

# Analyse du principe de réalité en droit fiscal belge, européen et international

Mémoire réalisé par  
**Thomas Linard de Guertechin**

Promoteur(s)  
**Edoardo Traversa**

Année académique 2014-2015  
**Master en droit**



## Plagiat et erreur méthodologique grave

---

Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une œuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.\*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

\* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

# Table des Matières

<b>Introduction</b> .....	<b>7</b>
<b>Titre I: Le principe de réalité en droit fiscal belge</b> .....	<b>10</b>
Chapitre 1: Principes fondamentaux du droit fiscal belge.....	10
Section 1: Principe de légalité de l'impôt .....	11
Section 2: Principe d'interprétation et d'application stricte des lois fiscales.....	13
Section 3: Principe de prédominance du droit privé sur le droit fiscal .....	14
Chapitre 2: La théorie de la fraude à la loi et la simulation en droit fiscal belge .....	15
Section 1: La théorie de la fraude à la loi.....	15
Section 2: La simulation.....	17
Section 3: La résultante de ces deux principes et du rejet de la théorie de la fraude à la loi : « <i>Form over substance</i> » en droit belge .....	18
Section 4: Portée d'un adage sur la « réalité » en droit fiscal belge .....	19
Chapitre 3: Les réalités économiques en fiscal droit belge .....	20
Section 1: Jurisprudence <i>Inès</i> .....	20
Section 2: Jurisprudence <i>Au Vieux Saint-Martin</i> .....	21
Section 3: Contours du principe de réalité en droit belge .....	21
Section 4: De la nécessité du principe de réalité en droit fiscal belge .....	25
Chapitre 4: Vers un encadrement formel du principe de réalité? Le cas de l'article 344 §1 CIR.....	26
Section 1: Historique.....	26
Section 2: Analyse des conditions de la disposition .....	28
Section 3 : L'article 344 §1 CIR à l'épreuve des principes du droit fiscal .....	29
Section 4: Tentative de solution.....	33
Section 5: Solution alternative ; interprétation dynamique de l'article 170 de la Constitution .....	35
Section 6: Conclusion sur le droit belge .....	37
<b>Titre II: Le principe de réalité en droit européen</b> .....	<b>37</b>
Chapitre 1: L'abus de droit en droit européen .....	38
Section 1: Généralités .....	38
Section 2: L'arrêt <i>Halifax</i> .....	39
Section 3: L'abus de droit et la sécurité juridique.....	41
Section 4: Conséquences de l'arrêt .....	42
Section 5: Portée du principe et distinction avec le droit belge .....	43
Section 6: <i>Halifax</i> ou l'apparition d'un principe de réalité européen ? Tentative de lecture en conformité avec le droit belge .....	45

Section 7: Conclusion sur <i>Halifax</i> .....	46
Chapitre 2: Emergence d'un principe de réalité en droit européen .....	46
Section 1: Généralités .....	46
Section 2: <i>HMRC v. Paul Newey (Ocean Finance)</i> .....	46
Section 3: Apparition d'un principe de réalité en renfort du principe de l'abus de droit européen ? .....	49
Section 4: L'arrêt <i>Cadbury Schweppes</i> .....	50
Section 5: Nouvelle règle anti-abus introduite dans la directive 2011/96/UE .....	52
Section 6: Conclusion sur le droit européen .....	53
<b>TITRE III: Substance over form en droit international .....</b>	<b>54</b>
Chapitre 1: Origine et contour du principe <i>Substance over Form</i> .....	55
Section 1: Naissance du principe .....	55
Section 2: La requalification .....	56
Section 3: Conclusions sur le droit américain .....	58
Chapitre 2: L'utilisation du principe en droit fiscal international .....	59
Section 1: Propos introductifs .....	59
Section 2: Principe <i>Substance over Form</i> dans le modèle OECD. ....	60
Section 3: <i>Beneficial Ownership</i> .....	61
Section 4: Interprétation économique de la notion de <i>Beneficial Ownership</i> .....	62
Section 5: Application jurisprudentielle de l'interprétation économique: l'arrêt <i>Bank of Scotland</i> .....	63
Section 6: Révision 2014 du Commentaire OECD .....	65
Section 7: Paradoxes de la révision .....	67
Chapitre 3: <i>Limitation on Benefits</i> et rapport BEPS .....	67
Section 1: Du dépassement de la notion de <i>Beneficial Ownership</i> par le Commentaire OCDE .....	67
Section 2: De la LOB dans le nouvel article 10 de la Convention-modèle.....	68
Section 3: De la GAAR dans le nouvel article 10.....	70
Section 4: Comparaison de la GAAR vis à vis du droit européen et belge .....	71
Section 5: <i>Substance over form</i> dans la nouvelle GAAR ?.....	72
<b>Conclusion .....</b>	<b>74</b>
<b>Annexe.....</b>	<b>77</b>
<b>Remerciements .....</b>	<b>78</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>79</b>

