

# L'évolution récente de la notion d'abus fiscal en Belgique

*La choix licite de la voie la moins imposée*

**E**n règle générale, au niveau européen, tant l'Union européenne elle-même que la plupart des pays acceptent, dans son principe, que les contribuables disposent d'un droit au «choix licite de la voie la moins imposée».

Toutefois, pratiquement partout, ce droit fait l'objet de restrictions plus ou moins importantes, qui dépendent soit de la loi elle-même, soit de pratiques administratives. Dans les deux cas, il s'agit souvent de questions complexes, qui font appel à des notions assez vagues et peu juridiques comme l'idée de «réalité économique», celle de «actes authentiques», celle d'«abus» se référant soit à la notion d'abus de droit propre au droit civil, soit à une notion autonome de droit fiscal, soit encore à la notion de fraude à la loi (*fraus legis*), qui peut elle aussi être commune au droit fiscal et au droit civil, ou encore être autonome.

L'on sait que l'Union européenne a retenu, pour l'application de sa propre législation, à la fois le principe du choix licite de la voie la moins imposée, mais aussi celle de l'interdiction de l'abus de droit, définie de manière très large, en faisant référence à la fois à la réalité économique, et à une notion spécifique d'abus de droit.

**Le Luxembourg, de son côté, dispose d'une législation remontant au droit allemand (§ 6 StmpG), selon laquelle, en substance, les notions fiscales doivent s'apprécier en fonction de critères économiques, et il convient d'écarter les abus consistant en les tentatives de bénéficier d'avantages fiscaux non voulus par le législateur.**

## Le cas particulier du système belge

La Constitution belge comporte un article 170 selon lequel les impôts doivent être établis «par la loi». Selon



l'interprétation de la Cour de cassation et de la Cour constitutionnelle, cela implique que tous les éléments permettant de déterminer la base imposable ou le taux doivent se trouver dans la loi elle-même, sans possibilité que le législateur délègue ce pouvoir, ni au pouvoir exécutif, ni à l'administration, ni au pouvoir judiciaire.

De ce principe a été déduit la règle de «la franchise générale des personnes et des choses»: tout ce qui n'est pas explicitement taxé par la loi ne fait l'objet d'aucun impôt.

Il est facile de déduire de ce principe que le contribuable a le droit de ne pas être taxé sur tout ce qui n'a pas expressément fait l'objet d'une

loi établissant un impôt. De cela on déduit le droit du contribuable à bénéficier du choix de la voie la moins imposée.

Ce droit n'est bien sûr pas absolu. Il trouve sa limite, précisément, dans les cas où la loi y déroge, ce qu'elle peut notamment faire par le recours à une mesure anti-abus.

Et il en est de nombreuses dans la législation belge. La plupart sont des mesures anti-abus spécifiques, qui prévoient que dans certains cas, bien précisés par la loi, des avantages fiscaux sont soumis à des conditions, dont certaines peuvent dépendre de l'intention du contribuable (par exemple disposer de «besoins économiques légitimes»).

Depuis 1992, la Belgique a introduit une mesure générale anti-abus.

Dans sa première version, celle-ci n'a pratiquement jamais connu aucune application concrète, tant les conditions requises étaient lourdes. Un arrêt de la Cour de cassation de 2005 a pratiquement anéanti toute chance pour l'administration d'utiliser ce

texte, en recourant à une interprétation justifiée en droit, mais très exigeante pour le fisc, de la version initiale de l'article 344, §1<sup>er</sup> du Code des impôts sur les revenus.

En 2013, le législateur belge a introduit une nouvelle version de cette disposition, avec comme objectif de la rendre plus aisément applicable par le fisc. Et depuis lors, l'administration fiscale en fait beaucoup plus souvent usage.

En revanche, les tribunaux ne lui donnent pas nécessairement raison dans son interprétation large de la portée de cet article.

Certes, la disposition actuellement en vigueur permet au fisc de rendre inopposables certains actes qui ont été accomplis dans le seul but d'éviter un impôt ou de bénéficier d'un avantage fiscal.

Mais, tout d'abord, il faut réellement que ce but soit unique. Il suffit qu'il ait effectivement existé un autre objectif poursuivi par le contribuable, comme par exemple un objectif de gestion dans une société ou encore de contrôle de celle-ci, ou une préoccupation d'ordre patrimonial, pour que l'opération soit validée et que l'on échappe à l'application de la mesure anti-abus, même si l'objectif principal était de nature fiscale.

Surtout, la jurisprudence récente met l'accent, tant en matière d'impôts sur les revenus que de droits d'enregistrement ou de succession, sur le fait que le fisc ne peut faire appel à la mesure anti-abus que s'il établit que le contribuable a agi en méconnaissance de «l'objectif» d'une disposition précise de la loi fiscale.

En d'autres termes, il ne suffit pas d'établir que le but du contribuable était d'éviter l'impôt; il faut encore démontrer que l'intention réelle du législateur, même si elle n'a pas été exprimée clairement dans le texte, était de rendre taxables des opérations telles que celle qui a été finalement réalisée. Cela implique le plus souvent de faire appel à des travaux parlementaires parfois anciens, et souvent confus. Or, la jurisprudence récente exige que l'intention du législateur soit bien spécifique à la disposition envisagée (il ne suffit pas de dire que la loi a été établie pour taxer), mais aussi que son intention soit «claire et consciente».

Dans un tel contexte, il reste possible pour le contribuable de profiter des lacunes de la législation introduites inconsciemment par le législateur, lorsqu'il n'a pas pensé à une portée plus large du texte que ce que celui-ci implique formellement, ou lorsqu'il a mal exprimé sa pensée.

Cette conception s'intègre parfaitement dans la conception belge suivant laquelle les règles de droit fiscal, y compris la notion de simulation, s'apprécient en fonction de critères strictement juridiques, et notamment dans le contexte des règles civiles et commerciales.

Cela empêche la référence à la notion de «réalité économique», sauf lorsque la loi le prévoit expressément. Cela paraît bien également écarter la notion néerlandaise de «fraude à la loi».

Cette jurisprudence paraît se concilier parfaitement avec un arrêt de la Cour constitutionnelle de 2013, selon lequel la loi qui a introduit la nouvelle mouture de la mesure générale anti-abus, n'est conforme à la Constitution que si on en fait une interprétation restrictive, excluant toute possibilité pour l'administration d'en étendre la portée au-delà de ces conditions strictes d'application.

## Conclusion

Il semble bien que l'évolution de cette jurisprudence, telle qu'on la connaît récemment, mais en l'absence pour le moment d'une décision précise de la Cour de cassation, amène à considérer que la portée effective de la mesure générale anti-abus, même dans sa version la plus récente, restera relativement limitée, contrairement à ce que pouvait en espérer l'administration fiscale. Il en sera toutefois autrement dans toutes les matières où le droit belge est tenu de se référer à la notion d'abus de droit au sens européen, c'est-à-dire en matière de TVA, où la législation belge a d'ailleurs été adaptée en ce sens, et pour l'application des directives, qui pourraient bien se multiplier, qui comportent elles-mêmes la référence à la notion européenne d'abus de droit.

Typhanie AFSCHRIFT

Avocate au Barreau de Bruxelles, Luxembourg et Genève,  
Professeure à l'Université Libre de Bruxelles  
Associée AFSCHRIFT Tax & Legal