

Les dérives du droit fiscal

JACQUES MALHERBE

Xavier Dieux a, en droit civil, démontré que le respect des anticipations légitimes d'autrui peut être considéré comme un principe général de droit(1). Quelle est, en droit fiscal, la situation du contribuable qui veut réaliser ou a réalisé une opération entraînant des conséquences fiscales ?

I. LE TEMPS DE LA STABILITÉ

Le droit fiscal, d'ordre public, laissait en Belgique au contribuable le choix d'adopter la voie la moins imposée à condition d'éviter l'accomplissement d'actes simulés que tout tiers, y compris l'administration, pouvait écarter. La Cour de cassation avait décidé dans un arrêt de principe qu'« il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier de la liberté des conventions, 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 »(2).

La jurisprudence ultérieure ajouta : « Même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale »(3). Vidal, dans une thèse largement suivie, excluait le recours à la fraude à la loi en matière fiscale. L'impôt n'oblige en effet pas les contribuables à se mettre en situation de le payer. La loi fiscale étant de stricte interprétation, celui qui empêche le droit à l'impôt de naître est dans une situation parfaitement licite(4).

(1) X. DIEUX, *Le respect dû aux anticipations légitimes d'autrui, Essai sur la genèse d'un principe général de droit*, Bruxelles/Paris, Bruylant/LGDJ, 1995.

(2) Cass., 6 juin 1961, *Brepols, Pas.*, 1961, I, 1082.

(3) Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, 849 ; *J.D.F.*, 1990, p. 116.

(4) J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe « fraus omnia corrumpit »*, Paris, Dalloz, 1957, pp. 96-101. Dans le même sens, G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 1944, p. 103.

Jean-François Romain s'est demandé si, chez Vidal, la théorie de la fraude à la loi ne serait pas absorbée dans une théorie extensive de la simulation (5). Il demeure, à notre avis, essentiel de distinguer les deux notions. La simulation ne s'étend pas au-delà de l'altération de la réalité juridique (6).

La doctrine civile classique considérait que l'abus de droit est la fraude dans l'usage des droits. Le critère de l'abus n'est ni l'intention de nuire à autrui ni l'absence d'intérêt légitime (7).

Thomas Delahaye concluait une étude de droit comparé en constatant que la théorie de la fraude à la loi n'avait pas sa place en droit fiscal, car le législateur pouvait aisément remédier aux lacunes que les lois présentaient. En revanche, cette théorie est utile en droit international privé où le législateur national n'a pas les moyens de se prémunir contre les possibilités offertes par les lois étrangères. « En permettant [...] à l'administration et aux juges de dénaturer le texte de loi ou les actes accomplis par le contribuable, ces systèmes leur confèrent un pouvoir qui n'est plus dans l'application des lois mais dans leur création. » Et d'ajouter : « Il n'est qu'un seul moyen acceptable de mettre fin au choix de la voie la moins imposée : c'est l'intervention du législateur, grâce à des textes *précis*, là où se fait sentir la nécessité de supprimer les lacunes de la loi » (8).

Pour l'auteur d'une thèse récente (9), il n'existe pas de différence entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale, entre la fraude à la loi et l'abus de droit. Dans les deux cas, contrairement à l'avis de la majorité des fiscalistes, la loi fiscale est violée. On parlera de fraude fiscale si une sanction pénale est prévue, d'évasion fiscale dans le cas contraire (10).

Les tentatives de l'administration de substituer à la réalité juridique la réalité économique furent rejetées par la Cour de cassation (11).

(5) J.-Fr. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 487.

(6) A. NOLLET, « Contours et Alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal belge », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (dir.), *En quête de fiscalité et autres propos... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 142.

(7) G. MARTY et P. RAYNAUD, *Introduction générale à l'étude du droit*, 2^e éd., Paris, Sirey, 1972, p. 302, n° 170.

(8) Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 200 et 201 ; dans le même sens, J. MALHERBE et L. DE BROE, « Réalité juridique et réalité économique », obs. sous Cass., 29 janvier 1988, *J.D.F.*, 1988, p. 322.

(9) N. VAN DAMME, *Wetsontduiking, Fraus legis*, Anvers/Cambridge, Intersentia, 2020.

(10) N. VAN DAMME, *Fiscale wetsontduiking, Fraus legis, in fiscalibus*, Bruxelles, Lefebvre Sarrut, 2021, p. 232.

(11) Cass., 27 février 1987, *Pas.*, 1987, I, 777 ; Cass., 29 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, 633 ; Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, I, 653, Au Vieux Saint-Martin, J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 71-73, nos 1.39 et 1.40 ; J. MALHERBE et J. THILMANY, « L'amélioration des

II. LA PREMIÈRE MESURE BELGE ANTI-ABUS DE DROIT

La sérénité fiscale fut troublée une première fois lorsqu'en 1993 le législateur inséra dans le Code des impôts sur les revenus 1992 un article 344, paragraphe 1^{er}, prévoyant que 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 que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve qu'elle répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Comme Thierry Afschrift l'a constaté, l'éventuelle requalification de l'acte devait respecter son contenu qualifié et donc être compatible avec la réalité juridique de l'acte(12). Cette disposition ne connut donc, comme prévu(13), que peu d'applications jurisprudentielles. Certains y ont toutefois vu l'introduction en droit fiscal belge de la doctrine de la fraude à la loi(14).

III. LA SECONDE DISPOSITION BELGE ANTI-ABUS DE DROIT

En 2012, le législateur introduisit une disposition permettant à l'administration, clairement, d'écarter l'acte lui-même constitutif d'abus fiscal : le contribuable réalise par un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques une opération violant les objectifs d'une disposition légale ou une opération visant un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire aux objectifs de la disposition qui le prévoit. Le contribuable peut prouver que ces actes se justifient par d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt. À défaut, la base imposable et l'impôt sont rétablis de façon à permettre un prélèvement conforme à l'objectif de la loi comme si l'abus n'avait pas eu lieu(15). L'abus fiscal ainsi créé constitue une exception au choix licite de

rappports entre l'administration fiscale et les contribuables », actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans, 15 au 16 septembre 1988, Paris, PUF, pp. 290 et 291.

(12) Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 1994, pp. 226 et 227 ; D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – Un état des lieux », in Th. AFSCHRIFT, D. GARABEDIAN, P. GLINEUR *et al.*, *L'évolution des principes généraux du droit fiscal, 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 57.

