

AFSCHRIFT TAX & LEGAL

We assist, We defend, We innovate

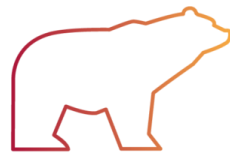
L'évolution récente de la notion d'abus fiscal

Par Typhanie AFSCHRIFT

Professeure ordinaire ém. à l'Université Libre de Bruxelles
Présidente de l'Executive Master en Gestion Fiscale (Solvay Brussels School of Economics
and Management)
Avocate aux Barreaux de Bruxelles et Anvers, inscrite aux Barreaux de Fribourg, Genève,
Lausanne, Luxembourg, Madrid et Tel Aviv

AFSCHRIFT TAX & LEGAL

Brussels – Antwerp – Fribourg – Geneva – Lausanne – Luxembourg – Madrid – Tel Aviv
www.afschrift.com



I. Historique dans la notion d'abus

1) Les principes

- Principe de base : le choix licite de la voie la moins imposée

Arrêt Brepols (6 juin 1961) : rejette la théorie de la fraude à la loi.



Arrêt Vieux Saint-Martin rejette le principe de la réalité économique.



Règles :

1. Le droit fiscal se fonde sur des réalités (mais celles-ci sont juridiques)
2. Le contribuable peut poser tout acte qu'il souhaite, même dans le seul but d'éluider l'impôt, pour que cet acte soit sincère, c'est-à-dire ne soit pas simulé.



Simulation :

- La simulation s'apprécie suivant les règles de droit civil
- La simulation s'apprécie lors de la formation du contrat (et non de son exécution)
- Il y a simulation si les parties n'acceptent pas les conséquences juridiques de leurs actes



Pourquoi la règle de la fraude à la loi ne s'applique-t-elle pas en droit fiscal ?

- a) La notion de fraude à la loi suppose l'évitement d'une règle impérative
- b) « *La loi fiscale est impérative seulement en ce que la taxe est due pour tout acte présentant les critères qu'elle prévoit* »
- c) Rien n'interdit de choisir une voie pour d'autres permettant d'aboutir au résultat recherché (cf. Vidal, « *Essai d'une théorie générale de la fraude ...* » et Arrêt Brepols)



2) Réaction législative : loi du 22 juillet 1993

- Introduit une règle « *d'inopposabilité de la qualification juridique* » de certains actes
- Conditions d'application tellement strictes que cette disposition (art. 344, § 1^{er} CIR) dans son texte initial n'a pratiquement jamais été appliqué (Cass. 4 novembre 2005).



3) La loi du 29 mars 2012 : création de la notion d' « abus fiscal »

Introduction d'un texte complexe, le nouvel art. 344, § 1^{er} CIR 92, qui prévoit une inopposabilité de l'acte (et plus seulement de la qualification).

Plus efficace en théorie et plus souvent appliqué.

Mais beaucoup de problèmes d'interprétation.

Ceci concerne l'impôt sur les revenus, les droits d'enregistrement et de succession (pour la TVA : notion européenne distincte).

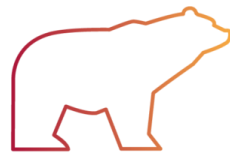


II. La notion légale d'abus fiscal

1) Une inopposabilité d'un acte

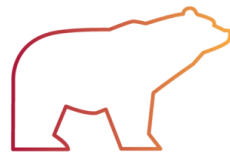
« § 1^{er}. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal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

S'il y a abus fiscal, l'acte est inopposable au fisc (cela ne dit pas encore quel acte celui-ci peut invoquer pour taxer)



De même, s'il y a « *plusieurs actes formant une même opération* ».

Tel est le cas si le dernier acte d'une série était déjà prévu par toutes les parties lorsque le premier acte a été accompli.



2) La condition matérielle de l'abus

a) Il faut une opération où

- Soit on se place en dehors du champ d'application de l'impôt
- Soit on se place dans le champ d'application d'un « *avantage fiscal* ».

b) Et ce faisant, on agit « *en violation des objectifs d'une disposition du ... Code* ».

