dans l'Etat membre d'accueil et l'exercice d'une *activité économique effective* dans celui-ci », la Cour avait alors déclaré que « pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but [l'objet] spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de *réalité économique*, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »⁹³².

En conséquence, la Cour indiquait que l'application de l'imposition prévue par une législation telle que celle en cause devait être « exclue lorsque, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, la constitution d'une SEC correspond à une réalité économique [c.-à-d.] une implantation réelle ayant pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'Etat membre d'accueil »⁹³³. La Cour avait précisé que « cette constatation doit reposer sur des éléments *objectifs et vérifiables* par des tiers, relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la SEC en termes de personnel, de locaux et d'équipements » (de façon à cerner *a contrario* les filiales « boîtes aux lettres/écran ») et qu'à cet égard, « la société résidente, qui est la mieux placée à cet effet, doit être mise en mesure de produire [ces] éléments concernant la réalité de l'implantation de la SEC et le caractère effectif des activités de celle-ci »⁹³⁴. C'est ici que la loi britannique posait problème, en prévoyant que la société résidente pouvait échapper à l'imposition en cause sur la base d'un '*test du mobile*' l'obligeant à démontrer que l'économie fiscale n'était « pas l'objectif principal » sous-tendant l'implantation de la filiale.

⁹³¹ Voy. le § 46 de l'arrêt en question.

⁹³² Voy. les §§ 53-55 de l'arrêt en question (§ 55 à comparer avec le § 34 de l'arrêt *Itelcar* précité).

⁹³³ Voy. les §§ 65-66 de l'arrêt en question (et le § 75, dispositif de l'arrêt).

⁹³⁴ Voy. les §§ 67-68 et 70 de l'arrêt en question.

Ainsi, si l'*aptitude* de la mesure en cause à atteindre son objectif pouvait bien être reconnue, c'est sa *proportionnalité* eu égard à ce même objectif qui était mise en doute. Certes, la Cour avait d'abord admis qu' « en prévoyant l'intégration des bénéfices d'une SEC relevant d'un régime fiscal très favorable dans l'assiette d'imposition de la société résidente, la législation sur les SEC permettait de contrecarrer des pratiques qui n'auraient d'autre but *que* d'éluider l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national », et donc, qu' « une telle législation est donc [bien] susceptible d'atteindre l'objectif en considération duquel elle a été adoptée »⁹³⁵. Mais s'agissant ensuite de « vérifier si ladite législation ne va *pas au-delà de ce qui est nécessaire* pour atteindre cet objectif »⁹³⁶, la Cour avait alors remarqué que le fait que l'exception prévue par la législation en cause (*cf.* le 'test du mobile') ne trouve pas à s'appliquer – parce qu'en l'espèce « la volonté d'obtenir un allègement fiscal [aurait bien] inspiré la constitution de la SEC ainsi que la conclusion de transactions entre cette dernière et la société résidente » – « ne saurait suffire pour conclure à l'existence d'un montage purement artificiel destiné *uniquement* à éluder ledit impôt »⁹³⁷.

En termes de répartition de la *charge de la preuve*, il fallait donc bien comprendre ceci :

- la législation en cause pouvait *a priori* présumer le mobile d'évasion du simple fait de la création par le contribuable d'une filiale (pour des services aisément délocalisables⁹³⁸) dans un autre Etat à fiscalité beaucoup plus basse, sans attendre que le fisc ne rapporte au cas par cas la '*preuve négative*' du défaut de substance économique de cette implantation à l'étranger (sur laquelle le fisc est forcément bien moins renseigné que le contribuable);
- la même législation devait alors réserver au contribuable la possibilité effective – sans contraintes administratives excessives – d'échapper à l'imposition en cause en rapportant, non pas la '*preuve subjective négative*' de l'absence d'(une) intention d'éviter de l'impôt dans son chef, mais bien la '*preuve objective positive*' de la réalité de l'implantation de sa filiale dans l'Etat membre d'accueil et de l'effectivité des activités qu'elle y exerce⁹³⁹.

⁹³⁵ Voy. le § 59 de l'arrêt en question.

⁹³⁶ Voy. le § 60 de l'arrêt en question.

⁹³⁷ Voy. le § 63 de l'arrêt en question.

⁹³⁸ C'est ainsi qu'au § 140 de ses conclusions rendues dans cette affaire, l'Avocat général LEGER avait déclaré qu'il n'estimait *pas* que « compte tenu de la facilité avec laquelle de tels services [ceux prestés par la filiale] peuvent être délocalisés, il soit excessif qu'un Etat membre instaure une présomption ».

⁹³⁹ C'est à ces conditions qu'un certain renversement de la charge de la preuve sur les épaules du contribuable pouvait être admis, comme le relève M. WATHELET (« L'abus de droit communautaire... », *op. cit.*, p. 1129): « Certes, la Cour et les Avocats généraux insistent sur le fait que cette présomption puisse être réfragable, sans charge excessive pour le contribuable, que celui-ci ne doive pas être contraint d'apporter des preuves *subjectives* ou *négatives*, qu'il suffit d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers pour établir la réalité d'une activité économique, qu'il doit toujours être possible de prouver qu'une opération déterminée a été motivée par des raisons commerciales mais tout cela n'en ressemble pas moins à un renversement de la charge de la preuve ».

282. Dans la même veine, c'est à un test analogue que la Cour, dans l'arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁹⁴⁰ rendu quelques mois plus tard, avait encore soumis une autre législation fiscale britannique qui, en substance, venait traiter des intérêts versés par une société résidente à une « société liée » non-résidente (en rémunération d'un prêt que celle-ci lui aurait consenti) comme des « bénéfices distribués » (non déductibles de la base taxable), alors que, quand de tels intérêts étaient versés à une société résidente, la même requalification ne s'appliquait que dans la mesure où ils dépassaient un 'rendement économique raisonnable'.

- Ainsi, pour être « propre » à prévenir des pratiques abusives consistant à transférer des bénéfices d'une société résidente vers une société du même groupe située dans un Etat à fiscalité notablement plus faible⁹⁴¹, la mesure en cause pouvait se baser sur des éléments « objectifs et vérifiables » (tels qu'un ratio *debt/equity*) pour présumer que la transaction (l'emprunt) en cause relèverait bien *a priori* d'un « montage purement artificiel »⁹⁴².
- Mais pour ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir de telles pratiques, il fallait alors que (i), « dans chaque cas où existe un soupçon qu'une transaction dépasse ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des circonstances de pleine concurrence [*at arm's length*]⁹⁴³, « le contribuable soit mis en mesure, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue », et que (ii), à défaut de telles justifications, « la requalification des intérêts versés en bénéfices distribués se limite à la fraction de ces intérêts qui dépasse ce qui aurait été convenu en l'absence de relation spéciale entre les parties ou entre ces dernières et [un tiers] »⁹⁴⁴.

⁹⁴⁰ CJUE, 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-2107. Voy. aussi, à propos d'une législation fiscale allemande similaire, CJUE, 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rec. p. I-11779. Cet arrêt *Lankhorst-Hohorst* fut un peu à l'arrêt *Thin Cap* ce que l'arrêt *ICI* fut à l'arrêt *Cadbury Schweppes* : y avaient été posés respectivement les « postulats de départ » selon lesquels, tant la simple circonstance qu'une société résidente conclut une transaction avec une société apparentée établie dans un autre Etat membre à fiscalité plus basse, que la simple circonstance qu'une société résidente constitue une filiale dans un tel Etat, ne sauraient fonder de présomptions (générales et automatiques) d'utilisations abusives des libertés de circulation, et plus précisément, de la liberté d'établissement.

⁹⁴¹ De manière générale, le corpus législatif auquel appartient la mesure en cause vise les pratiques de « sous-capitalisation » (« *thin capitalization* ») consistant, pour un groupe de sociétés, à financer ses filiales plutôt par des « capitaux externes » que par des « fonds propres » en sorte que celles-ci reversent ensuite à leur société-mère plutôt des intérêts déductibles (de leurs bénéfices imposables) que des dividendes non déductibles (de leurs bénéfices imposables). De telles pratiques deviennent en outre des « transferts de bénéfices » préjudiciables au Trésor de l'Etat de résidence des filiales emprunteuses lorsque la société-bailleur de fonds est établie dans un autre Etat où le niveau d'imposition (des sociétés) est plus faible.

⁹⁴² C'est ainsi qu'au § 66 de ses conclusions relatives à cette affaire, l'Avocat général GEELHOED estime légitime « que les Etats membres fixent certains critères raisonnables à l'aune desquels ils mesureront la conformité d'une transaction au principe de pleine concurrence et que, si cette conformité fait défaut, ils présument que la transaction revêt un caractère abusif sauf preuve du contraire ».

⁹⁴³ Voy. aussi ici le § 71 de l'arrêt *S.G.I. c. Etat belge* cité ci-après et se référant sur ce point à l'arrêt en question.

⁹⁴⁴ Voy. les §§ 82 et 83 de l'arrêt en question.

A noter encore que par la suite, la Cour a aussi accepté comme nouveau motif de justification, *en lien* avec le motif de la « lutte contre l'évasion fiscale », voire parfois de façon *autonome*, « le maintien de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres », alors qu'elle était amenée à connaître des législations fiscales nationales suivantes (toutes jugées *restrictives* de la liberté d'établir des sociétés filiales dans d'autres Etats membres)⁹⁴⁵ :

- une législation *britannique* refusant la compensation des bénéfices d'une société résidente avec des pertes subies par une filiale non-résidente, alors qu'une telle compensation est acceptée pour des pertes subies par une filiale résidente (arrêt *Marks & Spencer*⁹⁴⁶) ;
- une législation *finlandaise* excluant la déductibilité, dans le chef d'une société résidente, de transferts financiers intra-groupes qu'elle réalise vers une société non-résidente, alors qu'une telle déduction demeure possible pour des transferts analogues opérés à destination d'une société résidente (arrêt *Oy AA*⁹⁴⁷) ;
- une législation *belge* permettant automatiquement au fisc de réincorporer dans la base imposable d'une entreprise résidente les « avantages anormaux ou bénévoles » qu'elle fournit à une entreprise liée non-résidente (article 26, al. 2, 1^o, C.I.R.), alors qu'une telle réincorporation n'est permise au fisc en présence d'avantages analogues accordés à une entreprise résidente que si ceux-ci n'interviennent pas pour déterminer la base imposable de l'entreprise qui en bénéficie (article 26, al. 1, C.I.R.) (arrêt *S.G.I.*⁹⁴⁸) ;
- une législation *néerlandaise* permettant à une société-mère résidente de constituer une « entité fiscale unique » avec une filiale résidente, alors qu'une telle consolidation fiscale était exclue vis-à-vis d'une filiale non-résidente (arrêt *X Holding*⁹⁴⁹).

La Cour a ainsi admis que de telles mesures restrictives puissent être justifiées par la nécessité de « prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un Etat membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire »⁹⁵⁰, et ce, tant pour la taxation des bénéfices que pour la déduction des pertes lié(e)s à ces activités.

C'est que, d'après la Cour, la « répartition équilibrée » du pouvoir d'imposition entre Etats membres serait effectivement menacée par le fait de laisser aux groupes de sociétés la *faculté de choisir* l'Etat dans lequel les *pertes* (en cas de possibilité de compensation transfrontalière des pertes au niveau du groupe) et les *bénéfices* (en cas de déductibilité des transferts financiers intra-groupes transfrontaliers) de leurs filiales seraient respectivement *déduites* et *imposés*⁹⁵¹. De manière connexe, la Cour a encore ajouté dans toutes ces affaires (sauf dans l'arrêt *X Holding*) que les législations restrictives en cause pouvaient également se justifier par la nécessité de « prévenir l'évasion fiscale », lorsqu'il existe un risque que, à travers des « montages purement artificiels » opérés au sein d'un groupe de sociétés établies dans plusieurs Etats différents et inspirés par le constat d'écarts sensibles de niveaux d'imposition entre ces Etats, des *pertes* ou des *bénéfices* ne soient transférés respectivement vers des Etats à imposition *plus élevée* ou *plus faible* (« *loss shopping* » ou « *tax shopping* »)⁹⁵².

⁹⁴⁵ Voy., pour un recensement analytique des enseignements de ces arrêts (du moins, ceux rendus avant 2008), B. TERRA et P. WATTEL, *European Tax Law*, 5^e éd., Kluwer Law International, La Haye, 2008, pp. 372 et s. ; J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, E. TRAVERSA et I. RICHELLE, *op. cit.*, n^{os} 95-99, 122-126, 227-232.

⁹⁴⁶ CJUE, 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837.

⁹⁴⁷ CJUE, 18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec. p. I-6373.

⁹⁴⁸ CJUE, 21 janvier 2010, *S.G.I.*, C-311/08, Rec. p. I-00487, comm. N. LENAERTS, « L'arrêt SGI : pas de pardon pour les contrevenants aux prix de transfert », *Fiscologue Internat.*, 31 janvier 2010, n^o 313, pp. 1 et s..

⁹⁴⁹ CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, C-337/08, comm. A. LECOCQ, « Affaire *X Holding BV* et l'autonomie du principe de répartition équilibrée du pouvoir d'imposition en Etats membres », *R.G.F.*, 2010, n^o 5, pp. 2-11 ; D. GUTMANN, « Le périmètre de l'intégration fiscale à l'épreuve du droit de l'Union européenne : réflexions sur l'arrêt *X Holding* de la CJUE », CMS Bureau Francis Lefebvre, 15 juin 2010, 2 p. ; S. VAN THEIL et M. VASCEGA, « *X Holding* : Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren », *European Taxation* (IBFD), août 2010, pp. 334 et s..

⁹⁵⁰ Voy. les § 45 de l'arrêt *Marks & Spencer*, § 54 de l'arrêt *Oy AA*, §§ 60-61 de l'arrêt *SGI* et § 28 de l'arrêt *X Holding*.

⁹⁵¹ Voy. les § 46 de l'arrêt *Marks & Spencer*, §§ 55-56 de l'arrêt *Oy AA*, §§ 62-63 de l'arrêt *SGI* et §§ 29-32 de l'arrêt *X Holding*.

⁹⁵² Voy. les § 49 de l'arrêt *Marks & Spencer*, §§ 58-59 de l'arrêt *Oy AA*, et §§ 65-68 de l'arrêt *SGI*.

283. Jusqu'ici, le droit européen ne venait s'intéresser aux mesures « anti-abus » adoptées par les Etats membres, dans le cadre de leurs législations nationales fiscales *non harmonisées*, qu'en tant que ces règles pourraient *entraver* l'exercice d'une liberté de circulation du TFUE et que ces Etats prétendraient les *justifier* par la nécessité de se prémunir contre des pratiques d'évasion fiscale (et préserver leur pouvoir d'imposer les bénéfices générés sur leur territoire).

Dans la jurisprudence de la CJUE à propos de ces règles fiscales anti-abus des Etats membres, il n'est ainsi question que de poser les conditions auxquelles ces règles restent compatibles avec le TFUE malgré qu'elles soient de nature à restreindre l'usage d'une liberté qu'il prévoit. Dans le domaine de ces matières fiscales non harmonisées, il ne s'agirait donc que de vérifier que de telles mesures n'iraient pas *au-delà* de ce qui est nécessaire pour contrer des pratiques abusives au sens de la notion théorisée par la Cour, et certainement pas de fixer un standard *minimum* de norme(s) anti-abus à implémenter dans le droit fiscal interne des Etats membres.

Le Professeur Thierry AFSCHRIFT insiste ainsi très clairement sur cette idée, qui s'imposait à l'époque de l'introduction en droit belge de la notion d' « abus fiscal » dans les domaines des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et des droits de succession, que, « en dehors du domaine de la T.V.A. [...], les législateurs nationaux n'[avaient] aucune obligation de faire leur, en droit interne, la notion européenne d' 'abus de droit' en matière fiscale »⁹⁵³ :

« [...] la seule raison d'être de la jurisprudence européenne en la matière, pour les impôts autres que ceux régis par des directives européennes, est la nécessité, pour la Cour européenne de justice, de *délimiter jusqu'ou* les Etats membres ont le droit de porter atteinte à des règles de droit européen par le recours à des dispositions nationales anti-abus destinées à leur permettre d'établir des impôts nationaux. Ceci implique que tant que les règles fiscales internes n'empêchent pas ou ne limitent pas l'usage de droits reconnus par le droit européen, les Etats membres sont libres d'établir les mesures anti-abus qu'ils souhaitent, ou de ne pas en établir, en vue de l'établissement de leurs impôts nationaux.

Par ailleurs, même lorsque les mesures nationales anti-abus peuvent réduire la portée des dispositions européennes, le seul objet de la jurisprudence de la Cour européenne de justice est de fixer la *limite maximale* à laquelle les Etats membres sont soumis. Le rôle de la Cour n'est pas de veiller aux intérêts fiscaux des Etats membres, mais seulement d'éviter que des dispositions nationales portent atteinte aux règles prévues par les traités et par les dispositions européennes de droit dérivé. Les Etats membres ont, par conséquent, le droit de n'établir aucune mesure anti-abus ou de recourir à toute mesure anti-abus qu'ils jugeraient utile, pour autant qu'elle n'aille pas au-delà des limites fixées par la jurisprudence européenne en ce domaine ».

Cette thèse avait été confirmée en 2012 par la CJUE dans l'affaire *3M Italia*, où la question lui avait été posée (par la Cour de cassation italienne) « de savoir si le principe d'interdiction de l'abus de droit, tel que consacré par les arrêts *Halifax* et *Part Services*, dans le domaine de la fiscalité harmonisée, peut [ou doit] s'appliquer aux taxes non harmonisées, telles que les impôts directs ». En l'espèce, l'application d'une mesure anti-abus italienne avait amené à refuser l'octroi d'un avantage fiscal prévu par la loi interne dans une matière non harmonisée.

⁹⁵³ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 77-78.

La Cour de justice de l'Union avait alors répondu qu' « il n'existe en droit de l'Union aucun principe général duquel découlerait une *obligation* pour les Etats membres de lutter contre les pratiques abusives dans le domaine de la fiscalité *directe* et qui s'opposerait à l'application d'une disposition telle que celle en cause au principal [en droit italien] lorsque l'opération imposable procède de telles pratiques et que le droit de l'Union n'est pas en jeu »⁹⁵⁴. C'est ainsi par exemple que la notion d' « avantage fiscal » à laquelle se réfère la nouvelle mesure générale anti-abus applicable en droit belge dans les matières des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et des droits de succession ne devrait pas nécessairement s'interpréter au sens où elle s'entend dans la jurisprudence sur les pratiques abusives en matière de TVA, contrairement à la notion d' « avantage fiscal » utilisée dans le code belge relatif à la TVA⁹⁵⁵.

Ainsi donc, quand le législateur belge est venu introduire la notion d' « abus fiscal » dans notre droit interne, la définition que donnait la Cour de justice de l'abus de droit en droit européen appliqué à la matière fiscale a sans doute pu être pour lui une source d'*inspiration* (comme le lui recommandait le rapport de la commission d'enquête parlementaire sur « les grands dossiers de fraude fiscale » et comme le révèlent les travaux préparatoires de la nouvelle mesure adoptée), mais certainement pas une source de *contrainte* qui obligeait notre législateur à adopter une telle règle générale anti-abus sur le modèle de la notion européenne. Tout au plus pouvait-il s'agir d'une source d'*encadrement* pour notre législateur fiscal belge, de telle sorte que sa nouvelle mesure anti-« abus fiscal » puisse bien être applicable dans l'hypothèse où les actes juridiques matérialisant l'abus fiscal impliqueraient l'exercice d'une liberté de circulation garantie par le TFUE, comme le suggérait le Professeur Luc DE BROE :

“Deze definitie moet aansluiten bij de fiscale misbruikdefinitie van het Hof van Justitie anders dreigt de bepaling in geval van grensoverschrijdende belastingontwijking binnen de Europese Unie dode letter te blijven”⁹⁵⁶.

C'est aussi en ce sens que le Professeur Thierry AFSCHRIFT faisait remarquer, au moment de l'introduction de la nouvelle mesure générale anti-« abus fiscal » en droit belge, qu'il était « très clair que, *pour les impôts visés* par [cette mesure], le législateur national était *entièrement libre* de se fonder sur d'autres critères que ceux retenus par la jurisprudence européenne en matière d'abus de droit, à la seule condition de ne *pas aller au-delà des limites* fixées par le droit européen, c'est-à-dire de ne pas porter atteinte, plus que ne le permet la conception européenne de l'abus de droit, aux libertés fondamentales [du TFUE...] »⁹⁵⁷.

⁹⁵⁴ CJUE, 29 mars 2012, *3M Italia*, C-417/10.

⁹⁵⁵ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 119.

⁹⁵⁶ L. DE BROE, « Pleedooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling... », *T.F.R.*, n^{os} 379-380/2010, pp. 339.

⁹⁵⁷ Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 77-78.

284. On pourrait alors se demander *en quoi* une telle mesure générale anti-abus (applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droit d'enregistrement et de droits de succession) risquerait de tomber dans les filets du contrôle de la Cour de justice en tant que mesure « restrictive » d'une liberté de circulation garantie par le TFUE, dans la mesure où son libellé n'impliquerait pas *a priori* d'opérer une différence de traitement entre des situations selon qu'elles seraient purement internes ou comporteraient un élément d'extranéité intra-européen, comme c'était le cas de toutes les mesures fiscales appréhendées par la jurisprudence épinglée ci-dessus. Mais la potentialité que cette mesure trouve parfois à s'appliquer à des situations transfrontalières intracommunautaires a sans doute dû/peut faire penser qu'elle pourrait alors restreindre l'usage d'une liberté de circulation pour le contribuable qui se la verrait appliquer.

A cet égard, on peut relever que l'exposé des motifs de la loi du 29 mars 2012 ayant introduit la nouvelle mesure générale anti-abus applicable en droit belge (dans le C.I.R., le C.Enr. et le C.Succ.) parlait d'opportunité de se référer au principe général de droit européen d'interdiction de l'abus de droit (comme le rapport précité d'une commission d'enquête parlementaire le lui avait recommandé), lorsqu'il y était déclaré d'emblée qu'« il n'est pas *opportun* de modifier l'actuel dispositif anti-abus, tel que interprété et appliqué jusqu'à présent, sans prendre en compte la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne dans cette matière »⁹⁵⁸.

C'est ainsi que notre disposition anti-« abus fiscal » a été configurée de telle sorte qu'il faille constater l'*exclusivité* de l'intention fiscale du contribuable pour pouvoir l'appliquer *in fine*, après que le fisc a pu démontrer que les actes en cause ont été accomplis (*notamment*) dans le but de leur faire éviter (ou profiter) d'une disposition fiscale d'une façon qui serait contraire aux objectifs de celle-ci, et que le contribuable n'a pu prouver que ces actes mis en cause se justifiaient (*également*) par « d'autres motifs que la volonté d'éviter [l'impôt (en question)] ». C'est ce test d'« exclusivité » que Luc DE BROE proposait d'implémenter dans la mesure afin de coller à la jurisprudence de la CJUE telle que nous l'avons décrite en ce domaine de fiscalité non harmonisée où le contribuable se prévaudrait d'une liberté de circulation⁹⁵⁹.

Quant à la notion de « montage purement artificiel » auquel la mesure devrait alors limiter son (champ d') application, on peut considérer que, bien que le texte de l'article 344, § 1^{er}, de notre C.I.R. ne s'y réfère pas explicitement, il ne risquerait pas, compte tenu de l'échappatoire qui y est réservée (à l'alinéa 3), de trouver à s'appliquer en présence de montages juridiques qui reposeraient sur l'exercice d'une liberté de circulation à destination ou en provenance d'un autre Etat membre que la Belgique et qui pourraient en l'occurrence être justifiés par d'autres motivations que le *seul* souci d'échapper à l'impôt sur les revenus en Belgique.

⁹⁵⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 110.

⁹⁵⁹ L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling... », *T.F.R.*, n°s 379-380/2010, p. 339: "[...] *Het gebruik van een 'hoofdzakelijkheids'-toets leidt immers tot een zeer moeilijke belangenafweging voor fiscus en rechter. [...] Het gebruik van een exclusiviteitstoets sluit ook aan bij de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake belastingontwijking door misbruik van Europese grondvrijheden*"⁹⁵⁹.

Il est à noter par ailleurs que l'exposé des motifs de la loi du 29 mars 2012 ayant introduit cette nouvelle disposition générale anti-abus dans notre droit (dans les trois codes concernés) avait lui-même précisé que « l'incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale doit être comprise à la lumière du concept de '*construction purement artificielle*' » et qu' « il y a une '*construction purement artificielle*' lorsque l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend [ou plutôt : qui sous-tendent] la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financières du marché », si bien qu' « en d'autres termes, il s'agit d'actes juridiques qui sont exécutés [ou plutôt : accomplis] uniquement pour éviter l'impôt »⁹⁶⁰. Une telle précision nous paraît alors relativement maladroite, là où elle pourrait laisser penser que l'« élément subjectif » de l'abus se confondrait avec son « élément objectif », qui veut que les objectifs de la disposition fiscale (prétendument abusée, contournée/détournée) aient été contrariés⁹⁶¹, comme si ce dernier élément était la conséquence ou résultante automatique du premier.

Ce qui est vrai à notre avis, c'est que le caractère « purement artificiel » du montage, *outré* qu'il soit lié au fait que la construction juridique en cause ne pourrait pas se justifier autrement que par la volonté d'éviter l'impôt, permet en *droit européen* de démontrer en même temps que les objectifs d'une liberté de circulation dont le contribuable se prévaudrait n'auraient pas été atteints⁹⁶². Mais tout cela ne devrait pas pour autant impliquer *ipso facto* que les objectifs sous-jacents à la disposition fiscale du *droit interne belge* prétendument abusée ont été contrariés, comme le requiert la notion d' « abus fiscal » au sens de la loi belge.

Il s'ensuit que, lorsqu'un montage auquel le fisc belge prétend appliquer l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. repose sur l'usage d'une liberté de circulation dans l'UE, certes il ne pourrait pas y avoir « *abus fiscal* » sans qu'il y ait concomitamment « *abus de droit* » en droit européen (dans l'exercice de la liberté de circulation invoquée), mais l'inverse ne serait pas nécessairement vrai. Et jusque-là, rien n'obligeait le législateur fiscal belge à contrecarrer le montage du contribuable qui ferait un usage abusif d'une liberté de circulation européenne et qui ne coïnciderait pas pour autant avec un « abus fiscal » au sens où la loi belge le définit.

⁹⁶⁰ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, pp

⁹⁶¹ *Cf. supra* notre analyse systématique des termes du dispositif légal.

⁹⁶² A noter ici que la CJUE parle aussi d'artificialité en matière de TVA, lorsqu'elle précise que pour apprécier l'élément *intentionnel* de l'abus, la juridiction nationale « peut notamment prendre en considération le caractère *purement artificiel* de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale » (*Halifax*, 21 fév. 2006, C-255/02, § 81), « de tels éléments étant de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques inspirés de considérations, par exemple, de marketing, d'organisation et de garantie » (*Part Service*, 21 février 2008, C-425/06, § 62).

b) La conformité aux normes anti-abus minimales prescrites par directives à l'ère post-BEPS

285. Le temps où le droit de l'Union européenne ne pouvait être qu'une source d'*inspiration*, voire d'*encadrement*, lorsque des Etats membres choisissaient d'adopter des mesures « anti-abus » (spécifiques ou générales) dans le cadre de leurs législations disparates en matière de fiscalité directe, semble désormais être révolu, depuis qu'une directive n° 2016/1164⁹⁶³ (généralement dénommée sous l'acronyme « ATAD », pour « *Anti-Tax Avoidance Directive* ») a été prise par le Conseil le 12 juillet 2016 pour *obliger* ces Etats à adopter de telles mesures, dans la foulée de la lutte lancée en 2013 par l'OCDE (et soutenue dès l'origine par le G20)⁹⁶⁴ contre le phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices des sociétés (plus connu sous l'acronyme « BEPS », pour « *Base Erosion and Profit Shifting* »)⁹⁶⁵.

Même si la Commission européenne avait déjà émis en 2012 une première recommandation pour *suggérer* aux Etats membres l'adoption d'une mesure générale tendant à contrecarrer la « planification fiscale agressive » des sociétés (« *Aggressive Tax Planning* » – « *A.T.P.* »)⁹⁶⁶, il faut vraiment considérer qu'il y a eu un « avant » et un « après » (une ère *post-*) « BEPS » s'agissant de l'attention que le droit européen prête aux mesures anti-abus ou anti-évitement adoptées ou non par les Etats membres en matière d'impôts (sur les bénéfices) des sociétés⁹⁶⁷.

Le Projet BEPS était parti du constat de l'inadéquation des règles *nationales* d'imposition des bénéfices des sociétés face aux montages par lesquels des sociétés *multinationales* (dans une économie globalisée et dématérialisée) parviennent à échapper à l'impôt là où elles réalisent leurs bénéfices, et qui menaceraient ainsi « l'intégrité du système de l'impôt des sociétés »⁹⁶⁸ qui voudrait que les bénéfices soient taxés là où s'exercent les activités qui créent de la valeur.

⁹⁶³ Directive n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 19 juillet 2016, L. 193 (complétée et modifiée sur certains points par « ATAD 2 » du 29 mai 2017, *J.O.U.E.*, 7 juin 2017).

⁹⁶⁴ Voy. en ce sens : *Déclaration des chefs d'Etats et de gouvernement*, Sommet de Los Cabos, Mexique, 18-19 juin 2012, www.diplomatie-gouv.fr. Voy. également: European Commission, *G20 summit : Improving global confidence and support the global recovery – Joint letter of the Presidents of the European Commission and the European Council*, Memo 13/7117, 2013, www.consilium.europa.eu.

⁹⁶⁵ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, Ed. OCDE, 2013.

⁹⁶⁶ *Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, 6 déc. 2012.

⁹⁶⁷ Voy. à cet égard, notamment, C. DOCCLO, « L'ambition de l'Union européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses Etats membres », in *Mélanges Pascal Minne – Fiscalité internationale et patrimoniale*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 227-268 (spéc. p. 227 : « Au début, il y avait BEPS... ») ; *Ibidem*, « The European Union's Ambition to Harmonize Rules to Counter the Abuse of Member States' Disparate tax Legislations », *Bulletin for International Taxation*, juillet 2017, pp. 367 et s.) ; A.P. DOURADO (ed.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, EATLP International Tax Series, Amsterdam, IBFD, 2017.

⁹⁶⁸ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, *op. cit.*, pp. 56 et 57. Il est encore ajouté, eu égard à ces pratiques menaçant la stabilité des systèmes fiscaux, que « si les citoyens ordinaires pensent que les entreprises multinationales peuvent, en toute légalité, échapper à l'impôt sur les bénéfices, cela va saper la discipline volontaire de tous les contribuables, dont dépend l'administration moderne de l'impôt ».

Pour lutter contre tous ces montages par lesquels « des entreprises multinationales exploitent les disparités entre les systèmes fiscaux pour en retirer des économies d'impôt injustifiées par rapport à la localisation effective des activités génératrices de profits au sein du groupe »⁹⁶⁹, un Plan d'action *BEPS*⁹⁷⁰ avait alors défini 15 actions distinctes (regroupées autour de trois axes : « cohérence »⁹⁷¹, « substance »⁹⁷² et « transparence »⁹⁷³)⁹⁷⁴, qui ont chacune fait l'objet de rapports entre 2014 et 2015, et qui recommandent aux Etats d'implémenter dans leur droit interne ou leurs CPDI des mesures coordonnées (« standards minimum », « *best practices* »).