(13) J. AUTENNE et M. DUPONT, « L'évitement de l'impôt et sa licéité », in *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 81.

(14) P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken, Artikel 244, § 1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 188-190, n^{os} 308-311 ; S. VAN CROMBRUGGE, « De invoering van het leerstuk van fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht », *T.R.V.*, 1993, p. 271.

(15) CIR, art. 344, § 1^{er} ; dispositions analogues in Code des droits d'enregistrement, art. 18, § 2, et Code des droits de succession, art. 106 ; loi-programme n^o 1 du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012.

la voie la moins imposée(16). Certains actes non simulés du contribuable sont rendus inopposables au fisc(17). La Cour constitutionnelle décida que la loi créant la nouvelle disposition anti-abus ne violait pas le principe de légalité de l'impôt(18). La Cour a considéré de façon « discutable »(19) que la nouvelle disposition anti-abus n'introduisait qu'un moyen de preuve et laissait une porte de sortie au contribuable. Elle ne dérogeait donc pas au principe de légalité de l'impôt. Les circulaires administratives apportèrent peu de clarté quant à l'application de la disposition nouvelle. Les auteurs analysèrent des séries d'actes ou d'ensembles d'actes pour déterminer si elles étaient ou non susceptibles de constituer des abus fiscaux(20). La disposition est évidemment créatrice d'incertitude juridique, la sécurité du contribuable étant sacrifiée à l'objectif de rendement de l'impôt. Le texte omet un élément essentiel, l'exigence que l'opération soit artificielle, implicite selon la Cour constitutionnelle(21).

Conformément au principe de légalité(22), les seuls objectifs de la loi qui pourront être pris en considération sont ceux que le législateur a exprimés de manière claire et qui seraient méconnus au-delà de tout doute raisonnable, selon une appréciation « marginale »(23).

À la suite des travaux de l'OCDE dans ses rapports BEPS (Base Erosion Profit Shifting), la directive anti-évasion fiscale(24) obligea les États membres, afin d'éviter des applications divergentes du rapport BEPS

(16) Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 68.

(17) A. NOLLET, « De l'abus fiscal ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt. Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge », Bruxelles, Larcier, 2019, p. 681, n° 295.

(18) C. const., 30 octobre 2013, arrêt n° 141/2013.

(19) A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *Rev. fiscal. rég. et locale*, 2013, p. 322. Pour un commentaire approuvé de la règle : B. PEETERS, « De algemene antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, 2014, n° 5, pp. 33 et 34.

(20) Par exemple, P.-F. COPPENS, « Quelques considérations fiscales face à la mesure générale anti-abus (article 344, § 1^{er}, CIR) », *Dream Team fiscale*, Forum for the Future, *Rec.*, 2018, p. 45 ; Ph. DEDOBLEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014, p. 107 ; Th. BLOCKERYE, « Les sociétés face à l'abus fiscal : de la théorie à la pratique », in J. MALHERBE et E. NAVEZ (dir.), *Droit des affaires et sociétés, Actualités et nouveaux enjeux*, Limal, Anthemis, 2013, p. 37 ; Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal, op. cit.*, p. 219.

(21) Ph. MALHERBE, « De l'abus fiscal et de l'abus en droit fiscal », *J.D.F.*, 2019, p. 206.

(22) Const., art. 170.

(23) D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle anti-abus et l'« objectif » des dispositions fiscales : portée, arbre de décision, cas pratiques, in Forum, De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van "fiscaal misbruik" in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen », *T.F.R.*, 2012, p. 752 ; 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, pp. 503 et 504.

(24) Directive du Conseil (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le marché intérieur, *J.O.U.E.*, L 193, 2016, p. 1.

relatif aux dispositions abusives⁽²⁵⁾, à ignorer pour le calcul de l'impôt des sociétés une convention ou une série de conventions mise en place à titre principal ou dans le but principal d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet de la législation fiscale applicable et qui, comme telles, ne seraient pas « authentiques » (« genuine ») compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents⁽²⁶⁾. La Belgique a estimé ne pas devoir ajouter de dispositions à la clause anti-abus figurant déjà dans le Code des impôts sur les revenus.

IV. INTRODUCTION DE LA DISPOSITION ANTI-ABUS DANS LES TRAITÉS FISCAUX

La question de savoir si une disposition anti-abus nationale pouvait être utilisée pour écarter l'application de la disposition conventionnelle d'un traité fiscal bilatéral a été controversée. L'OCDE, après avoir affirmé l'impossibilité d'une telle application dans son commentaire, a modifié celui-ci en considérant que les dispositions anti-abus faisaient partie du droit national auquel s'applique le traité⁽²⁷⁾. Le commentaire considère comme principe directeur (« Guiding principle ») qu'il y a lieu de refuser les avantages d'une convention de double imposition lorsque l'un des principaux objectifs de certaines opérations est d'obtenir un traitement fiscal plus favorable qui est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes du traité⁽²⁸⁾. Luc De Broe considérait la position de l'OCDE comme « non convaincante et circulaire »⁽²⁹⁾ et non applicable en Belgique⁽³⁰⁾.

La situation fut modifiée par le droit positif⁽³¹⁾. Conformément aux recommandations de l'Action 6 du plan BEPS, l'article 29 du Traité modèle de l'OCDE inclut actuellement une règle prohibant l'abus des traités. L'Instrument Multilatéral ouvert à la signature en 2017 oblige également

(25) Rapport final 2015, Action 6, « Éviter l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales ».

(26) Art. 6.

(27) Com. OCDE (2014), art. 1.22-1.

(28) Com. OCDE (2017), art. 1.61.

(29) « Not convincing and circular », L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam, IBFD, 2008, p. 388, n° 156.

(30) L. DE BROE, « Het gebruik van de algemene misbruikbepaling (artikel 344, § 1 WIB 1992) voor het voorkomen van de Belgische dubbelbelastingverdragen », in ALABASTER 1938-2013, *IFA*, Limal, Anthemis, 2013, p. 143.