## Liste des abréviations

CIR	« Code des impôts sur le revenu de 1992 »
AR/CIR	« Arrêté Royal portant exécution du Code des impôts sur le revenu 1992 »
MC OECD	« Convention Modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune »
CJUE	« Cour de Justice de l'Union Européenne »
OCDE	« Organisation de Coopération et de Développement Economiques »
TFUE	« Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne »
TUE	« Traité sur l'Union Européenne »
IFRS	« International Financial Reporting System »
CMAATM	« Convention sur l'assistance mutuelle dans les matières fiscales de 1988, amendée par le Protocole de 2010 »
VCLT	« Convention de Vienne sur le droit des Traités de 1969»
GAAR	« Règle générale anti-abus, au sens du Comm. OCDE »
Comm. 1992	« Commentaire des articles de la version 1992 de la Convention Modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune »
Comm. 2010	« Commentaire des articles de la version 2010 de la Convention Modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune »
Comm. 2014	« Commentaire des articles de la version 2014 de la Convention Modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune »
BO	« Bénéficiaire effectif dans le sens utilisé pour l'article 10, 11 et 12 CM OECD »
Directive Fusions	« Directive 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 (90/434/CEE) »
LOB	« <i>Limitation on Benefit provision</i> telle que préconisé par l'OCDE dans son rapport de 2014: <i>BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances</i> (OECD 2014) »

## Introduction

Le juge Antonin Scalia, dans l'arrêt *Walton v. Arizona*<sup>1</sup>, postule d'une tension entre le textualisme<sup>2</sup> et l'approche *substance over form* en indiquant que de dire 'tension' « *is rather like saying that there was perhaps an inherent tension between the Allies and the Axis Powers in World War II. And to refer to the two lines as pursuing "twin objectives" ... is rather like referring to the twin objectives of good and evil. They cannot be reconciled* »<sup>3</sup>. Tel sera pourtant le but de ce mémoire, distinguer pour tenter de réconcilier le principe de réalité, tiré de l'argument *substance v. form* tel qu'il est nommé en *Common law* et le principe de légalité<sup>4</sup> du droit fiscal belge, exprimé dans l'article 170 de la Constitution.

Tout d'abord, le principe « *substance over form* » n'oppose pas la réalité avec l'apparence mais bien la réalité économique, la *substance*, avec la réalité juridique, la *form*<sup>5</sup>. En droit, l'opposition entre la forme et la substance n'est pas neuve et est même consubstantielle à l'existence du droit qui oppose le concept, la catégorie au foisonnement des possibles de la réalité<sup>6</sup>. Ce qui fait l'essence du droit se trouve dans son artificialité, le droit est donc à la fois construit de *facere* et également de *ars*, le droit est ainsi le produit de l'habileté humaine, au même titre que l'art et s'oppose à la réalité, à la nature. Le seul possible rattachement au réel, provient de tenants *ius naturalis* que d'aucuns prêtent au droit<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> US Supreme Court, *Walton v. Arizona*, 1990, 497 U.S. 639, 664, J. SCALIA, opinion dissidente.

<sup>2</sup> Le textualisme est le nom d'une méthode d'interprétation selon laquelle un texte a une signification stable et connaissable qui lui a été confiée dans le moment de sa rédaction et/ou ratification. L'idée étant de se baser sur cette seule signification pour l'interprétation. Voy. R. H. FALLON, "A Constructivist Coherence Theory of Constitutional Interpretation", *Harvard Law Review*, 1987, n° 100, p. 1195, cit. dans W. M. TREANOR, "Taking Text Too Seriously: Modern Textualism, Original Meaning, and the Case of Amar's Bill of Rights", *Michigan Law Review*, 2007, n° 106, p. 495.

<sup>3</sup> Opinion dissidente du Juge Scalia, *Walton v. Arizona*, 1990, 497 U.S. 639, 664, J. SCALIA, opinion dissidente. Voy. R. BRISBIN, *Justice Antonin Scalia and the Conservative Revival*, Johns Hopkins University Press, 1988, p. 386 pour plus d'informations sur la décision.

<sup>4</sup> Le principe de légalité disposant que tout impôt ne peut être établi qu'en vertu de la loi, il en découle donc une forme d'interprétation textuelle en ce que ce principe balise l'interprétation de la loi, sur ce point voy. le chapitre 2 du présent titre.