Il est ensuite assez vite apparu aux instances européennes que l'implémentation de ce *soft law* dans le *hard law* des Etats membres à travers une « mosaïque de mesures distinctes » risquait de « fragmenter le marché intérieur » en y reposant des entraves aux libertés de circulation, et c'est ainsi que la Commission a émis le 28 janvier 2016 une proposition de directive à adopter par le Conseil (sur la base de l'article 115 du TFUE), afin d'harmoniser de telles règles anti-évasion fiscale ayant une « incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur »⁹⁷⁵. Dans le « paquet de mesures contre l'évasion fiscale »⁹⁷⁶ présenté par la Commission, trois mesures visaient la mise en œuvre de recommandations anti-*BEPS* de l'OCDE (sur les « montages hybrides », les « *CFC* » et la « limitation des intérêts ») et trois autres étaient inspirées de la proposition « ACCIS » (pour une assiette commune consolidée à l'impôt sur les sociétés), parmi lesquelles se trouvait alors, à côté d'une règle d' « imposition à la sortie » (*exit tax*) et d'une clause de « réversion » (*switch over*), une règle générale anti-abus⁹⁷⁷. Sous réserve de légères modifications, et mis à part la clause de réversion (abandonnée), ces mesures ont été reprises dans la directive finalement adoptée par le Conseil le 12 juillet 2016.

⁹⁶⁹ Voy. E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *R.G.C.F.*, 2015/1, pp. 5-24, spéc. p. 6.

⁹⁷⁰ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, 2013.

⁹⁷¹ Voy. not. les actions 2, 3 et 4 visant respectivement à lutter contre des montages « hybrides » (*cf. infra*), renforcer les règles relatives aux « *Controlled Foreign Corporations* » et limiter la déduction de certains intérêts.

⁹⁷² Voy. ainsi les actions 6 et 7 visant à empêcher l'usage abusif des CPDI et l'évitement artificiel du statut d'établissement stable, et les actions 8 à 10 visant à rendre les prix de transfert conformes à la création de valeur.

⁹⁷³ Voy. not. les actions 11 et 12 relatives à des obligations plus procédurales de divulgation pour les entreprises.

⁹⁷⁴ Voy. aussi, plus transversales, l'action 1 concernant l' « économie numérique » et l'action 15 instaurant un « instrument multilatéral » pour modifier l'ensemble des CPDI en vigueur sans devoir les renégocier une à une.

⁹⁷⁵ Proposition de directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence..., 28 janv. 2016, COM(2016) 26 final, 2016/011, pp. 5 et 6. Voy. aussi, sur cette invitation du droit européen dans les travaux *BEPS*, E. KEMMEREN, « Where is EU law in the OECD BEPS discussion ? », *EC Tax Review*, 2014/23, n° 4, p. 190 ; E. TRAVERSA, Ch. A. HERBAIN et M. POSSOZ, « La mise en œuvre du plan d'action *BEPS* de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur ? », *T.F.R.*, n° 520, avril 2017, pp. 330-340, spéc. p. 331.

⁹⁷⁶ Commu. de la Com. du 28 juin 2016, « *Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : ...* », COM/2016/023.

⁹⁷⁷ Voy., pour des analyses détaillées de ces mesures, C. DOCCLO, « L'ambition... », *op. cit.*, pp. 232 et s. Voy. aussi ici F. VANISTENDAEL, « Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law? », *Bull. For Internat. Taxation*, Mar. 2016, pp. 163-172.

286. Pour chacune de ces mesures, il a été prévu une règle de « norme minimale » (à l’art. 3), aussi exprimée dans la proposition de la Commission, selon laquelle la directive « *n’empêche pas* l’application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un *niveau plus élevé* de protection des bases d’imposition nationales pour l’impôt sur les sociétés ». Ainsi, si l’intervention de l’Union se justifiait ici, eu égard au principe de « subsidiarité », parce que des actions disparates des Etats membres auraient laissé subsister des lacunes (dans la lutte contre les pratiques d’évasion fiscale au sein de l’Union) et engendré de nouvelles distorsions (dans le fonctionnement d’un marché intérieur déjà fragmenté en fiscalité directe), le principe de « proportionnalité »⁹⁷⁸ commandait de s’en tenir à fixer « dans toute l’Union un *niveau minimal* de protection des systèmes nationaux d’imposition des sociétés contre les pratiques d’évasion fiscale », à travers des règles générales laissant aux Etats le soin de les transposer « de la manière la mieux adaptée à leur système d’imposition des sociétés »⁹⁷⁹.

Mais si les Etats ont donc la possibilité d’adopter des mesures plus *sévères* (alors applicables sur la base de critères plus *larges* que ceux des règles de la directive), ou encore de conserver dans leur droit préexistant des mesures aussi sévères que celles de la directive (à condition de pouvoir démontrer qu’elles seraient au moins aussi efficaces pour atteindre les pratiques d’évasion contre lesquelles il s’agit de lutter), ils ne pourraient pas avec ces mesures entraver l’exercice de libertés de circulation d’une façon qui ne pourrait être justifiée devant la CJUE. Comme l’exprime très bien Caroline DOCCLO, « les Etats membres sont mis entre *l’enclume* de la directive qu’ils ont l’obligation de transposer, sous la menace d’une action en infraction initiée par la Commission européenne, et *le marteau* de la Cour de justice qui pourrait leur reprocher la violation d’une des libertés fondamentales garanties par [le traité TFUE] »⁹⁸⁰.

S’agissant des règles générales anti-abus à harmoniser dans le droit fiscal des Etats membres, le 11^e considérant de la directive veut qu’« *au sein de l’Union*, [...elles] soient appliquées aux montages *non authentiques* » (car « dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales »), et qu’en outre, « [ces clauses] s’appliquent de manière *uniforme* à des *situations nationales*, *au sein de l’Union* et à *l’égard des pays tiers*, de sorte que leur champ d’application et les résultats de leur application à des situations nationales et transfrontières soient identiques »⁹⁸¹.

⁹⁷⁸ Voy. l’article 5 du Traité sur l’Union européenne prévoyant ces deux principes dits de « subsidiarité » et de « proportionnalité » qui gouvernent le déclenchement d’une action coordonnée au niveau de l’Union européenne.

⁹⁷⁹ Considérants 3 et 16 de la directive n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 (*op. cit.*).

⁹⁸⁰ C. DOCCLO, « L’ambition de l’Union européenne d’introduire des règles anti-abus... », *op. cit.*, pp. 229-230.

⁹⁸¹ Considérant 11 de la directive n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 (*op. cit.*).

Sur la base de ces considérations, l'article 6 de la directive, prescrivant la règle générale anti-abus que les Etats membres doivent adopter – ou adapter voire garder – dans leur droit interne (du moins, en matière d'impôts sur les bénéfices des sociétés⁹⁸²), a été libellé comme suit :

« 1. Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les Etats membres ne prennent pas en compte les montages ou les séries de montages qui, ayant été mis en place dans le but d'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 lorsque 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 ».

Il faut alors considérer, à propos de cette clause générale anti-abus à intégrer au droit fiscal des Etats membres, que la notion de « montages non authentiques » à laquelle cette clause devrait limiter son champ d'application pour bien rester *conforme* au droit « communautaire » (dans les situations « intra-communautaires ») a été définie de façon absolue, « inélastique », dans la directive, et ne pourrait donc pas être étendue (ni restreinte) par les Etats membres⁹⁸³. Si ceux-ci peuvent accroître la « sévérité » de leurs règles générales anti-abus par rapport à la norme minimale de la directive, c'est donc plutôt en les assortissant de sanctions⁹⁸⁴, mais pas en les libellant d'une telle façon qu'elles s'appliqueraient *au-delà* des situations visées par la notion de « montages non authentiques » définie par la directive (du moins, dans un contexte relevant du droit de l'Union)⁹⁸⁵. A cet égard, il faut remarquer que le texte finalement adopté dans la directive (de même que celui de la proposition qui a été légèrement modifié) voulait prendre en compte que la Cour n'admet la justification de règles anti-abus restreignant une liberté du Traité que si celles-ci sont dirigées contre des « montages *purement* artificiels »⁹⁸⁶.

Le texte de la proposition de la Commission était libellé comme suit en son § 1 (les §§ 2 et 3 n'ont pas changé) :
« 1. Les montages non authentiques ou séries de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité des dispositions fiscales normalement applicables ne sont pas pris en compte aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés. »

⁹⁸² Conformément au champ d'application de la directive tel qu'il a été délimité en son article 1er: « *La présente directive s'applique à tous les contribuables soumis à l'impôt des sociétés dans un ou plusieurs Etats membres, y compris les établissements stables, lorsqu'ils sont situés dans un ou plusieurs Etats membres, d'entités ayant leur résidence fiscale dans un pays tiers* ».

⁹⁸³ Voy. DG TAXUD, *Note on the Application of the 'Minimum Level of Protection'*, 18 mars 2016, p. 3. Voy. aussi C. DOCCLO, « L'ambition de l'Union européenne d'introduire des règles anti-abus... », *op. cit.*, p. 230.

⁹⁸⁴ Voy. ici le considérant 11 de la directive n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 (*op. cit.*).

⁹⁸⁵ Par opposition aux situations purement internes et aux situations transfrontalières impliquant des pays tiers (pourvu qu'il ne soit question d'une entrave à la libre circulation des capitaux) qui échappent au droit de l'Union.

⁹⁸⁶ Voy. à ce sujet C. DOCCLO, « L'ambition de l'Union européenne d'introduire... », *op. cit.*, pp. 265-267.

287. En réalité, la mouture de mesure générale anti-abus qui a été adoptée dans la directive « ATAD » est une « version jumelle » de celle qui a été intégrée à la directive « mère-filiale » (ou « mère-fille »). Cette directive, qui avait été adoptée en 1990 (et entièrement refondue en 2011)⁹⁸⁷ pour obliger, en présence de certains liens de participation entre des sociétés établies dans des Etats membres différents, l'Etat de la filiale à « exonérer de retenue à la source les dividendes [...] distribués par des filiales à leur société mère », et l'Etat de la société mère à « éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère »⁹⁸⁸, a en effet été modifiée en janvier 2015 pour prévoir en son sein une mesure anti-abus de portée *générale*⁹⁸⁹. Ainsi, à l'article 1^{er} de cette directive, l'ancien paragraphe 2, qui se limitait jusqu'alors à prévoir que la directive en question « ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus », a été déplacé au paragraphe 4, tandis qu'ont été ajoutés les paragraphes 2 et 3 libellés comme suit :

« 2. Les Etats membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à 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 de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

3. Aux fins du paragraphe 2, 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 ».

La Commission avait initialement proposé en 2013 d'ajouter dans la directive 'mère-filiale' un article 1^{er bis} qui aurait été libellé un peu différemment (notamment quant à la composante subjective de l'abus à contrecarrer):

« 1. Les Etats membres n'accordent pas le bénéfice de la présente directive en cas de montage artificiel ou d'ensemble artificiel de montages mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal indu au titre de la présente directive et allant à l'encontre de l'objet, de l'esprit et de la finalité des dispositions fiscales invoquées.

*2. Constituent des montages artificiels ou des parties d'ensembles artificiels de montages les transactions, régimes, mesures, opérations, accords, ententes, promesses ou engagements qui ne correspondent pas à la réalité économique »*⁹⁹⁰.

Ce texte était inspiré de celui que la Commission en 2012 avait recommandé aux Etats d'adopter de sorte que leur législation fiscale (à l'impôt des sociétés) soit dotée d'une règle générale anti-abus « adaptée aux situations nationales et transfrontalières limitées à l'intérieur de l'Union ainsi qu'aux situations impliquant des pays tiers »: « *Les montages artificiels ou ensemble artificiels de montages mis en place essentiellement dans le but d'éviter l'imposition et conduisant à un avantage fiscal sont ignorés. Aux fins de la fiscalité, les autorités nationales traitent ces montages sur la base de leur réalité économique. [...] un montage ou en semble de montages est réputé artificiel lorsqu'il n'a pas de réalité économique* »⁹⁹¹.

⁹⁸⁷ Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'Etats membres différents, refondue dans la Directive 2011/96/UE, 30 nov. 2011.

⁹⁸⁸ Considérant 3 de la Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011.

⁹⁸⁹ Directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés et aux filiales d'Etats membres différents, *J.O.*, n° L 21 du 28 janvier 2015/2, p. 109.

⁹⁹⁰ Proposition de la Commission du 25 novembre 2013 de directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE (COM(2013) 814 final).

⁹⁹¹ Recomm. de la Commission du 6 décembre 2012 sur *la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, § 4.2.

Cette modification de la directive mère-fille avait été déjà annoncée par la recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la « planification fiscale agressive », là où il avait été suggéré que les différentes directives existantes, comme la directive mère-filiale, devraient faire l'objet de mesures anti-abus (spécifiques ou générales) qui leur soient *propres*. C'est donc en ce sens que la règle générale anti-abus introduite dans la directive mère-fille⁹⁹² limite son champ d'application aux seuls « avantages de la présente directive » (c'est-à-dire l'exonération de retenue à la source sur les dividendes distribués dans l'Etat de la filiale et l'exonération de ces mêmes revenus ou l'octroi d'un crédit d'impôt dans l'Etat de la mère), et qu'elle se réfère, en ce qui concerne la composante « objective » de l'abus à contrecarrer, au fait que l'octroi de tels avantages irait « à l'encontre de l'objet ou la finalité de la directive ».

A cet égard, si le premier objectif de cette directive est toujours d'« éliminer la double imposition » (dans l'idée que les « regroupement de sociétés d'Etats membres différents [...] ne soient pas] entravés par des restrictions, des désavantages ou des distorsions découlant en particulier des dispositions fiscales des Etats membres »)⁹⁹³, il faut considérer désormais que la même directive a également pour but d'empêcher la « double non-imposition » depuis qu'elle a été corrigée en juillet 2014 pour empêcher l'usage d'instruments financiers dits « hybrides »⁹⁹⁴, avant donc d'être à nouveau amendée en janvier 2015 pour intégrer la mesure *générale* anti-abus en question.

Parmi les considérants de la directive modificative de 2014, il est ainsi indiqué que « le bénéfice de la directive 2011/96/UE ne doit pas conduire à des situations de double non-imposition et, par conséquent, générer des avantages fiscaux indus pour les groupes de sociétés mères et filiales d'Etats membres différents par rapport aux groupes de sociétés d'un même Etat membre ». Dans cette optique, il est alors ajouté que « pour éviter les situations de double non-imposition découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre Etats membres [qui seraient ainsi qualifiés d'intérêts déductibles dans l'Etat de la filiale et de dividendes exonérés dans l'Etat de la mère], il convient de s'assurer que l'Etat membre de la société mère et celui de son établissement stable *n'octroient pas* à ces entreprises l'exonération fiscale applicable aux bénéfices distribués qu'elles ont reçus dans la mesure où ceux-ci sont déductibles par la filiale de la société mère »⁹⁹⁵.

Par contraste, la mesure générale anti-abus visée dans la directive *ATAD*, dans la mesure où elle vise l'abus de la législation fiscale nationale en matière d'impôt des sociétés (en dehors des matières couvertes par d'autres directives), parle quant à elle de l'octroi d'un « avantage fiscal » qui irait « à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal [interne] applicable », et la sanction du « montage non authentique » visé en l'occurrence consisterait à ne pas le prendre le compte pour l'établissement de l'impôt des sociétés de l'Etat membre en question (*vs.* à ne pas accorder l'avantage de la directive pour lequel le montage a été mis en place...).

⁹⁹² Voy., sur ces nouvelles règles intégrées à cette directive mère-fille, C. DOCCLO, « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales... », in *Liber Amicorum Daniel Mareels, Fiscalité bancaire et financière*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 77 et s. ; Ph. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in *Fiscalité des entreprises. Questions d'actualité. Dialogues de la fiscalité* 2015, Larcier, Bruxelles, 2015, p. 227.

⁹⁹³ Voy. les considérants 3 et 4 de la Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011.

⁹⁹⁴ Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE, *J.O.*, n° L 219 du 25 juillet 2014, p. 40. Voy. aussi l'art. 9 de la directive « *ATAD (1)* » du 12 juillet 2016 prévoyant, en dehors du contexte de la directive mère-fille, une règle de neutralisation de tous ces montages « hybrides », reposant sur une discordance dans la qualification d'un même revenu (intérêt déductible d'un côté et bénéfice distribué non incorporé de l'autre) ou d'une même entité (transparente d'un côté et opaque de l'autre) d'un Etat à l'autre.

⁹⁹⁵ Considérants 2 et 3 de la directive 2014/86/UE, et l'adaptation de l'art. 4, § 1, a) de la directive 2011/96/UE, pour prévoir alors l'obligation des Etats qui avaient choisi d'« exonérer » les bénéfices distribués chez la mère (pour « éliminer la double imposition »...) de « les imposer dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale ».

288. Pour le reste, la mesure générale anti-abus de la directive *ATAD* reprend exactement la terminologie et la méthodologie de la mesure générale anti-abus de la directive « mère-fille », notamment là où elles requièrent toutes les deux que l’obtention de l’avantage fiscal ait été « *l’objectif principal ou l’un des objectifs principaux* » du montage ou de la série de montages et que ce montage ou cette série de montages soit « non authentique », c’est-à-dire n’ayant pas été mis(e) en place pour des « *motifs commerciaux valables* reflétant la réalité économique ».

Sur le test subjectif que les Etats membres doivent prévoir dans leur règle générale anti-abus, si le texte semble donc ne pas requérir que l’avantage fiscal en cause ait été l’objectif *exclusif* ou *prédominant*⁹⁹⁶, pourvu qu’il ait bien été l’« *un des objectifs principaux* » du montage, certains auteurs estiment cependant que ces termes devraient au contraire être interprétés en ce sens que l’obtention de l’avantage fiscal doit avoir été le motif *exclusif* ou *prédominant*⁹⁹⁷. Cette interprétation se fonde sur le fait que cette formulation de la mesure générale anti-abus de la directive mère-fille (de même donc que celle de la directive *ATAD*) est très proche de celle de la mesure anti-abus de la directive « fusion » (art. 15)⁹⁹⁸ qui parle d’opérations ayant « *comme objectif principal ou un de ses objectifs principaux* la fraude ou l’évasion fiscales », et que la Cour de justice interprète de telle sorte que cette disposition ne s’applique que lorsque l’opération (de fusion) en cause a pour but *exclusif* ou *prédominant* l’évasion fiscale.

Ainsi, dans l’arrêt *Kofoed*, la Cour a estimé que « l’application [des normes du droit communautaire] ne saurait être étendue jusqu’à couvrir des pratiques abusives, c’est-à-dire des opérations réalisées non dans le cadre de transactions commerciales normales, mais *seulement* dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire ». De même, dans l’arrêt *Foggia*, la Cour a considéré que « par conséquent, est susceptible de constituer un motif économique valable une opération de fusion qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas *prépondérantes* dans le cadre de l’opération envisagée »⁹⁹⁹.

Quant aux « motifs *commerciaux valables* » dont l’absence induit la « non-authenticité » du montage, ils peuvent eux aussi être rapprochés des « motifs *économiques valables* » visés dans la mesure anti-abus de la directive « fusion », et dont l’absence permet de présumer que l’opération a comme objectif principal ou un de ses objectifs principaux l’évasion fiscale.

⁹⁹⁶ O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures anti-abus (générales) de la directive mère-fille et de la directive anti-BEPS : l’article 344, § 1^{er}, du CIR 1992 ferait-il l’affaire ? », *R.G.F.C.P.*, 2016/10, pp. 28-43, spéc. p. 34 ; C. DOCCLO, « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales... », in A. Dayez et R. de Pierpont (éd.), *Liber amicorum Daniël Mareels – Fiscalité bancaire et financière. Actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 77 et s.

⁹⁹⁷ F. DEBELVA et J. LUTS, « The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive », *European Taxation*, 2015, vol. 55, n° 6, pp. 2 et s.

⁹⁹⁸ Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d’actifs et échanges d’actions intéressant des sociétés d’Etats membres différents [...], *J.O.*, n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34 et s. A noter cette différence que l’article 15 de cette directive commence par les mots « Un Etat membre *peut* refuser... », de sorte qu’il n’y a ici aucune obligation pour les Etats membres d’adopter une mesure visant à contrecarrer les pratiques abusives en question.

⁹⁹⁹ CJUE, *Kofoed*, C-321-05, et CJUE *Foggia*, C-126/10, *op. cit.*

Au considérant 11 de la directive ATAD, il est d'ailleurs fait usage de cette formulation de « motifs économiques valables », là où il est précisé dans la dernière phrase que « lorsqu'il s'agit d'apprécier s'il y a lieu de considérer un montage comme *non authentique*, il pourrait être possible, pour les Etats membres, de prendre en considération tous les motifs économiques valables, y compris les activités financières ». Il faut donc comprendre que les « motifs commerciaux » dont l'absence conditionnerait l'applicabilité de cette règle générale anti-abus dictée ou prescrite aux Etats membres pourraient aussi être de nature financière¹⁰⁰⁰. Rappelons encore que pour la directive fusion, ces motifs économiques valables s'entendent comme des motifs autres que fiscaux devant être suffisamment propres à l'opération en cause et avoir été d'une importance non négligeable dans la décision de réaliser cette opération¹⁰⁰¹. C'est ainsi en ce sens que nous comprenons chaque fois l'adjonction de l'adjectif « valables » derrière les adjectifs « économiques » ou « commerciaux » qualifiant les motifs en question : il ne s'agirait pas là de confirmer que tout motif économique autre que fiscal serait valable, mais d'ajouter qu'il faudrait qu'il ne soit pas trop général ou insignifiant pour être « valable ».

En tous les cas, ces « motifs commerciaux valables » pour lesquels le montage mis en cause doit avoir été mis en place pour échapper à l'application de la mesure générale anti-abus prescrite par les directives mère-fille et ATAD doivent bien « refléter la réalité économique », ce qui est alors censé faire écho à la jurisprudence de la Cour de justice qui requiert que les mesures anti-abus des Etats membres qui sont restrictives de libertés fondamentales du TFUE se limitent à viser des « montages purement artificiels dépourvus de réalité économique »¹⁰⁰². Ainsi donc, la « non authenticité » du montage serait synonyme de sa « pure artificialité », ce qui peut être corroboré par la façon dont l'expression négative « montage non authentique » (en anglais : « *not genuine arrangement* ») se traduit positivement dans d'autres versions linguistiques de ces directives (notamment: « *kunstmatige constructie* » en néerlandais)¹⁰⁰³, comme si l'adjectif « authentique » devait être lu comme *antonyme* de l'adjectif « artificiel ».

C'est aussi en ce sens qu'il faut considérer à notre avis que, dans la jurisprudence européenne, l'expression « montage purement artificiel » (*wholly artificial arrangement*) a toujours renvoyé, non pas au caractère simulé de la construction juridique, mais plutôt à son défaut de réalité économique¹⁰⁰⁴. Dans le même sens, on pourrait d'ailleurs aussi penser que s'il avait été question d'évoquer le caractère (simplement) « non simulé » du montage juridique, les directives européennes auraient utilisé l'adjectif « sincère » plutôt que l'adjectif « authentique ».

¹⁰⁰⁰ Voy. not. en ce sens O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures anti-abus... », *op. cit.*, pp. 39-40 ; C. DOCULO, « L'ambition de l'Union européenne d'introduire... », *op. cit.*, pp. 266.

¹⁰⁰¹ Cf. *supra* notre description de ces motifs à « contre-prouver » par le contribuable dans le cadre de la mesure anti-abus de l'article 344, § 1, C.I.R. (et de l'art. 183bis C.I.R. transposant la mesure de la directive « fusion »).

¹⁰⁰² Voy. la jurisprudence de la CJUE épinglée *supra* et not. l'arrêt récent *Itelcar*, 3 octobre 2013, C-282/12, § 34. Voy. aussi E. SABATAKAKIS, « L'abus de droit et l'artificialité... », *Revue de l'Union europ.*, 2014, p. 344.

¹⁰⁰³ Cf. le tableau de Ph. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », *op. cit.*, pp. 237-8.

¹⁰⁰⁴ Voy. toutefois *contra* les adjectifs des versions espagnole et lituanienne, « *falseados* » et « *apsimestiniai* », qui se traduiraient respectivement en « falsifiés » et « simulés » (d'après Ph. MALHERBE, *op. cit.*, p. 241).

A cet égard, on peut relever ici ce que disait le § 4.4 de la recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 sur la « planification fiscale agressive », qui encourageait « notamment les Etats membres à adopter une règle générale anti-abus visant des montages *artificiels* (cf. *supra*) : « un montage ou ensemble de montages est réputé *artificiel* lorsqu'il n'a pas de réalité commerciale. Pour déterminer si un montage ou ensemble de montages est artificiel ou non, les autorités nationales sont invitées à examiner s'il est concerné par une ou plusieurs des situations suivantes : a) la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble ; b) le montage ou l'ensemble de montages est mis en œuvre d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de ce qui devrait être une conduite raisonnable des affaires ; c) le montage ou l'ensemble de montages contient des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler ; d) les opérations conclues sont de nature circulaire ; e) le montage ou l'ensemble de montages donne lieu à un avantage fiscal considérable, mais cet avantage ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ni dans les flux de trésorerie de ce dernier ; f) le bénéfice escompté avant l'impôt est négligeable par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté »¹⁰⁰⁵.

A noter encore à propos de la référence à la « réalité économique », que le texte de la mesure générale anti-abus proposée initialement par la Commission pour la directive ATAD prévoyait en son § 3 que lorsqu'un montage ou une série de montages tombait sous le coup de la mesure, la charge fiscale serait « calculée sur base de la *substance économique* conformément à la législation nationale ». Cette mention a alors été abandonnée dans la directive finalement adoptée dans la mesure où il aurait fallu définir ce concept inhabituel et où il a été jugé préférable de laisser les Etats membres déterminer chacun la base sur laquelle (re-)calculer leur propre impôt¹⁰⁰⁶.

289. Lorsque l'on compare les termes de ces mesures générales anti-abus des directives mère-filiale et ATAD avec ceux de l'article 344, § 1^{er}, de notre C.I.R., notamment pour se demander si cette dernière disposition pourrait « faire l'affaire » pour mettre la Belgique en ordre¹⁰⁰⁷ par rapport à ces mesures générales anti-abus que lui prescrivent ces deux directives européennes, il faut alors relever quelques différences notables, plus terminologiques que méthodologiques.

Du point de vue de l'élément *intentionnel* de l'abus, on peut rappeler ici que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. requiert explicitement, dans le cadre de la seconde variante de l'« abus fiscal » (à savoir, celle visant à l'obtention d'un « avantage fiscal » prévu par une disposition du C.I.R.), que l'obtention de l'avantage fiscal soit le but *essentiel* du ou des actes juridiques accomplis, et que la Cour constitutionnelle a déclaré qu'en toute hypothèse (donc y compris pour l'abus qui consisterait à « se placer en dehors » du champ d'application d'une disposition du C.I.R.) « l'opération [l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques] 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, non seulement sur le plan économique, mais aussi eu égard à d'autres considérations pertinentes, notamment personnelles ou familiales »¹⁰⁰⁸. Par contraste, des « montages » pourraient bien tomber sous le coup des mesures anti-abus des directives dès lors que les motifs fiscaux auraient été « *l'un des objectifs principaux* » de leur mise en place.

¹⁰⁰⁵ Recomm. de la Commission du 6 décembre 2012 sur la *planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, § 4.4.

¹⁰⁰⁶ Cf. le procès-verbal du 19 février 2016 établi par la DG TAXUD et le 1^{er} compromis de la présidence néerlandaise du 4 mars 2016 (cités par C. DOCCLO, « L'ambition de l'Union européenne... », *op. cit.*, p. 267).

¹⁰⁰⁷ Voy. sur cette question les différentes opinions doctrinales épinglées et référencées *infra*.

¹⁰⁰⁸ C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, spéc. considérant B.20.2. (voy. notre analyse approfondie *supra*).

On pourrait alors en déduire que des montages qui seraient appréhendés par les mesures anti-abus des directives parce que des motifs fiscaux auraient été *l'un des objectifs* principaux de leur mise en place, ne le seraient pas par l'article 344, § 1^{er}, de notre C.I.R. parce que les motifs fiscaux en question n'en auraient pas été *l'objectif* essentiel (sinon exclusif)¹⁰⁰⁹. Néanmoins, le fait que dans les mesures prescrites par les directives, il est prévu qu'il soit possible de démontrer que les montages mis en cause ne sont pas « non authentiques » (et donc pas « purement artificiels ») en rapportant qu'ils ont été (également) mis en place pour des « motifs commerciaux valables », tend à faire réserver l'application de telles mesures à des hypothèses où les considérations fiscales auraient été les motivations essentielles, sinon exclusives, des montages en cause, comme en cas d'abus fiscal au sens du C.I.R. belge¹⁰¹⁰.

La différence viendrait alors plutôt du fait que les motifs à rapporter pour établir que les montages en cause ne seraient pas « non authentiques » au sens des directives européennes, devraient être d'ordre « commercial », ou à tout le moins « économique » (ou « financier »), tandis que les « autres motifs » (que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus) à prouver pour démontrer que des actes juridiques ne seraient pas constitutifs d' « abus fiscal » au sens de l'art. 344, § 1^{er}, C.I.R. pourraient quant à eux être de nature patrimoniale ou familiale¹⁰¹¹. Mais cette différence ne nous semblerait pas rédhibitoire dans la mesure où, dans la matière de l'impôt des sociétés (qui est concernée par les deux directives mère-filiale et ATAD), les éventuels motifs *autres* que fiscaux pouvant justifier les constructions mises en place par les contribuables (et mises en cause par le fisc) devraient en général être d'ordre « économique ».

A cet égard, on peut remarquer que les mesures anti-abus prescrites par les deux directives en question ne donnent aucune indication quant à la répartition de la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable (laissant ici une latitude aux Etats dans leur transposition), et que donc la disposition de l'article 344, § 1^{er}, de notre C.I.R. serait parfaitement compatible avec ces directives là où elle prévoit bien explicitement la répartition de la charge de la preuve en précisant qu'il incombe d'abord au fisc de prouver (ici pour la second type d'abus fiscal) que l'opération du contribuable a pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal dans des circonstances où son octroi serait contraire aux objectifs de la disposition qui le prévoit, et qu'il appartient ensuite au contribuable de « contre-prouver » que ses actes ainsi mis en cause se justifiaient également pour d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt sur ses revenus.

¹⁰⁰⁹ Voy. en ce sens O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures... », *op. cit.*, p. 36.

¹⁰¹⁰ Et conformément à la jurisprudence européenne qui commanderait cette « exclusivité » (ou « essentialité ») en cas de restrictions à une liberté de circulation (comme le rappelle Ph. MALHERBE, *op. cit.*, p. 240).

¹⁰¹¹ Voy. en ce sens O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures... », *op. cit.*, p. 36.

Enfin, il reste à noter que là où l'article 344, § 1^{er}, de notre C.I.R. parle d' « actes juridiques » ou « ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération », les mesures des directives parlent quant à elles de « montages » ou « séries de montages ». Si ces dernières notions ne sont pas définies dans les directives européennes, on pourrait néanmoins se référer au texte de la règle générale anti-abus initialement proposé par la Commission pour la directive mère-fille qui précisait en son § 2 que « constituent des montages artificiels [...] les transactions, régimes, mesures, opérations, accords, ententes, promesses ou engagements qui ne correspondent pas à la réalité économique »¹⁰¹². On peut alors très bien considérer que dans cette énumération, les termes « transactions, accords, engagements » recouperaient la notion d' « acte juridique », et que le terme « opérations » pourrait quant à lui recouper la notion d' « ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération » (telle que cernée *supra*)¹⁰¹³.