(31) J. MALHERBE, « Mesures anti-abus et conventions préventives de la double imposition : BEPS, Instrument multilatéral et ATAD », in *Entre tradition et pragmatisme. Liber amicorum Paul Alain Foriers*, vol. 2, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1809.

les États signataires à introduire une disposition écartant l'abus des traités : un avantage conventionnel ne sera pas accordé s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de tous les faits et circonstances pertinents, que l'obtention de cet avantage était l'un des principaux objectifs de l'opération, sauf s'il est établi que l'octroi de cet avantage est conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention (32). Un préambule doit d'ailleurs être inséré dans les traités prévoyant que l'intention des États signataires est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilité de non-imposition ou de réduction d'impôt par la fraude ou l'évitement fiscal, y compris le « *treaty shopping* ».

V. L'EXTENSION INTERNATIONALE DE L'ABUS DE DROIT

Si la Belgique a été particulièrement réticente à s'écarter d'une conception civiliste du droit fiscal, elle a fini par suivre une évolution internationale qui a été lente mais s'est accélérée depuis la fin du siècle dernier (33). Il suffit à cette fin d'examiner les rapports présentés aux deux congrès internationaux de l'International Fiscal Association respectivement à Oslo en 2002 et à Séoul en 2018.

En 2002, le rapporteur général, Frédérik Zimmer, constate que peu de pays n'ont pas de forme quelconque de disposition anti-abus. De nombreux pays ont introduit des dispositions générales anti-évasion fiscale (« *General anti-avoidance rules* » ou « GAARs »). D'autres se fondent sur des règles jurisprudentielles comme, à l'époque, le Royaume-Uni et les États-Unis (34). La conclusion du rapporteur général est sans appel, voire sans nuance : pour lui, les règles générales anti-évasion sont une part nécessaire des systèmes fiscaux modernes. Le recours à la simulation ne suffit pas. Le juge pourrait avoir tendance à étendre cette notion au-delà de son champ d'application normal (35). Il constate avec le rapporteur belge, Daniel Garabedian, que la Belgique a été longtemps un pays adhérent à la définition strictement civile des concepts en matière fiscale (36).

(32) Art. 7.

(33) Voy. sur cette évolution, J.-M. TIRARD, « L'abus de droit en droit comparé », in *Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Lexis Nexis, 2009, p. 209.

(34) F. ZIMMER, « General Report, International Fiscal Association 2020 Oslo Congress », *Cah. Droit fisc. Int.*, vol. 87A, *Form and Substance in Tax Law*, p. 38.

(35) *Ibid.*, p. 64.

(36) *Ibid.*, p. 25.

La situation a évolué dans le même sens en 2018. Les rapporteurs généraux constatent que les règles générales anti-évasion ressemblent à un vaisseau de guerre : s'opposent, d'une part, les principes de légalité et de sécurité juridique et, d'autre part, ceux qui visent à l'égalité fiscale dans la contribution aux charges et à la collecte efficiente de l'impôt (37). Le Royaume-Uni et les États-Unis ont entre-temps introduit une version légale de la doctrine jurisprudentielle. Les rapporteurs concluent qu'il n'y a pas de système fiscal parfait : le risque d'abus existe comme existe le risque de voir considérer comme abusives des conduites parfaitement valides. La première victime de cette lutte est la sécurité juridique qui peut être totalement évincée si la clause anti-abus est mal rédigée. De telles clauses entraînent un traitement différent des opérations en droit fiscal et en droit commun (38).

Notre but n'est certainement pas de nous livrer à une étude de droit comparé (39) qui serait un « Guide Bleu » des signaux rouges de la fiscalité, mais de diagnostiquer dans une évolution historique une éventuelle dérive des garanties juridiques d'un système fiscal. À cet égard, il est utile de comparer brièvement à l'évolution du droit belge celle de quelques systèmes fiscaux importants.

VI. DROIT ALLEMAND

La caractérisation de l'abus de droit fiscal est née en 1919 des difficultés financières de l'Allemagne (40). Après diverses modifications, l'article 42 de l'Abgabenordnung actuelle sanctionne l'abus de formes juridiques qui permettrait de contourner la loi fiscale (41). En cas d'abus, une forme juridique correspondant aux réalités économiques sera rétablie pour l'application de l'impôt. L'abus existe quand une forme inadaptée est choisie qui, en comparaison à ce qui se passerait si une forme adaptée était adoptée,

(37) P. ROSENBLATT et M. E. TRON, « General Report, IFA 2018 Seoul Congress », *Cah. Droit fisc. Int.*, vol. 103A, *Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAARs and other rules*, p. 17.

(38) *Ibid.*, p. 54.

(39) Voy. V. THURONYI, K. BROOKS et B. KOLOZS, *Comparative Tax Law*, 2^e éd., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2016, p. 115.

(40) Reichsabgabenordnung de 1919, § 5.

(41) G. FROTSCHER, *Internationales Steuerrecht*, 4^e éd., Munich, C.H. Beck, 2015, p. 141 ; *Tipke/Lang Steuerrecht*, 22^e éd., par SEER, HEY, MONTEY *et al.*, Cologne, Otto Schmidt, 2015, p. 213, « Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Gestaltungsmissbrauch » (§ 42 AO) ; sur les effets internationaux du texte, Schaumburg, *Internationales Steuerrecht*, 3^e éd., Cologne, Otto Schmidt, 2011, p. 681 ; O. H. JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6^e éd., Munich, C.H. Beck, 2007, p. 468.

conduit à un avantage fiscal non prévu. L'abus est écarté quand le contribuable peut faire valoir des motifs extra-fiscaux valables dans l'ensemble des circonstances considérées.

VII. DROIT FRANÇAIS

L'abus de droit est né en France d'une loi du 13 janvier 1941 (42). Le texte initial prévoyait que « ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention [...] » et que « l'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse ». Le texte couvrait deux situations : soit l'acte revêtait un caractère fictif, la situation juridique apparente ne correspondant pas à la situation réelle, soit le contribuable dissimulait l'acte réel par un acte apparent, fausse facture ou donation dissimulée sous la forme d'une vente. La jurisprudence étendit l'application du texte aux opérations qui ne pouvaient être inspirées par aucun autre motif que celui d'éluder l'impôt.