<sup>5</sup> Voy. D. GARABEDIAN, "Forme et substance en droit fiscal belge", *J.D.F.*, 2003, p. 193.

<sup>6</sup> La règle de droit par essence distingue, voy. H. L. HART, *The Concept of Law*, Oxford, Clarendon Law Series, p. 57; M. VAN DE KERCHOVE et F. OST, *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, P.U.F., 1988, pp. 149 et s.

<sup>7</sup> Pour des exemples voy. L.-L. CHRISTIANS, X. DIJON, F. COPPENS, *Droit naturel : relancer l'histoire ?*, Bruxelles, Bruylant, pp. 13 à 19.

L'économie, par contre, tente de décrire le réel en s'intéressant à ce qui s'y passe, elle colle donc au plus près avec ce que le droit peut tout à fait nier. Même au niveau conceptuel, droit et économie s'affrontent.

Le principe *res judicata pro veritate habetur*, la présomption, le formalisme d'opposabilité aux tiers, l'apparence dans la simulation<sup>8</sup> prouvent que le droit belge est d'inspiration *Form over Substance* : la réalité juridique prévaut sur les autres réalités<sup>9</sup>. Cela est d'autant plus vrai en droit fiscal de par le principe de légalité de l'impôt, l'ensemble des éléments de l'impôt, devant être définis par la loi, il ne pourrait être question de baser celui-ci sur des éléments hors-loi. Une exigence formelle en l'adoption de la loi prime sur tout contenu que celle-ci voudrait imposer.

Le régime des OPA obligatoires, les principes de droit comptable, l'article 1156 du Code civil indiquent cependant qu'il y a lieu de soumettre parfois le droit à d'autres réalités. Le droit belge n'est ainsi plus monolithique, il laisse parfois la place à un *Substance over form* quand la seule positivité semble inefficace. Le *Zeitgeist*<sup>10</sup> est peut-être à l'effacement du droit, le temps de la suprématie normative ontologique est déclinante, Kelsen et Carré de Malberg sont peut-être bien morts<sup>11</sup>.

Un tel principe est donc porteur d'une certaine conception du droit, mais en plus il est également porteur d'une idéologie. En effet, le principe « *substance over form* », dans sa conception la plus aboutie, c'est-à-dire en droit comptable, promeut la « *shareholder's primacy* » telle qu'exprimée dans le référentiel IFRS<sup>12</sup>. Et dès lors sa présence permet l'entrée dans l'ensemble normatif dont il fait partie des valeurs qui sont parfois extérieurs à ce même ensemble. Le conflit n'est donc pas seulement juridique et économique, il est aussi politique et même moral<sup>13</sup>.

---

<sup>8</sup> D. GARABEDIAN, "Forme et substance en droit fiscal belge", *J.D.F.*, 2003, pp. 193 et s.

<sup>9</sup> D. GARABEDIAN, "Form and Substance in Tax Law, Belgian Report", *Cah. Dr. F. Int.*, Vol. LXXXVIIa, Congrès d'Oslo de l'IFA, Kluwer, 2002, pp. 166 et s.

<sup>10</sup> H. BROCH, "Geist und Zeitgeist", in *La Grandeur inconnue*, Paris, Gallimard, 1968, pp. 329-354.

<sup>11</sup> H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, Paris, Dalloz, trad. de la 2<sup>e</sup> édition par Ch. EISENMANN, 1962, 156 p.; R. CARRE DE MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'état*, Paris, Dalloz, 1985, 1530 p.

<sup>12</sup> L'Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises traduit en effet en tant que principe général la prise en compte des *stakeholders*.

<sup>13</sup> Pour d'autres exemples voy. B. FRYDMAN, *Le sens des lois*, Bruxelles, Bruylant, 2007; Ph. GERARD, *L'esprit des droits. Philosophie des droits de l'homme*, Bruxelles, Publ. F.U.S.L., 2007.



A ces considérations théoriques, il nous faut opposer un fait : en matière d'évasion fiscale, le législateur est bien souvent démuné<sup>14</sup> face à des constructions en apparence licites mais illégitimes quant à leurs esprits. Des nouvelles idées et concepts utiles au respect de la loi sont, dès lors, essentiels. Le problème étant qu'en droit fiscal, et principalement en ce qui concerne l'évasion fiscale, la ligne entre le licite et l'illicite est difficile à tracer. Le 31 juillet 1935, le président Franklin Delano Roosevelt aura d'ailleurs ce fameux mot d'esprit: « *Tax avoidance means that you hire a \$ 250000 fee lawyer and you will change the word evasion into the word avoidance* »<sup>15</sup>.