Cette comparaison des termes des mesures anti-abus des directives mère-fille et ATAD avec ceux de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. belge peut être reproduite dans le tableau suivant¹⁰¹⁴ :

Directive mère-fille/ATAD	Article 344, § 1^{er}, C.I.R.
« Montage(s) non authentique(s) »	« Abus fiscal »
Montage ou série de montages	Acte juridique ou ensemble d'actes juridiques
Obtenir un avantage fiscal (prévu par la présente directive/par le droit fiscal applicable)	Se placer en dehors du champ d'application d'une disposition du présent Code (ou de son A.R. d'exéc.)/Prétendre à un avantage fiscal prévu par une telle disposition
A l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive/du droit fiscal applicable	En violation des objectifs de cette disposition/Dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition
Objectif principal ou un des objets principaux	/But essentiel = l'obtention de cet avantage (pour la seconde variante de l'abus fiscal)
Motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique	Autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus
Les Etats membres n'accordent pas les avantages de la présente directive/Ne prennent pas en compte le montage ou la série de montages aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés (conformément au droit national)	L'acte/l'ensemble d'actes n'est pas opposable au fisc et 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)

¹⁰¹² Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/96/UE, 25 nov. 2013, COM(2013) 814 final.

¹⁰¹³ Voy. en ce sens O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures... », *op. cit.*, p. 37.

¹⁰¹⁴ Voy. également le tableau comparatif des termes de la mesure anti-abus de la directive mère-fille et de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., de Ph. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », *op. cit.*, p. 249 ; voy. aussi, le tableau comparatif des termes des deux mesures générales anti-abus des directives mère-fille et ATAD, avec ceux de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et de la transposition en droit belge de la règle de la directive mère-fille, de O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures anti-abus (générales) de la directive mère-fille et de la directive anti-BEPS : l'article 344, § 1^{er}, CIR ferait-il l'affaire ? », *op. cit.*, pp. 41-42.

290. A la question de savoir si l'article 344, § 1^{er}, de notre C.I.R. belge, tel que réécrit en 2012, pouvait être considéré comme *suffisant* pour considérer que la Belgique n'avait pas à prendre de nouvelles mesures supplémentaires pour transposer la directive mère-fille (telle que celle-ci a été amendée en 2015 pour intégrer sa propre mesure « générale anti-abus »), Philippe MALHERBE avait lui répondu par l'affirmative à l'époque où la question se posait :

« Il n'est pas sûr qu'une transposition spécifique soit indispensable en Belgique : si l'on rapproche les mots-clés de la directive et ceux de notre chère disposition anti-abus, l'on constate une *grande convergence*. En tout cas, en ne faisant rien, le législateur ne laisserait pas l'Etat belge dépourvu d'arguments contre une éventuelle action en manquement de la Commission. Nous verrons ce que le législateur, et ensuite la jurisprudence, en feront »¹⁰¹⁵.

Il nous faut toutefois bien considérer, depuis une loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales visant notamment à transposer la mesure anti-abus de la directive mère-fille, que « le législateur belge [a répondu] par la négative », et cela, de « par sa décision de légiférer », révélant implicitement que la disposition générale anti-abus de notre C.I.R. était *insuffisante* et qu'il était « *nécessaire* de transposer la mesure anti-abus [de la directive] mère-fille »¹⁰¹⁶. Cette loi a ainsi introduit, à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o et § 2, dernier alinéa du C.I.R. (de même qu'à l'article 266 du C.I.R., pour les avantages prévus par cet article), un nouveau texte visant à refuser les avantages prévus à l'article 202 du C.I.R. lorsque :

« 7^o une société qui distribue des revenus qui sont liés à un acte juridique ou à un ensemble d'actes juridiques dont l'administration, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances, a démontré, sauf preuve contraire, que cet acte ou cet ensemble d'actes n'est pas authentique et est mis en place pour obtenir, à titre principal ou au titre d'un des objectifs principaux, la déduction des revenus visés à l'article 202, § 1^{er}, 1^o et 2^o, la renonciation visée à l'article 266, alinéa 1^{er}, de ces revenus ou un des avantages de la directive 2011/96/UE dans un autre Etat membre de l'Union européenne ; [...]

§ 2 [...] Pour l'application du paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7^o, un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques est considéré comme non authentique dans la mesure où cet acte ou cet ensemble d'actes n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

Dans l'exposé des motifs de la loi portant ces nouvelles dispositions, il a été précisé que le législateur belge a opté pour une « formulation dont *d'une part* le fond est conforme à celui de la règle minimale précitée, mais dont *d'autre part* la terminologie est plus conforme aux termes utilisés dans la législation fiscale belge »¹⁰¹⁷. Ainsi, on parle d'« actes juridiques ou ensembles d'actes juridiques » (plutôt que de « montages ou séries de montages »), mais on les cible alors à partir de leur caractère « non authentique » et leur but d'obtenir les avantages fiscaux en question « au titre d'un [de leurs] objectifs principaux », et on réserve la possibilité de les justifier par des « motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

¹⁰¹⁵ Ph. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », *op. cit.*, pp. 248-249.

¹⁰¹⁶ O. HERMAND, M. PROTIN et B. AJABLI, « Les nouvelles mesures... », *op. cit.*, spéc. p. 37.

¹⁰¹⁷ *Doc. Parl.*, Chambre, session ordinaire 2015-2016, n° 54-2054/001, pp. 7 et s.

A cet égard, l'exposé des motifs précise encore que cette dernière référence « n'a pas pour but de ne pas prendre en considération des motifs *économiques* qui ne sont pas des motifs *commerciaux* (au sens strict) » et qu' « ainsi la présente disposition anti-abus n'a pas pour but d'inclure dans son champ d'application la gestion *financière* active d'une société de *holding* et de la considérer comme abusive ». Il est aussi précisé dans cet exposé des motifs qu'il incombe à l'administration de prouver qu'il est satisfait aux conditions d'application de la mesure transposée et que le contribuable a le devoir de collaborer à cette preuve, l'idée étant ici de « respecter l'équilibre en vigueur en matière de fourniture de la preuve dans l'application de mesures anti-abus similaires ».

La mesure ainsi transposée limite son champ d'application aux abus visant à obtenir les avantages fiscaux que sont la déduction des revenus définitivement taxés visée à l'article 202, § 1^{er}, 1^o (dividendes ordinaires) et 2^o (bonis de liquidation), du C.I.R., ainsi que la renonciation au précompte mobilier sur ces revenus prévue à l'article 266, alinéa 1^{er}, du C.I.R. S'agissant de montages visant l'obtention d'autres avantages fiscaux que ceux prévus par la directive mère-fille, ils ne viendraient pas heurter l'objet ou la finalité de cette directive, et l'exposé des motifs indique alors que « de tels montages peuvent être abordés d'une manière plus appropriée par d'autres dispositions anti-abus *spécifiques*, ou lorsque celles-ci ne seraient pas suffisantes, par la disposition anti-abus *générale* de l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. »¹⁰¹⁸.

Cette dernière précision laisse-t-elle entrevoir que notre législateur considérera que la mesure générale anti-abus prescrite en matière d'impôt des sociétés par la directive *ATAD* ne nécessite pas d'être transposée dans le C.I.R. car l'article 344, § 1^{er}, serait auto-suffisant¹⁰¹⁹ (sachant que le délai de transposition pour cette mesure a été reporté par une seconde directive *ATAD 2* au 31 décembre 2019 avec obligation de l'appliquer à partir du 1^{er} janvier 2020¹⁰²⁰, et que le ministre a répondu à une question parlementaire quant à la nécessité d'une mise en conformité de cet article 344, § 1^{er}, que son adaptation était « actuellement examinée »¹⁰²¹) ? Or, il se trouve que les termes des mesures anti-abus des deux directives mère-fille et *ATAD* sont les mêmes, sous réserve de leur champ d'application quant aux règles à protéger contre l'abus (celles de la directive mère-fille d'un côté et celles du droit fiscal interne de l'autre côté). Mais c'est peut-être bien là la différence, dans la mesure où l'on pourrait considérer que la référence que fait la mesure générale anti-abus de la directive *ATAD* aux objectifs du « droit fiscal applicable » en matière d'impôt des sociétés serait bien recoupée par la référence que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. fait (à la contrariété) aux objectifs de toutes les dispositions du C.I.R. (élément *objectif* de l'abus fiscal), en ce compris celles relatives à l'impôt des sociétés.

¹⁰¹⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, session ordinaire 2015-2016, n° 54-2054/001, p. 8.

¹⁰¹⁹ Sur la nécessité de transposer cette mesure pour des Etats membres connaissant déjà une règle générale anti-abus dans leur législation fiscale ou des doctrines jurisprudentielles équivalentes, D. GUTMANN et al., « The Impact of the ATAD on Domestic Systems : A Comparative Survey », *European Taxation*, 2017, 57, pp. 2 et s.

¹⁰²⁰ Directive « *ATAD 2* » du 29 mai 2017 (*J.O.U.E.*, 7 juin 2017) qui modifie et complète les dispositions relatives aux dispositifs hybrides de la directive « *ATAD 1* ». Voy., sur ces nouvelles règles, B. PEETERS, « 'ATAD 2' : poursuite de la lutte contre les dispositifs hybrides », *Fiscal. International*, 30 juin 2017, pp. 1-4.

¹⁰²¹ *Q.P.* n° 20586 de P. Vanvelthoven en Commission des Finances et du Budget, Chambre, du 3 octobre 2017.

Toujours est-il que si le législateur belge venait à transposer une mesure reprenant telle quelle la terminologie et la méthodologie de la mesure générale de la directive *ATAD*, d'aucuns¹⁰²² s'empresseront sans doute de constater ou redouter une résurrection législative de la théorie administrative des « réalités économiques » censurée par notre Cour de cassation¹⁰²³. Pareille crainte serait alors fondée eu égard aux termes mêmes de la mesure *ATAD* qui serait ainsi transposée telle quelle (notamment là où une telle mesure de transposition se référerait à la notion de « montages non authentiques » ne reflétant pas la « réalité économique »). Néanmoins, il faudrait toujours garder à l'esprit que, par le truchement de la condition liée au fait que « l'objet ou la finalité du droit fiscal [national] applicable » devrait avoir été contrarié, une telle mesure, si elle devait être vue comme faisant resurgir d'anciennes théories condamnées, viendrait accumuler les critères de la théorie des réalités économiques à ceux de la théorie de la fraude à la loi (telle qu'elle avait aussi été rejetée par la Cour de cassation¹⁰²⁴). Or, si l'une comme l'autre étaient chacune (dans leurs critères propres) insuffisantes pour ménager le principe constitutionnel de « légalité de l'impôt », elles pourraient s'additionner l'une à l'autre dans une « théorie » légale qui serait (plus) compatible avec notre Constitution.

291. Enfin, à titre d'ultime observation sur la question de la conformité avec le droit européen à l'ère *post-BEPS*, il convient encore de remarquer qu'en intégrant désormais dans ses CPDI (via l'Instrument multilatéral) la clause générale anti-abus recommandée dans le cadre de l'action 6 du Plan *BEPS* (« *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions* »), la Belgique risquerait bien de s'être mise en porte-à-faux vis-à-vis du droit européen, dans la mesure où les dispositions des CPDI des Etats membres relèvent de leur droit interne qui doit se conformer¹⁰²⁵ au droit européen primaire (libertés TFUE) et dérivé (directive *ATAD*). Pour rappel, cette clause générale anti-abus des CPDI préconisée par l'OCDE serait ainsi libellée :

« Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention »¹⁰²⁶.

¹⁰²² Voy., not., N. PIROTTE, « La mesure générale anti-abus en droit européen : de la réalité juridique à la réalité économique », in *L'Europe au présent ! Liber Amicorum Melchior Wathelet*, Brux., Bruylant, 2018 à paraître.

¹⁰²³ Cf. Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin, Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110 (tel qu'analysé *supra*).

¹⁰²⁴ Cf. Cass., 6 juin 1961, *Brepols, Pas.*, 1961, I, p.1082 (tel qu'étudié *supra* en détails).

¹⁰²⁵ Voy. not., à ce sujet, E. TRAVERSA, Ch. A. HERBAIN et M. POSSOZ, « La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne », *T.F.R.*, n° 520, avril 2017, spéc. p. 336.

¹⁰²⁶ OCDE (2017), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, Editions OCDE, Paris, p. 59 (voy. aussi le rapport intermédiaire du 16 septembre 2014). Voy. sur cette action 6 et cette clause, C.P. TABOADA, « OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule », *Bulletin For International Taxation*, Oct. 2015, pp. 602-608; E. PINETZ, « Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse », *Bulletin*

Une telle clause à insérer dans les CPDI serait fondée sur un « *Principal Purpose Test (PPT)* », requérant qu'il puisse être « raisonnablement » jugé que l'obtention d'un avantage de la CPDI était l'un des *but*s principaux du montage en cause, et qu'il ne puisse ensuite pas être prouvé que l'octroi de cet avantage en l'espèce serait conforme aux buts de la CPDI (étant entendu qu'il est proposé d'ajouter dans le préambule de chaque CPDI le but, formulé négativement, selon lequel la CPDI n'est *pas* destinée à créer des situations de double non-imposition)¹⁰²⁷.

Or, étant donné qu'une telle disposition conventionnelle est susceptible de venir restreindre l'exercice de libertés du TFUE si elle intervient entre Etats membres (ou avec un Etat tiers s'il s'agit de libre circulation des capitaux), elle pourrait alors être critiquée quant à sa « proportionnalité » (eu égard à son but de lutte contre l'abus de la CPDI) là où elle ne répondrait pas à l'exigence de clarté et de prévisibilité de la norme formulée par la CJUE depuis l'arrêt *SIAT*¹⁰²⁸ (avec ce test de « raisonabilité »), là où elle ne rencontrerait pas la répartition de la charge de la preuve conçue par la Cour depuis l'arrêt *Cadbury Schweppes*¹⁰²⁹ (avec cette présomption réfragable de contrariété aux buts de la CPDI fondée sur la seule « intention principale » du contribuable de prétendre à un avantage de la CPDI), et là où elle ne se référerait nullement à l'artificialité ou la non authenticité du montage en cause ni ne réserverait au contribuable la possibilité de justifier de motifs économiques valables (comme le requiert cette même jurisprudence ainsi que la mesure anti-abus de la directive *ATAD*)¹⁰³⁰.

A noter encore ici que la question « inverse » pourrait aussi se poser de savoir si, en implémentant certaines des mesures de la directive *ATAD*, le droit fiscal interne des Etats membres de l'UE ne risquerait pas d'entrer alors en conflit avec des dispositions de CPDI qui les engagent et dont les contribuables pourraient se prévaloir parce qu'elles auraient effet direct (seraient « directement applicables ») devant le juge dans l'ordre juridique belge¹⁰³¹.

For International Taxation, Jan./Feb. 2016, pp. 113-120; V. KOLOSOV, « Guidance on the Application of the Principal Purpose Test in Tax Treaties », *Bulletin For International Taxation*, Feb. 2017, vol. 71, n^{os} 3/4.

¹⁰²⁷ Voy. le § 72 du rapport final sur l'action 6 du Plan BEPS (tel que nous l'avons cité *supra*), ainsi que l'article 6 de l'Instrument multilatéral (tel que nous l'avons évoqué *supra*) ratifié par la Belgique pour 98 de ses CPDI.

¹⁰²⁸ CJUE, 5 juillet 2012, C-318/10, *SIAT*, répété dans CJUE, 3 octobre 2013, C-282/12, *Itelcar*, § 44.

¹⁰²⁹ CJUE, 12 sept. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, répété dans CJUE, 3 oct. 2013, C-282/12, *Itelcar*.

¹⁰³⁰ Voy., sur ces critiques, E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *op. cit.*, pp. 15-17 ; E. TRAVERSA, Ch. A. HERBAIN et M. POSSOZ, « La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur ? », *op. cit.*, pp. 336-338 ; D. WEBER, « The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law », *Erasmus Law Review*, Aug. 2017, pp. 48-59 ; O. KORIAK, « The Principal Purpose Test under BEPS Action 6 : Is the OECD Proposal Compliant with EU Law ? », *European Taxation*, Dec. 2016, pp. 552-559 ; K.N. PEDERSEN, S. SCHULTZ, « Action 6: Are the Anti-Abuse Rules EU Compatible? », *European Taxation*, Aug. 2017, pp. 323-333.

¹⁰³¹ Voy., sur cette question, DOCCLO, « La difficile jointure des directives UE anti-BEPS et des traités fiscaux », *Fiscologue International*, 31 juillet 2007, n° 403, pp. 1-4. Voy. aussi la controverse qui s'est nouée sur cette question entre C. DOCCLO, « La difficile jointure [...] (suite) », *Fiscologue International*, 2017, n° 406, pp. 6-8 ; *contra* L. DE BROE, « Directives UE et traités fiscaux : regard différent sur une difficile jointure », *Fiscologue International*, 2017, n° 406, pp. 3-6.

Rien n'obligerait alors à interpréter la clause générale anti-abus proposée par l'OCDE et insérée par un Etat membre dans ses CPDI conformément aux prescriptions ou interdictions du droit européen dans des situations qui lui échappent, mais il ne serait pas souhaitable que la même clause insérée dans les CPDI d'un Etat membre vienne à recevoir une interprétation différente selon qu'elle s'appliquerait avec un autre Etat membre ou avec un Etat tiers¹⁰³².

¹⁰³² Voy. notamment en ce sens E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « L'action de l'OCDE... », *op. cit.*, spéc. p. 16 ; E. TRAVERSA, Ch. A. HERBAIN et M. POSSOZ, « La mise en œuvre du plan... », *op. cit.*, spéc. p. 338.

CONCLUSIONS GENERALES

292. Au moment de l'introduction de la notion d' « abus fiscal » dans notre droit fiscal (en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession) voici plus de cinq ans, nous avons entamé notre étude en repartant des « hypothèses » suivantes.

En Belgique, un impôt ne peut être levé que *dans* les cas et *dans* la mesure où la loi le prévoit. *En dehors* de ces cas et *au-delà* de cette mesure, aucun impôt ne peut être établi par le fisc. L'impôt peut donc être évité de manière licite, sans qu'il soit question de « fraude fiscale ». C'est ce qu'il se passe à chaque fois que le contribuable, sans chercher à fausser la perception que le fisc peut se faire de sa situation réelle, adapte ses comportements de façon à se placer dans un cas où la loi n'a *pas* prévu que l'impôt serait dû, ou a prévu qu'il serait dû dans une mesure *moindre* que si le contribuable avait choisi d'adopter tel autre comportement envisagé.

Lorsque la loi fiscale fixe les conditions d'imposition en fonction de situations *juridiques* (caractérisées « en droit »), les contribuables sont en principe parfaitement libres de choisir, parmi différents procédés juridiques leur permettant d'atteindre des résultats analogues, celui qui donne lieu dans leur chef à l'imposition la moins élevée. Nulle fraude fiscale ne peut alors leur être reprochée tant qu'ils ont bien accepté « en droit » toutes les conséquences des actes juridiques qu'ils ont accomplis dans le cadre d'un tel « choix de la voie la moins imposée ».

En revanche, si les contribuables ont « simulé » à l'égard du fisc, en lui faisant apparaître (ou « miroiter ») des actes juridiques dont ils ont convenu de détruire ou de modifier les effets *inter partes*, alors le procédé d'évitement de l'impôt est *illicite* (passible de sanctions pénales en tant que « fraude fiscale ») et potentiellement *inefficace* : si le fisc parvient à démontrer l'existence d'une telle simulation, il écartera comme ne lui étant « *pas opposables* » les actes simulés, afin d'établir l'impôt sur la base de ce qui a été réellement contracté entre les parties.

Or, en cas d' « abus fiscal » au sens où l'entend désormais la disposition légale générale « anti-évitement » ou « anti-abus » telle que réécrite en 2012 en Belgique en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession, des actes juridiques accomplis par les contribuables en vue d'éviter de tels impôts sont *inopposables* au fisc chargé d'établir ces impôts, et ce, alors même que les actes juridiques en question sont bien réels (non simulés) et qu'aucune « fraude fiscale » n'a dès lors été commise. Ainsi donc, des procédés d' « évitement de l'impôt » pourtant bien *licites* sont néanmoins rendus *inefficaces*.

Cette notion inédite d'abus fiscal a donc introduit en droit belge une limite de portée *générale* au principe du « libre choix de la voie la moins imposée », à côté de la limite *inhérente* découlant de la théorie de la simulation et d'autres limites *additionnelles* apportées par le législateur (dispositions *spécifiques* dites « anti-évitement » ou « anti-abus ») ou encore par la jurisprudence (théories administratives ou prétoriennes consacrées par la Cour de cassation). C'est cette nouvelle limite ou exception générale à l'*opposabilité au fisc* des actes juridiques des contribuables en droit belge qui allait alors constituer l'« objet central » de notre étude.

293. Avant d'étudier en détails le conditionnement et le fonctionnement de cette exception légale de l'abus fiscal dans le droit positif belge, et avant même d'y dresser un état des lieux sur la question fondamentale de « l'opposabilité au fisc » des actes juridiques du contribuable à l'aune des grands principes de notre droit fiscal, il nous a tout d'abord fallu poser de façon préliminaire les contours abstraits du problème de l'« abus » dont il serait question dans le chef du contribuable, dans l'exercice de son droit de « choisir la voie la moins imposée ».

C'est ainsi que nous avons commencé par localiser notre hypothèse ou objet d'étude au sein des différentes classifications conceptuelles (terminologiques et/ou typologiques) proposées par la doctrine fiscaliste (en Belgique mais aussi dans d'autres pays, et notamment en France), depuis la division plus classique entre fraude et évvasion fiscales, en passant par des concepts plus ou moins éclairants (ou plus ou moins confondants, selon le point de vue), comme ceux de « fraude légale » ou de « choix fiscal », jusqu'aux notions plus récemment advenues dans le jargon du droit fiscal international ou européen, telles que celles de « planification fiscale agressive » ou de « montage purement artificiel », voire de « montage non authentique ».

Après avoir esquissé les deux facettes de l'abus dont il pourrait être question en la matière, selon que le contribuable cherche à échapper à l'application d'une disposition de la loi fiscale ou bien à revendiquer le bénéfice d'un avantage prévu par une disposition de la loi fiscale, et après avoir tenté d'« éprouver » la nécessité, dans la législation fiscale, d'un dispositif *général* tendant à contrecarrer de tels abus, nous avons pu déjà observer que de tels dispositifs seraient bien plus à rapprocher, dans la plupart des pays qui en sont dotés, et indépendamment de la terminologie usitée, de la notion *civiliste* de « fraude à la loi » que de celle d'« abus de droit ».

L'irruption de ce genre de « mécanismes correcteurs » du droit strict (légiféré) sur le terrain fiscal devait alors nous faire rebondir sur la question déontologique du « devoir moral fiscal ». En effet, si, dans le cadre de cette discussion non purement juridique, on a pu justifier jadis,

quand les impôts étaient « odieux » ou, à tout le moins, non « consentis » démocratiquement, que des comportements de fraude fiscale (ouverte ou cachée) puissent passer pour ne pas être « immoraux », on pourrait tout aussi bien soutenir réciproquement, dans un même détachement (inverse) par rapport à la légalité stricte, que des comportements d'évitement licite de l'impôt puissent apparaître comme étant contraires à une certaine déontologie ou moralité fiscale dans nos sociétés démocratiques contemporaines (et cela, bien que les modalités de répartition des charges publiques entre les membres de la collectivité y restent toujours âprement discutées).

C'est alors à la traduction de ce problème en des termes et instruments *juridiques* qu'on allait devoir s'attacher, pour étudier les limites (juridiques) qui sont ou qui pourraient être adoptées dans notre droit fiscal pour contrer de tels abus du « libre choix de la voie la moins imposée ».

294. Sur le terrain du droit, les limites à l'*efficacité* de procédés d'évitement de l'impôt *licites* passent ici par le fait de rendre « *inopposables* au fisc » des actes juridiques pourtant bien réellement accomplis (sans simulation) par les contribuables dans le cadre de ces procédés. C'est ce qui devait alors nous amener à re-poser, de façon transversale dans notre droit fiscal, la question fondamentale de « l'opposabilité au fisc des actes juridiques des contribuables », dont dépend ainsi l'efficacité de l'exercice de leur « libre choix de la voie la moins imposée ». Il s'agissait de dresser ici un état de la question dans notre droit fiscal, *en amont* des mesures anti-abus spécifiques ou générales qu'on peut trouver çà et là dans la législation fiscale.

Pour ce faire, il nous fallait tout d'abord revisiter toute l'arborescence des principes de notre droit fiscal qui découlent directement ou indirectement de l'exigence de légalité de l'impôt (que ce soit pour l'édiction ou l'adoption d'un impôt, pour l'interprétation des lois fiscales, ou encore, pour l'appréhension des faits imposables), afin de ré-asseoir tous les fondements d'un principe que nous avons cherché à poser comme un « postulat » de toutes nos discussions : « l'opposabilité au fisc des actes juridiques *non simulés* » (pour l'établissement de l'impôt).

Plus précisément, il découlait de cette cascade d'inférences (à partir du principe de légalité) que, *sauf* si la loi fiscale en a expressément disposé autrement, *seul* le caractère « simulé » d'un acte juridique que le contribuable prétendrait avoir posé et qui aurait pour effet d'atténuer son impôt (qu'il ait été posé ou non dans cette intention) devrait permettre au fisc d'arguer que cet acte juridique, tel qu'il lui apparaîtrait ou lui serait présenté, ne lui serait *pas opposable* pour l'établissement de l'impôt dû par les parties à cet acte, à charge pour lui de prouver, derrière le voile de la « simulation », le contenu exact de l'acte réellement conclu.

La reconnaissance d'un tel « postulat » nous a ensuite amené à vérifier successivement les (hypo-)thèses suivantes : les fictions d'inopposabilité que le droit privé prévoit pour certains actes en faveur de certains tiers ne devraient pas pouvoir être invoquées par le fisc lorsqu'il établit l'impôt ; la théorie de la « fraude à la loi » telle qu'elle peut se concevoir en droit privé ne devrait pas pouvoir s'appliquer telle quelle dans notre droit fiscal, sans trouver d'appui dans une disposition expresse de la loi fiscale ; la seule « simulation » dont le fisc pourrait se prévaloir ne devrait pas pouvoir s'apprécier autrement qu'elle ne s'entend en droit privé-civil.

C'est d'ailleurs en ce sens que nous devons comprendre que c'est en *condamnant* les théories de la « fraude à la loi » et des « réalités économiques », que ce soit comme limite *alternative* à l'opposabilité au fisc des actes des contribuables (pour la première théorie), ou comme critère *supplémentaire* d'identification d'une simulation prohibée à l'égard du fisc (pour la seconde), que la Cour de cassation a pu *consacrer* en droit fiscal belge, par les deux arrêts de principe *Brepols*¹ et *Au Vieux St-Martin*², le principe dit du « libre choix de la voie la moins imposée » : le contribuable peut librement choisir d'emprunter, parmi plusieurs voies juridiques qui lui permettraient d'atteindre un résultat équivalent, la voie la moins imposée, à la *seule et unique* condition qu'il accepte tous les effets juridiques des actes qu'il passe à cet effet, qu'importe que ces actes ne correspondent pas à la vision que le fisc se ferait de la « normalité » ou de la « réalité économique », voire qu'ils n'aient été motivés que par la volonté d'éviter l'impôt.

Cette jurisprudence de notre Cour suprême devait être rapportée au principe constitutionnel de légalité de l'impôt : celui-ci n'admettrait pas que, sans y être autorisé expressément par la loi, le fisc s'arroge le droit d'écarter des actes juridiques pour un tel motif et de les *remplacer* par d'autres actes, qu'il jugerait plus normaux ou plus conformes à la réalité économique, pour *replacer* les contribuables qui les ont accomplis dans des situations où ils seraient plus taxés (tantôt en les faisant *rentrer* dans le champ d'application d'une disposition fiscale taxatrice, tantôt en les faisant *sortir* du champ d'application d'une disposition fiscale « avantageuse »).

Notre étude a dû alors se concentrer ici sur cette limite *inhérente* au principe du libre choix de la voie la moins imposée qu'est donc la « simulation » au sens où on l'entendrait en droit civil (étant donné que *l'existence* même de ce « choix » suppose *l'absence* d'une telle simulation). A cet égard, nous avons pu déceler chez nos juges (fiscaux) du fond une tendance à apprécier la simulation sur la base d'une approche plus subjective, fondée sur l'observation d'un certain « décalage volontaire entre la volonté *déclarée* et la volonté *réelle* des parties contractantes ».

¹ Cass., 6 juin 1961, *Brepols, Pas.*, I, p. 1082, *J.D.F.*, 1961, p. 274.

² Cass., 22 mars 1990, *Au Vieux Saint-Martin, Pas.*, I, p. 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110.

Pareille approche pourrait à notre avis surtout s'avérer nécessaire en l'absence d'une mesure générale anti-abus qui permettrait effectivement de contrer des montages mobilisant plusieurs actes, chacun bien accepté juridiquement dans tous ses effets *singuliers*, mais se neutralisant mutuellement dans leurs effets indésirés ou se complétant l'un l'autre par leurs effets *cumulés*.

Enfin, notre principe d'« opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés » devait encore admettre une limite « ex-croissante » à la théorie de la simulation, certes critiquée en doctrine mais consacrée par la jurisprudence de la Cour de cassation³, dans le cas où une règle légale d'ordre public (non fiscale) aurait été méconnue dans l'intention « d'éluder [éviter] l'impôt ». Si cette limite supplémentaire à l'exercice du choix de la voie la moins imposée ne devait, à notre avis, pas être reliée aux termes « *sans toutefois violer aucune obligation légale* » (lesquels ne faisaient que confirmer l'absence de « *simulation prohibée à l'égard du fisc* », et partant, de « *fraude fiscale* ») dans l'attendu capital de l'arrêt *Brepols*⁴, elle pourrait bien mieux s'expliquer en s'y référant plutôt aux termes « *usant de la liberté des conventions* », dans la mesure où cette liberté suppose bien de ne violer aucune règle de loi d'ordre public. En effet, pareille « illicéité », cause de nullité absolue, pourrait être soulevée d'office par le juge, et les parties ne pourraient pas réclamer l'exécution d'obligations découlant du contrat.

Cette référence *in abstracto* à la liberté des conventions, qui constitue l'un des deux piliers du principe du « libre choix de la voie la moins imposée », avec l'exigence de légalité de l'impôt, justifierait ainsi cette théorie de l'inopposabilité au fisc des actes non simulés mais illicites : dès lors que l'« illicéité » en question aurait bien été commise « en vue d'éviter l'impôt », le contribuable ne devrait pas pouvoir se prévaloir contre le fisc de l'acte qui en serait entaché, infecté ; sinon, ce serait lui donner une sorte de « prime » *fiscale* à son illicéité *extra-fiscale*.