Le texte ne permettait toutefois pas d'atteindre les opérations relatives non à la diminution de l'assiette de l'impôt mais à sa liquidation, par exemple l'acquisition pour une brève période par une société des actions d'une autre de façon à bénéficier d'un dividende auquel était attaché un avoir fiscal. Le Conseil d'État étendit alors, par un arrêt historique, la théorie de la fraude à la loi à la matière fiscale : il écartera des actes qui recherchent le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre de leurs objectifs et n'ont d'autre motif que celui d'atténuer la charge fiscale (43). L'article L.64 du Code des procédures fiscales fut modifié en 2008 pour couvrir les deux hypothèses (44). En 2019, le législateur français ajouta à la disposition principale qui était assortie de sanctions une nouvelle disposition anti-abus permettant d'écarter les actes qui, sans avoir pour seul motif d'éluder l'impôt, ont ce but pour motif principal en

(42) Code général des impôts, art. 244, repris dans l'article 1649quinquies du Code général des impôts, puis dans l'article L.64 du Livre des procédures fiscales.

(43) C.E., section, 27 septembre 2006, *Ministère c/ Société Janfin*, n° 260050, *Droit fiscal*, 2006, n° 47, com. 744 et étude FOUQUET, « Fraude à la loi et abus de droit », n° 65. En l'espèce, l'opération fut annulée mais pour un motif extérieur au raisonnement.

(44) Voy. not. étude « La théorie de l'abus de droit », in M. COZIAN, F. DEBOISSY et M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises, 2017/2020*, 43^e éd., Paris, Lexis Nexis, 2019, p. 957 ; D. GUTMANN, « La théorie de l'abus de droit », in *Droit fiscal des affaires*, 10^e éd., Paris, LGDJ, 2019, p. 721. Comp. M. COZIAN, « La notion d'abus de droit », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 3^e éd., Paris, Litec, 1996, p. 17.

recherchant une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs (45). Le texte ne vise que la fraude à la loi, n'est pas assorti d'une sanction automatique et s'applique à tous les impôts alors que la disposition générale ne s'applique qu'à l'impôt des sociétés. En 2018, la France ajouta à son arsenal une disposition (46) mettant en œuvre pour l'impôt des sociétés la directive ATAD et prévoyant qu'il ne serait pas tenu compte d'un montage mis en place pour obtenir au titre d'objectif principal ou de l'un des objectifs principaux un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable et qui ne serait pas « authentique ». L'absence d'authenticité résulte du fait que le montage n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

Le législateur français considéra toutefois qu'il ne pouvait assortir la nouvelle disposition des lourdes sanctions de l'abus de droit, au motif de « l'incertitude qui pèse sur la définition précise d'un acte à motif principalement fiscal » (47). On se demande ce qui exclut de cette incertitude la définition d'un motif exclusivement fiscal.

VIII. DROIT EUROPÉEN

En droit européen, l'abus de droit remplit deux fonctions : déterminer si une clause anti-abus nationale respecte les libertés fondamentales ; déterminer si le droit de l'Union, et plus particulièrement, dans son champ d'application, les directives, ne peuvent s'appliquer en raison d'une pratique abusive (48).

L'existence d'un principe général de droit européen interdisant les pratiques abusives avait été établie en dehors d'un contexte fiscal dans l'arrêt *Emsland-Stärke* (49). L'abus requérait la constatation d'un élément objectif et d'un élément subjectif : la constatation objective que le but des règles communautaires n'avait pas été atteint malgré leur observation formelle ; l'intention subjective d'obtenir un avantage en créant artificiellement les

(45) LPF, art. L-64 A.

(46) CGI, art. 205 A.

(47) Projet de loi de finances pour 2019, Rapport général, t. III, p. 47.

(48) K. LENAERTS, « Le juge de l'Union, promoteur de la lutte contre l'abus de droit en matière fiscale », *R.G.C.F.*, pp. 448 et 449.

(49) C.J.C.E., 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, EU:C:2000:695.

conditions requises. Dans l'arrêt *Halifax*, rendu en matière de TVA(50), la Cour établit pour la première fois le principe de l'abus en matière fiscale dès lors que les opérations, malgré l'observation formelle des dispositions de la 6^e directive TVA et de la législation nationale, procuraient un avantage fiscal dont l'octroi était contraire au but de ces dispositions, des facteurs objectifs permettant de démontrer que le but essentiel des opérations était l'obtention de l'avantage fiscal. Il s'agissait en l'espèce d'une société de banque dont le prorata de déduction de la TVA était faible et qui avait mis sur pied une construction visant à obtenir la déductibilité d'une grande partie de la TVA payée sur des réalisations immobilières. Le principe fut confirmé en matière d'impôts directs, mais avec la réserve qu'il ne pouvait être appliqué qu'à des « arrangements » totalement artificiels. La législation anglaise sur les sociétés étrangères contrôlées ne put donc être appliquée à deux sociétés irlandaises filiales d'une société britannique qui disposaient de personnel et de bureaux et se livraient à une activité indiscutable(51).

La Cour de justice restreignit toutefois ce principe à la liberté d'établissement. En matière de liberté de mouvement des capitaux, applicable à l'égard des pays tiers, elle admit que soit couvert « tout dispositif dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est le transfert artificiel des bénéfices générés en vertu d'activités réalisées sur le territoire d'un État membre vers des pays tiers à faible niveau d'imposition ». La vérification doit être rendue possible par des obligations conventionnelles d'échange d'informations. À défaut, une présomption générale entraînant l'imposition par transparence du revenu étranger sera admissible alors que le contrôle de proportionnalité l'interdit entre États membres(52).

Des dispositions anti-abus spécifiques furent introduites dans diverses directives pour remplacer les dispositions initiales qui se bornaient à écarter l'application des textes sur la base des dispositions nationales ou conventionnelles prohibant les fraudes ou abus ou encore lors d'opérations ayant pour but la fraude ou l'évasion fiscale. Les dispositions nouvelles introduites dans la directive mère-filiale(53) et dans la directive

(50) C.J.C.E., 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, EU:C:2006:121.

(51) C.J.C.E., 12 septembre 2006, *Cadbury-Schweppes*, aff. C-196/04, EU:C:2006:544.

(52) C.J.U.E., gde ch., 26 février 2019, *X GmbH*, aff. C-135/17, EU:C:2019:136 ; L. SCRITTI, « Vers un durcissement des règles fiscales pour les filiales étrangères dans des pays tiers », *J.D.E.*, 2021, p. 279.

(53) Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, modifiée, art. 1.2.

fusions⁽⁵⁴⁾ privent le contribuable des avantages prévus lorsque les opérations ont pour but principal ou un de leurs buts principaux d'obtenir un avantage fiscal contraire à l'objet ou au but de la directive et non authentique. L'absence d'authenticité résulte du fait que le montage n'est pas mis en place pour des raisons commerciales valables qui reflètent la réalité économique.