Dans l'ensemble des transformations qui bouleversent notre droit fiscal<sup>16</sup>, une tendance récurrente est celle qui consiste à conditionner à une disposition fiscale l'existence d'une « réalité économique »<sup>17</sup>, dans le but de lutter contre des mécanismes de fraudes fiscales. Le droit comptable percolerait ainsi dans le droit fiscal en plus de lui être supérieur<sup>18</sup>.

S'il est vrai que la Cour de cassation a stoppé net les tentatives d'introduction brutales de ce principe en 1978, cela n'a pas empêché l'apparition d'avatars de celui-ci à la fois moins généraux et également mieux construits. Le titre I sera l'occasion de délimiter la présence d'un principe de réalité dans notre droit domestique et de tester sa compatibilité avec le principe de légalité de l'impôt. Le nouveau prescrit de l'article 344§1 et §2 CIR reflète cet état d'esprit, son écriture équilibrée fera l'objet d'un développement dans le présent mémoire<sup>19</sup>.

---

<sup>14</sup> Les estimations de pertes en revenus pour l'état belge découlant de l'évasion fiscale sont estimés à 5% du PIB soit environ 18 milliards d'euros pour l'année 2010. Voy. H. DIALLO et autres, *Estimation de la fraude fiscale en Belgique*, Etude du Département d'Economie appliquée de l'ULB, Mai 2010, 55 p.; F. SCHNEIDER, « Size and development of the shadow economy in Germany, Austria and other OECD-countries. Some preliminary finding », *Revue Economique*, t. 60, 2009, pp. 1079-1116.

<sup>15</sup> F. ROOSEVELT: "Excerpts from the Press Conference," July 31, 1935. En ligne par Gerhard Peters et John T. Wooley, *The American Presidency Project*. <http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=1490>.

<sup>16</sup> Pour un aperçu détaillés des différentes transformations et débats actuels voy. l'ensemble des auditions réalisées par la Commission parlementaire mixte chargée de la réforme fiscale, *Doc. parl.*, Sénat, 2013, n°53-3343/1-12.

<sup>17</sup> Cette réalité étant utilisé comme méthode d'interprétation et trouve son origine au Etats-Unis. La genèse sera expliquée en détail au Titre III, Chapitre 1.

<sup>18</sup> Voy. Cass., 5 mai 1995, *Pas.*, I, p. 478. Voy. également Rapport au Roi concernant l'arrêté royal de 1986, Liège, 19 mars 1998, *F.J.F.*, 2000, n°2000/240.

<sup>19</sup> La question étant de savoir si a) cet article est bien une application d'un principe de réalité et b) si oui, est-ce pour autant anticonstitutionnel.

Après avoir esquissé une solution quant à cette disposition, il conviendra de regarder si ce même principe de réalité ne vient pas également « par en haut » dans notre droit domestique. Le titre II et III seront respectivement<sup>20</sup> consacrés à tracer les contours de ce principe en droit européen, au travers de l’abus de droit et de la nouvelle disposition anti-abus introduite dans la directive mère-fille dans et enfin en droit international, principalement au travers des travaux de l’OCDE. Chaque titre sera l’occasion de délimiter le champ d’application précis d’un tel principe et de comparer entre eux les différents résultats. Nous concluons par une analyse critique de l’état actuel de notre droit fiscal et les différents problèmes qui, à terme, émergeront.

## **Titre I: Le principe de réalité en droit fiscal belge**

### **Chapitre 1: Principes fondamentaux du droit fiscal belge**

Le droit fiscal belge est encadré par des principes, que l’on divise en principes formels, concernant la forme et la procédure de l’adoption de la règle fiscale et en principes matériels, concernant le seul contenu de la norme. Notre système fiscal inclut trois principes formels : le principe de légalité de l’impôt, le principe d’annualité et le principe de sécurité juridique. Quant aux principes matériels, ils sont au nombre de quatre : le principe d’égalité et de non-discrimination, le principe d’interdiction des prélèvements confiscatoires, le principe des libertés économiques et le respect des droits fondamentaux<sup>21</sup>.

Avant de parler du principe de réalité, nous nous attacherons à distinguer le principe de légalité de l’impôt, ses contours et implications afin de pouvoir ensuite être capable de construire la frontière entre ce qui le respecte et ce qui s’en écarte.

---

<sup>20</sup> La perspective dualiste de cette séparation reflète davantage la nécessité d’établir des parties qu’une quelconque prise de position.