295. Tout ce qui précède n'empêche pas que le législateur fiscal vienne prévoir expressément que certains actes juridiques *non simulés* des contribuables soient « inopposables au fisc » dans des circonstances et avec des conséquences qu'il se devrait alors lui-même de préciser (pour ne pas laisser au fisc le loisir de venir redéfinir arbitrairement les situations imposables). C'est ce qu'il fait par le biais de mesures dites « anti-abus » (ou « anti-évitement ») qui ont pour objet de rendre *inefficaces* des procédés d'évitement de l'impôt qui seraient bien *licites*, mais qu'il jugerait « abusifs » ou qu'il ne pourrait tolérer (ou ne voudrait laisser prospérer).

³ Cass., 5 mars 1999, *Pas.*, I, 134, *F.J.F.*, n° 1999/93 ; Cass., 16 octobre 2009, *F.J.F.*, n° 2010/34.

⁴ Pour rappel, l'attendu complet de cet arrêt *Brepols* s'énonçait comme suit : « Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, *usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale*, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale ».

Avant d'entrer dans l'étude systématique de la *méthodologie* de l'exception d'inopposabilité au fisc pour cause d'« abus fiscal », telle qu'elle est en vigueur depuis 2012 dans les trois matières des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et des droits de succession, il nous est apparu opportun de revenir sur la *généalogie* de cette exception dans notre loi fiscale. Ainsi avons-nous réétudié d'abord la disposition préexistante de l'article 344, § 2, du C.I.R., prévoyant l'inopposabilité au fisc d'actes juridiques transférant la propriété d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux, et puis l'ancienne disposition générale anti-abus introduite en 1993 à l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. (et en 1994 aux art. 18, § 2, C.Enr. et 106, al. 2, C.Succ.), qui prévoyait l'inopposabilité au fisc de la qualification donnée par les parties à un acte juridique (ou à un « ensemble d'actes réalisant une même opération »), lorsque l'administration pouvait constater qu'elle avait été choisie dans le but d'éviter l'impôt, et que les parties ne pouvaient pas prouver qu'elle répondait à des « besoins légitimes à caractère financier ou économique ».

L'examen de la disposition de l'article 344, § 2, du C.I.R. nous a permis de comprendre le fonctionnement assez « typique » d'une mesure *spécifique* anti-évitement, qui, en prévoyant l'inopposabilité au fisc d'un certain type d'acte juridique bien spécifié, permet ainsi au fisc d'établir l'impôt comme si l'acte en question n'avait pas eu lieu (en l'occurrence, comme si le cédant était resté propriétaire des avoirs cédés et en percevait toujours les revenus produits après la cession), sans que le fisc ait alors à considérer à sa place un ou plusieurs autres actes.

L'analyse de la première mouture de la mesure générale anti-abus introduite en 1993 à l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. (et en 1994 aux articles 18, § 2, C.Enr. et 106, al. 2, C.Succ.) a quant à elle pu révéler sa relative ineffectivité en lien avec la façon dont elle avait été libellée: d'une part, étant donné qu'elle prévoyait que l'inopposabilité au fisc ne portait que sur la *qualification*, la Cour de cassation avait considéré, à l'instar de la doctrine majoritaire, que son application requerrait que le fisc substitue, à la qualification (correctement) donnée par les parties à l'acte ou ensemble d'actes, une qualification ayant des effets juridiques non fiscaux similaires, ce qui était assez rare en présence d'un acte unique en principe non susceptible de plusieurs qualifications exactes en droit privé⁵; d'autre part, étant donné que l'échappatoire réservée au contribuable était limitée à la preuve de besoins d'ordre *économique* ou *financier*, le ministre des Finances et l'administration avaient eux-mêmes décrété que la mesure en question ne pourrait jamais être appliquée dans la « sphère privée », ce qui excluait dès lors *de facto* la plupart des montages liés aux droits d'enregistrement et/ou aux droits de succession.

⁵ Et en présence d'une *pluralité* d'actes réalisant une même opération, il s'avérait tout de même compliqué, même à se référer au *résultat final* des actes juridiques accomplis, de prétendre à une requalification qui nierait l'existence de droits et obligations réellement contractés (sans simulation) par/avec une partie entremise.

296. Si l'étude de l'article 344, § 2, C.I.R. et de l'ancien article 344, § 1^{er}, C.I.R. nous a bien permis de déjà cerner *par contraste* (dans une approche plus « négative » et « rétrospective ») notre dispositif légal général anti-« abus fiscal » dans l'historique et la systématique du C.I.R., c'est ensuite à l'élaboration « positive » et « prospective » – en l'absence d'expérience jurisprudentielle substantielle – d'une théorie générale de l'« abus fiscal » que nous nous sommes essayé, pour proposer une méthodologie de raisonnement concernant ce dispositif général pour les trois matières ou codes fiscaux où ce texte a été introduit et ainsi donc réécrit.

Le nouveau texte de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., de même que celui de l'article 18, § 2, C.Enr. (auquel renvoie toujours l'article 106, al. 2, C.Succ.) se décompose en quatre alinéas distincts:

- le *premier* prévoit désormais l'inopposabilité au fisc d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération – et non plus de la seule qualification – en cas d'abus fiscal à prouver par le fisc (à partir des moyens de preuve prévus dans le code);
- le *second* définit de façon inédite les éléments constitutifs de l'abus fiscal à établir par le fisc, et cela, dans ses deux « variantes » (alternatives) possibles, selon que, par son acte ou ensemble d'actes, le contribuable s'est placé *en dehors* du champ d'application d'une disposition du code (ou de son A.R./ex.), et ce en contrariété aux objectifs de celle-ci, ou bien qu'il s'est placé *dans* le champ d'application d'une disposition du code (ou A.R./ex.) prévoyant un « avantage fiscal » dont l'octroi serait en l'espèce contraire à ses objectifs ;
- le *troisième* réserve au contribuable une échappatoire s'il prouve que son acte/ensemble d'actes se justifiait (aussi) « d'autres motifs que la volonté d'éviter [l'impôt concerné] » ;
- le *quatrième* formule encore certaines indications – probablement dispensables, comme nous l'avons vu – sur le redressement permis au fisc en cas d'abus établi (et non démenti).

La notion d'« abus » ainsi définie a été conçue, à l'instar de la notion d'« abus de droit » du droit (fiscal) européen dont elle se serait inspirée, sur la base de deux éléments constitutifs, l'un dit « objectif », ayant trait aux objectifs poursuivis par le législateur à travers la disposition évitée ou détournée, et l'autre dit « subjectif » (ou « intentionnel »), ayant trait aux intentions ayant animé le contribuable au soutien de l'acte ou de l'ensemble d'actes posé. Tout l'équilibre de la mesure repose alors sur cette dualité de composantes, et il ne saurait en aucun cas être question de prétendre que l'élément objectif serait rencontré du seul fait que l'élément subjectif le serait (en présumant ainsi que le législateur n'aurait pas pu vouloir que le contribuable recoure à un tel procédé dans l'unique but d'éviter l'impôt⁶), *et vice versa*.

⁶ C'est ainsi que nous avons vu que la mesure ne devrait pas être vue comme consacrant une théorie du type de celle de la « réalité économique » telle que condamnée par la Cour de cassation dans l'arrêt *Au Vieux St Martin*.

297. L'élément *objectif* tient au fait que les objectifs de la disposition fiscale en question ('contournée' ou bien 'détournée') seraient contrariés si le contribuable parvenait en l'espèce à éviter l'application de cette disposition, ou à bénéficier de l'avantage fiscal qu'elle prévoit. A la lumière des prescriptions de la doctrine et des clarifications de la Cour constitutionnelle, nous avons compris que cette contrariété ne pourrait être établie par le fisc que par rapport à des objectifs *certainement* poursuivis par le législateur fiscal et *clairement* exprimés par lui à l'occasion des travaux préparatoires de la disposition concernée (du moins, lorsque ces objectifs ne ressortent pas directement du texte de la loi). Il ne saurait ainsi être question pour le fisc d'avancer une argumentation fuyante du type : « nous ne savons pas précisément ce que le législateur a voulu (poursuivre comme objectif) à travers cette disposition, mais nous pouvons vous certifier qu'il n'a/n'aurait pas voulu cela » (comme on ferait parler un mort...).

Outre la systématique du code (les titres, chapitres, sections sous lesquels le texte vient s'insérer, et qui sont censés révéler une arborescence logique de principes et d'exceptions), l'historique de la loi peut aussi être utilement pris en compte, et, à cet égard, nous avons en particulier soutenu et défendu ici les quelques « thèses » suivantes (toutes « en nuances »):

- si les travaux préparatoires de la disposition prétendument abusée révèlent que le législateur savait (ou devait savoir) que le texte à adopter donnerait lieu à une possibilité d'évitement et qu'il n'y a pas réagi en ajustant son texte en conséquence, il serait difficile de venir prétendre que ses objectifs seraient heurtés par la pratique en cause (c'est là une façon de déduire *a contrario*, implicitement, la non contrariété aux objectifs d'un texte); en revanche, il n'en serait pas de même si une pratique d'évitement se serait fait jour postérieurement à l'adoption du texte concerné, et que l'administration aurait admis cette pratique pendant une longue période sans que le législateur ne soit jamais intervenu pour y faire un sort (il n'y aurait pas de « *rechtsverwerking* » à invoquer ici pour le contribuable);
- si une disposition spécifique anti-abus vient déjà faire un sort à une pratique d'évitement bien spécifiée, il ne devrait pas être possible d'y appliquer un redressement plus sévère en application de la mesure générale anti-abus (la règle spécifique « primant » la générale qui n'a vocation à intervenir que comme ultime recours, selon un principe de « subsidiarité »); en revanche, la mesure générale anti-abus pourrait très bien venir « au secours » d'une mesure spécifique, pour replacer le contribuable dans son champ d'application qu'il aurait cherché à éviter-contourner (en contrariété avec ses objectifs propres), et pour pouvoir lui appliquer alors le redressement prévu par celle-ci sans plus de sévérité (par exemple, pour une requalification de certains revenus dans la mesure du dépassement d'un certain *ratio*).

L'élément *subjectif* tient quant à lui au fait que l'acte juridique ou l'ensemble d'actes qui a été posé par le contribuable, et qui serait mis en cause par le fisc au titre de l'abus fiscal, ne se justifierait par aucun autre motif (substantiel) que la volonté d'éviter l'impôt concerné. A la lumière des précisions apportées par la Cour constitutionnelle, et par-delà les imperfections du texte de la mesure (avec notamment l'asymétrie de formulation entre les deux types d'abus) et les ambiguïtés des travaux préparatoires sur ce point, nous avons compris que cet élément subjectif ne devrait pas (et ne saurait) être prouvé par le fisc lui-même, mais résulterait du fait que le fisc aurait *préalablement* établi que, par l'acte juridique ou ensemble d'actes juridiques en cause, le contribuable s'est *délibérément* placé hors du/dans le champ d'une disposition fiscale (respectivement taxatrice/avantageuse) en contrariété avec ses objectifs propres, et que le contribuable ne parviendrait *ensuite* pas à justifier cet acte ou ensemble d'actes par d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt dont il serait question. Ainsi donc, dans la configuration de la mesure, aucune preuve « négative » n'a été mise à la charge ni du fisc (ne devant pas prouver que le contribuable n'avait aucune autre intention que d'éviter l'impôt), ni du contribuable (ne devant pas prouver qu'il n'avait aucunement l'intention d'éviter l'impôt).

Il faut toutefois préciser ici, sur ces motifs « non fiscaux » à rapporter par le contribuable, que si le texte de la mesure n'a prévu aucune exigence quant à leur *nature* (ils ne doivent pas/plus être de nature « économique ou financière »), ni quant à leur *importance relative* (ils ne doivent pas avoir été d'une importance prépondérante par rapport aux motifs « fiscaux » préalablement démontrés par le fisc), nous avons compris et déduit de l'exposé des motifs de la mesure qu'il faut tout de même que ces autres motifs aient un minimum de « pertinence » et de « substance/consistance », là où il est indiqué qu'ils ne peuvent pas être « négligeables » ou « insignifiants » (au point qu'ils n'auraient jamais pu déterminer une personne raisonnable à poser le/les acte(s) en cause pour ce(s) seul(s) motif(s)), ni être « trop généraux » (au point qu'ils assortiraient par hypothèse tous les actes juridiques du type de celui/ceux mis en cause).

Enfin, s'agissant du redressement d'un « abus fiscal » ainsi caractérisé (bien établi par le fisc et non démenti par le contribuable), il soulève inévitablement des questions quant à la marge de manœuvre concédée au fisc pour la « redéfinition » de la situation fiscale du contribuable une fois les actes juridiques rendus inopposables écartés. Une mesure de portée « générale » ne peut en effet pas, par définition, déterminer elle-même ce que le fisc aurait à chaque fois à considérer en lieu et place de ces actes (aucun acte, ou bien un ou plusieurs autre(s) acte(s)). Mais dès lors que la *caractérisation* d'un « abus fiscal » repose sur le fait (« objectif ») que le contribuable, au moyen de l'acte ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, parviendrait à

échapper à l'application d'une disposition fiscale ou à bénéficier d'un avantage prévu par une disposition fiscale « en contrariété » avec les objectifs de cette disposition légale respectivement évitée ou invoquée, le *redressement* d'un tel abus ne pourrait, à notre avis, logiquement permettre au fisc que de rétablir chez ce contribuable, en déconsidérant et/ou en reconsidérant tout ou partie du ou des actes qui lui serai(en)t inopposable(s), une situation rendant possible son imposition « en conformité » avec les objectifs (qui seraient contrariés) de la disposition légale respectivement évitée ou invoquée (c.-à-d. contournée ou détournée).

A cet égard, il nous est d'ailleurs apparu que les précisions apportées à l'alinéa 4 de la mesure en matière d'impôts sur les revenus, et non reprises dans son avatar pour les droits d'enregistrement et de succession, quant au rétablissement de la « base imposable » et du « calcul de l'impôt », étaient aussi inutiles que contre-productives, et que la différenciation cosmétique créée entre les deux textes ne pouvait alors s'expliquer que par le souci de ne pas prêter le flanc à un reproche d'empiètement du législateur fédéral sur les compétences exclusives transférées aux Régions pour modifier notamment la base et le taux d'imposition des « impôts régionaux » (dont relèvent en l'occurrence les droits de succession et la plupart des droits d'enregistrement).

298. En tous les cas, puisque cette nouvelle mesure générale anti-abus donnait désormais de *véritables* critères d'identification d'un « abus » (ainsi défini de façon générique), elle pouvait permettre au fisc une *véritable* redéfinition de la situation fiscale du contribuable en l'espèce, en considérant le cas échéant d'autres actes ayant des effets de droit non nécessairement « similaires » à ceux des actes écartés (pourtant bel et bien accomplis, sans « simulation »). C'est ainsi eu égard aux différentes « conditions strictes » qui encadrent l'application de cette nouvelle mesure (de façon bien plus claire que dans l'ancienne mouture), que la Cour constitutionnelle allait *a fortiori* devoir confirmer la compatibilité de cette mesure avec le principe de légalité de l'impôt. Pour ce faire, et sans être rentré dans certaines controverses d'interprétation plus « doctrinales » quant au mode de redressement de l'abus, notre juge constitutionnel a pu apporter des clarifications appréciables (re-soulignées ci-dessus) à propos des éléments constitutifs de l'abus et de la répartition de la charge de la preuve y relative.

En revanche, la Cour constitutionnelle s'est entêtée, à l'instar du gouvernement dans l'exposé des motifs, à présenter la mesure en question comme une simple « règle de preuve ». Par cette qualification discutable, il apparaissait ainsi que la nouvelle mesure (tout comme l'ancienne), *non seulement* ne dérogeait pas au monopole réservé à la « loi » pour régler les éléments essentiels à l'établissement de l'impôt, *mais en outre* ménageait l'exclusivité des compétences transférées aux Régions pour modifier notamment la base et le taux des impôts « régionaux ». Or, à notre avis, la mesure en cause ne peut pas être vue comme une pure « règle de preuve », dès lors que la preuve par le contribuable du caractère non simulé et bien réel de ses actes juridiques ne suffirait pas à les rendre « opposables » au fisc en cas d'abus fiscal. Pour autant,

elle ne devrait pas (à l'autre extrémité) être vue comme une norme d'habilitation permettant à l'administration de régler-définir des éléments essentiels de l'impôt à la place du législateur.

S'il n'est ainsi pas question ici de la simple « preuve » des réalités imposables, il ne serait à notre avis pas non plus question de la simple « interprétation » des règles de loi applicables, vu que la « clarté » du texte de la disposition fiscale concernée ne permettrait pas d'empêcher de se référer à ses objectifs législatifs sous-jacents pour établir un « abus fiscal » en l'espèce. En réalité, la règle anti-abus fiscal telle qu'elle a été réécrite en 2012 dans les trois codes fiscaux concernés devrait plutôt être vue, à l'instar de la théorie de la *fraus legis* admise en droit fiscal néerlandais (dont nous avons vu l'étroite comparabilité, par-delà les divergences d'appellation), comme un moyen de droit exceptionnel-particulier (« *buitengewoon-bijzonder rechtsmiddel* », par opposition aux simples moyens de preuve – « *gewone bewijsmiddelen* »), un mécanisme « correcteur », tendant à corriger le résultat inacceptable (pour le législateur) de l'application stricte du droit légiféré dans des cas exceptionnels, en « ultime recours ».

Compris comme cela, notre dispositif légal général anti-abus fiscal n'en serait pas moins compatible ou conciliable avec notre principe constitutionnel de légalité de l'impôt, mais il pourrait alors aussi être rapporté sur le terrain non moins important d'un autre principe constitutionnel, celui de l'égalité devant l'impôt : la mesure apparaîtrait alors nécessaire pour rétablir l'égalité entre les contribuables qui recourraient à des mécanismes que le fisc pourrait contester comme « abus fiscaux » et ceux qui n'y recourraient pas ou ne pourraient y recourir. C'est également ce que nous avait montré notre bref aperçu de droit comparé dans des ordres juridiques où des mesures générales anti-abus, avec des conditions d'application similaires, ont aussi soulevé des questions de « constitutionnalité ». Et de façon plus générale et abstraite, on pourrait encore rappeler ici que nous avons fait remarquer que si la loi fiscale est parfois évitée parce qu'elle peut être ressentie comme injuste, elle pourrait aussi apparaître injuste ou inique parce qu'elle serait trop aisément évitée par certains, sans pouvoir l'être par d'autres.

299. Quant à notre examen plus « prospectif » de cas d'application potentiels ou avérés d'abus fiscal dans les différentes matières concernées par cette notion, nous avons dû essentiellement nous contenter de confronter notre grille de lecture et de raisonnement aux différents exemples (positifs et négatifs) proposés par la doctrine (en matière d'impôts sur les revenus) et par des circulaires administratives (pour les droits d'enregistrement et droits de succession), à défaut de pouvoir compter aujourd'hui sur de la jurisprudence (substantielle) des juges du fond ou de la Cour de cassation sur l'application de cette mesure anti-abus réécrite en 2012.

De premières décisions de juges du fond ont été rendues pour confirmer la bonne application par le fisc de la disposition anti-« abus fiscal » dans les diverses matières fiscales concernées, mais elles sont encore insuffisantes pour véritablement « faire jurisprudence » sur la question, et il faudra sans doute attendre des arrêts de la Cour de cassation pour « verrouiller » des interprétations plus consistantes des conditions d'application de cette disposition si complexe.

L'analyse de décisions du SDA (fédéral) ayant eu à se prononcer sur l'application de la règle anti-« abus fiscal », à propos d'opérations concrètement envisagées mais non encore réalisées, a en outre révélé la tendance du SDA à admettre *l'existence* de motifs non fiscaux justifiant l'opération en cause telle qu'elle serait réalisée (et partant, *l'absence* d'abus en l'espèce), sans vraiment tenir de raisonnement étayé sur la question de la violation ou non des objectifs des dispositions fiscales qui seraient contournées/détournées par l'opération en cas de réalisation. A cela, il faut aussi ajouter ici que la plupart des avis (négatifs) émis par le SDA à propos d'opérations qu'il jugerait constitutives d'un « abus fiscal » (ou qu'il ne pourrait prémunir contre le risque que le fisc y voie un tel abus) sont rendus dans le cadre de demandes de « *prefiling* », ne donnant pas lieu à publication de la décision et conduisant le contribuable soit à renoncer à l'opération envisagée, soit à l'ajuster pour obtenir ensuite un *ruling* positif.

Il ne faudrait donc surtout pas laisser penser que la mesure générale anti-abus fiscal n'aurait aucune effectivité ou efficacité en pratique, dès lors que cette mesure a sans doute vocation à faire « plus peur que mal », en sorte de dissuader *a priori* des contribuables d'imaginer ou de se faire conseiller la mise en place de constructions juridiques particulièrement agressives ou artificielles, et susceptibles dorénavant de se voir inquiétées au titre de l'« abus fiscal ». On en veut pour preuve que tous les jours des cabinets d'avocats fiscalistes attirent désormais l'attention de leurs clients, ou cherchent à prémunir ceux-ci (le cas échéant par la voie d'une demande de décision anticipée), par rapport au risque de se voir reprocher un « abus fiscal ».

Mais il est bien vrai que la complexité des raisonnements à tenir et des preuves à rapporter par l'administration pour mettre en œuvre cette exception de l'« abus fiscal » a pu faire penser à d'aucuns que ce nouveau dispositif anti-abus ne serait pas davantage appliqué que l'ancien, et que le fisc renoncerait à l'invoquer face à l'incertitude de ses chances de succès devant le juge (en cas de contestation judiciaire par le contribuable du redressement opéré sur cette base).

On pourrait alors imaginer ici, non sans un certain optimisme, un phénomène de dissuasion réciproque devant le caractère potentiellement redoutable de cette arme de l'abus fiscal, tant

pour le contribuable qui risquerait de la *subir*, que pour le fisc qui se risquerait à la *brandir* : le premier renoncerait ainsi à recourir à des montages agressifs qui seraient dénués de toute substance et qui lui donneraient toujours une longueur d'avance sur les textes fiscaux en déjouant leurs objectifs, et le second s'abstiendrait de voir des abus derrière tous schémas d'optimisation, même ceux fondés sur des possibilités sciemment offertes ou ouvertes par le législateur fiscal, sinon concédées par la négligence de celui-ci ou les malfaçons de ses textes.

On pourrait aussi songer par ailleurs à assortir notre dispositif anti-abus fiscal de l'instauration d'un « comité consultatif spécialisé » (à l'instar de ce qui a été mis en place pour l'application des dispositifs généraux anti-abus français et britannique), qui pourrait ainsi venir apaiser les angoisses des uns ou tempérer les ardeurs des autres à propos d'opérations projetées mais non encore réalisées (comme le fait le SDA) sur la question spécifique du risque d' « abus fiscal », et produire alors des raisonnements riches d'enseignements pour des opérations similaires. Et pour que ce comité ose vraiment s'aventurer sur la question décisive de l'élément objectif de l'abus à caractériser en l'espèce, on pourrait imaginer de créer ce comité au sein de la Section de législation de notre Conseil d'Etat, étant donné que celle-ci est systématiquement impliquée dans le processus d'élaboration des textes de lois (y compris du législateur régional) et donc mieux à même de dégager les objectifs poursuivis par ces textes et d'apprécier alors si ces objectifs législatifs seraient heurtés ou non par l'opération en question.

300. Toujours est-il que l'avenir de notre dispositif anti-« abus fiscal » en droit belge demeure encore incertain aujourd'hui, puisque celui-ci pourrait devoir être modifié sous l'influence du droit international et du droit européen, depuis qu'une chasse aux pratiques d'« *Agressive Tax Planning* » a été ouverte et qu'une lutte contre le phénomène de « *Base Erosion and Profit Shifting* » (*BEPS*) a été lancée au sein de l'OCDE et de l'Union européenne ces dernières années, postérieurement à l'adoption de notre mesure anti-abus fiscal en droit belge en 2012.

Nous avons vu dans quelle mesure et à quelles conditions notre dispositif anti-abus fiscal pourrait s'articuler, en matière d'impôts sur les revenus, et dans un contexte d'extranéité, avec les conventions préventives de double imposition liant la Belgique (qui intègrent désormais une clause du « *Principal Purpose Test* » pour empêcher leurs « usages impropres ») et avec le droit primaire de l'Union européenne, où la Cour de justice a développé de longue date un concept d' « abus de droit » permettant de contrer l'usage de libertés de circulation dans des « montages purement artificiels » ne visant qu'à échapper à une législation fiscale nationale.

Mais le destin de notre dispositif anti-abus fiscal sera encore bien plus lié, dans ce domaine non harmonisé de la fiscalité directe, à ce véritable changement de paradigme observé en droit européen (dans le prolongement des travaux *BEPS* de l'OCDE), où l'on est passé d'une jurisprudence de la Cour de justice se bornant à contrôler (« négativement ») que les mesures anti-abus des Etats membres ne causeraient pas des restrictions injustifiées à l'exercice des libertés de circulation du Traité, à des directives (et, en particulier, la directive *ATAD* : « *Anti-Tax Avoidance Directive* ») prescrivant désormais des standards minimums de mesures anti-abus à implémenter dans le droit interne des Etats membres en matière d'impôt des sociétés⁷.

C'est ainsi qu'au final, nous avons voulu, tout au long de notre dissertation, chercher à cerner cet obscur objet d'étude qu'est le concept d' « abus fiscal » dans notre droit fiscal belge, en le resituant systématiquement dans/parmi son *voisinage* ou *cousinage* conceptuel et fonctionnel :

- les hypothèses périphériques de la simulation (prohibée à l'égard du fisc) et de la violation d'une loi d'ordre public non fiscale (commise en vue d'éviter l'impôt), qui peuvent elles aussi entraîner l'inopposabilité au fisc d'un acte juridique invoqué par le contribuable ;
- ce « vieil oncle » auquel notre abus fiscal ne ressemble pas tant, qu'est le concept d'« abus de droit » en droit civil, et sa « vieille tante » qu'est la notion de « fraude à la loi », dont on n'a pas voulu à l'origine dans notre droit fiscal belge, mais qui y est d'une certaine manière revenue (réincarnée) sous le *lifting* de la notion légale de l' « abus fiscal » ;
- les « frères aînés » qui préexistaient à notre mesure anti-abus fiscal dans la fratrie ou généalogie des dispositifs légaux d'inopposabilité d'actes juridiques à l'égard du fisc (dans le C.I.R.), et qui pour certains subsistent encore à ses côtés (comme l'art. 344, § 2) ;
- les « cousins germains » (plus ou moins assumés) que sont les équivalents fonctionnels de notre règle générale anti-abus dans le droit fiscal de pays voisins (Pays-Bas, France...) ;
- les « doyens européens » que sont les notions de « pratiques abusives » et de « montages purement artificiels » développées dans le cadre du droit européen primaire et dérivé, qui ont inspiré la notion d'abus fiscal en droit belge et avec lesquelles celle-ci se doit de s'articuler « harmonieusement » (comme on se doit toujours de respecter ses aînés...) ;
- les « derniers nés » ou « benjamins » dans le contexte du droit international et européen (*BEPS* et le « *PPTest* », *ATAD* et les « montages non authentiques »...) dont on ne sait pas encore trop quoi faire, mais qui seront très certainement les notions-clés de demain.

⁷ Sans même parler ici d'une sixième révision de la directive 2011/16/UE relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (« DAC 6 »), qui va contraindre les Etats membres à faire peser sur les intermédiaires fiscaux une obligation de déclarer aux autorités fiscales de leur Etat de résidence les montages fiscaux transfrontaliers potentiellement « agressifs » qu'ils conseilleraient (dans le prolongement des recommandations de l'Action 12 *BEPS* en matière de « règles de communication obligatoire d'informations »).

301. Au commencement, nos contribuables étaient bien des « oiseaux », libres comme l'air, n'ayant qu'à éviter de se laisser enfermer dans les quelques « cages » (les impôts et les premières règles anti-évitement) qui pouvaient se dresser çà et là sur leur trajectoire de vol. Désormais, nos contribuables ressembleraient davantage à des « poissons », nageant dans des eaux troubles où l'oxygène s'est raréfié et où ils doivent constamment manœuvrer pour éviter de tomber dans les « filets de pêche » des mesures anti-abus, et notamment, dans le filet de « repêchage » de la règle générale anti-abus fiscal, dont nous avons ainsi cherché à mesurer l'étendue exacte le plus clairement possible (et dont nous avons observé que le « maillage » relativement large permet de rejeter à la mer tous les poissons ne méritant pas d'être pêchés).

En tous les cas, nous avons voulu développer ici une vision la plus équilibrée possible de notre sujet d'étude, autant consciente de la réelle *nécessité* d'instruments généraux de lutte contre les procédés d'évitement abusifs que de leur potentielle *dangerosité* pour des droits fondamentaux du contribuable (et notamment celui de n'être imposé que sur base de la loi), et donc soucieuse aussi bien de l'*efficacité* de ce genre d'outil que de la *prévisibilité* de son usage. D'où notre idée (d'essayer) de proposer *in fine* une théorie de l'« abus fiscal » dont le maniement par le fisc serait le plus raisonnable possible, et partant, le plus objectivable possible pour les juges, et le plus prévisible ou « anticipable » possible pour les contribuables.

C'est ainsi qu'au terme de notre étude, on ne peut s'empêcher de reproduire les mises en garde qu'avait proférées le Professeur Daniel GUTMANN, au sujet de toute théorie de l'abus de droit qu'on voudrait appliquer en droit fiscal, tout en en reconnaissant les mérites évidents, le tout avec des mots qui sont à notre avis parfaitement applicables à notre droit fiscal belge :

« Le recours à la théorie de l'abus de droit a un mérite immense : il permet de débusquer les contribuables qui se croient à l'abri de toute sanction au seul motif qu'ils rendent un hommage de façade à la législation existante. La force de la théorie réside donc dans son flou. Son efficacité vient de ce qu'elle embrasse sans limite toutes les formes de comportement déviant. Partant, la théorie de l'abus de droit semble se présenter comme l'aboutissement ultime de la technique législative ou, mieux, comme l'expression de cette sagesse intemporelle selon laquelle tout ne se peut prévoir, de sorte que tout système a besoin, pour sa propre sauvegarde, de garde-fous formulés en termes généraux. La théorie de l'abus de droit, ce serait ainsi le refoulement du juridisme et l'affirmation de la confiance faite à notre administration et à nos juges, capables de discerner, sans le support des textes, les limites de l'acceptable et de l'inacceptable.

Toutefois, [...] sans verser dans un cynisme facile ni dans une critique systématique, il faut rappeler que l'abus de droit constitue une arme dont l'administration peut être tentée d'abuser [...]. La définition large des critères de l'abus de droit peut également faire craindre que, sous couvert de faire régner le droit dans ce qu'il a de plus noble, on aboutisse en réalité à faire prévaloir un certain arbitraire sur la nécessité tout aussi noble de respecter un minimum de sécurité juridique. En bref, si la théorie de l'abus de droit révèle que la norme fiscale spéciale ne peut toujours se suffire à elle-même, elle enseigne également que tout ce qui peut être prévu doit l'être par voie législative et que l'on ne saurait faire peser en principe sur le contribuable le risque d'une malfaçon législative»⁸.

⁸ D. GUTMANN, « Droit et fraude fiscale », *Commentaire*, Hiver 2009-2010, vol. 32/n° 128, pp. 975-976 et pp. 977-978 (en partie repris dans K.B. BROWN (ed.), *A comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, 2012, Rapport français, pp. 131-132).