Dans deux décisions, la Cour de justice appliqua le test d'artificialité pour maintenir l'exonération de retenue à la source en présence de dispositions française ou allemande qui constituaient des présomptions générales et ne permettaient pas de démontrer l'artificialité dans des cas particuliers⁽⁵⁵⁾. En revanche, la Cour de justice, dans deux arrêts dits « danois », refusa l'application de l'exemption prévue par la directive mère-filiale ou la directive intérêts-redevances sur la base du principe général de droit communautaire prohibant l'abus de droit, la Cour considérant que les sociétés bénéficiaires des dividendes ou des intérêts étaient de simples conduits tenus en fait de les redistribuer à des actionnaires ou créanciers qui n'auraient pu bénéficier directement de l'exemption et n'étaient pas, en outre, des bénéficiaires effectifs des revenus⁽⁵⁶⁾. Ces décisions peuvent, craignent certains, remettre en cause toutes les structures d'investissement incluant des redistributions de dividendes ou des prêts back-to-back⁽⁵⁷⁾, bien que les arrêts laissent ouvertes de nombreuses questions⁽⁵⁸⁾. Pour établir l'abus, il ne sera plus indispensable de prouver l'artificialité : il suffirait de démontrer que les ressources et les activités des entités concernées sont inadéquates au regard du but commercial de leur intervention⁽⁵⁹⁾.

(54) 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'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, modifiée, art. 15.

(55) C.J.U.E., 7 septembre 2017, *Egiom SAS*, aff. C-6/16, EU:C:2017:641 ; C.J.U.E., 20 décembre 2017, *Deister Holding et Juhler Holding*, aff. C-504/16 et C-613/16, EU:C:2017:1009.

(56) C.J.U.E., gde ch., 26 février 2019, *N Luxembourg 1*, aff. jtes C-115/16, *X Denmark A/G*, aff. C-118/16, *C Danmark*, aff. C-119/16, *Z Danmark ApS*, aff. C-299/16, EU:C:2019:134 ; C.J.U.E., gde ch., *T Danmark*, aff. jtes C-116/16, et *T Danmark ApS*, aff. C-117/16, EU:C:2019:135.

(57) N. VAN GILS et C. MAES, « Impact of Danish CJEU Beneficial Ownership cases on the Application of Belgian Anti-Abuse Provisions for Debt and Equity Funded Investment Structures », *T.B.F./T.F.P.*, 2020, n° 11, p. 072 ; *contra*, S. GERINGER, « European Union – Criteria for the Application of Anti-Abuse Provisions to Holding Companies under ECJ Case Law : Their Significance in Interpreting and Applying ATAD Provisions », *European Taxation*, 2020, p. 450.

(58) L. DE BROE et S. GOMMERS, « Danish Dynamite : The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases », *EC Tax Rev.*, 2019, p. 299.

(59) J. ENGLISH, « The Danish Tax avoidance cases : New milestones in the Court's anti-abuse doctrine », *C.M.L.R.*, 2020, p. 536.

Certains voient dans ces décisions un alignement des positions de l'Union européenne et de l'OCDE(60). Il n'y aurait plus deux fondements distincts permettant d'écarter l'application des traités et des directives, à savoir le bénéficiaire effectif et l'abus de droit, mais un seul concept d'abus(61). Au contraire, il faut constater que, malgré la référence de la directive intérêts-redevances au concept de bénéficiaire effectif, ce concept n'est pas le même dans le traité modèle de l'OCDE et dans l'arrêt de la Cour de justice relatif au traitement des intérêts. Le traité considère comme bénéficiaire effectif celui qui n'est pas forcé par une obligation légale ou contractuelle de transférer à une autre personne l'intérêt reçu. Cette obligation peut résulter des faits et circonstances(62). La Cour de justice adopte, elle, une analyse économique. Si le bénéficiaire est un « conduit », établi artificiellement, il n'est pas bénéficiaire effectif : il n'a pas, en fait, la possibilité d'utiliser l'intérêt reçu. Il pourrait donc exister un conflit entre l'application d'un traité aux termes duquel une entité serait considérée comme bénéficiaire effectif et le principe général de droit européen s'opposant à l'abus de droit, aux termes duquel l'entité ne serait pas un bénéficiaire effectif(63).

Le Tribunal de l'Union européenne a même considéré qu'en s'abstenant d'invoquer la disposition fiscale réprimant l'abus de droit alors que les conditions en étaient réunies, un État, en l'espèce le Luxembourg, avait consenti à une société un avantage sélectif constituant une aide d'État(64).

Le contribuable est confronté à une pléthore de clauses générales anti-abus : les clauses nationales, celles des traités bilatéraux, celle de l'Instrument multilatéral, celles des directives particulières et enfin celle de la directive anti-évasion(65). La terminologie utilisée n'est pas claire, les effets de la clause de la directive anti-évasion sont laissés au droit national

(60) S. BAERENTZEN, A. LEJOUR et M.-C. RIET, « European Union/International-Limitation of Holding Structures for Intra-EU Dividends : An End to Tax Avoidance », *World Tax Journal*, 2020, p. 269.

(61) N. DE BOYNES, note sub C.J.U.E., 26 février 2019, aff. C-116/16 et C-117/16, *Revue de droit fiscal*, 2019, 275, p. 48.

(62) Comm. OCDE, art. 10.2.

(63) C. DE PIETRO, « Beneficial Ownership, Tax Abuse and Legal Pluralism : An Analysis in Light of the CJEU's Judgment Concerning the Danish Cases on Interest », *Intertax*, 2020, pp. 1080-1082 ; J. J. M. JANSSEN et M. SADA CARIBAY, « What Should Be the Scope of the Beneficial Owner Concept ? », *Intertax*, 2020, pp. 1094-1099 ; R. DANON, D. GUTMANN, M. LUKKIE *et al.*, « The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases », *Intertax*, 2021, p. 518.

(64) Trib. UE, 12 mai 2021, *Grand-Duché de Luxembourg et Engie*, aff. T-516/18 et T-525/18, et obs. L. LECLERCO, F. PUEL et J. DU PASQUIER, *Revue de droit fiscal*, 2021, 321, p. 32.