<sup>21</sup> F. VANISTENDAEL, “Les principes généraux du droit en droit fiscal”, *R.G.F.*, 1991, n°4, pp. 124-132; W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “L’impôt et la loi” in *Mélanges Victor Gothot*, Liège, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257 à 320.

## Section 1: Principe de légalité de l'impôt

On retrouve le premier principe de notre droit fiscal aux articles 170 et 173 de la Constitution. L'article 170 dispose que « *aucun impôt au profit de l'état ne peut être établi que par une loi* »<sup>22</sup>.

Il s'agit donc de réserver au seul législateur le droit d'imposer, afin de substituer au précédent régime<sup>23</sup>, un régime nouveau basé sur la seule souveraineté de la Nation. Le rapporteur du Congrès national de 1831, en la personne du chevalier de Theux et de Meylandt, rappelait ainsi que « *le consentement nécessaire de la Nation protégeait l'individu contre les prélèvements arbitraires* »<sup>24</sup>. Ainsi le Roi, de par son serment, accepte que le droit d'imposer soit confié au seul pouvoir législatif : « *c'est la Nation qui s'impose elle-même et librement* »<sup>25</sup>.

Dans le « droit d'imposer » : on entend « *délimiter le principe d'un impôt, son assiette, ses tarifs, en bref tout ce qui est essentiel à son établissement* »<sup>26</sup>. Cela implique donc que les éléments essentiels de l'impôt, en cela compris le fait générateur, c'est-à-dire l'acte, l'état ou l'omission génératrice de l'impôt doit être définis en tant que tel par la loi et la loi seule<sup>27</sup>. Cela cantonne donc le pouvoir exécutif à la seule réglementation des éléments accessoires ou secondaires de l'impôt.

La Cour constitutionnelle ajoute une exigence de prévisibilité quant au montant ; elle impose que : « *les éléments essentiels de l'impôt établis par la loi soient définis en des termes suffisamment clairs et précis pour permettre au contribuable de déterminer le montant de l'impôt dû* »<sup>28</sup>.

---

<sup>22</sup> Art. 173 de la Constitution, voy. W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, pp. 257 et s.

<sup>23</sup> Le royaume des Pays-Bas ignorait à cette époque la souveraineté nationale et dès lors l'impôt faisait l'objet d'une habilitation de l'exécutif. Le constituant belge a sans nul doute voulu trancher avec cette conception, ce qui prouve que ce principe participe de l'essence même de la Belgique en tant qu'état.

<sup>24</sup> E. HUYTTENS, *Discussions du Congrès National de Belgique*, t. IV, p. 105.

<sup>25</sup> G. BIGWOOD, *Les impôts généraux dans les Pays –Bas autrichiens : étude historique de la législation financière*, Louvain, 1900, p. 10, cité dans W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, p. 260. Selon cet auteur, cela provient du droit constitutionnel anglais et même de la *Magna Carta* du 21 juin 1215 qui exprimait déjà cette idée en son article 12.

<sup>26</sup> J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, 1958, n° 111, p. 83.

<sup>27</sup> Cela est continuellement rappelé par la Cour constitutionnelle, voy. C. const., 20 mars 2010, n°32/2010; C. const., 13 mars 2008, n°54/2008; C. const 27 mai 2008, n° 86/2008.

<sup>28</sup> C. const., 30 mars 2010, n° 32/2010, C. const., 13 mars 2008, n° 54/2008.

L'article 170 traduit, selon Th. Afschrift et P. Van Orshoven, en droit belge le principe « *No taxation without representation* »<sup>29</sup>. C'est donc à la fois une règle de prévisibilité, une règle visant à limiter la matière imposable et également une illustration du principe de la séparation des pouvoirs, précisément une garantie des citoyens envers le pouvoir exécutif<sup>30</sup>.

A la racine de ce principe, se retrouve une règle encore plus fondamentale exprimée en ces termes : « *la franchise des personnes et des choses* »<sup>31</sup>. Elle provient selon Th. Afschrift d'un arrêt de la Cour de cassation du 9 décembre 1948<sup>32</sup> selon lequel une disposition fiscale « *ne peut recevoir une application extensive : que tel est, en effet, le principe en matière de toutes dispositions qui restreignent la franchise des personnes et des choses* »<sup>33</sup>. Ainsi toujours selon cet auteur : « *puisque'il faut une loi pour qu'une personne, une situation ou une chose puisse être imposée, c'est qu'en règle, il faut toujours considérer, qu'à défaut de texte, une personne, une situation ou une chose est exonérée d'impôt : pour qu'il y ait un impôt, il faut une disposition explicite et inéquivoque du législateur* »<sup>34</sup>. L'impôt est donc nécessairement l'exception, la règle reste que rien n'est jamais imposé *a priori*<sup>35</sup>, et ce qui l'est, le sera nécessairement par la loi.