C'est bien imprégné de ces mises en garde fondamentales que nous nous étions ainsi aventuré dans cette discussion relative à l'élaboration et/ou à l'interprétation d'une théorie de l'abus de droit en matière de droit fiscal, dans cette zone trouble, floue, grise, là où il serait question, pour reprendre les mots célèbres d'un autre Professeur français (Maurice COZIAN), d'infliger un « châtement » aux « surdoués de la fiscalité » (par opposition aux « vulgaires fraudeurs »), à ceux « qui ne violent aucune prescription de la loi, [mais] qui commettent un péché contre l'esprit de la loi,... un péché de juriste », par une habile « manipulation des mécanismes juridiques là où la loi [fiscale] laisse place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat »⁹.

Pour refermer (ou plutôt interrompre) notre étude, nous voudrions alors répliquer ici à feu Monsieur le Ministre d'Etat MAYSTADT que, s'il est vrai que l'enseignement et la recherche en droit fiscal à l'Université contribuent parfois à former (involontairement) des esprits à imaginer de savants montages tendant à éviter des impôts qui permettent précisément de financer (notamment) cet enseignement et cette recherche¹⁰, c'est pourtant bien aussi dans le cadre de recherches désintéressées menées au sein de nos Universités qu'on peut réfléchir à comment (mieux) doter notre droit fiscal de moyens d'« autoprotection », pour défendre les desseins louables que les impôts, quels qu'ils soient, sont en principe censés servir dans nos sociétés démocratiques contemporaines, où ils sont issus de la volonté majoritaire de nos élus.

Nous n'avons pas d'autre ambition que de prêter nos mots et nos analyses à cette réflexion.

⁹ M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 4^e éd., 1999, et LexisNexis, 2016, Préface Fl. DEBOISSY, pp.

¹⁰ Ph. MAYSTADT, « Pour un civisme fiscal », Exposé aux Grandes Rencontres Catholiques du 7 janvier 1991, *J.D.F.*, 1991, p. 15 : « A des hommes et des femmes de qualité, bien formés dans nos écoles et nos universités, autrement dit grâce au produit de l'impôt, on demande, dans certaines sociétés commerciales ou industrielles, de consacrer l'essentiel de leur intelligence et de leur imagination à [l'élaboration de] constructions de plus en plus sophistiquées, n'ayant d'autre but que d'é luder l'impôt c'est-à-dire de diminuer les ressources qui doivent pourtant permettre à notre collectivité de réaliser ses objectifs ».

BIBLIOGRAPHIE GENERALE

- AARONSON, G., *GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK Tax System*, Rapport produit à la requête du Gouvernement du Royaume-Uni, Londres, novembre 2011.
- ADRIANI, P.J.A. et VAN HOORN, J., *Het belastingrecht*, 2^e éd., Amsterdam, 1954, t. I et t. II.
- AFSCHRIJFT, Th., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 1^{ère} éd., 1994, 375 p., et 2^e éd., 2003, 546 p.
- AFSCHRIJFT, Th., *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1^{ère} éd., 1998, 435 p., et 2^e éd., 2003, 530 p.
- AFSCHRIJFT, Th., « Examen critique de quelques arrêtes récents de la Cour de cassation », in *Le droit fiscal des entreprises en 2003 – législation et jurisprudence*, Ed. du Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, pp. 185-246.
- AFSCHRIJFT, Th., « L'appréciation de la réalité juridique des actes par le juge du fond », note sous Bruxelles, 10 novembre 2005, *J.D.F.*, 2007, pp. 82-105.
- AFSCHRIJFT, Th., *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, 284 p.
- AFSCHRIJFT, Th., « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 211-232.
- AFSCHRIJFT, Th. et MAUFORT, P., « La nouvelle disposition générale anti-abus et la sécurité juridique – Réflexions sur la compétence du S.D.A. », *Tax Audit & Accountancy*, n° 42/mars 2014, pp. 18 et s.
- AGOSTINI, A., *Les options fiscales*, Paris, L.G.D.J., 1983, 381 p.
- AGRON, L., *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, 519 p.
- ALEN, A., “Twintig jaar gronwettigheidstoezicht op wetgevende normen. Krachtlijnen van de rechtspraak van het Arbitragehof van 1985 tot en met 2004”, *T.B.P.*, 2005, pp. 213-226.
- ALTER, C., « Les effets externes du contrat », in *Commentaire prat. Obligations*, Bruxelles, Kluwer, 2002, pp. 109-114.
- ALTINDAG, S., *La concurrence fiscale dommageable*, Paris, L'Harmattan, 2009, 435 p.
- AMAND, Ch., « Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives – Approche européenne et belge », *R.G.C.F.*, 2009, n° 3, pp. 179-197.
- ANDERSEN, R., « La notion de 'redevances', spécialement au regard de l'art.113 de la Constitution », in *Liber Amicorum Prof. E.M. Krings*, Bruxelles, Story-Scientia, 1991, pp. 941-951.
- ANDERSEN, R. et WILLEMART, E., « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité – Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.* 2006, liv. 1-2, pp. 20-30.
- ANGOT, F., *La distinction de l'habileté et de l'abus de droit en droit fiscal comparé (France-Allemagne)*, Thèse Paris II, 2003, 434 p.
- APPERMONT, N., « De Kaaimantaks », *A.F.T.*, 2015, n° 11, pp. 5-37.
- ARDANT, G., *Histoire de l'impôt*, Paris Fayard, tome I (*De l'antiquité au XVII^e siècle*), 1971, 634 p., et tome II (*Du XVIII^e siècle au XX^e siècle*), 1972, 870 p.
- ARISTOTE, *Politique*, Livre I, Chap. I, § 11.
- AUBERGER, P., *L'allergie fiscale*, Paris, éd. Calmann-Levy, 1984, 244 p.
- AUBRY et RAU, *Cours de droit civil français*, t. I.
- AUDIT, B., *La fraude à la loi*, Bibliothèque de droit international privé, Paris, Dalloz, 1974, 477 p.
- AUTENNE, A. et COLLARD, G., « L'apostrophe commercialiste adressée à la conception fiscale de l'objet social : de l'inopposabilité de principe de l'objet social statutaire dans les relations des sociétés avec les tiers », in E. TRAVERSA et V. DECKERS (dir.), *Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 181-209.

- AUTENNE, J. et DUPONT, M., « L'évitement de l'impôt et sa licéité », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 41-97.
- AVERY JONES, J.F., « The David R. Tillinghast Lecture : Are Tax Treaties Necessary ? », *Tax Law Review*, 1999, vol. 53, p. 21.
- BAILLEUX, A., *Fiscalité de l'entreprise en Belgique*, Bruxelles, Biblo, 2004, 360 p.
- BAKER, Ph., « Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters », *European Taxation*, 2013, pp. 393-395.
- BALLARD, R. et DAVISON, P., Rapport britannique, *Cahiers de l'IFA*, vol. LXXXVIIa, « Form and substance in tax law », 2002, pp. 569 et s.
- BALTUS, F., « Les 'pratiques abusives' en matière de T.V.A. », *J.D.F.*, 2006, pp. 337-360, et 2007, pp. 57-62.
- BAR, S., « Les effets internes du contrat », in *Les obligations – Commentaire pratique*, Bruxelles, Kluwer, 2002, II. 1.7., pp. 53 et s.
- BARILARI, A., *Le consentement à l'impôt*, Paris, Les Presses de Science-Po, 2000.
- BASTIAT, F., *Œuvres complètes*, Paris, 1854, t. V, p. 345.
- BATIFFOL, H., « La 'crise du contrat' et sa portée », *Archives de Philosophie du droit*, 1968, pp. 13-30.
- BATIFFOL, H., *Droit international privé*, 5^e éd., t. I, n^{os} 370 et s.
- BATSINE, L., *Théorie de droit fiscal dans les rapports avec le notariat*, Bruylant-Christophe & C^{ie}, 1872.
- BAYENET, B., BOURGEOIS, M. et DARTE, D., *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'Etat. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017.
- BELTRAME, P., « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », *R.F.F.P.*, n^o 5, 1984, pp. 21 et s.
- BELTRAME, P., *L'impôt*, Paris, Ed. MA, 1987, 191 p.
- BELTRAME, P., « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *R.F.F.P.*, n^o 51, 1995, pp. 81-89.
- BENECKE, M., *Gesetzesumgehung im Zivilrecht, Lehre und praktischer Fall im allgemeinen und internationalen Privatrecht*, éd. Mohr Siebeck, coll. Jus Privatum, vol. 94, 2004, p. 22.
- BENOIT-MOURY, A., « Représentation des sociétés de capitaux et limitations relatives à l'objet social », note sous Cass., 12 novembre 1987, *R.C.J.B.*, 1989, p. 394.
- BERGEL, J.-L., *Méthodologie juridique*, Paris, PUF, Coll. Thémis droit privé, 2001, 408 p.
- BERLIN, D., *Politique fiscale*, in *Politiques économiques et sociales - Commentaire J. Mégret* (3^e éd.), Bruxelles, Editions de l'Université de Bruxelles, 2012, 642 p. (vol. I) et 486 p. (vol. II).
- BERTIN, O., « La 'step transaction doctrine' et l'article 344, § 1^{er}, CIR », *R.G.F.*, 1994, pp. 44 et s.
- BIENVENU, J.-J. et LAMBERT, Th., *Droit fiscal*, Paris, PUF Droit, 4^e éd., 2010.
- BIGO, R., « Faut-il payer ses impôts ? », *Revue de l'action populaire*, n^o 122, novembre 1958, p. 1068.
- BOBBIO, N., « Lacune del Diritto », in *Novissimo Digesto Italiano*, p. 1 du tiré à part.
- BORTELS, H. et HEYVAERT, P., « Het legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: een variërende intensiteit van de toetsing », *T.B.P.*, 2011/6, pp. 336-346.
- BORTELS, H. et THEUNIS, J., « Het fiscale legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (2005-2015) », *T.F.R.*, 2016, n^o 501, pp. 418-438.
- BOULLENOIS, L., *Traité de la personnalité et de la réalité des lois*, Paris, 1766, t. II, p. 55.
- BOURGEOIS, L., *Essai d'une philosophie de la solidarité*, Paris, 1902, p. 92.
- BOURGEOIS, M., « Les prérogatives normatives des Régions à l'égard des impôts 'régionaux' (articles 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'arbitrage », *J.D.F.*, 2000, pp. 5-49 et pp. 65-80.

- BOURGEOIS, M., « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, n° 6205 du 24 décembre 2005, pp. 797-803.
- BOURGEOIS, M., « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in Br. PEETERS, e.a. (éd.), *The Concept of Tax*, EATLP, International Tax Series, n° 3, Amsterdam, IBFD, 2008 (2005-Congress), pp. 79-196.
- BOURGEOIS, M., « La bombe du ruling sur l'abus fiscal », *L'Echo*, 25 avril 2014.
- BOURGEOIS, M., « Infractions fiscales et blanchiment de capitaux : retour sur les évolutions récentes », in *Blanchiment de capitaux et professions juridiques*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 31-64.
- BOURGEOIS, M., « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle: commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », in *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661.
- BOURGEOIS, M., « Les droits d'enregistrement et les droits de succession », in *Chroniques notariales*, Larcier, 2017, vol. 65, pp. 313-314 (Section 2 – « Les règles générales de perception », § 3 – « Le fisciers »).
- BOURGEOIS, M., *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, Bruxelles, Larcier, à paraître, 928 p.
- BOURGEOIS, M. et LOFFET, L., « Le faux et l'usage de faux en matière fiscale », in *La preuve et le faux*, Conférence Libre du Jeune Barreau, Anthemis, 2017, pp. 129 et s.
- BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « Les impôts sur les revenus », *Chroniques notariales*, vol. 52, 2010, spéc. pp. 225-226.
- BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « De l'abus fiscal' dans le cadre de la planification patrimoniale », in *Chroniques notariales*, vol. 56, Bruxelles, Larcier, octobre 2012, pp. 379-390.
- BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *R.G.F.*, n° 2012/6, pp. 4-20.
- BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483 – 2012/23, pp. 493-504.
- BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, pp. 185-187.
- BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « Belgian Report », in Michael Lang *et al.* (éd.), *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 83-108.
- BOURGEOIS, M. et OPRENIESZK, J., « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, n° 2014/1, pp. 27-68, spéc. pp. 28-30 et 40-51.
- BOURGEOIS, M. et PACE, X., « Droits d'enregistrement et notion d'évasion fiscale dans la directive fusions : commentaire de l'arrêt *Zwijnenburg* de la CJUE », *R.G.E.N.*, n° 26.252, pp. 41-57.
- BOURGEOIS, M. et TRAVERSA, E., « Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions – Belgian Report », pour les *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95a, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2010, pp. 127-148.
- BOURGEOIS, M. et TRAVERSA, E., « Les droits constitutionnels des contribuables », in M. Verdussen et N. Bonbled (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique – Les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 1567-1598.
- BOURGEOIS, M. et TRAVERSA, E., « Le juste prix de la liberté », *Le Soir* du 11 avril 2013, p. 12 (carte blanche également parue in *R.G.C.F.*, 2013, liv. 2, p. 76.).
- BOURS, E., *La notion de revenu taxable en matière d'impôts directs*, Gembloux, Ed. J. Duculot, 1951.
- BOURS, J.-P., « Sécurité juridique et droit fiscal », in *Sécurité juridique et fiscalité*, Les cahiers de l'Institut d'études sur la Justice, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 31-63.
- BOURS, J.-P., « Une solide mise au point par la Cour de cassation », *L'Écho* du 27 décembre 2005.

- BOURS, J.-P., « L'article 344 § 1 CIR et les effets juridiques d'un acte : identité, similitude, similarité ou équipollence ? », *R.G.C.F.*, 2006/5, pp. 315 et s.
- BOURTEMBOURG, J., FORTEMPS, N., MOLITOR, C. et BELLEFLAMME, F., « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pp. 53-85.
- BOUVIER, M., « La question de l'impôt idéal, in *Archives de Philosophie du Droit*, t. 46, 2002, pp. 15-23.
- BOUVIER, M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 11^e éd., Paris, 2012.
- BOUVIER, M., « L'évasion fiscale: révélateur d'un nouveau modèle économique et politique? », *R.F.F.P.*, Editorial, n° 134, 2016.
- BOYER, L., « Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence », in *Bibliothèque de l'école des chartes*, 1998, t. 156, liv. 1, pp. 13-76.
- BREDIN, J.-D., « Remarques sur la conception jurisprudentielle de l'acte simulé », *R.T.D.civ.*, 1956, p. 18.
- BROWN, K.B., (ed.), *A comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, 2012, Rapport français, pp. 131 et s.
- BRUIJSTEN, C. et BIELEN, P., "Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling van België", *MMB*, 2013/03.
- BUYSSE, Ch., « Nouvelle disposition anti-abus : que peut-on demander au SDA ? », *Fiscologue*, 4 octobre 2013, n° 1355, p. 11.
- BUYSSE, Ch., « La disposition anti-abus passe le cap de la Cour constitutionnelle », *Fiscologue*, 8 novembre 2013, n° 1360, p. 4.
- BUYSSE, Ch., « Le bénéficiaire occasionnel a priorité sur la taxation spécifique des plus-values », *Fiscologue* du 8 novembre 2013, n° 1360, p. 7.
- BUYSSE, Ch., « Réduction de capital après apport : faut-il une demande de ruling ? », *Fiscologue* du 6 décembre 2013, n° 1364, pp. 1 et s.
- BUYSSE, Ch., « Habitation du gérant: la 'théorie de la rémunération' confirmée », *Fisco.*, 2014, liv. 1411, p. 14.
- BUYSSE, Ch., « Abus fiscal en Flandre : restauration de la liste blanche », *Fiscologue*, n°1425, du 3 avril 2015, pp. 8-9.
- BUYSSE, Ch., « Abus fiscal : la liste 'blanche' refait surface », *Fiscologue*, 2015, n° 1421, pp. 11-12.
- BUYSSE, Ch., « Obligations coréennes : pas de QFIE sans retenue à la source effective », *Fiscologue*, 2015, liv. 1437, p. 10.
- BUYSSE, Ch., « Attribution d'un immeuble d'une société : règles plus strictes », *Fiscologue*, n° 1527, 30 juin 2017, pp. 5 et s.
- BUYSSE, Ch., « Loi-programme du 25 décembre 2017 : les mesures retenues », *Fiscologue*, 2018, n° 1549, p. 8.
- CADIET, L. et LE TOURNEAU, P., *Droit de la responsabilité*, Paris, Dalloz, 1998, 1046 p.
- CALASTRENG, S., *La relativité des conventions. Etude de l'article 1165 du Code civil*, thèse Toulouse, 1939.
- CAPRASSE, O., *Syllabus de Droit des sociétés – 1^{ère} partie*, Année académique 2009-2010, Liège, Les Editions de l'Université de Liège.
- CARBONNIER, J., « L'hypothèse du non-droit », in *Archives de Philosophie du Droit*, t. VIII, Paris, Sirey, 1963, pp. 55 et s. (texte repris in *Flexible droit. Textes pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, L.G.D.J., 1976, pp. 20-41).
- CARBONNIER, J., *Droit civil*, t. IV, n° 33, p. 117.
- CARDOEN, B., « 'Achat scindé' et donation préalable: le fisc modère son point de vue », *Fiscologue* du 9 août 2013, n° 1348, pp. 6-8.

- CARDYN, Ch., « Le droit fiscal et l'interprétation économique », in *Droit fiscal et Economie*, numéro spécial du *Répertoire Fiscal* (à l'occasion de son XXe anniversaire), 1966, pp. 301-312.
- CARDYN, Ch., « Le fisc est-il est un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142.
- CARDYN, Ch. et DELAPIERRE, J., *Frauder... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Bruxelles, Ecole supérieure des sciences fiscales, 1962.
- CATTOIR, B., *Burgerlijk bewijsrecht*, Malines, Kluwer, 2013.
- CAUWENBERGH, P., *International Transfer Pricing*, Anvers, Intersentia, 1998, 405 p.
- CEREXHE, G., « 'Les matières réservées' : une notion de droit constitutionnel ? », *A.P.T.*, 1983, pp. 243-257.
- CHAMPIONNIERE, G. et RIGAUD, B., *Traité des droits d'enregistrement*, 2^e éd., t. I, Paris, Hingray, 1839.
- CHEVALIER, B., « L'encadrement de la compétence des Etats membres en matière fiscale par le droit communautaire », conf. 19 juin 2009, *Etudes Fiscales Internationales*.
- CHEVALIER, C., « Is de aftrekbaarheid voorzien in artikel 49 WIB afhankelijk van het statutair doel of de maatschappelijke activiteit van de vennootschap ? », note sous Cass., 9 novembre 2007, *T.F.R.*, 2008, p. 641.
- CLAEYS-BOUUAERT, I., « Etude critique sur le régime fiscal des société en Belgique et en France », *Ann. dr. sc. polit.*, 1957, pp. 25 et s.
- CLAEYS BOUUAERT, I., « De interpretatie van de fiscale wet », *Tijdschrift voor Notarissen*, 1961, pp. 125 et s.
- COART-FRESART, P., *Rapport sur la simplification des lois d'impôts*, Bruxelles, 1937, p. 98.
- COING, H., "Simulation und Fraus in der Lehre des Bartolus und Baltus", in *Festschrift Koschaker*, Weimar, 1939, t. III, pp. 402-419.
- COLLET, M., *Droit fiscal*, Themis, Droit PUF, 2007.
- COLLET, M., « L'impôt confiscatoire : question politique, réponses juridiques », *Rev. trim. Dir. Trib.*, n° 3, 2013, pp. 797-817.
- COLMANT, B., « L'impôt et Jésus de Nazareth », *L'Echo* du 1^{er} août 2015.
- CONDORELLI, L., « Premier protocole additionnel – Article 1^{er} », in L.-E. Pettiti, E. Decaux, p.-H. Imbert, *La Convention européenne des droits de l'homme – Commentaire article par article*, Paris, Economica, 2^e éd., 1999, pp. 971-997.
- COOPER, G., « The Design and Structure of General Anti-Avoidance Regimes », *Bull. Int. Tax.*, 2009, p. 27.
- COPPENS, P., « Le concept de tiers et la loi des impôts directs », *Rev. prat. soc.*, 1960, pp. 237-245.
- COPPENS, P.-F., *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2^e éd., 2009, 807 p. (vol. I) et 718 p. (vol. II).
- COPPENS, P.-F., *Tous les frais professionnels en 100 questions*, coll. Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2015.
- COPPENS, P. et BAILLEUX, A., *Droit fiscal - Impôts sur les revenus*, 1^{ère} éd., Bruxelles, 1985.
- CORNELIS, L., *Algemene theorie van de verbintenissen*, Anvers, Intersentia, 2000, 997 p.
- CORNIL, L., « La Cour de cassation: considérations sur sa mission », *J.T.*, 1950, pp. 490-492.
- CORNU, G., *Vocabulaire juridique*, 6^e éd., Association Henri Capitant, Paris, P.U.F., Quadrige, 2004.
- COZIAN, M., « La gestion fiscale des entreprises », *R.J.F.*, n° 5/80, p. 203.
- COZIAN, M., « Propos désobligeants sur une 'tarte à la crème' : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. Fisc.*, 1980, n° 41, p. 1054, et *D.F.* 1999, n° 13, pp. 530 et s.
- COZIAN, M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 4^e éd., 1999, et LexisNexis, 2016, Préface Fl. DEBOISSY, 493 p.
- COZIAN, M., « Le cousinage sibyllin entre abus de droit et acte anormal de gestion », in *Mélanges Cyrille David*, 2005, pp. 81 et s.
- COZIAN, M. et DEBOISSY, Fl., « Garanties et domaine de la procédure de répression des abus de droit »,

RJF 2/1993, p. 99.

COZIAN, M. et DEBOISSY, Fl., *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 33^e éd., 2009-10.

CULOT, A., « Comment échapper au piège de l'article 9 du Code des droits de succession ? », *R.G.E.N.*, 1995, n° 24.514, pp. 281-299.

CULOT, A., *Manuel des droits d'enregistrement*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2010.

CULOT, A., « Là où la mesure anti-abus entre en conflit direct avec le droit civil et risque de créer une discrimination loin d'être voulue par la loi fiscale », *R.G.E.N.*, 2013, n° 26.523.

CULOT, A., « La simulation en droits d'enregistrement », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 233 et s.

DABIN, J., *Le droit subjectif*, Paris, Dalloz, 1952.

DABIN, J., *Théorie générale du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2^e éd., 1953, 325 p.

DAGOT, M., *La simulation en droit privé*, Paris, L.G.D.J., 1967, 382 p.

DASSESE, M. et MINNE, P., *Droit fiscal. Principes généraux et impôts sur les revenus*, 5^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2001.

DAUBE, M., « Des conditions de déductibilité des frais professionnels telles qu'interprétées par la Cour de cassation », *J.D.F.*, 2004, pp. 85-97.

DAUBE, M., « Nouvelles obligations de déclaration fiscale : exigence légitime ou auto-incrimination prohibée ? », *R.G.C.F.*, 2013, n° 4, pp. 249-278.

DAUBE, M., « Abus fiscal et clause de la (maison) mortuaire : la Région wallonne légifère, avec effet rétroactif ! », *FiscalNet*, 11 novembre 2017.

DAUGINET, V. et VERCAUTEREN, V., « Aan de slag met de nieuwe antimisbruikbepaling », in *De nieuwe antimisbruikbepaling – Verslagboek Seminar 10 mei 2012, Fiscaal Praktijkstudies*, Kluwer, Bruxelles, 2013, pp. 102 et s.

DAVID C., FOUQUET, O., PLAGNET, B. et RACINE, P.-F., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, Dalloz, 5^e éd., 2009, spéc. pp. 234-255.

DAVID, S., « La nature juridique des cotisations à la sécurité sociale », *Rev. dr. soc.*, 1952, pp. 169-182.

DE BACKERE, Ch., « (Onregelmatige) reële kapitaalverminderingen door een fiscale bril », *Fisc. Act.*, 2016, n° 36/8.

de BLIECK, L.A. (e.a.), *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*, 9^e druk, Deventer, Kluwer, 2011.

de BOER, R. et NAALDEN, J., « Het leerstuk van fraud legis – Een overzicht en enkele recente ontwikkelingen », *NDFR 2013/231* (aussi dans *T.F.R.*, n° 438, mars 2013, pp. 249 et s.).

DE BRAUWERE, V.-A. et DE FOY, G., « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *R.G.E.N.*, n° 26.407, 2012, pp. 297 et s.

DE BRAUWERE, V.-A. et DE FOY, G., « Acquisition immobilière en démembrement, précédée d'une donation : l'administration ne sait plus quelle voie (illégal) choisir », *Droits d'enregistrement*, n° 2/2013, pp. 20-27.

DE BRAUWERE, V.-A. et WILS, C., « Taxe Caïman : le crocodile aux dents longues », *R.G.F.*, 2015, n° 8, pp. 5-24.

DE BROE, L., *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-Law*, Doctoral Series, Amsterdam, IBFD, 2008.

DE BROE, L., « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB... », *Forum KUL - Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijke een paradox?*, *T.F.R.*, 2010, n°s 379-380, pp. 332-349.

DE BROE, L., « Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling : wordt bazooka scherpshutterswapen? », *Fisc. Act.*, n° 7 du 16 février 2012, pp. 1-5.

DE BROE, L., « Het 'doel van de wetgever' in de nieuwe algemene antimisbruikbepaling », in *Forum KUL – De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe*

algemene antimisbruikbepalingen (avec D. GARABEDIAN et A. HAELTERMAN), *T.F.R.*, 2012, n° 427, pp. 741 et s. (spéc. 743 et s.).

DE BROE, L., « Nieuw artikel 344§1 WIB is wellicht ongrondwettelijk », *Fisc. Act.*, 2012/5, p. 8.

DE BROE, L., « Het gebruik van de algemene antimisbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van misbruik van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in C. Docclo (dir.), *Alabaster – IFA: 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 125-144.

DE BROE, L., « Rulingdienst is bevoegd om rulings af te leveren over toepasselijkheid algemene antimisbruikregels », *Fisc. Act.*, n° 24, 2014, pp. 1-3.

DE BROE, L., « Directives UE et traités fiscaux : regard différent sur une difficile jointure », *Fiscologue International*, 2017, n° 406, pp. 3-6.

DE BROE, L. et BOSSUYT, J., « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, pp. 4-23 (aussi publié in *De nieuwe antimisbruikbepaling – Verslagboek Seminar op 10 mei 2012, Fiscaal Praktijkstudies*, Kluwer, Bruxelles, 2013, pp. 43 et s.).

DE BROE, L. et BOSSUYT, J., « Antimisbruikbepaling niet in strijd met de Grondwet », *Fisc. Act.*, n° 39, 14 nov. 2013, pp. 4-9.

DE CLERCK, T., “Taal: de rechtsonzekerheid van het fiscaal recht?”, *T.F.R.*, 2012, n° 431, p. 966.

DE CROUY-CHANEL, E., « La citoyenneté fiscale », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 39-77.

de FOY, G., « La Région flamande a revu sa circulaire en matière d'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2015, n°26.728.

de FOY, G., MEERT, N. et STAS, L., « Apport d'immeuble en société et attribution ultérieure à un associé : quand le droit de partage s'applique-t-il ? », *Droits d'enregistrement*, 2014/3, p. 17.

DE GERLACHE, E.C., *Œuvres complètes*, Bruxelles, Goemare, 1876.

de GIRARDIN, E., *Questions financières*, 1858.

DE GROOT, D., “Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden”, *T.F.R.*, n° 360, 2009, pp. 339-344.

DE JONCKHEERE, M., *De gemeentelijke belastingbevoegdheid*, Bruges, Die Keure, 1996, 641 p.

DE LAME, J., « L'importance des travaux parlementaires », *R.G.F.*, n° 4, avril 2010, pp. 1-2.

de LONGUEVILLE, J., « L'apport d'un immeuble à une société suivi de la vente par l'apporteur des actions reçues en contrepartie de cet apport justifie-t-il le fisc à tenir cet apport pour fictif et à exiger le paiement du droit d'enregistrement en frappant les ventes immobilières ? », *Rev. fisc.*, 1968, p. 361.

de LONGUEVILLE, J., « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, 1975, n° 21937, p. 265.

DE NAUW, A., *Fiscaal strafrecht en strafprocesrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2007.

DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 2^e éd., 1962.

DE PAGE, Ph., « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine familial », *R.G.E.N.*, 2013/4, n° 26.495, pp. 144-154.

DE PAGE, Ph., « L'abus fiscal à la lumière de la circulaire n° 5 du 10 avril 2013 », *R.G.E.N.*, 2013/6, n° 26.517, pp. 246-250.

DE PAGE, Ph. et VAN MOLLE, M., « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-abus en matière fiscale: état de la question », *R.P.P.* 2014, p. 392.

DE STEFANI, I. et DE PAGE, Ph., « La donation et ses impacts successoraux – Quelques questions choisies », in Ph. DE PAGE et A. CULOT (dir.), *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2011, pp. 137-218.

de WILDE d'ESTMAEL, E., « Les droits d'enregistrement et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *R.G.E.N.*, 2012/7, n° 26.406, pp. 280-296.

de WILDE d'ESTMAEL, E., « La nouvelle circulaire du 10 avril 2013 sur l'abus fiscal – L'acquisition

- scindée d'un immeuble en usufruit/nue-propriété », *Act. Fisc.*, n° 21/2013, pp. 1-6.
- de WILDE d'ESTMAEL, E., « La planification patrimoniale : son utilité et sa mise en place », *Revue de Planification Patrimoniale Belge et Internationale*, n° 2014/1, pp. 5 et s.
- DEBELVA, F. et LUTS, J., « The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive », *European Taxation*, 2015, vol. 55, n° 6, pp. 2 et s.
- DEBLAUWE, R., « Ook cassatie verwerpt de stellageconstructies », *T.F.R.*, 2001, pp. 896-899.
- DEBOISSY, F., *La simulation en droit fiscal*, Paris, L.G.D.J., 1997, pp. 83 et s.
- DEDOBBELEER, Ph., « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, pp. 107-116.
- DEFOORT, J., « De simulatie voorbij », in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Anvers, Kluwer, 1984, pp. 113-130.
- DEFOOR, W., « Tekstuele vs. wetshistorische interpretatie van fiscale wet : een wereld van verschil », *T.F.R.*, 2001, pp. 37-38.
- DEGEE, J.-M. et PACE, X., « L'exercice en société de la profession d'avocat – Incidence des mesures fiscales récentes », in M. BOURGEOIS et D.-E. PHILIPPE, *Actualités de droit fiscal – Anno 2013*, Commission Université-Palais (CUP), Vol. 144, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 259-279.
- DEHALLEUX, V., « La clause (dite) de la 'mortuaire' a encore de beaux jours devant elle », *Act. dr. fam.*, 2011, pp. 117-124.
- DEHALLEUX, V., « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 135-172.
- DEL VECCHIO, G., « Essai sur les principes généraux du droit », *Revue critique de législation et de jurisprudence*, 1925, pp. 179-180.
- DEL VECCHIO, G., *Die Gerechtigkeits*, 2^e éd. Bâle, 1950, p. 58.
- DELAHAYE, Th., *Le choix de la voie la moins imposée – Etude de droit fiscal comparé*, Bruxelles, Bruylant, 1977, 230 p.
- DELAHAYE, Th., Rapport belge sur le thème « Evasion fiscale/fraude fiscale », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXVIIIa, Rotterdam, IFA, Kluwer, 1983, pp. 265-284.
- DELANOTTE, M. et PHILIPPE, D.-E., « Les doubles structures et l'article 344, § 1^{er} du CIR: quels sont les actes posés par le contribuable ? », *R.G.C.F.*, n° 2017/5-6, pp. 421-440.
- DELAUNAY, B., « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et *tax planning* », *Dr. fisc.*, 2013, n° 39, p. 437.
- DELFOSSÉ, G., « L'instrument multilatéral : petit guide pour l'utilisateur », *R.G.F.C.P.*, 2017/7-8, pp. 15-39.
- DELLA FAILLE, A., « Applications pratiques du nouvel article 344, § 1^{er} du CIR en matière d'impôts des sociétés », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 177-203.
- DELNOY, P., *Eléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 51.
- DELPERÉE, F., *Le droit constitutionnel de la Belgique*, Bruxelles, Paris, Bruylant, L.G.D.J., 2000, p. 718.
- DELRUELLE, E., *Métamorphoses du sujet – L'éthique philosophique de Socrate à Foucault*, Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004.
- DEMANTE, A.-M., *Cours analytique de Code civil*, 1849, t. I, p. 52.
- DEMANTE, G., *Explication raisonnée des principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, Paris, A. Durand, 1862.
- DEMOGUE, R., *Traité des obligations en général*, t. VII, n° 1138.
- DEMOGUE, R., *Traité des obligations*, t. VII, 1933, n° 703.
- DEMOLOMBE, C., *Cours de droit civil*, t. I, n° 113.
- den BOER, J., KOOPMAN, R.J., WATTEL, P.J., *Fiscaal Commentaar – Algemeen belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1999.