(65) E. TRAVERSA, « Territoriality, abuse and coherence », in C. H. J. PANAYI, W. HASLEHNER et E. TRAVERSA, *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar, 2020, pp. 89 et 90.

et la clause « apparaît comme créant une plus grande incertitude que jamais auparavant » (66).

La Commission européenne publia en 2021 une communication contenant notamment, dans un cadre prospectif, l'intention de neutraliser par une nouvelle initiative législative, le mauvais usage fiscal des « sociétés coquilles » (« *shell companies* ») qui, selon elle, continuaient de créer un risque d'évasion fiscale malgré les instruments existants (67). Le Parlement européen, dans un rapport, distinguait trois types de « *shell companies* » : celles qui garantissaient l'anonymat du bénéficiaire économique, les sociétés « boîtes aux lettres », déguisant une activité dans un autre État, souvent pour se soustraire à des obligations sociales et des entités à but spécial (« *special purpose entities* ») dont l'activité se limite au financement de groupes ou à la détention de participations (68). Il reconnaissait toutefois un usage légitime de ces sociétés, par exemple pour détenir des avoirs familiaux ou faciliter la transmission successorale (69).

Cette initiative semble superflue. La création du registre des bénéficiaires effectifs (70) a supprimé l'anonymat des actionnaires principaux. Les dispositions anti-abus s'opposent aux constructions totalement artificielles du second type. Quant aux sociétés de financement ou holdings, elles ne sont pas des sociétés sans substance, leur but social pouvant être atteint avec une structure limitée, mais appropriée (71).

IX. PLANIFICATION FISCALE AGRESSIVE ET DÉCLARATION OBLIGATOIRE

Le concept de planification fiscale agressive est plus large que celui d'abus de droit : il vise des montages qui ne sont pas nécessairement constitutifs

(66) C. ÖNER, « Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive : An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance ? », *Eur. Tax. Rev.*, 2020, p. 51.

(67) Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Business Taxation for the 21st Century, COM(2021) 251 final, Bruxelles, 18 mai 2021, 3.1.

(68) I. KIENDL KRISVTO et E. THERION, *An overview of shell companies in the European Union*, Study, EPRS/European Parliamentary Research Service, 2018, 1.

(69) *Ibid.*, 3.

(70) Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, *J.O.U.E.*, 141/73 du 5 juin 2015, art. 30.

(71) O. R. HERR et K. O'DONNELL, « The New EU Initiative on Fighting Shell Entities : Tackling a Non Issue ? », *Tax Notes International*, 2021, p. 459.

d'abus mais relèvent de la planification fiscale licite (72). L'idée fut reprise dans le rapport sur l'Action 12 du Plan BEPS de l'OCDE (73). S'inspirant de certaines législations nationales, l'Union européenne introduisit un système de déclaration obligatoire de certains dispositifs fiscaux transfrontières par la directive dite DAC 6 du 25 mai 2018 (74), transposée en droit belge par la loi du 20 décembre 2019 (75). Les intermédiaires, parmi lesquels figurent notamment les avocats, les experts-comptables et les conseils fiscaux, devront communiquer à l'autorité les dispositifs transfrontières déclarables, c'est-à-dire ceux qui correspondent à certains « marqueurs », dès leur mise à disposition aux fins de mise en œuvre. La même règle s'appliquera aux intermédiaires qui fournissent leur assistance dans ce cadre.

Les dispositifs visés sont divisés en cinq catégories, requérant ou non la recherche d'un avantage fiscal. Les marqueurs généraux conditionnés par l'existence d'un avantage fiscal concernent les dispositifs déclarés confidentiels, ceux où les honoraires de l'intermédiaire sont déterminés par référence à l'avantage fiscal ou les dispositifs standards. Les marqueurs spécifiques requérant la recherche d'un avantage fiscal comprennent l'usage artificiel d'une société en perte, la conversion de revenus en capital, en donation ou en autre catégorie de revenus moins imposables et les opérations circulaires de type carrousel. Les marqueurs spécifiques liés à des opérations transfrontières visent les opérations procurant des déductions, la recherche de l'avantage fiscal étant requise pour les paiements à des bénéficiaires établis dans des juridictions paradisiaques mais n'étant pas requise en cas de résidence dans un État non coopératif. Sont également visées les déductions pour le même amortissement d'un actif ou les allègements au titre de la double imposition pour le même élément dans plusieurs juridictions. Sont enfin concernés les transferts d'actifs entre juridictions dès lors qu'une différence importante apparaît dans la contrepartie payable. Le quatrième type de marqueurs concerne les opérations susceptibles de porter atteinte aux échanges automatiques d'informations ou permettant la dissimulation de bénéficiaires effectifs

(72) Rapport OCDE 2011, « Lutter contre la planification agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements » ; recommandations de la Commission européenne du 6 décembre 2012, C(2012) 8806 Final.

(73) Rapport final 2015, « Lutter contre la planification agressive par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements ».

(74) Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *J.O.U.E.*, L 139, p. 1.

(75) *M.B.*, 30 décembre 2019.

de constructions juridiques ou de structures par des chaînes de propriété non transparentes. Le dernier groupe de marqueurs traite des prix de transfert : recherche de « *safe harbours* », transferts d'actifs incorporels difficiles à évaluer, transferts transfrontaliers diminuant à concurrence de 50 % pendant trois ans le bénéfice prévu, le tout dans le cadre de relations entre entreprises associées.

Une disposition tente de concilier le texte avec l'obligation de secret professionnel existant dans les pays européens et notamment en Belgique. Le secret ne couvre que le conseil qui relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice. Dans ce cas, la déclaration n'est pas requise. Dans les autres cas de planification fiscale considérée comme agressive par la directive, le contribuable peut, contrairement aux règles belges, déroger au secret professionnel et permettre à l'intermédiaire de déclarer. L'intermédiaire peut invoquer le secret professionnel mais il doit alors informer les autres intermédiaires concernés et, à défaut, le contribuable lui-même en reportant sur eux l'obligation de déclaration. La dispense n'est effective qu'à partir du moment où l'intermédiaire a rempli cette obligation. De plus, aucune dispense n'existe en ce qui concerne les rapports exigés périodiquement à la suite de la déclaration d'un dispositif standard commercialisable (76). De nombreux commentateurs voient là une atteinte aux droits fondamentaux et au secret professionnel (77).