L'article 170 est ainsi l'expression d'une obligation de positivité totale dans la norme fiscale : la seule règle de droit tolérable en droit fiscal est celle créée par la loi au sens strict. L'Etat restreint son autorité par une disposition constitutionnelle reposant sur une exigence *formelle* relative à l'adoption de la loi. La *Form* est donc supérieure au contenu que la loi imposera : le droit fiscal belge repose intrinsèquement sur une primauté formelle de l'acte sur la *Substance* qu'il contient. Le droit fiscal belge est

---

<sup>29</sup> Th., AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2e éd., Bruxelles, 2003, p. 56; P. VAN ORSHOVEN, *Behoorlijke rechtsbeginselen bij geschillen over directe rijksbelastingen*, N° 11, p. 10; P. -F. COPPENS, « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales », *Pacioli*, n° 327, 10-23 octobre 2011, pp. 1 et s.

<sup>30</sup> C. SCAILTEUR, « Remarques sur l'interprétation des lois fiscales », *Rec. gén. enr. not.*, 1978, n° 1, p. 106.

<sup>31</sup> Pour plus d'informations voy. A. WAHL, *Traité de droit fiscal*, Paris, 1902, t. 1, p. 75; L. TROTABAS, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales » in *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de François Geny*, III, Paris, 1934, p. 103.

<sup>32</sup> Cass., 9 décembre 1948, *Pas.*, I, p. 704.

<sup>33</sup> A. CLAEYS BOUUAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *T. not.*, 1961, p. 125.

<sup>34</sup> Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2e éd., Bruxelles, 2003, p. 48.

<sup>35</sup> Disposer autrement serait pour le moins inédit à l'échelle du monde entier.

*Form over Substance* : l'exigence formelle constitutionnelle prime sur toute autre exigence de par la hiérarchie des normes<sup>36</sup>. Là est en quelque sorte la racine de toutes les controverses qui vont nous occuper<sup>37</sup>.

## Section 2: Principe d'interprétation et d'application stricte des lois fiscales

Du principe de légalité on déduit le principe d'interprétation et d'application stricte des lois fiscales<sup>38</sup>. « *La loi est ce que le législateur a dit et non ce qu'il a voulu dire* »<sup>39</sup>. Ce qui ne veut certes pas dire une application mécanique de la loi par le juge soumis à la toute-puissance législative, mais une possibilité du recours aux méthodes d'interprétations grammaticale, systémique et téléologique<sup>40</sup> en cas de texte obscur<sup>41</sup>. Ce principe peut être subdivisé en deux sous-sections<sup>42</sup>.

- a) En cas de doute persistant quant à la portée d'une disposition fiscale, l'interprétation la plus favorable au contribuable doit prévaloir. *In dubio contra fiscum*<sup>43</sup>.
- b) Les dispositions fiscales ne peuvent être appliquées par analogie<sup>44</sup>.

Ces conséquences ne sont plus guère disputées en doctrine, comme le dit Th. Afschrift, lorsque la loi fiscale ne prévoit rien, la solution prônée par l'article 170 de la Constitution est de conclure à l'absence d'impôt pour la situation en question<sup>45</sup>, le principe examiné découle bien du principe de légalité de l'impôt.

---

<sup>36</sup> M. VERDUSSEN, *Justice constitutionnelle*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 14 et s.

<sup>37</sup> Juger a contrario d'une modification de l'article 170 pour l'adapter aux nouveaux principes émergents aurait peut-être été une autre façon de rédiger ce mémoire, mais cela aurait été plus délicat et sans doute présomptueux à entreprendre.

<sup>38</sup> Cass., 10 novembre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 464.

<sup>39</sup> Ph. MARCHESSOU, *L'Interprétation des textes fiscaux*, Paris, Dalloz, p. 148.

<sup>40</sup> P. -F. COPPENS, « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales », *Pacioli*, n° 327, 10-23 octobre 2011, pp. 1 et s.

<sup>41</sup> L. DE BROE, D. GARABEDIAN, et A. HAELTERMAN, De doelstellingen van een fiscal bepaling – Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen (weergave studiedag KU Leuven 1 juni 2012), *T.F.R.*, 2012, n° 427, p. 743.