- DENYS, L.A., “Over de fiscale behandeling van burgerrechtelijke ficties”, in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Anvers, Kluwer, 1984, pp. 131-165.
- DENYS, L.A. et BOUWEN, A., “Fiscaal mijlpaalarrest van het Arbitragehof : 24 nov. 2004 – een keerpunt in de theorie van de minst belaste weg. Hergeboorte van de economische werkelijkheidsleer?”, *T.F.R.*, 2005, pp. 436 et s.
- DESBOIS, H., *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, Thèse, Paris, 1927, p. 293.
- DEWAEL, Y., « Frais professionnels et objet social : retour au texte et... à la raison », *Act. fisc.*, 2015, liv. 26, pp. 1-4.
- DIERCKX, F., “Fiscaliteit : ‘gelijkheid’ en ‘non discriminatie’, twee zijden van een zelfde munt?”, in *Gelijke behandeling in de bedrijfswereld, 20^{ste} Dag van de bedrijfsjurist*, 19 novembre 2009.
- DIEUX, X., « Le contrat : instrument et objet de dirigisme... ? », *J.B.*, 1990, pp. 289-290.
- DIEUX, X., « Développements de la maxime ‘*fraus omnia corrumpit*’ dans la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique », in *Actualités du droit des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 125 et s.
- DILLEN, L., « Symmetrische of asymmetrische toepassing van de fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2013, n° 1, pp. 15-20.
- DIRIX, E., *Obligatoire verhoudingen tussen contractanten en derden*, Anvers, Kluwer, 1984.
- DOCCLO, C., “Limits on the use of low-tax regimes by multinational business: current measures and emerging trends – Belgian Report”, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 86b, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2001, pp. 399-420.
- DOCCLO, C., « Des conditions auxquelles, dans l’interprétation de la Cour de cassation, une société peut déduire ses charges de ses bénéficiaires imposables et de la constitutionnalité de ces conditions », *Tax Audit & Accountancy*, 2011, pp. 13-17.
- DOCCLO, C., « Petit manuel d’utilisation de l’article 344, § 1^{er} », CIR 1992, *T.F.R.*, n° 427, octobre 2012, pp. 767-771.
- DOCCLO, C., « AOA, ATP, BEPS, GAAR, ... Le *sms touch* de la *soft law* internationale ou Quand le politiquement correct devient la loi en matière fiscale », *J.D.F.*, 2014, pp. 5-51.
- DOCCLO, C., « Les nouvelles règles anti-abus de la directive mères-filiales... », in A. Dayez et R. de Pierpont (éd.), *Liber amicorum Daniël Mareels – Fiscalité bancaire et financière. Actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 77 et s.
- DOCCLO, C., « L’ambition de l’Union européenne d’introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses Etats membres », in *Mélanges Pascal Minne – Fiscalité internationale et patrimoniale*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 227-268.
- DOCCLO, C., « La difficile jointure des directives UE anti-BEPS et des traités fiscaux », *Fiscologue International*, 31 juillet 2017, n° 403, pp. 1-4.
- DOMAT, « Les lois civiles dans l’ordre naturel », in *Traité des Loix*, chap. IV, 5.
- DONATI, D., *Il problema delle lacune nell’ordinamento giuridico*, Milan, 1910.
- DONNAY, M., « Droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe », in *Répertoire notarial*, tome XV, liv. I et X.
- DONNAY, M., *Commentaire du Code des droits de succession*, vol. 1 et 2, Bruxelles, Impr. F. van Buggenhoudt, 1946.
- DOS SANTOS, A.C., *L’union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009.
- DOURADO, A.P., (ed.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, EATLP International Tax Series, Amsterdam, IBFD, 2017.
- DOWNS, A., « Why the government budget is too small in a democracy », *World Politics*, n° 12, 1960, pp. 541-563.
- DREYFUS, S., *La thèse et le mémoire de doctorat. Etude méthodologique (Sciences juridiques et politiques)*, 2^e éd., Paris, Ed. Cujas, 1983.

- DRUFFIN-BRICA, S. et HENRY, L.-C., *Introduction générale au droit*, 9^e éd., Paris, Gualino, 2015, pp. 8-10.
- DUBUT, Th., “French Report”, in *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, in Michael Lang et al. (éd.), IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 275 et s.
- DUCLOS, J., *L’opposabilité (Essai d’une théorie générale)*, Paris, L.G.D.J., 1984, 544 p.
- DUMON, F., « Les impôts directs, l’Etat de droit et la Constitution », *J.D.F.*, 1984, pp. 5 et s.
- DUMOULIN, *Coutume de Paris*, Art. 33, Glose I, n° 104, et Glose II, n° 19.
- DUNHAM et LINDESMITH, « Some principles of Criminal Typology », *Social Forces*, Mars 1941, pp. 307-314.
- DUPEYROUX, H., « Les grands problèmes du Droit, quelques réflexions personnelles en marge », in *Archives de philosophie du droit et de sociologie juridique*, 1938, pp. 58-59.
- EISENMANN, Ch., « Quelques problèmes de méthodologie des définitions et des classifications en science juridique », in *La logique du droit, Archives de philosophie du droit*, n° 11, 1966, p. 26.
- ELOY, M., « La notion de besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le CIR/92 », in *Liber Amicorum J. Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 405-410.
- ELZINGA, D.-J. et DE LANGE, R., *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, 15^e éd., Deventer, Kluwer, 2006, p. 794.
- ERGEC, R., « Fiscalité et droit de propriété sous l’angle de la Convention européenne des droits de l’homme », *R.T.D.H.*, 2011, p. 459.
- ESMEIN, P., « L’impôt sur le revenu et les distributions de réserves dans les sociétés par actions », note in *Rev. prat. de législation et de jurisprudence du Trib. de commerce de la Seine*, 1923, pp. 3 et s.
- ESMEIN, P., note sous Cass. fr. req., 19 avril 1932, *Sirey*, 1933, I, 321.
- FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken of de keuze van de minste belaste weg op het vlak van de inkomstenbelastingen na de Wet van 22 juli 1993*, Gand, Mys & Breesch, 1994.
- FAES, P., “De grondwettigheid van de algemene anti-rechtsmisbruikbepaling – Twee stellingen en een synthesesstelling”, *T.F.R.*, 2005, pp. 431 et s.
- FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 § 1 WIB – 15 jaar later*, Gand, Larcier, 2008.
- FEYE, *Traité de droit fiscal des sociétés et associations*, t. II, n° 4.
- FLESCHE, “Tax avoidance – The attitude of the courts and the legislature”, in *Current Legal Problems*, 1968, p. 215.
- FONTAINE, M., « Les effets ‘internes’ et les effets ‘externes’ des contrats », in *Les effets du contrat à l’égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, Paris, L.G.D.J., 1992, pp. 40-66.
- FONTAINE, M., « Synthèse des travaux », in *Les effets du contrat à l’égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, Paris, L.G.D.J., 1992, pp. 438 et s.
- FONTAINE, M., GHESTIN, J., *Les effets du contrat à l’égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, Paris, L.G.D.J., 1992, 464 p.
- FORIERS, P., « Les lacunes du droit », in *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du Centre national de recherches de logique de l’Université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 8 et s.
- FORIERS, P., « Les présomptions et les fictions en droit », in Ch. Perleman et P. Foriers (dir.), *Les présomptions et les fictions en droit*, Travaux du Centre national de recherches de logique de l’Université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1974, 351 p., pp. 7 et s.
- FORIERS, P.-A., « Observations sur le contrat de prête-nom et la théorie des extensions de faillites », *J.T.*, 1980, pp. 417 et s.
- FORIERS, P.-A., « La fiducie en droit belge », in *Les opérations fiduciaires*, Actes du colloque de Luxembourg des 20-21 septembre 1984, Paris, Feduci-L.G.D.J., 1985, pp. 263 et s.
- FORIERS, P.-A. et FRANÇOIS, A., « Un nouveau regard sur quelques distinctions classiques en droit des sociétés », *La modernisation du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 27-62.

- FOUQUET, O., « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF* 5/2006, p. 383.
- FRAGNIERE, J.-P., *Comment réussir un mémoire ? Comment présenter une thèse ? Comment rédiger un rapport ?*, Paris, Bordas, 1986.
- FRANCESCAKIS, v° Fraude à la loi, Encycl. Dalloz, *Droit international*, n° 6.
- FRANCK, M., « Problèmes méthodologiques et statistiques relatifs à l'évaluation de la sous-estimation et de la fraude fiscales », in *L'exacte perception de l'impôt*, Actes du colloque de l'Institut Belge de Finances Publiques du 15 mai 1972, Bruylant, Bruxelles, 1973, pp. 113 et s.
- FRANCOIS, L., *Le problème de la définition du droit*, Ed. Fac de Droit de Liège, 1978.
- FRANCOIS, L., *Le cap des tempêtes – Essai de microscopie du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2001.
- FREEDMAN, J., “United Kingdom Report”, in *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, in Michael Lang et al. (éd.), IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 741 et s.
- FREUD, S., *Le mot d'esprit et ses rapports avec l'inconscient*, 1905.
- FRIEDMAN, M., *Capitalism and Freedom*, Chicago, 1962.
- FROLAND, L., *Mémoires concernant la nature et la qualité des statuts*, Paris, 1729, t. I, pp. 251-260.
- FROMMEL, S.N., « L'abus de droit en droit fiscal britannique », *Rev. int. dr. comparé*, vol. 43, n° 3, juillet-septembre 1991, pp. 585-625.
- GAILLARD, E., *Le pouvoir en droit privé*, Economica, 1985.
- GANSHOF VAN DER MEERSCH, W., « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-320.
- GANSHOF VAN DER MEERSCH, W., « Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit », *J.T.*, 1970, pp. 557 et s.
- GARABEDIAN, D., « Bénéfices imposables et droit comptable », *R.C.J.B.*, 2000, pp. 525 et s.
- GARABEDIAN, D., « 'Forme' et 'substance' en droit fiscal belge », Rapport belge au Congrès 2002 de l'*International Fiscal Association* (trad. du texte original anglais publié dans les *Cahiers de Droit fiscal international*, vol. LXXXVIIa, sujet A, « Form and Substance in Tax Law », 2002, pp. 153 et s.), *J.D.F.*, 2003, pp. 193-219.
- GARABEDIAN, D., « Nouvelle disposition anti-abus : guère de changement de fond », *Fiscologue*, n° 1132 du 10 octobre 2008, pp. 1 et s.
- GARABEDIAN, D., « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 57-106.
- GARABEDIAN, D., « Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er} : révolution ou confirmation ? », *R.G.F.*, 2011/3, pp. 4-13 (note traduite dans *A.F.T.*, 2011, n° 3, pp. 27-32).
- GARABEDIAN, D., « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales: portée, arbre de décision, cas pratiques », in *De doelstellingen van een fiscale bepaling – Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen – Studiedag KUL op 1 juni 2012*, *T.F.R.*, n° 427, 2012, pp. 741-766, spéc. pp. 752 et s.
- GARABEDIAN, D., « La nouvelle règle fiscale anti-abus et les 'ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération », in C. Docclo (éd.), *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 443 et s. (aussi publié dans *J.D.F.*, 2013, pp. 193-209).
- GARABEDIAN, D. et HENNEAUX, F., « Examen de jurisprudence 1991-2014 – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2^e trim. 2015, pp. 183 et s.
- GAUDEMET, P.-M., *Cours de finances publiques*, éd. « Les Cours de droit », 1968, spéc. pp. 684-685.
- GAUDEMET, P.-M., *Précis de finances publiques*, t. II, *Les ressources publiques. Emprunt et impôt*, Paris, éd. Montchrestien, 1970, 530 p.
- GEELHAND de MERXEM, N., “De ‘sterfhuisclausule’, het Hof van Cassatie, de commentaren in de

- rechtsleer en de Fiscale Administratie”, *T.E.P.*, 2011, pp. 210-242.
- GEELHAND de MERXEM, N., « La disposition anti-abus et les droits de donation et de succession », *Revue du Notariat belge*, 2012, pp. 511-514 (voy. aussi en néerlandais dans *Fisc.Act.*, 2012, n° 7, pp. 1-3).
- GEELHAND de MERXEM, N., « Région flamande : fin de partie pour la clause de la mortuaire », *Fiscologue*, 2015, n° 1430, pp. 7-8.
- GEELHAND de MERXEM, N., « Abus fiscal en Région flamande : disparition de la ‘liste blanche’ », *Le Fiscologue*, n°1417 du 6 février 2015, pp. 9 et s.
- GEELHAND de MERXEM, N., “Overzicht van de standpunten van VLABEL die relevant zijn voor de successieplanning”, *T.E.P.*, 2017, n° 1, pp. 15-55.
- GEELHAND de MERXEM, N., « Le planning patrimonial en Flandre (2) : les prises de position de VLABEL », *Chron. Not.*, vol. 65, avril 2017, p. 460.
- GEELHAND de MERXEM, N. et LELEU, Y.-H., « La clause dite de la ‘mortuaire’ validée et exemptée », obs. sous Cass., 10 déc. 2010, *R.G.E.N.*, 2011, n° 26.263, p. 123.
- GEENS, K., « De professionele vennootschap van geneesheren », *Vlaams Tijdschrift voor gezondheidsrecht*, 1987, pp. 83 et s.
- GENIN, *Commentaire du Code des droits d’enregistrement*, 2^e éd., Bruxelles, Ed. Van Buggenhoudt, 1950.
- GENIN, E., « Des impôts sur la circulation juridique des biens et plus spécialement de la taxe de transmission, de la taxe de luxe et du droit de timbre en général en général », Bruxelles, *Revue belge des sciences commerciales*, 1927, 97 p.
- GENIN, E., « Les impôts sur la circulation juridique des biens en Belgique après 1914 », in *Histoire des finances publiques en Belgique*, Bruxelles, Paris, Institut Belge des Finances Publiques, vol. 1, 1950, pp. 543-602.
- GENY, F., *Méthode d’interprétation et sources en droit privé positif – Essai critique*, 2^e éd., Paris, L.G.D.J., 1919, t. I.
- GENY, F., *Science et technique en droit privé positif*, Paris, Sirey, 1924.
- GEORGES, F., *La saisie de la monnaie scripturale*, Bruxelles, Larcier, 2006, 667 p.
- GEPPAART, Ch.P.A., “Wetsontduiking in het belastingrecht”, *NJB*, 9 janv. 1992, afl. 2, pp. 58-62.
- GEPPAART, Ch.P.A., “Over het toepassen van fiscale rechtsnormen op een feitelijke grondslag”, *A.F.T.* 1994, p. 87.
- GHESTIN, J., « Les effets du contrat à l’égard des tiers – Introduction », in M. Fontaine et J. Ghestin (dir.), *Les effets du contrat à l’égard des tiers – Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., 1992, pp. 4-39.
- GHESTIN, J., GOUBEAUX, G. et FABRE-MAGNAN, M., *Traité de droit civil. Introduction générale*, Paris, LGDJ, 4^e éd., 1994, pp. 799-800.
- GHESTIN, J., JAMIN, C. et BILLIAU, M., *Les obligations – Les effets du contrat*, Paris, LGDJ, 2^e éd., 1994, et 3^e éd., 2001.
- GHYSELEN, M., « Simulatie in fiscaal recht, inbreng in vennootschap », note sous Cass., 4 janvier 1991, *T.R.V.*, 1991, pp. 167 et s.
- GHYSELEN, M., *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Kalmthout, Biblo, 1996, 390 p.
- GHYSELEN, M., « Schending van de wet in het kader van de keuze van de minst belaste weg », note sous Cass., 5 mars 1999, *T.F.R.*, 1999, n° 169, pp. 618-622.
- GHYSELEN, M., « De schending van een wet van openbare orde in het kader van een belastingontwijkende constructie: de puntjes op de i », *T.F.R.*, 2010, n° 388, pp. 808-811.
- GLINEUR, P., « La détermination de ce ‘droit commun’ qui domine le droit fiscal », in *L’évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniv. de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205-225.
- GNEDASJ, S., « Impôt d’enregistrement et droits de succession : fin des décisions anticipées », *Fiscologue*, 16 janvier 2015, n° 1414, pp. 10 et s.

- GNEDASJ, S., « Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaftrek », *A.F.T.*, n° 2016/1, pp. 5-119.
- GODBILLE, J.-F., « Analyse du malaise lié à la poursuite de la petite fraude fiscale : face à la fraude fiscale simple, la fraude fiscale grave », in *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 89-130.
- GOEGEBUER, A., « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884.
- GOSELIN, A., *Méthodes, techniques et conseils de rédaction. Préparation aux travaux dirigés et au travail de fin d'études en droit*, syllabus, Liège, Presses universitaires de Liège, 2013.
- GOSSIAUX, M., « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *R.G.C.F.*, 2015, n°s 4-5, pp. 303-319.
- GOTHOT, P., « Le non-droit : précautions introductives », in *L'hypothèse du non-droit*, XXX^e séminaire organisé à Liège les 21 et 22 octobre 1977, Liège, Faculté de Droit de l'ULg, 1978, pp. 11 et s.
- GOTHOT, V., *Annales du Notariat*, 1938, p. 52.
- GOTHOT, V., note sous Bruxelles, 1 mars 1939, *J.P.D.F.*, 1940, pp. 50 et s.
- GOTHOT, V., « La fraude fiscale », in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Coll. Ecole Supérieure de Sciences Fiscales, 1962 (texte d'une conférence présentée en 1961), pp.87-95.
- GOTHOT, V. et HAUCHAMPS, C., in *Répertoire pratique du droit belge*, Verbo « Enregistrement », n° 14.
- GOYVAERTS, G.D., « Kaaimantaks treft oprichters en begunstigden van buitenlandse constructies », *Fisc. Act.*, 2015, n° 16, pp. 7-14.
- GRIBNAU, H., « Ethische aspecten van taks planning », *Ars Aequi*, mars 2014, (173), p. 177.
- GRIBNAU, H., « Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play », in *Building Trust in Taxation*, Br. Peeters, H. Gribnau et J. Badisco (éd.), Cambridge, Intersentia, 2017, pp. 17 et s.
- GRIBNAU, H., « The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility », *E.L.R.*, août 2017, n° 1, pp. 12-28.
- GRIBNAU, H. et JALLAI, A.-G., « Good Tax Governance: A matter of Moral Responsibility and Transparency », *Nordic Tax Journal*, 2017, pp. 70-88.
- GRUA, F., *Méthode des études de droit. Conseils sur la dissertation et le commentaire*, Paris, Editions Dalloz, 2006.
- GUELFUCCI-THIEBIERGE, C., « De l'élargissement de la notion de partie au contrat... à l'élargissement de la portée du principe de l'effet relatif », *Rev. trim. dr. civ.*, 1994, pp. 275 et s.
- GUILMARD, E., *L'évasion fiscale*, 5^e éd., Paris, Lib. P. Rosier, 1908.
- GUIRAUD, P., « L'impôt sur le capital à Athènes », in *Revue des Deux Mondes*, 15 octobre 1888, p. 917.
- GUSTIN, M., « Les droits de succession et de mutation par décès », *Chron. Not.*, vol. 55, avril 2012, pp. 219 et s.
- GUTMANN, D., « Droit et fraude fiscale », *Commentaire*, Hiver 2009-2010, vol. 32/n° 128, p. 974.
- GUTMANN, D., « Le périmètre de l'intégration fiscale à l'épreuve du droit de l'Union européenne : réflexions sur l'arrêt X Holding de la CJUE », CMS Bureau Francis Lefebvre, 15 juin 2010, 2 p.
- GUTMANN, D., « L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 », *Option Finance* du 14 janvier 2013.
- GUTMANN, D. et al., « The Impact of the ATAD on Domestic Systems : A Comparative Survey », *European Taxation*, 2017, 57, pp. 2 et s.
- GUTMANN, D., *Droit fiscal des affaires*, 7^e éd., Paris, LGDJ, 2016, 768 p.
- GUTMANN, D., « Contrôle fiscal : Réflexions comparatistes sur la constitutionnalité de la répression de l'abus de droit », *Ed. Francis Lefebvre*, 56/08, pp. 11 et s.
- GUTTERIDGE, H.C., *Comparative Law. An Introduction to the Comparative Method Legal Study and Research*, oct. 1946, republié en déc. 2015, Cambridge University Press.

GUYOT, *Traité des fiefs*, t. III, § 3.

HAELTERMAN, A., « Juridische werkelijkheid is economische werkelijkheid waard », note sous Cass. 29 janvier 1988, *R.W.*, 1987-1988, p. 1511.

HAELTERMAN, A., “De belastingvrije Luxemburgse holding versus Belgische fiscale anti-holdingsbepalingen”, in *Is er nog leven na de Luxemburgse holding?*, Kalmthout, Biblio-dossier Biblio, Fiscaliteit 27, 1994, pp. 4-21.

HAELTERMAN, A., « La Cour de cassation ranime la disposition anti-abus », *Fiscologue*, n° 1217 du 10 septembre 2010, p. 3.

HAELTERMAN, A., “De doelstellingen van de fiscale bepaling bij de organisatie van privévermogen en het gebruik van de management- en patrimoniumvennootschap”, in « De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van ‘fiscaal misbruik’ in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen », *T.F.R.*, 2012, liv. 427, pp. 741 et s., spéc. pp.757-763.

HALL, R.E., RABUSHKA, A., *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, 2007.

HANSENNE, J., *Les biens – Précis*, Liège, Coll. Scientifique de la Faculté de droit de l’Université de Liège, 1996, t. I, p. 30, n° 26.

HAUCHAMPS, « Droit civil et droit fiscal », *Ann. Not.*, 1931, pp. 321 et s.

HAYOIT DE TERMICOURT, R., Avis devant la Cour de cassation, 28 mai 1942, *R.E.D.*, n° 668.

HEGEL, *Principes de la philosophie du droit* (1821), § 258.

HENDRICKX, P.-Ph., « La nouvelle mesure anti-abus », *C.&F.P.*, 09/2012, pp. 1 et s.

HENDRICKX, P.-Ph., « Non déductibilité des dépenses en relation avec les opérations étrangères à l’objet social : une jurisprudence fiscale qui remonte aux années soixante et méconnaît l’évolution du droit des sociétés depuis cette époque », *Hebdo* du 14 juin 2014, www.fiscalnet.be.

HENKES, A., « ‘Le droit fiscal est d’ordre public !’ So what ? De la relativité de l’ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, pp. 281-369.

HERMAND, O., PROTIN, M. et AJABLI, B., « Les nouvelles mesures anti-abus (générales) de la directive mère-fille et de la directive anti-BEPS : l’article 344, § 1^{er}, du CIR 1992 ferait-il l’affaire ? », *R.G.F.C.P.*, 2016/10, pp. 28-43.

HERVE, L., « De l’abus fiscal en matière de droits d’enregistrement et de droits de succession (Partie III) », *Lettre de l’Ordre des avocats du barreau de Liège*, 4 p.

HEYLEN, I., et DE BOCK, Z., « De Waalse decreetgever zet diens strijd tegen fiscaal misbruik voort : de artikelen 129, 130, 133 Wal.W.Reg. en het artikel 5 Wal.W.Succ. herzien », *Reg. rechten*, n° 4/2017, pp. 8-24.

HINNEKENS, Ph., et GOMMERS, S., « Un SDA ‘flamand’ pour combler une lacune », *Le Fiscologue*, n°1439, du 21 août 2015, p. 5.

HOBBS, Th., *De Cive* (1642), chap. XIV, I.

HOBBS, Th., *Léviathan*, 1651, chap. 30, p. 263.

HOUCHON, G., « Psycho-sociologie de la fraude fiscale », in *Recueil en hommage à Victor Gothot*, éd. Faculté de Droit de Liège, 1962, p. 379.

HUBERLANT, Ch., « Les mécanismes institués pour combler les lacunes de la loi », in *Le problème des lacunes en droit*, op. cit., pp. 31-66.

HUYSMAN, S., *Fiscale Winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblio, 1994.

HUYTTENS, E., *Discussions du Congrès National de Belgique*, t. IV, Bruxelles, 1844.

IJZERMAN, R.L.H., *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1991, 311 p.

INGEBLEEK, J., *La justice dans l’impôt*, 1918, p. 53.

JAILLAIS, L., « Le nouvel abus de droit ou la consécration du chamanisme fiscal ? », paru dans la revue

Option Finance du 23 mars 2009 (et disponible sur le site de « CMS Bureau Francis Lefebvre »).

JALUZOT, B., « Méthodologie du droit comparé : bilan et prospective », *Revue internationale de droit comparé*, 2005, n°1, pp. 29-48.

JANSEN, T., « Kost zonder band met doel of activiteit vennootschap : aftrekverbod is niet ongrondwettig », *Fisc. act.*, 2009, n° 42, p. 3.

JANSEN, T., « Een nieuwe antimisbruikregel naar Europees model », in *De nieuwe antimisbruikbepaling – Verslagboek Seminar op 10 mei 2012, Fiscaal Praktijkstudies*, Kluwer, Bruxelles, 2013, pp. 1-42.

JANSEN, T., « Rechtbank bevestigt toepassing artikel 344, § 1 nieuwe stijl », *Fisc. Act.*, n° 2018/09, pp. 1-4.

JANSENS, K., « Fiscus mag ‘doorgeefluik’ negeren », *Fisc. Act.*, 2010/25, p. 1.

JANSENS, K. et WILLEMS, R., « Antimisbruikbepaling in registratie-en successierechten niet retroactief », *Fisc. Act.*, n° 33, pp. 1-3.

JANSENS, P., VERBOVEN, H., et TIBERGHEN, A., *Drie eeuwen Belgische belastingen*, Bruxelles, Centrum voor Fiscale Geschiedenis en Fiscale Hogeschool, 1990, p. 167.

JENNINGS, J., *Parliament*, Cambridge, 1957, p. 283.

JEZE, G., « La fraude fiscale », *Revue de Science et de Législation Financières*, 1933, p. 187.

JEZE, G., *Cours de finances publiques*, LGDJ, 1937.

JEZE, G., *Encyclopedia Universalis*, 1996, v° Impôt, vol. 11, p. 1001.

JOSSERAND, L., *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Paris, Dalloz, 1928.

JOSSERAND, L., *De l'esprit des droits et de leur relativité. Théorie dite de l'Abus des droits*, Paris, Dalloz, 2^e éd., 1939, 454 p.

KAKEBEEKE-VAN DER PUT, M., *Wetsontduiking*, Antwerpen, Deventer, 1961.

KALDOR, N., *An expenditure Tax*, Allen and Unwin University Books, 1955.

KEFER, F., « Un travailleur peut-il renoncer aux droits issus de son contrat de travail ? », *Rev. Fac. Droit de l'Univ. de Liège*, 2013/1, pp. 53-63.

KEHL, P., *Die Steuer in der Lehre der Theologen des Mittelalters*, Berlin, 1927.

KELSEN, H., *Théorie pure du droit*, trad. de la 1^{ère} éd. par H. Thévenaz, Neuchâtel, Ed. de la Baconnière, 1953, pp. 142-147, et trad. de la 2^e éd. Par Ch. Eisenmann, Paris, Dalloz, 1962, pp. 329-334.

KEMMEREN, E., « Where is EU law in the OECD BEPS discussion ? », *EC Tax Review*, 2014/23, n° 4, p. 190.

KIRKPATRICK, J., « Le droit fiscal se fonde sur des réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, pp. 161-176.

KIRKPATRICK, J., « L'égalité devant l'impôt en droit belge contemporain », in *L'égalité devant l'impôt*, Travaux du Centre de philosophie du droit - ULB, Bruxelles, Bruylant, 1975, pp. 41 et s.

KIRKPATRICK, J., « Examen de jurisprudence (1968-1982) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 1984, pp. 702 et s.

KIRKPATRICK, J., « Réflexions sur la répression de la fraude fiscale en Belgique », *Le droit économique et financier en 1985 - Hommage à R. Henrion*, 1985, pp. 345 et s.

KIRKPATRICK, J., « Le précis de droit fiscal des Professeurs COPPENS et BAILLEUX et leur conception de la simulation en matière d'impôts sur les revenus », *J.T.*, 1986, p. 695.

KIRKPATRICK, J. (éd.), *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Bruxelles, Editions du Jeune Barreau, 1988, 269 p.

KIRKPATRICK, J., « La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente », in *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Bruxelles, Editions du Jeune Barreau, 1988, pp. 9 et s.

KIRKPATRICK, J., « Les impôts sur les revenus et les sociétés – Examen de jurisprudence (1983-1990) », *R.C.J.B.*, 1992, pp. 289 et s.