Des recours ont été introduits devant la Cour constitutionnelle par divers organismes professionnels : Ordre francophone et germanophone et Ordre flamand des avocats, Conseil national des experts-comptables, Belgian Association of Tax Lawyers, visant tant la loi nationale que les législations régionales. Les recours demandent notamment à la Cour constitutionnelle d'adresser des questions préjudicielles à la Cour de justice.

(76) Pour des descriptions, voy. J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières-Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020, p. 29 ; « The European Union Directive (DAC 6), compelling Advisors to Report Transnational Tax Schemes », *Tax Management International Journal*, 2020, n° 3 ; « La déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontières et l'avocat », *J.T.*, 2020, p. 812 ; E. PHILIPPE et E. YÜKSEL, « Belgium-Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning : Implementation of DAC 6 in Belgium », *European Taxation*, 2020, p. 121 ; A. HAELTERMAN et M. WUYTS, « DAC 6 : Some potentially useful comments », *F.T.B./F.P.*, 2020, n° 15, p. 45. L'administration belge a publié des « *Frequently Asked Questions* » et un guide de l'utilisateur, FAQ : DAC 6-Déclaration des dispositifs transfrontières, art. 326/1 à 326/10 du Code des impôts sur les revenus, mise à jour au 1^{er} mai 2020 ; Schéma XML MDR-DAC 6 BE, Guide de l'utilisateur.

(77) N. ČIČIN-ŠAIN, « International : New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer ? », *World Tax Journal*, 2019, p. 118 ; L. VANHEESWIJK, « DAC 6 : Het einde van het beroepsgeheim in fiscale zaken », *T.F.R.*, 2019, p. 375.

La Cour constitutionnelle, statuant sur un recours concernant le décret flamand de transposition de la directive, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle⁽⁷⁸⁾ sur la compatibilité avec le respect de la vie privée (Charte des droits fondamentaux, art. 7) et le procès équitable (Charte, art. 47) de la disposition obligeant le détenteur d'un secret professionnel à informer, s'il invoque le secret, les autres intermédiaires concernés. Elle a suspendu l'application de la disposition correspondante du décret⁽⁷⁹⁾.

Les Ordres belges des avocats ont estimé que, dans l'attente de la décision de la Cour de justice, les avocats pouvaient s'abstenir de prévenir d'autres intermédiaires, quelle que soit la disposition légale applicable, sans se limiter au décret flamand⁽⁸⁰⁾.

La directive est, selon des praticiens autorisés, « catastrophique » : « un texte rapide et bâclé, souvent inconsistant, qui soulève énormément de questions et est incompréhensible sur certains aspects »⁽⁸¹⁾, « plein d'incertitudes, de vague et de difficultés » ; « rédigé sans penser avec soin aux intermédiaires »⁽⁸²⁾, « qui mérite une évaluation critique quant aux principes de sécurité juridique et de légalité »⁽⁸³⁾.

Une proposition de loi veut aller plus loin⁽⁸⁴⁾. Elle tend à l'imposition de sanctions administratives, voire pénales, à toute personne qui manifeste des comportements inacceptables ou desquels il ressort une

⁽⁷⁸⁾ C. const., 21 décembre 2020, arrêt n° 167/2020.

⁽⁷⁹⁾ C-694/20, Comm. E. MUNSTER et D. FEHLING, « Das Vorabentscheidungsersuchen, C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies ea) und die Bedeutung der E-U Grundrechtcharta für die direkten Steuern », *IStR*, 2021, p. 621.

⁽⁸⁰⁾ Avocats.be, DAC 6 et le secret professionnel : lignes de conduite déontologiques suite à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 décembre 2020, n° 15 ; Orde van Vlaamse Balies, DAC 6 en het beroepsgeheim van de advocaat: enkele deontologische gedragslijnen, n° 13.

⁽⁸¹⁾ L. PINTÉ et Ph. MAES, « DAC 6 : Comment donner du sens », *Revue internationale du patrimoine*, 2019, p. 101.

⁽⁸²⁾ « Rife with uncertainties, vagueness and difficulties, the Directive seems to have been drafted without care to the intermediaries in mind – A. Bianco, DAC 6 and the Challenge Arising from Its Disclosure Obligation », *EC Tax Rev.*, 2021, p. 23.

⁽⁸³⁾ S. MORENO GONZÁLEZ, « La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación agresiva y su transposición en España. Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales », *Nueva Fiscalidad*, 2019, p. 68 ; M. STÖBERN « Anzeigepflichten auf Steuergestaltungen im deutschen und europäischen Recht », *B.B.*, 2018, 1559 ; B. PEETERS et L. VANNESTE, « European Union/International – DAC 6 : An Additional Common EU Reporting Standard », *World Tax Journal*, 2020, p. 564. *Contra*, A. BALLANCIN et F. CANNAS, « The DAC and its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s) », *EC Tax Rev.*, 2020, p. 125 ; J. VOJJE, « European-Union – EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements », *European Taxation*, 2017, pp. 199 et 200 ; I. ANDRZEJEWSKA-CZERNEK (éd.), « European Union. How Do You Do It ? », *MDR in Different EU Member States, European Taxation*, 2021, p. 20.

⁽⁸⁴⁾ Proposition de loi visant à renforcer les sanctions contre les intermédiaires fiscaux liés à des fraudes et à des planifications fiscales agressives reposant sur des violations des règles fiscales ou déontologiques, 16 juillet 2019, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extraord. 2019, n° 55-0139/001.

incompétence manifeste. Sont visés le fait de fournir à l'administration des déclarations erronées ou trompeuses, la dissimulation d'éléments de fait ou de droit de nature à influencer la situation fiscale d'un contribuable, la commercialisation répétée de mécanismes reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte, la conduite irrespectueuse à l'égard d'agents fiscaux, la méconnaissance hautement déraisonnable des dispositions légales, réglementaires ou déontologiques, révélant une absence manifeste de discernement quant à la prudence ordinaire, l'inobservation répétée des exigences applicables aux déclarations en vertu des circulaires administratives, l'application d'honoraires établie en fonction des résultats fiscaux d'une opération, les menaces ou promesses à l'égard d'agents de l'administration. Le fonctionnaire compétent peut solliciter l'avis des autorités disciplinaires quant à l'opportunité de sanctions déontologiques. En cas d'avis positif de l'autorité disciplinaire, le fonctionnaire peut suspendre la sanction moyennant l'engagement de l'autorité disciplinaire de prendre connaissance du dossier et de délibérer dans les six mois. Une sanction administrative ne peut être prononcée que pour autant qu'aucune sanction disciplinaire ne l'ait été. Une interdiction professionnelle de dix-huit mois au maximum peut être prononcée, toujours en l'absence de sanction disciplinaire dans le contexte visé ci-dessus. Les sanctions pénales ne sont prononcées que contre celui qui propose une opération de planification fiscale agressive reposant sur une violation des dispositions fiscales ou comportant une analyse inexacte de questions soulevées dans le cadre des législations fiscales. La planification fiscale agressive consiste « à tirer parti des subtilités du système fiscal belge ou des incohérences entre le système fiscal belge et un autre ou plusieurs autres afin de réduire l'impôt à payer ».