(C'est le point le plus délicat pour l'application du texte).



3) La condition d'ordre intentionnel

Il y a abus dès que la condition matérielle est établie ...

... sauf si l'acte « *se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt* ».

S'il y a plusieurs motifs, il n'y a pas abus si un seul d'entre eux (même non essentiel) ne compte pas en une volonté d'éviter l'impôt.



4) Charge de la preuve

- Le fisc doit démontrer les éléments matériels
- Si le contribuable conteste qu'il y ait abus, il doit démontrer un autre élément intentionnel que le but d'éviter l'impôt.



- Personne ne doit démontrer que l'on agit « *en violation de l'objectif d'une disposition : on ne doit pas prouver les questions de droit* ».

Mais cette question fait l'objet d'une interprétation. Et en droit fiscal, l'interprétation stricte prévaut. C'est le cas pour les textes légaux. C'est a fortiori le cas s'il s'agit de rechercher l'objectif d'une disposition.

« *In dubio contra fiscum* »



5) S'il y a abus, que fait-on ?

« 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. »

Plus compliqué que cela en a l'air ...

On écarte l'acte inopposable ... Mais il faut respecter les faits, que le juge ne peut changer.

Critère à proposer : tenir compte des autres actes (non opposables) et, parmi tous les autres actes possibles, rechercher la volonté du législateur.

Pas clair ...



6) Doctrines diverses

- Doctrines très diverses
- Souvent opposées entre :
 - Francophones (l'abus fiscal répond à des données strictes et est une notion autonome)
 - Et néerlandophones (l'abus fiscal correspond à la notion d'abus de droit ou de fraude à la loi)
- Question centrale (souvent éludée) : la recherche de « l'objectif » de la disposition évitée.



7) Doctrine du « champ d'application voulu »

- Il faut rechercher le « *champ d'application voulu* » par le législateur
- Recherche sur la base des objectifs réels et concrets de la disposition légale (ex. travaux préparatoires)
- On ne peut tenir compte que de la volonté claire et consciente du législateur (il n'y a pas abus si on bénéficie d'une hypothèse que le législateur n'a pas envisagée).

Attention : il y a d'autres doctrines.



III. La jurisprudence des Cours suprêmes

- A ce jour, aucun arrêt de principe de la Cour de cassation
- Arrêt de la Cour constitutionnelle : l'article 344, § 1^{er} nouveau n'est pas contraire à la Constitution, ... seulement si on l'interprète comme applicable lorsque le législateur s'est exprimé clairement et consciemment sur ses objectifs.

(Système de l' « *interprétation conciliante* »)



IV. La jurisprudence des juges du fond

Jurisprudence très variable, en l'absence d'arrêt de principe.

Voici quelques exemples.



1) Systeme « accordéon » - réduction de capital

Liège 14/09/22

Une société

- Réduit son capital de 500.000 €
- Attribue des dividendes pour 3.000.000 € avec précompte de 10 % (régime VV PR bis)
- Augmente son capital de 2.700.000 par incorporation dividende

Pour le fisc, il s'agit d'une augmentation de capital de 2.200.000€. Le reste étant un abus fiscal.



La Cour rejette le point de vue du fisc.

Le législateur, dans le système VVPR bis, n'a envisagé que les réductions de capital postérieures à l'augmentation de capital (mesure anti-abus spécifique).

Ici, c'est l'inverse.

Rien n'indique que le législateur ait voulu envisager le cas où la réduction de capital précède l'augmentation de capital.

Conclusion : pas d'abus fiscal parce que pas de « *champ d'application voulu* » couvrant l'opération réalisée.



2) Réduction de capital exonérée (avant la réforme de l'Isoc en 2011)

Gand, 1^{er} octobre 2019

Sous ce régime, les réductions de capital n'étaient pas taxées si elles portaient sur du « *bon capital* ».

Le fisc requalifie la réduction de capital en distribution de dividendes.