<sup>42</sup> D. GARABEDIAN, "Forme et substance en droit fiscal belge", *J.D.F.*, 2003, pp. 193 et s.

<sup>43</sup> I. CLAEYS BOUUAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *T. not.*, 1961, p. 125; F. GENY, « Le particularisme du droit fiscal », *Rev. trim. dr. civ.*, 1931, p. 797.

<sup>44</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 50; Cass., 17 janvier 1924, *Rec. gén. enr. not.*, n° 16065, p. 46 et note GENIN; Cass. 13 avril 1978, *Arr. Cass.*, 1978, p. 928; Cass., 20 mars 1956, *J.P.D.F.*, 1957, p. 148.

<sup>45</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 50.

### Section 3: Principe de prédominance du droit privé sur le droit fiscal

A côté du principe de légalité de l'impôt et son corolaire, le principe d'interprétation stricte, on retrouve également le principe « le droit commun régit le droit fiscal ». Ce principe provient des enseignements de la Cour de cassation, et pour la première fois apparu en 1931<sup>46</sup>. Il est formulé comme suit : « *les principes du droit civil dominant le droit fiscal tant que ce dernier n'y a pas dérogé ; ils sont applicables en matière d'enregistrement même dans le cas où ils se fondent sur une fiction du droit civil* »<sup>47</sup>. Il fut réitéré en 1934<sup>48</sup> et ultérieurement<sup>49</sup>. P. Van Ommeslaghe déduit de ces enseignements que la seule autonomie attachée au droit fiscal est celle que le législateur lui accorde, en dérogeant au droit commun<sup>50</sup>.

Même s'il ne dispose d'aucune base légale, il est continuellement repris par une jurisprudence unanime et approuvé par la doctrine, même si quelquefois oublié<sup>51</sup>.

Il en résulte que les conventions et actes réalisés par les contribuables doivent être qualifiés sur base des catégories du droit privé et que le droit privé prime sur le droit fiscal à l'exception du cas où la loi fiscale déroge à celui-ci.

Il est intéressant de noter que le défaut logique intrinsèque d'un système positiviste, à savoir l'autojustification de la conclusion par les prémisses<sup>52</sup>, est ici écarté en droit fiscal puisqu'il renvoie à un méta-droit, le droit privé. Le droit fiscal est donc *parfait*

---

<sup>46</sup> Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, t. I, pp. 218 et suiv.

<sup>47</sup> *Ibid.*, p. 219.

<sup>48</sup> Cass., 7 juin 1934, *Pas.*, I, p. 311 et concl. Proc. gén. GESCHE.

<sup>49</sup> Cass., 21 septembre 1979, *J.T.*, 1979 p. 306; Cass., 20 juin 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 1336; Cass., 14 février 2008, RGF.05.0022N/1. Pour une étude détaillée voy. P. GLINEUR, « La détermination de ce « droit commun » qui domine le droit fiscal », *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205-211.

<sup>50</sup> P. VAN OMMESLAGHE, « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, pp. 5 et s.

<sup>51</sup> De l'avis de P. GLINEUR, *op. cit.*, p. 205. Voy. également P. VAN OMMESLAGHE, *Droit commun et droit fiscal* (exposé prononcé à l'occasion des 30 ans de l'E.S.S.F.), Story Scientia, 1989; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondsregels van het Belgische fiscaal recht*, Story Scientia, 1989; E. KRINGS, « L'interprétation des lois fiscales d'après la forme ou le fond », *Rép. fisc.*, 1965, p. 220; J. KIRKPATRICK « Réflexions sur les rapports du droit privé et du droit fiscal en matière de fusions et de scissions de sociétés », in *Liber Amicorum Jean-Pierre Lagae*, p. 104 et suiv.

<sup>52</sup> Un système positiviste se justifie par la référence à une norme supérieure, et justifie la norme supérieure par l'ensemble du système, il s'agit donc d'un système auto-justifié. Le droit fiscal évite l'écueil en proclamant la supériorité du droit privé et donc se justifie par celui-ci. Pour plus de détails voy. H. KELSEN, *Théorie Pure du Droit*, trad. française de la 2e édition par Ch. EISENMANN, Paris, Dalloz, 1962, 216 p.

mais *limité*<sup>53</sup>. Le piège du système récursif ne peut ainsi s'appliquer au droit fiscal pris seul<sup>54</sup>.