X. ANAMNÈSE

L'historien du droit qui, dans le futur, parcourra cette évolution du droit fiscal couvrant pratiquement un siècle, manifesterà peut-être sa surprise et en étudiera les causes et les effets.

À court terme, celui qui a vécu les dernières phases de cette évolution peut se poser quelques questions.

Est-il possible de faire l'économie d'une clause anti-abus générale (GAAR) par la rédaction de clauses particulières (SAAR – « Specific anti-abuse

rules ») rendant inefficaces certains types de comportements que le législateur juge abusifs. La réponse est sans nul doute affirmative. Les exemples abondent (85). Confronté au rachat par des entrepreneurs de sociétés en perte de façon à utiliser leur report déficitaire pour effacer des bénéfices futurs, le législateur a introduit une disposition supprimant en principe ce report déficitaire en cas de changement de contrôle, sauf motifs économiques valables. Constatant que le rachat d'actions propres permettait de sortir les liquidités d'une société de la même façon que par une distribution de dividendes alors que la première technique n'était pas soumise à impôt, tandis que la seconde entraînait la perception d'un précompte mobilier, le législateur a d'abord soumis les rachats d'actions propres et les boni de liquidation à un précompte de 10 % puis au précompte de droit commun. Conscient de ce que la liquidation d'une société pouvait constituer pour un indépendant l'équivalent d'une épargne pension, il a ensuite introduit un système de réserve de liquidation permettant, moyennant un paiement partiellement anticipé du précompte mobilier, de réduire celui-ci à 15 %. Constatant une utilisation abusive du crédit d'impôt étranger sous sa forme belge de quotité forfaitaire d'impôt étranger, le législateur, après de multiples modifications de la loi, a purement et simplement supprimé cette imputation pour les dividendes et l'a totalement modifiée pour les intérêts.

L'exemple vient de loin. Charles VII, pour récompenser Lyon de sa fidélité y créa en 1420 des foires libres, exemptées de la rève, impôt sur les transactions. Les marchands amenèrent à Lyon des excédents de marchandises qu'ils vendaient à la foire concurrente de Genève, échappant à la fiscalité. La loi modifia son ordonnance, soumettant à la rève tout ce qui quittait Lyon sans avoir été vendu (86).

Ironiquement, on pourrait même dire que le législateur belge a considéré, dès la création de l'impôt sur le revenu, le mariage comme un abus fiscal, méritant de dénier au conjoint le bénéfice d'une imposition séparée. Il a changé d'avis en 1988, en supprimant le cumul des revenus des époux.

Un sophisme affirme que la définition uniforme de l'abus de droit par les définitions conjointes de divers instruments internationaux accroît la sécurité juridique en réduisant les divergences nationales. C'est faire bon

(85) Voy. P.-F. COPPENS, *Le contribuable belge face aux mesures fiscales anti-abus*, Limal, Anthemis, 2018, pp. 75-234.

(86) G. MINOIS, *La Guerre de Cent Ans*, Paris, Perrin, 2010, pp. 576 et 577.

marché de l'insécurité créée par l'extension de la notion – imprécise par nature – d'abus de droit à la matière fiscale.

Tant la répression de l'abus fiscal que la déclaration obligatoire des dispositifs agressifs ont été justifiées par la prétendue incapacité de l'administration à suivre le développement rapide de techniques d'évasion fiscale, œuvre de grands cabinets d'expertise. Remarquons qu'il suffirait à l'État, à supposer cette affirmation exacte, de consulter périodiquement l'un de ces grands cabinets pour obtenir une consultation détaillée sur les techniques en vigueur. Toutefois, l'administration compte suffisamment de fonctionnaires de haut niveau pour dépister ces techniques que les données recueillies lors des contrôles leur révèlent assez rapidement.

Parfois, c'est l'État lui-même qui crée des techniques que d'autres institutions jugent abusives. Ainsi, les centres de coordination belges et les « *excess profit rulings* », deux instruments permettant d'attirer en Belgique des investissements par des exemptions d'impôt motivées de façon assez étrange, ont été considérés par la Commission européenne comme des aides d'État prohibées.

Dans la balance à établir entre le perfectionnement du système fiscal permettant d'éviter l'évasion fiscale, par ailleurs licite, et la nécessité de la sécurité juridique et du respect de principes comme le secret professionnel, le poids a certainement été mis sur le premier plateau. Le droit a pour fonction d'établir des règles dont l'application est certaine et prévisible. Confronté à une législation fiscale complexe, souvent imprécise ou instable, le contribuable a plus que jamais besoin de sécurité juridique (87). On peut se demander si un système qui contient en lui-même une possibilité d'écarter ces règles selon l'appréciation d'un fonctionnaire ou même d'un magistrat ne s'écarter pas de la notion de droit pour revenir à un autre *corpus* qu'il appartiendra au philosophe ou au sociologue de qualifier (88). Aristide Briand, visitant le Palais de Justice de Paris, s'arrêta devant une peinture représentant le Droit et la Justice tombant dans les bras l'une de l'autre. Il s'exclama : « Voyez, ils s'embrassent ; ils se disent adieu ».

(87) B. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking », *A.F.T.*, 2010, n° 3, p. 42.

(88) S. GNEDASJ et E. RAVOET, « Les décisions anticipées et la réalité juridique : réalité ou chimère », *R.G.C.F.*, 2020, p. 267 ; I. MOSQUERA VALDERRAMA et I. BURGERS, « European Union/OECD/International – Review of Anti-Avoidance Measures of a General Nature and Scope – General Anti-Avoidance Rules and Other Measures », *Bull. Int'l Taxation*, 2019, pp. 3 et 4.