- KIRKPATRICK, J., « L’opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 4 mars 2000, n° 5960, pp. 193-199.
- KIRKPATRICK, J., « Les limites du champ d’application du principe ‘*fraus omnia corrumpit*’ », note sous Cass., 3 mars, 2011, *Pas.* 2011, 177, *R.C.J.B.*, 2012, pp. 19-40.
- KIRKPATRICK, J. et GARABEDIAN, D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 56, n° 1.29.
- KIRKPATRICK, J. et GARABEDIAN, D., « Examen de jurisprudence (1991-2007) – Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2008, pp. 303-324.
- KIRKPATRICK, J. et GLINEUR, P., « La distinction entre l’impôt et la rétribution régie par l’article 113 de la Constitution », in *Mélanges offerts à Jacques Velu*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1992, pp. 547-579.
- KLEIN, M. et NIEMANN, A., “Abuse of Tax Law across Europe”, *Part I – Germany*, *EC Tax Review*, 2010-2, pp. 91 et s.
- KOHL, B., « Brefs propos sur la fraude fiscale et la nullité de la vente d’immeubles », note sous Mons, 26 janvier 2010, *J.L.M.B.*, pp. 1047-1048.
- KOLOSOV, V., « Guidance on the Application of the Principal Purpose Test in Tax Treaties », *Bulletin For International Taxation*, Feb. 2017, vol. 71, n°s 3/4.
- KOOIMAN, W.R., “De toetsing van *fraus legis* naar omstandigheden”, *T.F.R.*, 2012/6, pp. 2-7.
- KORIAK, O., « The Principal Purpose Test under BEPS Action 6 : Is the OECD Proposal Compliant with EU Law ? », *European Taxation*, Dec. 2016, pp. 552-559.
- KORTMANN, C.A.J.M., *Constitutioneel Recht*, 5^e éd., Deventer, Kluwer, 2005.
- KRAM, J., « Quel avenir pour l’article 344 § 1 CIR 92 ? Examen de la jurisprudence récente », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, juin 2006, pp. 208 et s.
- KRAM, J. et WILLAME, L., « L’article 344, § 1^{er} CIR validé mais balisé par la Cour constitutionnelle », *Act. Fisc.*, n° 1/2014, pp. 4-8.
- KRINGS, E., « L’interprétation des lois fiscales d’après la forme et le fond », *Rép. Fisc.*, 1965, pp. 213-227 (et *Cahiers de droit fiscal international*, Rapport belge, 1965, Vol. 50 A, p. 59).
- KRINGS, E., « Les lacunes en droit fiscal », in *Les lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches de logique (Perelman éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463 et s.
- KRINGS, E., « Aspects de la contribution de la Cour de cassation à l’édification du droit », *J.T.*, 1990, pp. 545 et s. et pp. 565 et s.
- KRSTIC, T., « L’arrêt SERKOV de la Cour de Strasbourg : la sécurité juridique doit l’emporter, même contre la loi », *R.G.F.*, 2013/1, pp. 11-20.
- LACHAPPELLE, A., « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d’égalité et et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, liv. 5-6, pp. 331-372.
- LACHAPPELLE, A. et WATTIER, S., « L’influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Annales de Droit de Louvain*, vol. 75, 2015, n°s 3-4, pp. 387-449.
- LAES, J.-Cl., « Reprise par une Région du service d’un impôt régional – Conséquences en matière de procédure fiscale », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale*, n° 2013/4, pp. 285-295.
- LAFERRIERE, E., *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, LGDJ, 2^e éd., 1896-7.
- LAGAE, J.-P., « L’utilisation de sociétés étrangères par des résidents belges en vue d’éviter l’impôt belge », in *L’entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Bruxelles, Ed. du Jeune Barreau, 1988, pp. 171 et s.
- LAGAE, J.-P. et MATHIEU, P., « Prix de transfert entre sociétés belges et sociétés étrangères », in *Le droit fiscal international belge et l’évitement de l’impôt*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1996, pp. 85-112.
- LANG, E.-G., « Le traitement des plus-values internes et des réductions de capital postérieures : le point après l’accord budgétaire pour 2018 », *Act. Fisc.*, n° 2017/31, pp. 1-7.
- LANG, M. et al. (éd.), *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, IBFD, Amsterdam, 2016, Conférence internationale organisée par l’*Institute for Austrian*

- and *International Tax Law (WU Vienna)* à Rust (Autriche) du 3 au 5 juillet 2014.
- LAUFENBURGER, H., *Traité d'économie et législation financière*, Tome 1 : *Théorie économique et psychologique*, 5 e éd., Paris, 1956, 365 p.
- LAURENT, F., *Principes de droit civil*, Bruxelles, Bruylant, 3^e éd., 1878, t. I.
- LEBEAU, M., *De l'interprétation stricte des lois – Essai de méthodologie*, Paris, Ed. Defrénois – Lextenso, 2012, 234 p.
- LECOCQ, A., « *Affaire X Holding BV. et l'autonomie du principe de répartition équilibrée du pouvoir d'imposition en Etats membres* », *R.G.F.*, 2010, n° 5, pp. 2-11.
- LECOCQ, A. et CECI, E., « *Una via : la Cour constitutionnelle anoblit le 'non bis in idem'* », *Dr. pén. entr.*, 2014, liv. 2, pp. 171-176.
- LEGROS, R., « *Considérations sur les lacunes et l'interprétation en droit pénal* », in *Le problème des lacunes en droit, op. cit.*, pp. 363 et s.
- LELEU, Y.-H., « *Avantages matrimoniaux – Notion, clauses dissymétriques, impact fiscal* », in *Conjugalité et décès* (A.-Ch. Van Gysel éd.), Limal, Anthemis, 2011, pp. 35-71.
- LEMAIRE, Ch., « *La théorie des réalités économiques réincarnée en requalification fiscale ?* », *Act. Fisc.*, n° 3 du 14 janvier 2011.
- LENAERTS, A., *Fraus omnia corrumpit in het privaatrecht. Autonome rechtsfiguur of miskend correctiemechanisme?*, Bruges, Die Keure, 2013, 516 p.
- LENAERTS, K., "The concept of 'abuse of law' in the case law of the European Court of Justice on direct taxation", *MJ*, 2015/22, n° 3, pp. 329-351.
- LENOIR, Ch. et ROMMELAERE, C., « *Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences* », *R.G.C.F.*, n° 2012/4, pp. 239-261.
- LEROUGE, G., *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, L.G.D.J., 1944.
- LEROY, M., *Sociologie des finances publiques*, Paris, Ed. La Découverte, 2007.
- LEROY, M., « *L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ?* », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, Bruylant, n° 2016/4, pp. 516-528.
- LEROY-BEAULIEU, P., *Précis d'économie politique*, Delagrave, 1888.
- LEROY-BEAULIEU, P., *Traité de la science des finances*, 7^e éd., Paris, 1906, t. I.
- LHOMME, J., *L'impôt sur les revenus en Angleterre*, Paris, 1939.
- LIGEROPLOU, A., *Le problème de la fraude à la loi*, Thèse Aix-Marseille, 1928.
- LION, Ph., « *L'article 344, § 2, du C.I.R.1992 : 'Le tigre de papier'* », *R.G.F.*, 1995, n° 12, pp. 359-383.
- LION, Ph., « *Artikel 344 § 2 WIB/92 : fictie of vermoeden van simulatie ?* », note sous Anvers, 17 juin 2003, *T.F.R.*, 2004, n° 254, p. 80.
- LOCKE, J., *Traité du gouvernement civil*, 1690, chap. XI, n° 140, trad. de David MAZEL en 1795.
- LOECKX, F., *Eléments de la science des impôts*, t. I, 3^e éd., Bruxelles, 1970.
- MAGNUS, F., « *Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels* », *R.G.F.C.P.*, n° 2016/7, pp. 4-22.
- MALAURIE, Ph. et AYNES, L., *Les obligations*, Paris, Cujas, 10 e éd., 1999-2000.
- MALHERBE, J., *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994.
- MALHERBE, J., MALHERBE, Ph., TRAVERSA, E. et RICHELLE, I., *Direct Taxation in the Case-Law of the ECJ*, Bruxelles, Larcier, 2008.
- MALHERBE, J., DE CORDT, Y., LAMBRECHT, P. et MALHERBE, P., *Précis de droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 2011.
- MALHERBE, J., « *Abus fiscal et abus des traités* », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 335-343.

- MALHERBE, J. et DE BROE, L., « Réalité juridique et réalité économique », *J.D.F.*, 1988, pp. 322-331.
- MALHERBE, J. et RICHELLE, I., « Espaces de liberté en droit fiscal », in *Les espaces de liberté en droit des affaires*, Séminaire organisé à l'occasion du 50^e anniversaire de la Commission Droit et Vie des Affaires, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 216-290.
- MALHERBE, Ph., « Blanchiment et fraude fiscale simple ou grave : un glissement malsain ? », in C. Docclo (éd.), *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 567-587.
- MALHERBE, Ph., « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in E. Traversa (dir.), *Fiscalité des entreprises. Questions d'actualité – Dialogues de la fiscalité 2015*, Larcier, Bruxelles, 2015, pp. 223-250.
- MALINVAUD, Ph., *Droit des obligations*, Paris, Litec, 7^e éd., 2001.
- MALINVAUD, Ph., *Introduction à l'étude du droit*, Paris, Litec, 9^e éd., 2002.
- MARCHAL, P., *Principes généraux du droit*, 2^e éd., coll. *R.P.D.B.*, Bruxelles, Bruylant, 2014.
- MARCHESSAUX, I., « L'opposabilité du contrat aux tiers », in *Les effets du contrat à l'égard des tiers, Comparaisons franco-belges*, Paris, L.G.D.J., 1992, pp. 91 et s.
- MARCHESSOU, Ph., *L'interprétation des textes fiscaux*, Paris, Economica, 1980.
- MARCHGRABER, Ch., *Double (Non-)Taxation and EU Law*, Wolters Kluwer, Eucotax Series, 2017.
- MARGAIRAZ, A., *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt*, Lausanne, Imprimerie Vaudoise, 1970 (Préfaces de F. OULES et P. SIBILLE).
- MARGAIRAZ, A., « L'impôt différencié à la dépense », *R.F.F.P.*, n° 1, 1983.
- MARRES, O.C.R., *Winstdrainage door renteaftrek* (hoofdstuk 3: "Richtige heffing en fraus legis"), Deventer, Kluwer, 2008, pp. 64-65.
- MARTINEZ, J.-C., « La fraude fiscale », coll. « Que sais-je ? », 1984, n° 2180.
- MARTINEZ, J.-C., « La légitimité de la fraude fiscale », in *Mélanges P.-M. Gaudemet*, Paris, Economica, 1984.
- MARTINEZ, J.-C., *Droit fiscal contemporain*, t. I - *L'impôt, le fisc, le contribuable*, Paris, Litec, 1986.
- MARTINEZ, J.-C. et LAMARQUE, J., *1789-1989 La révolution fiscale à refaire*, Paris, Litec, 1986, 356 p.
- MASSET, E., « Impôts des sociétés et dépenses propres à l'objet social : revirement de position de la Cour de cassation, mais jusqu'où ? », *Hebdo* du 12 septembre 2015, www.fiscalnet.be.
- MASSON, J.-P., « La relativité des actes juridiques : vérité d'évidence ou prétendue règle ? », note sous Cass., 10 septembre 1971, *Rev. crit. Jur. belge*, 1975, n° 46, pp. 290-301.
- MATTHYS, J., « La fraude à la loi », *J.T.*, 1955, pp. 541 et s.
- MAUFORT, P., « Impôts des sociétés : la Cour de cassation revient sur sa jurisprudence concernant la déduction des frais professionnels », *Hebdo* du 24 octobre 2015, www.fiscalnet.be.
- MAYER, P. et HEUZE, V., *Droit international privé*, 11^e éd., L.G.D.J., 2014.
- MAYEUR, A., *Droits de succession 2013* (mise à jour M. PETIT), vol. 1, Bruxelles, Kluwer, 2013.
- MEES, M., "Het ontwijkingsmotief bij fraus legis: 'volstrektoverwegend of doorslaggevend'?", in *Met oog voor detail. Liber Amicorum aangeboden aan Mr. J.W. van den Berge*, La Haye, SDU (éd.), 2013, pp. 199-210.
- MEHL, L., *Science et technique fiscales*, Tome II, Paris, P.U.F., Collection « Thémis », 1959.
- MEIJERS, E.M., "Misbruik van Recht en wetsontduiking", *Ann. dr. sc. pol.*, 1936-37, pp. 703 et s.
- MELH, L. et BELTRAME, P., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, P.U.F., 1997, spéc. pp. 46 et s.
- MERLE, R. et VITU, A., *Traité de droit criminel, Droit pénal spécial*, Paris, éd. Cujas, 1982.
- MERLIN, *Répertoire*, v° *Fraude*.
- MICHAUD, P., « Historique du régime de l'abus en droit fiscal », *Le Cercle des Fiscalistes*, septembre 2009, 14 p.

- MILLAN, Ph., *Le consentement à l'impôt*, Thèse de doctorat de l'Université de Paris II, Atelier national de Reproduction des Thèses, 1996.
- MINNE, P. et DOUENIAS, S., *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004.
- MONTESQUIEU, Ch. , *De l'Esprit des lois*, livre IV (chap. III), XI (chap. VI) et livre XIII (chap. I).
- MORANGE, G., « L'interprétation des lois fiscales », *Rev. Sc. Lég. Fin.*, 1951, p. 649.
- MOREAU, P., « L'objet de la donation-achat lorsque le bonheur semble être la seule chose que l'on puisse donner sans l'avoir », *Rev. not. belge*, 2010, p. 602.
- MOTULSKY, H., *Principes d'une réalisation méthodique du droit privé*, Thèse, Lyon, 1948, spéc. pp. 87 et s.
- MURPHY, L. et NAGEL, Th., *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*, New-York, Oxford University Press, 2002, spéc. pp. 8-9.
- NAVATTE, B., « La fraude et l'habileté en droit fiscal », *Recueil Dalloz*, 1951, chroniques XX, p. 87.
- NEGRIN, O., « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », in *Revue de droit public*, 2008, n° 1, pp. 119-131.
- NEURISSE, A., *Histoire de l'impôt*, Paris, P.U.F., 1978.
- NIESSEN, R.E.C.M., «Fraus legis in de 21^e eeuw», *NTFR-B* 2011/6, pp. 5-9.
- NIESSEN, R.E.M.C., «Grondslagen voor toepassing van fraus legis door de Nederlandse belastingrecht», in P. KAVELAARS (ed.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar fair share*, Rotterdam, Fiscaal Economisch Instituut, 2013, pp. 71-77.
- NIEUWENHUIZEN, J.H.M., «Vrije ontwikkelingen in de wetsontduiking», *WFR* 1999/159, par. 5.
- NIEUWENHUIZEN, J.H.M., *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Deventer, Kluwer, 2010.
- NOLLET, A., « Contours et alentours de la notion de 'simulation' en droit fiscal, 50 après 'Brepols' », in *Enquête de fiscalité et autres propos - Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, M. Bourgeois et I. Richelle (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161, spéc. pp. 147-155.
- NOLLET, A., « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992 : essai de contrôle de 'constitutionnalité' et de 'conventionnalité' d'une disposition légale fiscale belge 'anti-abus' », *R.G.C.F.*, n° 2011/6, pp. 488-521.
- NOLLET, A., « La nouvelle règle anti-'abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, n° 2013/4, pp. 296-322.
- NOLLET, A. et BOURGEOIS, M., « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483 – 2012/23, pp. 493-504.
- NOLLET, A. et BOURGEOIS, M., « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, pp. 185-187.
- NOTHOMB, J.B., *Essai historique et politique sur la Révolution belge*, Bruxelles, Meline, 1833.
- OPHELE, C., v° Simulation, *Encycl. Dalloz, Rép. Droit civil*, 2000.
- ORSONI, G., *L'évolution de la notion d'impôt*, Thèse de l'Université d'Aix-en-Provence, 1975.
- OST, F., « L'interprétation logique et systématique et le postulat de rationalité du législateur », in *L'interprétation en droit*, Fac. Univ. St Louis, Bruxelles, 1978, p. 110.
- OST, F. et DE KERCHOVE, M., « Le pluralisme, facteur d'effectivité ou d'ineffectivité du droit ? », in *Pluralisme juridique et effectivité du droit économique*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 26.
- OULES, F., *Une fiscalité intelligente pour demain. Comment les impôts actuels sont-ils fraudés et éludés*, Bruylant, Bruxelles, 1993.
- PACE, X., « 'Abus fiscal' : la Région flamande publie sa propre circulaire sur les opérations 'abusives' », *Droits d'enregistrement*, n°1/2015, pp. 11-16.
- PARISIS, F., « La planification successorale désormais assimilée à un abus fiscal », *L'Echo* du 29 mai 2012.

- PASTEGGER, D., « A.S.B.L. et activités commerciales : le fil d'Ariane », in D. GOL et P. T'KINT (dir.), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP, n° 135, Liège, Anthémis, 2012, nos 59-62, pp. 52-56.
- PEDERSEN, K.N., SCHULTZ, S., “Action 6: Are the Anti-Abuse Rules EU Compatible?”, *European Taxation*, Aug. 2017, pp. 323-333.
- PEETERS, Ba., « ‘ATAD 2’ : poursuite de la lutte contre les dispositifs hybrides », *Fiscal. International*, 30 juin 2017, pp. 1-4.
- PEETERS, Be., « De internrechtelijke ficties in het Belgisch fiscaal recht in het licht van het adagium ‘Pacta sunt servanda’ », in *Liber Amicorum Willy Maeckelbergh*, Bruxelles, F.H.S., 1993, spéc. p. 350 et pp. 363-364.
- PEETERS, Be., « Fictions et CDI: un mariage raté », *Fiscal. Int.*, 31 mars 2002, n° 219, pp. 4-7 ; « La clause d’émigration neutralisée par le droit conventionnel », *Fiscal. Int.*, 28 fév. 2002, n° 218, pp. 1-2.
- PEETERS, Br., « De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 van de Grondwet », *R.W.*, 1987-1988, pp. 241-250.
- PEETERS, Br., « Het onderscheid tussen socialezekerheidsbijdragen en belastingen : een vergelijkend overzicht van de Belgische en de Europese jurisprudentie », *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp. 373-406.
- PEETERS, Br., “Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?”, in Br. Peeters et J. Velaers (dir.), *De grondwet in groothoekperspectief: Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen, Intersentia, 2007, pp. 509-562.
- PEETERS, Br., “De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking?”, *A.F.T.*, n° 3, 2010, pp. 4-42, et la version réactualisée parue in *Actuele problemen van het Fiscaal Strafrecht*, M. Maus (éd.), Anvers, Intersentia, 2011, pp. 25-97.
- PEETERS, Br., “De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof”, *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34.
- PEETERS, Br., « Algemene inleiding over de toepassing van het recht op eigendom in fiscale zaken », in *Grondrechten in fiscalibus 1989-2014*, S. De Raedt et A. Van de Vijver (dir.), Bruxelles, Larcier, 2016, p. 309.
- PEETERS, Br. et CAUWENBERGH, P., “Indirecte winstverschuivingen binnen multinationale vennootschapsgroepen: ontwikkeling sinds de Wet van 28 juli 1992”, *A.F.T.*, 1993, nos 6-7, pp. 161-178.
- PEETERS, Br. et WUSTENBERGHS, T., “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits-en rechtszekerheidsbeginsel”, *A.F.T.*, 1999, n° 3, pp. 94-112.
- PEETERS, P., « De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof », *T.B.P.*, 2005, pp. 334-350.
- PEETERS, P., « De rechtstreekse toetsing door het Arbitragehof aan het legaliteitsbeginsel na de Bijzondere Wet van 9 maart 2003 », *A.F.T.*, 2005, pp. 8-15.
- PELLETIER, M., *Les normes du droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2008.
- PERELMAN, Ch., « Le problème des lacunes en droit. Essai de synthèse », in *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du Centre National de Recherches de Logique (Perelman éd.), Bruxelles, 1968, pp. 537-552.
- PERREAU, E.H., « Des atténuations par actes juridiques aux lois impératives et prohibitives », *Rev. trim. dr. civ.*, 1923, p. 291.
- PESCATORE, P., *Introduction à la science du droit*, Luxembourg, 1960, mis à jour en 1978.
- PETIT, M., « Donation préalable des fonds nécessaires à l’acquisition de la nue-propriété – Décision du 18 juillet 2013: la fin de l’insécurité juridique? », *R.G.E.N.*, 2013/9, n° 26.556, pp. 363-374.
- PHILIPPART DE FOY, B., « L’arrêt *Derwa* : une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 805 et s.
- PHILIPPE, D., « La simulation et la protection des tiers », *R.C.J.B.*, 1993, p. 53 (note sous Cass. 11 décembre 1987).
- PHILIPPE, D.-E., « La qualification ‘capital-dette’ en droit fiscal : un exercice fondamental et délicat », in *10*

- ans d'entrée en vigueur du Code des sociétés – Problématiques actuelles*, Y. De Cordt et E. Wymeersch (éd.), Kluwer, 2011, pp. 327-362, spéc. pp. 356-360.
- PHILIPPE, D.-E., « Impôt des sociétés – Développements récents », in D. GARABEDIAN (coord.), *Actualités en droit fiscal et droit pénal fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 2014, spéc. pp. 66-67 et 86-87.
- PHILIPPE, D.-E., *L'utilisation par les résidents belges des structures sociétaires luxembourgeoises – La SPF, la SICAV-SIF et la SOPARFI*, Bruxelles, Larcier, 2014.
- PHILIPPE, D.-E., « Elargissement de la taxe Caïman : les SICAV dédiées luxembourgeoises dans la ligne de mire », *Act. fisc.*, 2016, n° 6, pp. 7-10.
- PHILIPPE, D.-E. et NICOLAS, D., « Quand le législateur s'attaque aux plus-values internes... », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (éd.), *Le droit fiscal en 2017*, CUP, vol. 172, Liège, Anthemis, 2017, pp. 82-132.
- PIATIER, A., *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats*, Paris, Sirey, 1938.
- PIETRI, F., *Justice et injustice fiscale*, Paris, 1933.
- PILON, E., *Principes et techniques des droits d'enregistrement*, Paris, Dalloz, t. I, 1929.
- PINETZ, E., "Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse", *Bulletin For International Taxation*, Jan./Feb. 2016, pp. 113-120.
- PIRENNE, J., « Les rapports entre gouvernants et gouvernés chez les Hébreux », in *Recueil de la société Jean Bodin pour l'Histoire comparative des institutions*, XXIII, *Gouvernés et gouvernants*, II, *Antiquité et Haut Moyen Age*, Bruxelles, Librairie Encyclopédique, 1968, pp. 101-127.
- PIROTTE, N., *Le recouvrement fiscal (impôts sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée)*, Diegem, Kluwer, 2000.
- PIROTTE, N., « La mesure générale anti-abus en droit européen : de la réalité juridique à la réalité économique », in *LEurope au présent ! - Liber Amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, à paraître en 2018.
- PIROVANO, A., « La fonction sociale des droits – Réflexions sur le destin des théories de Josserand », *D.*, 1972, chron., p. 67.
- PLANIOL, M. et RIPERT, G., *Traité pratique de droit civil français*, tome VI, *Obligations, première partie*, Paris, L.G.D.J., 1^{ère} éd., 1930 (2^e éd. par P. ESMEIN en 1952).
- PLANIOL, M. et RIPERT, G., *Traité élémentaire de droit civil*, t. VII, Paris, L.G.D.J., 11^e éd., 1940.
- PLANIOL, M., RIPERT, G. et BOULANGER, J., *Traité élémentaire de droit civil*, t. I, Paris, L.G.D.J., 1954.
- PLANIOL, M., *Traité élémentaire de droit civil*, t. II, Paris, L.G.D.J., 9^e éd., 1923.
- POSSOZ, M., « La simulation et l'abus fiscal en droits d'enregistrement », *Rev. Not. belge*, 2016, pp. 210 et s.
- POTHIER, *Traité des donations entre mari et femme*, chap. préliminaire, art. 2.
- RABEL, E., "Unification du droit de la vente internationale, ses rapports avec les formulaires ou contrats types des divers commerces", in *Introduction à l'étude du droit comparé, Recueil d'études en l'honneur d'E. Lambert*, 1938, t. 2.
- RAES, D., « L'opposabilité des conventions en droit civil », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 7-49.
- RAINGEARD de la BLETIERE, E., "French Report", in *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, A.P. Dourado (ed.), EATLP, Internat. Tax Series, IBFD, Amsterdam, pp. 309-342.
- RENAULD, J.-G., « Considérations sur la théorie de la fraude à la loi étudiée spécialement dans ses applications par la jurisprudence belge », *Ann. dr. sc. pol.*, 1955, pp. 205 et s.
- REYNAUD, P.-L., « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, pp. 276 et s.
- RHEINSTEIN, M., *Einführung in die Rechtsvergleichung*, 2.A., 1987.
- RICHELLE, I. et TRAVERSA, E., « Belgian Report », in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et C. Staringer (éds.), *The impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral tax treaties*, Cambridge

- University Press, 2012, pp. 142-170.
- RIGAUX et TROUSSE, *Novelles, Droit pénal*, t. III, n° 86.
- RIPERT, G., Préface de G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. XI.
- RIPERT, G., *La règle morale dans les obligations civiles*, Paris, L.G.D.J., 4^e éd., 1949.
- RIPERT, G., *Le déclin du droit*, Paris, L.G.D.J., 1949.
- RISOPOULOS, A., « La prévention et la répression du blanchiment du produit de la fraude fiscale après la loi du 15 juillet 2013 – Le point de vue d’un pénaliste », in D. Garabedian (coord.), *Actualités en droit fiscal et droit pénal fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 89-106.
- RIVOLI, J., *Vive l’impôt*, Paris, Ed. du Seuil, 1965.
- ROBBEZ MASSON, Ch., *La notion d’évasion fiscale en droit interne français*, Paris, L.G.D.J., 1990, 503 p.
- ROBERTS, B., “The New UK GAAR – a journey into the unknown?”, *RPC Tax take*, 24 July 2013.
- ROELANDT, R., « Charges et dépenses professionnelles déductibles pour le calcul de l’impôt des sociétés – Dépenses afférentes à une activité étrangère à l’objet social statutaire », *J.D.F.*, 2001, p. 129.
- ROMAIN, J.-F., *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé : des atteintes à la bonne foi, en général, et de la fraude, en particulier* (‘*Fraus omnia corrumpit*’), Bruxelles, Bruylant, 2000.
- ROMANO, S., *Osservazioni sulla completezza dell’ordinamento statale*, Modène, 1925.
- ROMER, A., « Opérations ‘Q.F.I.E. Italie’ et article 44 du C.I.R. 1964 (article 49 du C.I.R. 1992) », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (éd.), *En quête de fiscalité, et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Série *Tax Institute*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 281-296.
- ROSIER, C., *L’impôt*, Paris, éd. Montaigne, 1936.
- ROSIER, C., « La lutte contre la fraude fiscale », *Bull. Int. Fisc. Doc.*, 1950, pp. 148 et 237, 1951, pp. 11 et 335, 1952, p. 258.
- ROSOUX, G., « Cacophonie jurisprudentielle autour de la notion d’impôt », note sous Cass., 20 mars 2003, *J.L.M.B.*, 2003, pp. 1186-1198.
- ROSSIGNOL, K., « ‘No taxation without legislation’: het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », in M. De Jonckheere (éd.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, die Keure, 2011, pp. 73-106.
- ROUBIER, P., *Théorie générale du droit – Histoires des doctrines juridiques et philosophiques des valeurs sociales*, Paris, Sirey, 1^{ère} éd., 1946.
- ROUSSEAU, J.-J., *Encyclopédie*, article « Economie politique », éd. La Pléiade, *Ecrits politiques*.
- ROXBURGH, D., “General Anti-Abuse Rule (GAAR)”, *European Taxation*, 2014, pp. 113 et s.
- ROZAKIS, Ch. L. et VOYATZIS, P., « Le droit au respect de ses biens : une clause dérogatoire ou une ‘omnibus’ norme ? », pp. 1-28.
- SABATAKAKIS, E., « L’abus de droit et l’artificialité : une clarification du débat entre montages artificiels et montages purement artificiels », *Revue de l’Union européenne*, n° 579, 2014, pp. 344-362.
- SACE, J., STORK, C. et PATERNOSTER, A., « La loi nationale face aux structures patrimoniales étrangères », *Rev. not.*, 2000, pp. 234 et s.
- SALENS, Ph., « ‘Interne meerwaarden’ anno 2017 », *A.F.T.*, 2017, n° 3, p. 28.
- SAMUELSON, P.A., “The Pure Theory of Public Goods”, *Review of Economics and Statistics*, Vol. 36, n° 4, 1954.
- SAVATIER, R., « Les creux du Droit positif au rythme des métamorphoses d’une civilisation », in *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du Centre national de recherches de logique, Ch. Perelman (éd.), Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 521-535.
- SAY, J.-B., *Traité d’économie politique*, livre I, chap. XIV et livre II, chap. VIII, IX et X.
- SCAILTEUR, C., « In dubio contra fiscum », *R.G.E.N.*, 1950, n° 18907, pp. 258 et s.
- SCAILTEUR, C., *Le devoir fiscal*, Bruges, Desclée De Brouwer, 1950.

- SCAILTEUR, C., « La fraude légale », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, pp. 289 et s.
- SCAILTEUR, C., « Remarques sur l'interprétation des lois fiscales », *R.G.E.N.*, 1957, n° 19781, pp. 105 et s.
- SCAILTEUR, C., « La fraude à la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, 1959, n° 20079, pp. 189 et s.
- SCAILTEUR, C., *Le contribuable et l'Etat – Déontologie de la fiscalité*, Louvain, Ed. de la Société d'Etudes morales, sociales et juridiques, 1961, Chap. I, pp. 12-39.
- SCAILTEUR, C., « Des renoncements au bénéfice de la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, 1962, n° 20507, pp. 257 et s.
- SCAILTEUR, C., « Le choix de la voie la moins imposée – Réflexions à propos d'un arrêt de Cassation récent », in *Réflexions offertes Paul Sibille/ études de fiscalité*, Bruylant, 1981, pp. 799-808.
- SCARNA, S., « Blanchiment et fraude fiscale grave, organisée ou non », *R.G.C.F.*, n° 2014/1, pp. 75-85.
- SCHMIDT, J., « Les choix fiscaux des contribuables », *Recueil Dalloz*, 1974, chroniques VI, p. 23.
- SCHMITT, Th., « Tribulations des définitions à la recherche de l'abus de droit », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Robert Herzog*, Paris, Economica 2010, pp. 505-522.
- SCHMOLDERS, G., « De la psychologie sociale de l'impôt... », *R.S.F.*, 1962, pp. 399-403.
- SCHMOLDERS, G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, Paris, P.U.F., 1973.
- SCHOLSEM, J.-C., « Le fisc est-il un tiers ? », *Congrès des notaires de Belgique*, 1973, p. 496.
- SCHWARZ-LIEBERMANN VON WAHLENDORF, H. A., *Droit comparé. Théorie générale et principes*, 1978.
- SEGIER, S., « « Abus fiscal : commentaire autour des deux premières circulaires ministérielles et essai d'approche méthodologique », *R.G.F.*, 2012, pp. 14 et s.
- SEGIER, S., « Quelques réflexions sur les sommes perçues dans le cadre d'une activité illicite: s'agit-il toujours de revenus taxables? », *R.G.F.*, 2014/3, pp. 5-17.
- SEGIER, S., BENTLEY, M., « Le droit fiscal se fonde sur des réalités: une fiction? », *R.G.F.*, 2009, n° 5, pp. 11-19.
- SEILER, M., *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Vienne, 2016.
- SEPULCHRE, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, 531 p.
- SEPULCHRE, V., « Les pratiques abusives en T.V.A. », *R.G.F.*, 2008, liv. 1, pp. 3-22.
- SEPULCHRE, V., « Le principe de l'égalité devant l'impôt », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 5-55.
- SEPULCHRE, V., « La nouvelle notion d'abus de droit : outil de la lutte contre la fraude fiscale ? Victoire de l'approche économique ? », in *La réforme fiscale 2012*, coll. ESSF, Limal, Anthemis, 2012, pp. 89-138.
- SEPULCHRE, V., « Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale », in C. DOCCLO (éd.), *ALABASTER – IFA 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 255 et s.
- SEUTIN, P., « La Cour de cassation sonne le glas de la condition de 'causalité' », *Hebdo* du 5 septembre 2015, www.fiscalnet.be.
- SIMONART, V., *Personnalité morale en droit privé comparé: l'unité du concept et ses applications pratiques: Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Collection de la Faculté de droit de l'Université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1995, 670 p.
- SLOTEDIJK, P., *Repenser l'impôt - Pour une éthique du don démocratique*, Paris, Libella, 2012, 310 p.
- SMITH, A., *An Inquiry into the nature and the causes of the Wealth of Nations* (1776), livre V, chap. II, sect. II.
- SMITH, A., *La richesse des Nations*, liv. 5.
- SORMAN, G., *La solution libérale*, Paris, Fayard, 1984.
- SPAGNOLI, K., « Herkwalificatie: hoe ver moet de eerbieding van de juridische effecten gaan? », *T.F.R.*, n°

304, juin 2006, p. 562.