La Cour d'appel écarte la notion d'abus fiscal.



La Cour

- A confirmé le droit au choix de la voie la moins imposée
- Rappelle que l'abus fiscal n'existe que si « *l'opération ... est contraire aux objectifs d'une disposition fiscale clairement identifiée* »
- Constate que dans son texte alors applicable, l'article 18, al. 1^{er}, 2^o CIR92 permettait le choix opéré par le contribuable.

(Ici encore : pas de « *champ d'application voulu* » s'étendant aux actes accomplis)



3) Dans le même sens; Gand, 8 septembre 2010

- Recherche l'intention du législateur pour l'application de l'article 537, CIR92
- Ce texte visait à permettre de manière avantageuse l'augmentation des fonds propres d'une société

En sens contraire : plusieurs décisions (le plus souvent réformées) du Tribunal de 1^{ère} instance de Bruges (notamment 4 mars 2019).



4) Attribution de tantièmes à une société de management

- Une société distribue des tantièmes à une société de management
- Elle déduit ces tantièmes
- La société de management évite la taxation grâce à des pertes récupérables.

Le fisc y voit un abus fiscal parce que le tantième « *est purement artificiel* » et « *ne correspond pas à la réalité économique* ».

Le juge donne raison au fisc parce que la société de management n'a accompli aucune prestation.



- Le jugement est erroné
- Il ne recherche pas « *l'objectif* » de la disposition permettant la distribution de tantièmes
- Or, le législateur n'a jamais voulu soumettre la déduction de tantièmes à une prestation effective
- Le juge a confondu « *abus fiscal* » et « *réalité économique* »



5) Régime des droits d'auteur

Liège, 15 mars 2023

a) L'arrêt retient un abus fiscal dans le cas d'un architecte qui entend bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur.

Motif : le législateur n'envisageait ce régime que pour les artistes.



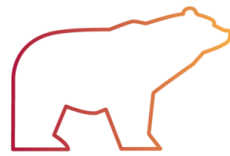
Raisonnement doublement erroné

- La notion d'abus fiscal ne permet que de rendre un acte inopposable, et non d'en modifier la qualification (revenus professionnel plutôt que droit d'auteur)
- Il faut que l'acte soit contraire à « *l'objectif* » d'une disposition. Il ne suffit pas que le législateur ait voulu appliquer le texte aux artistes; il faut encore qu'il ait clairement et consciemment voulu écarter les autres catégories de personnes percevant des droits d'auteur.

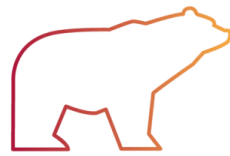


6) Arrêt déjà dépassé ?

- Application du régime des droits d'auteur à des prestations d'un avocat
- La Cour d'appel avait dit que les prestations d'avocat ne justifient pas des droits d'auteur



- La Cour de cassation décide qu'ainsi la Cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision de taxer en tant qu'honoraires
- Parce que les règles relatives à la profession d'avocat n'empêchent pas que l'avocat peut exprimer sa personnalité dans certains travaux qu'il écrit en procédant à des choix créatifs



Le fisc n'avait certes pas invoqué la notion d'abus fiscal

Mais l'arrêt implique clairement que le régime fiscal des droits d'auteur (avant sa modification en 2022) s'étendait à d'autres professions que les artistes.



V. Notion de droit européen

- En droit européen, un principe anti-abus s'applique, et interdit de bénéficier des avantages d'un texte, pour des actes « *non-authentiques* »
- Mais cette notion excède largement la notion civile de simulation
- Elle se rapproche au contraire de la notion de réalité économique
- Et ce même si à côté de l'objectif d'évitement de l'impôt, il en existe un autre



Applications

- Tout le domaine de la TVA
- Directive fusions
- Directive mère/fille

Notamment ...



CONCLUSION

AFSCHRIFT TAX & LEGAL

Brussels – Antwerp – Fribourg – Geneva – Lausanne – Luxembourg – Madrid – Tel Aviv

www.afschrift.com