SPONNER, L., *No treason*, Boston, 1867.

SPRUYT, E., « Antimisbruik in registratie- en successierechten – Een kritische analyse », in *Handboek Estate Planning*, partie 8, Gand, Larcier, 2012, 131 p.

SPRUYT, E., « Antimisbruikbepaling in registratie- en successierecht : nieuwe ontwikkelingen », *T.E.P.*, 2013, pp. 9 et s.

SPRUYT, E., « Interpretatieve vragen i.p.v. rulings - Eigen(zinnige) omzendbrief inzake fiscaal misbruik », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2015, pp. 1-7.

STANKIEWICZ, L., *L'abus de convention fiscale internationale*, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon III, 2009.

STEICHEN, A., « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 243-279.

STIJNS, S., « Abus mais de quel(s) droit(s) ? Réflexions sur l'exécution de bonne foi des contrats et l'abus de droits contractuels », *J.T.*, 1990, p. 33.

STUART MILL, J., *Principes d'économie politique* (trad. Dussard et Courcelle-Seneuil), Paris, 1854, livre V, chap. II, § 2.

TABOADA, C.P., "OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule", *Bulletin For International Taxation*, Oct. 2015, pp. 602-608.

TADDEI, B., *La fraude fiscale*, Paris, Litec, 1974.

TAINÉ, H., *Les Origines de la France contemporaine*, « Le Régime moderne », t. II, Paris, Hachette, 1891.

TEICHMANN, A., *Die Gesetzesumgehung*, Göttingen, Schwartz, 1962.

TERRA, B. et WATTEL, P., *European Tax Law*, 5^e éd., Kluwer Law International, La Haye, 2008, pp. 372 et s.

THEUNIS, J., "Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", *T.F.R.*, n° 295, 2006, pp. 79-96.

THILMANY, J., *Transferts indirects de bénéfiques*, Bruxelles, Ced.Samson, 1996.

THILMANY, J., *De l'impôt des sociétés au nouveau système de décision anticipée : commentaire de la loi du 24 décembre 2002 et de ses arrêtés d'exécution*, Bruxelles, Larcier, 2004, 352 p.

THILMANY, J., « L'inopposabilité au fisc de certaines opérations particulières de transfert », in *Guide fiscal permanent*, Bruxelles, Kluwer (mises à jour régulières), Livre 1^{er}, Titre VI, Chap. IV, Sect. 3, n^{os} 6010 et s.

THIRION, N., Recension de l'ouvrage de L. FRANCOIS, *Le cap des tempêtes – Essai de microscopie du droit*, *J.T.*, 2004, p. 603.

THIRION, N., (e. a.), *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2013.

THUNGEN, R., « L'apparence en droit civil et ses effets », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 51-88.

TIBERGHIE, A., « De verhoudingen tussen de fiscus en de belastingplichtigen », *A.F.T.*, oct. 1950, p. 49.

TIBERGHIE, A., « ... door een wet », *A.F.T.*, 1990, p. 253.

TIBERGHIE, A., « Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993, n° 8-9, p. 214.

TIBERGHIE, A., *Manuel de droit fiscal*, Deurne, Kluwer, 2001.

TIEBOUT, B., « Share Deal vastgoedvennootschap en registratierechten : wanneer fiscaal misbruik ? », *Registratierechten*, n° 3/2017, pp. 16-21.

TILQUIN, T. et SIMONART, V., *Traité des sociétés*, Tome 1^{er}, Diegem, Kluwer Editions Juridiques, 1996.

TIPKE, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Cologne, 1981.

TIXIER, G. et ROBERT, J.-M., *Droit pénal fiscal*, Paris, éd. Dalloz, 1980.

TRAVERSA, E. et CECI, E., « L'abus de droit dans le Code de la T.V.A. : le législateur a-t-il véritablement

suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, pp. 18-19.

TRAVERSA, E. et MAITROT de la MOTTE, A., « Droit fiscal européen », *Chronique J.D.E.*, n° 240-6/2017, pp. 233 et s.

TRAVERSA, E. et POSSOZ, M., « L'action de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *R.G.C.F.*, 2015/1, pp. 5-24.

TRAVERSA, E., HERBAIN, Ch. A. et POSSOZ, M., « La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur ? », *T.F.R.*, n° 520, avril 2017, pp. 330-340.

TRAVERSA, E., MALHERBE, P. et HERMAND, O., « Le statut fiscal du dirigeant d'entreprise », in De Cordt (éd.), *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 508 et s.

TROTABAS, L., « Essai de droit fiscal », *Rev. sc. lég. fin.*, 1928, p. 203.

TROTABAS, L., *Science et législation financières*, Paris, Dalloz, 11^e éd., 1953.

TULKENS, F., « La réglementation de l'usage des biens dans l'intérêt général. La troisième norme... », pp. 61-98.

UCKMAR, V., « Evasion fiscale/fraude fiscale – Rapport général », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXVIIIa, Rotterdam, IFA, Kluwer, 1983, pp. 57-71.

ULRICI, X. et JABAKH, L., « Attribution d'immeubles aux associés et actionnaires : état de la question en droits d'enregistrement, à l'impôt sur les revenus et en T.V.A. », *R.G.E.N.*, 2017/4, p. 177.

UNTERMAIER, J., « Déqualification et requalification en droit fiscal, Réflexions à propos de la répression des abus de droit », *Annales de la Faculté de droit de Lyon*, 1974, I, p. 183.

UYTTENDAELE, M., *Précis de droit constitutionnel belge – Regards sur un système institutionnel paradoxal*, Bruylant, 2001, 986 p.

UYTTENDAELE, M., *Précis de droit constitutionnel belge – Regards sur un système institutionnel paradoxal*, Bruxelles, Bruylant, 2005, 1196 p.

VAN BEIRS, M., « Rulings : sécurité ou insécurité juridique ? », in *L'Etat de la fiscalité belge en 1992 : Evolution et perspectives*, Séminaires de l'Ecole de commerce de Solvay.

VAN BRUSTEM, E., « Libre propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », *R.G.C.F.*, n° 2014/3-4, p. 190.

VAN COMPERNOLLE, R., « Gouvernés et gouvernants dans la Grèce Classique », in *Recueil de la société Jean Bodin pour l'Histoire comparative*, n° 23, Bruxelles, 1968, pp. 139-180.

VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562.

VAN CROMBRUGGE, S., “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht”, *T.R.V.*, 1993, p. 275-286.

VAN CROMBRUGGE, S., « Avec la réalité économique, le gouvernement se risque sur un terrain glissant », *Fiscologue*, 26 avril 1993, p. 1.

VAN CROMBRUGGE, S., “Venootschap met rechtspersoonlijkheid in het fiscaal recht”, in *Rechtspersonenrecht*, Mys & Breesch, 1999.

VAN CROMBRUGGE, S., « De gelijkheid in het fiscaal recht », in *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, pp. 11-62.

VAN CROMBRUGGE, S., « De gelijkheid in het fiscaal recht », in *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblo, 2007, pp. 11-62.

VAN CROMBRUGGE, S., « Violation de la loi : quelles conséquences fiscales ? », *Fiscologue*, n° 1182 du 20 novembre 2009, pp. 3-4.

VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 9^e éd., 2009.

VAN CROMBRUGGE, S., « Avantage de toute nature : imposable mais non déductible ? », *Fiscologue*, 2011, liv. 1276, p. 8.

- VAN CROMBRUGGE, S., « Verhuur handelszaak of cliënteel : wel of geen simulatie ? », recension de l'arrêt Cass., 19 janvier 2012, *Fiscologue*, n° 1290 du 6 avril 2012, p. 4.
- VAN CROMBRUGGE, S., « Hof van Cassatie sluit verhuuring van cliënteel uit », recension de l'arrêt Cass., 19 septembre 2013, *Fiscologue*, 2013, n° 1358, pp. 6-7.
- VAN CROMBRUGGE, S., « Frais liés à la mise en place d'un usufruit », *Fiscologue*, 2014, liv. 1376, p. 9.
- VAN DE GEJUCHTE, F., « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, 2013/3, pp. 187-194.
- VAN DE KERCHOVE, M., « La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique », in *L'interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, Fac. Univ. St Louis, Bruxelles, 1978, pp. 13-50.
- VAN DE VELDE, E., *'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gand, Larcier, 2009.
- VAN DE VIJVER, A., « Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving. De zaak SIAT », *T.F.R.*, 2012, n° 425, p. 621.
- VAN DEN EYNDE, P., « Présomption générale d'abus fiscal », *R.G.E.N.*, n° 26.495, pp. 139-143.
- VAN DEN STEENE, W., « De Belgische grondwetscommissie –oktober-november 1830–. Tekst van haar notulen en ontstaan van de Belgische Grondwet », *Verhandelingen van de Koninklijke Vlaamse Academie voor Wetenschappen, Letteren en Schone Kunsten, Klasse der Letteren*, Jaargang XXV, 1963, n° 47.
- VAN DER BRUGGEN, E., «Werken Belgische anti-ontwijkingsmaatregelen door in een verdragsituatie?», *T.F.R.*, 1994, pp. 262-282.
- VAN DYCK, J., « CEDH : l'impôt doit être suffisamment 'prévisible' », *Le Fiscologue*, 26 août 2011, pp. 8 et s.
- VAN DYCK, J., « Nouvel article 344, § 1 : une disposition anti-abus plus 'adulte' », *Fiscologue*, n° 1284 du 24 février 2012, pp. 3-7.
- VAN DYCK, J., « Abus fiscal : à partir de quand s'applique-t-il pour un ensemble d'actes », *Fiscologue*, 19 avril 2013, n° 1337, pp. 8-9.
- VAN DYCK, J., « La disposition anti-abus ne vise pas les dispositions testamentaires », *Fiscologue*, 19 avril 2013, n° 1337, pp. 1 et s.
- VAN DYCK, J., « Appartement à la côte : deux nouveaux échecs pour le contribuable », *Fiscologue*, 2014, liv. 1410, p. 6.
- VAN DYCK, J., « Quel avenir pour la théorie de la rémunération ? », *Fiscologue*, 2016, liv. 1469, p. 8.
- VAN DYCK, J., « Plus-values internes : réduction de capital également soumise à examen », *Fiscologue* du 22 septembre 2017, n° 1534, pp. 1 et s.
- VAN DYCK, J., « Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui », *Fiscologue*, 2018, n° 1549, p. 2.
- VAN GERVEN, W., *Beginselen van Privaatrecht – Algemeen Deel*, R. Dillemans en W. Van Gerven (éd.), Anvers, Standaard, 1973.
- VAN GERVEN, W., *Algemeen deel*, in *Beginselen van Belgisch privaatrecht* (t. I), R. Dillemans en W. van Gerven (éd.), Bruxelles, Story-Scientia, 1987.
- VAN GERVEN, W. et COVEMAERKER, S., *Verbintenissenrecht*, Leuven, Acco, 2001.
- VAN GILS, N., NOLENS, M., et BONTE, G., «De nieuwe wetgeving inzake interne meerwaarden. Het toepassingsgebied beperkt tot bestrijding van een welbepaald 'misbruik'», *A.F.T.*, 2017, n° 7, p. 13.
- VAN HOUTTE, J., « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 15 juillet 1946, p. 108.
- VAN HOUTTE, J., « La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale », in *Mélanges offerts à Camille Hauchamps*, Bruxelles, Bruylant, 1957, pp. 45-52.
- VAN HOUTTE, J., *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Erasme, 1958.
- VAN HOUTTE, J., « Sous-estimation et fraude fiscales », in *L'exacte perception de l'impôt*, Actes du colloque de l'Institut Belge de Finances Publiques du 15 mai 1972, Bruylant, Bruxelles, 1973, pp. 383-394.

- VAN HOUTTE, J., *Beginnselen van het Belgisch belastingrecht*, 3^e éd., Gand-Louvain, Ed. Story-Scientia, 1979.
- VAN KEIRSBILCK, M., « Artikel 49 WIB 1992. Een nieuwe algemene antimisbruikbepaling », *T.F.R.*, 2004, pp. 233 et s.
- VAN KEIRSBILCK, M., commentaire sous C. Const. 24 nov. 2004, *Courr. Fisc.*, 2004/743.
- VAN MOLLE, M., « La nouvelle mesure anti-abus en droits d'enregistrement et de succession : *much ado about nothing* », *Droits d'enregistrement*, 2012/3, p. 11.
- VAN MOLLE, M., « Acquisition usufruit/nue-propriété par les parents et les enfants : a never-ending story », *Droits d'enregistrement*, n° 3/2013, pp. 15-20.
- VAN OMMESLAGHE, P., « Les obligations – Examen de jurisprudence (1968-1973) », *R.C.J.B.*, 1975, pp. 484 et s.
- VAN OMMESLAGHE, P., « Abus de droit, fraude aux droits des tiers, et fraude à la loi », note sous Cass. 10 septembre 1971, *R.C.J.B.*, 1976, pp. 303 et s.
- VAN OMMESLAGHE, P., « Examen de jurisprudence », *R.C.J.B.*, 1986, pp. 125 et s.
- VAN OMMESLAGHE, P., « Les obligations – Exam. de jurisprudence (1974-1982) », *R.C.J.B.*, 1988, p. 132.
- VAN OMMESLAGHE, P., « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, pp. 5-32.
- VAN OMMESLAGHE, P., « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Ed. du Jeune barreau de Bruxelles, 2000, pp. 147 et s.
- VAN OMMESLAGHE P., *Les obligations* (Vol. 1), in *DE PAGE – Traité de droit civil belge* (Tome II), Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 73.
- VAN OMMESLAGHE, P., DE PAGE, H., - *Traité de droit civil belge – Les obligations*, t. II, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 2013.
- VAN OMMESLAGHE, P., *Droit des obligations*, t. I - *Introduction - Sources des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2010.
- VAN OVERLOOP, I., *Exposé des motifs de la Constitution belge*, Bruxelles, 1864.
- VAN RAAD, K., “Five fundamental rules in applying tax treaties”, in *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 587.
- VAN RYN, J., *Principes du droit commercial*, t. 1^{er}, 1^{ère} éd., Bruxelles, Bruylant, 1954.
- VAN RYN, J. et HEENEN, J., *Principes de droit commercial*, t. IV, Bruxelles, Bruylant, 2^e éd., 1988.
- VAN THEIL, S. et VASCEGA, M., « *X Holding* : Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren », *European Taxation* (IBFD), août 2010, pp. 334 et s.
- VAN WEEGHEL, S., *The improper Use of Tax Treaties*, Deventer, Kluwer, 1998.
- VAN WEEGHEL, S., “Tax Treaties an Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions, General Report”, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95a, Rotterdam, IFA, Kluwer, 2010, pp. 35-42.
- VANDENBERGHE, H., « La privation de propriété. La deuxième norme de l'article 1^{er}... », pp. 29-60.
- VANDER ELST, R., « La fraude à la loi en droit international privé », in *Mélanges en hommage au professeur Jean Baugniet*, Service auxiliaire des revues notariales, 1976, p. 798.
- VANDER ELST, R., « Arbitrabilité des litiges et fraude à la loi en droit international privé », *R.C.J.B.*, 1981, pp. 347 et s.
- VANDER ELST, R., *Conflit de lois, Rép. prat. dr. belge*, Compl. II, n° 217.
- VANDEVYVER, C., « Le rachat d'actions propres : les conséquences d'une requalification », *R.G.F.*, 2002, p. 195.
- VANHEESWIJK, L., « De anti-misbruikbepaling en de inkoop van eigen aandelen », *T.F.R.*, 2003, p. 248.
- VANISTENDAEL, F., “Halifax and Cadbury Schweppes : one single European theory of abuse in Tax law?”, *EC Tax Review*, 2006, pp. 194 et s.
- VANISTENDAEL, F., “Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting

- Action Plan, National Tax Law and EU Law?”, *Bull. For Internat. Taxation*, Mar. 2016, pp. 163-172.
- VANNESTE, F., « Artikel 344, § 1 WIB 92 toch niet afgeschreven », *Fisc. Act.*, 2010/40, pp. 5-9.
- VEDEL, G., *R.F.F.P.* (France), Préface. n° 1, 1983.
- VELAERS, J., *De Grondwet en de Raad van State*, Anvers, Maklu, 1999.
- VERBEKE, A. et BARBAIX, R., « Hof van Cassatie bevestigt sterfhuisclausule », *R.W.*, 2011, p. 1438.
- VERBRUGGEN, B. et PELGROMS, H., « Décret wallon du 1^{er} juin 2017 portant notamment des modifications en matière de droits d’enregistrement afin de contrer des pratiques dites abusives », www.e-notariaat.be.
- VERMEULEN, W. et MELIS, T., « De nieuwe antimisbruikbepaling inzake schenkings- en successierechten : storm in een glas water ? », *Registratierechten*, 2012/2, pp. 13-18.
- VERMEULEN, W. et MELIS, T., « La nouvelle disposition anti-abus en matière de droits de donation et de succession : une tempête dans un verre d’eau ? », *Droits d’enregistrement*, 2012/2, pp. 6-7.
- VIDAL, J., *Essai d’une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe ‘fraus omnia corrumpit’*, Paris, Dalloz, 1957.
- VILLEY, M., *Philosophie du droit*, 4^e éd., T. 1, Paris, 1984.
- VOGEL, K., *Klaus Vogel on double tax conventions : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital, with particular reference to German Treaty practice*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1997, 3^e éd., art. 1, n° 83.
- VON HAYEK, F., *Droit, législation et liberté*, Vol. III, Paris, 1979/1983, pp. 53 et s.
- VON KUELGELGEN, M., « Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. Jeune barreau, 2000, pp. 578 et s.
- VORDING, H. et YDEMA, O.I.M., “Belasting en eigendom: een synthese?”, *Weekblad Fiscaal Recht*, 2005, pp. 960-964.
- WAGNER, A., *Traité de la science des finances*, t. II, trad. Ronjat, §§ 83-117.
- WAHL, A., *Traité de droit fiscal*, t. I, Paris, Chevalier Mareng, 1902.
- WAHL, A., note sous Amiens, 7 déc. 1902 et 27 mars 1903, S.1903, 2, 258.
- WATHELET, M., « L’abus de droit communautaire : application à la TVA et à la fiscalité directe », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 12/06, pp. 1119-1129.
- WAUTELET, P., « La fraude en droit patrimonial international : le cas des successions internationales », in *Apparences, simulations, abus et fraudes – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 285-333.
- WEBER, D., “The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law”, *Erasmus Law Review*, Aug. 2017, pp. 48-59.
- WEBER, D.M., *Tax avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Eucotax Series on European Taxation, La Haye, Kluwer Law International, 2005, pp. 182-192.
- WEILL, A., *Le principe de la relativité des conventions en droit privé français*, thèse Strasbourg, 1938, préface M. NAST.
- WERBROUCK, J., “De tegenstelbaarheid aan de fiscus van een rechtshandeling die een rechtsvorm schendt”, *T.F.R.*, 2000, n° 183, pp. 570-576.
- WERDEFROY, F., *Droits d’enregistrement 2012-2013*, t. I, Bruxelles, Kluwer, 2013.
- WERY, P., « L’action oblique et les actions directes », in *La théorie générale des obligations (suite)*, C.U.P., vol. 57, 2002, pp. 5 et s.
- WERY, P., *Droit des obligations*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 2010.
- WHEATCROFT, « The attitude of the legislature and the Courts to tax avoidance », *The modern Law Review*, 1955, p. 209.
- WIGNY, P., *Droit constitutionnel*, Bruxelles, 1952, II.

WILLEMART, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

WINANDY, J.-P., « L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois », Publications de l'Université de Luxembourg, 2004, p. 12.

WINTGEN, R., *Etude critique de de la notion d'opposabilité – Les effets du contrat à l'égard des tiers en droit français et allemand*, Paris, L.G.D.J., 2004 (Préface J. GHESTIN).

WUSTENBERGHS, T., “Het Arbitragehof over artikel 344, § 1 van het WIB/92: weinig nieuws onder de zon”, *A.F.T.*, 2005, n° 3, pp. 2-13.

ZITELMANN, E., *Lücken im Recht*, Leipzig, 1903.

ZONDERVAN, R., « Etudes de droit fiscal et de législation financière », *J.P.D.F.*, 1954, n°s 8-9, pp. 225 et s.

ZONDERVAN, R., *Les impôts sur les revenus et l'extranéité*, Bruxelles, Ets. Pauwels Fils, 1967.

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	3
NOTICE DE LECTURE & LISTE D'ABREVIATIONS	6
SOMMAIRE – PLAN GENERAL	11
RESUME GENERAL	15
INTRODUCTION GENERALE	17
A) Repérage-défrichage du « terrain » de l'étude (champ des concepts, état et intérêt de la question)	20
B) Traçage-balisage du « chemin » de l'étude (objectifs, méthode, limites et structure de la thèse)	41
PREMIERE PARTIE – LE PROBLEME DE L'ABUS (DE DROIT) EN DROIT FISCAL : contours et alentours typologiques et terminologiques, et détours déontologiques	47
Chapitre I – La localisation de l'hypothèse parmi ses alentours typologiques et terminologiques	51
A) La localisation de l'hypothèse au sein de la summa divisio entre la fraude et l'évasion fiscales	53
a) Les évocations sporadiques des concepts de fraude et d'évasion fiscales dans la loi fiscale	54
b) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion de fraude fiscale	60
Appendice sur les hypothèses distinctes (à écarter) d' « infractions involontaires » à la loi fiscale.....	70
c) Les définitions génériques et les déclinaisons spécifiques de la notion d'évasion fiscale	73
d) La notion technique de choix de la voie la moins imposée (conditions d'existence et d'exercice)	81
Appendice sur la notion de « choix fiscal » vs. notre hypothèse du choix de la voie la moins imposée...87	
B) La localisation de l'hypothèse parmi des typologies et terminologies alternatives ou complétives	90
a) Les (con)fusionns historiques des notions de fraude et d'évasion dans leurs acceptions primitives . 91	
Appendice sur la notion de « fraude légale » comme amorce pédagogique du problème de l'abus.....	98
b) Les variations terminologiques sur le concept d'évasion et les nouvelles classifications tripartites	101
c) L'isolation didactique de procédés « extra legem » par opposition à des phénomènes « intra legem »	106
Appendice sur l'évasion « extra legem » : l'analogie avec la notion pénale d'évasion simple (non punie)...114	

Chapitre II – La circonscription du problème dans ses contours essentiels et conceptuels	116
A) La formulation du problème par abstraction de ses variantes et composantes principales	121
B) L'évocation du problème par référence aux concepts de fraude à la loi et/ou d'abus de droit.....	132
Chapitre III – La réflexion du problème via le détour par la notion morale de devoir fiscal	145
A) L'évolution des conceptions idéologiques du « devoir fiscal » à travers l'Histoire de l'impôt.....	149
B) L'observation du phénomène persistant de résistance à l'impôt et ses causes psycho-sociologiques	160
C) La discussion des attitudes de fraude et d'évasion sous l'angle déontologique du « devoir fiscal ».....	174
DEUXIEME PARTIE – LA QUESTION DE L'OPPOSABILITE AU FISC DES ACTES JURIDIQUES DES CONTRIBUABLES : état des lieux en amont des mesures anti-abus	189
Chapitre I – L'arborescence des principes en présence sous la prémisse constitutionnelle.....	196
A) L'exigence constitutionnelle de « légalité » pour l'édiction et la fixation de tout impôt	199
a) Le champ d'application liminaire du principe à partir de la notion juridique d' « impôt »	202
b) La philosophie générale du principe : le « consentement démocratique » de l'impôt	205
c) L'explication historique du libellé du principe : une « réaction » au régime hollandais ?.....	208
d) La portée exacte du principe : l'étendue de la « réserve à la loi » et le tempérament admis	213
e) L'articulation du principe avec le droit de propriété dans la Constitution et la CEDH	218
B) Les corollaires du principe pour l'interprétation et l'application des « lois » fiscales	221
a) Le principe d'interprétation stricte des lois fiscales et l'adage 'in dubio contra fiscum'	223
b) L'interdiction d'application des lois fiscales par analogie et la négation de leurs lacunes	231
C) L'inférence d'un certain principe de 'réalité' pour l'appréhension des 'faits' imposables	239

a) <i>Le prétendu réalisme du droit fiscal vs. sa dépendance présumée au droit commun-privé</i>	242
b) <i>L'opposabilité au fisc des « réalités » (vs. les apparences) juridiques (vs. économiques)</i>	253
<i>(Conclusions intermédiaires sur les prémisses du principe du libre choix de la voie la moins imposée.....)</i>	261

Chapitre II – La reconnaissance d'un principe d'opposabilité au fisc des actes juridiques non simulés 264

A) La question de l'applicabilité au fisc des règles d'(in)opposabilité aux tiers en droit privé 267

a) <i>Les règles d'opposabilité des actes juridiques à l'égard des tiers en droit privé-commun</i>	268
(i) <i>Le principe d'opposabilité des contrats aux tiers, à côté de la relativité de leurs effets internes</i>	268
(ii) <i>Les fictions d'inopposabilité et exceptions à l'opposabilité de plein droit aux tiers en droit privé</i>	275
b) <i>La question de l'opposabilité des actes juridiques au fisc comme à un tiers en droit privé</i>	284

B) La question de l'applicabilité de la théorie de la *fraus legis* du droit privé au droit fiscal.....295

a) <i>L'identification d'une théorie générale de la « fraude à la loi » en droit privé-commun</i>	297
(i) <i>La théorie de la fraude à la loi d'après VIDAL et les diverses conceptions en droit privé comparé</i>	302
(ii) <i>L'accueil mitigé de la théorie en droit privé interne vs. en droit international privé en Belgique</i>	308
b) <i>La convocation et la révocation d'une/de théorie(s) de la « fraude à la loi » en droit fiscal</i>	315
(i) <i>La convocation de théories de la fraude à la loi en droit fiscal en des termes inadmissibles</i>	317
(ii) <i>La révocation de la fraude à la loi en droit fiscal par VIDAL et par la Cour de cassation belge</i>	323

C) La circonscription de la théorie de la simulation comme limite « inhérente » au principe 334

a) <i>L'extension exacte de la notion de « simulation » en droit civil comme en droit fiscal</i>	336
b) <i>L'appréciation plus subjective de la simulation et les montages fiscaux en plusieurs actes</i>	349
c) <i>L'application pratique de la notion de « simulation » dans/par la jurisprudence fiscale</i> ..	365

D) L'admission d'une limite « ex-croissante » : l'inopposabilité au fisc d'actes non simulés mais entachés d'une illicéité (violation d'une loi d'ordre public) dans le but d'éviter l'impôt 376

TROISIEME PARTIE – L’EXCEPTION D’INOPPOSABILITE AU FISC D’ACTES JURIDIQUES POUR CAUSE D’ABUS FISCAL : *essai de théorie générale en droit positif belge* 387

Chapitre I – La généalogie des exceptions d’ « inopposabilité au fisc » dans la loi fiscale : *approche négative et rétrospective* 391

A) *L’inopposabilité au fisc de certains actes juridiques sur pied de l’article 344, § 2, C.I.R. : une occurrence typique de mesure spécifique anti-abus, préexistant au dispositif anti-abus fiscal*396

B) *L’inopposabilité au fisc de qualifications données à des actes dans le seule but d’éviter l’impôt : l’ancienne mesure légale générale anti-abus, « pré-figurative » de l’exception d’abus fiscal*415

C) *La non-déductibilité de dépenses de sociétés ne se rattachant pas à leur « objet social » : une ancienne théorie prétorienne « palliative », en l’absence de véritable dispositif anti-abus*435

Chapitre II – La méthodologie de l’exception légale d’ « abus fiscal » en droit belge : *approche positive et prospective (à la lumière du droit comparé et à la lisière du droit international)* 450

A) *La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » et sa lecture systématique* 453

a) La définition légale de l’ « abus fiscal », ses deux déclinaisons et leurs sources d’inspiration respectives459

b) Les éléments constitutifs (objectif et subjectif) de l’ « abus fiscal » à établir par le fisc ...463

(i) L’élément objectif de l’abus ou la contrariété avec les objectifs de la disposition « abusée » 463

(ii) L’élément subjectif de l’abus fiscal et l’intention d’éviter l’impôt comme « motif déterminant » 472

c) L’échappatoire réservée au contribuable (pour démontrer l’absence d’abus en l’espèce) 475

d) Le rétablissement de l’imposition permis au fisc en cas d’abus bien établi et non démenti 480

(i) Controverses sur le mode de redressement de l’abus en lien avec le principe de légalité de l’impôt 487

(ii) Effets de l’inopposabilité ‘ratione personae/materiae/temporis’ et éventuelles autres sanctions ? 495

B) *La comparabilité du mécanisme avec ses équivalents fonctionnels dans des pays voisins* 499

a) Le rapprochement du dispositif belge avec la théorie de la « fraus legis » néerlandaise ..501

(i) Les proximités terminologiques (inavouables mais détectables) avec la théorie néerlandaise 501

(ii) La théorie jurisprudentielle de la ‘wetsontduiking’ (‘fraus legis’) en droit fiscal néerlandais 509

b) Les enseignements de règles générales anti-abus codifiées dans d’autres pays voisins516

(i) L’exemple de la procédure codifiée de « répression des abus de droit » en droit fiscal français.. 518

(ii) Un exemple récent (la GAAR britannique) et quelques observations finales en droit comparé ... 527

C) *La constitutionnalité de la mesure et sa qualification en tant que « mode de preuve »* 531

a) La validation de la mesure par la Cour : les griefs formulés et les réponses y apportées .533

(i) La question de la violation des règles répartitrices de compétence pour les impôts « régionaux »	534
(ii) La question de la violation du principe constitutionnel de légalité de l'impôt (art. 170 Const.)..	539
(Conclusions intermédiaires sur la question de la constitutionnalité de la mesure anti-abus fiscal.....)	551
b) La qualification contestable de la mesure en tant que règle de preuve: pièges et enjeux...	553
(i) Les « failles » et les « ficelles » du raisonnement de la Cour sur la qualification de la mesure....	555
(ii) Les contradictions du législateur et le problème « collatéral » de la compétence du SDA	564
D) L'impact pratique du mécanisme dans les différentes matières fiscales concernées...573	
a) Les applications « hypothétiques » en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession	575
(i) Les circulaires exemplatives en matière de planification patrimoniale-successorale fiscale	577
(ii) Autres exemples « positifs » issus de la doctrine, du SDA ou de la jurisprudence judiciaire	588
b) Quelques illustrations « symptomatiques » dans le domaine des impôts sur les revenus ..	598
E) L'articulation du mécanisme avec le droit international conventionnel (CPDI).....	610
F) L'articulation du mécanisme avec le droit européen : source d'encadrement, inspiration, contrainte ?	624
a) La compatibilité avec le droit primaire et la jurisprudence de la CJUE sur l'abus de droit	627
b) La conformité aux normes anti-abus minimales prescrites par des directives à l'ère 'post-BEPS'	640
CONCLUSIONS GENERALES	657
BIBLIOGRAPHIE GENERALE	673
TABLE DES MATIERES	702