Une importante remarque, déterminante pour la suite, doit cependant être évoquée ici : l'application de ce principe n'empêche pas la réglementation par le droit fiscal de catégorie d'opérations *sui generis* qui se trouvent, elles, uniquement visées par le droit fiscal et échappent ainsi, du fait de leur singularité, aux mailles du filet civil. L'arrêt *Kittel* est là pour le prouver<sup>55</sup>. Cette tendance récente est corolaire du développement de la technicité du droit fiscal et est, sans nul doute, appelée à se poursuivre. Nous examinerons cela plus en détail dans la seconde partie de la présente contribution.

Pour résumer :

- Le droit fiscal belge est *form over substance*.
- La seule autonomie qui lui est reconnue est celle que la loi lui prête.

## **Chapitre 2: La théorie de la fraude à la loi et la simulation en droit fiscal belge**

### **Section 1: La théorie de la fraude à la loi**

La première tentative de création d'un principe de *substance over form* dans le droit fiscal belge date, à notre avis, de l'arrivée des théories de la fraude à la loi et des réalités économiques<sup>56</sup>. Il convient donc de les examiner à l'aune de nos principes détaillés ci-avant.

La conséquence logique attachée à la prééminence du droit privé, établie ci-avant, est qu'il convient de rechercher dans celui-ci s'il existe une théorie de fraude à la loi<sup>57</sup>, vu que celle-ci n'est pas définie par le droit fiscal<sup>58</sup>.

---

<sup>53</sup> Cfr. le théorème de Gödel, un système fermé ne pourra jamais aller plus loin que ses propres prémisses, c'est le défaut intrinsèque du système positiviste. Voy. D. HOFSTADTER, *Gödel, Escher, Bach, An Eternal Golden Braid*, Princeton University Press, 1979, 543 p.

<sup>54</sup> Sur l'application du théorème d'incomplétude de Gödel à la discipline juridique voy. K. W. SAUNDERS, "What Logic Can and Cannot Tell Us about Law", *73 Notre Dame L. Rev.*, 1998, pp. 667 et s.; M. R. BROWN, A. C. GREENBERG, "On Formally Undecidable Propositions of Law: Legal Indeterminacy and the Implications of Metamathematics", *43 Hasting S L.J.* 1439, 1992, p. 1487; D. HOFSTADTER, *I am a strange loop*, Basic Books, 2007, pp. 104 et s.

<sup>55</sup> C.J.U.E., 6 juillet 2006, *Axel Kittel*, C-439/04, *F.J.F.*, 2007, liv. 9, p. 807.

<sup>56</sup> T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 54.

<sup>57</sup> Cas., 9 juillet 1931, *Pas.*, I, p. 218.

<sup>58</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 73.

La définition de J. Vidal de la fraude à la loi est la suivante « *il y a fraude à la loi chaque fois que le sujet de droit parvient à soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à dessein d'un moyen efficace, ce qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif* »<sup>59</sup>. La sanction qui y serait attachée constitue en l'inopposabilité de l'acte<sup>60</sup>.

En droit belge, la fraude à la loi se distingue de la simulation, définie ci-après, par l'utilisation d'un procédé juridique de manière artificieuse, déloyale, en vue d'arriver à un résultat prohibé par une loi d'ordre public. Dit autrement, il s'agirait d'une loi destinée à régir une situation donnée qui se voit contournée par un moyen licite pour arriver au résultat que la loi entend prohiber. Il n'y a qu'un acte et il n'est pas simulé.

La sanction qui y serait rattaché serait la mise à l'écart de l'acte afin de rétablir l'imposition comme si l'acte n'avait jamais existé<sup>61</sup>. L'acte n'est pas requalifié mais déclaré inopposable. Il est intéressant de remarquer que cette théorie n'est pas une application d'un principe de *Substance over form* mais est purement *Form* : on invalide un acte en fonction d'un *objectif* d'une loi et non d'une exigence extra-légale.

La Cour de cassation a rejeté dans le fameux arrêt *Brepols* la théorie de la fraude à la loi en droit fiscal et la doctrine s'est révélée unanime pour rejoindre ces enseignements<sup>62</sup>. Les contours flous et l'absence de réelle définition de cette théorie concluent au rejet par la doctrine de cette théorie dans notre droit positif<sup>63</sup>. Si l'on retient le principe de la prééminence du droit privé sur le droit fiscal, s'apercevoir que le droit privé ne retient pas une théorie de fraude à la loi aurait suffi à conclure au rejet de cette théorie<sup>64</sup>, vu l'absence de base légale en droit fiscal pour une telle approche.

---

<sup>59</sup> J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, p. 20.

<sup>60</sup> J. VIDAL, *op. cit.*, p. 393.

<sup>61</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 74.

<sup>62</sup> Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

<sup>63</sup> P. VAN OMMESLAGHE, "Abus de droit, fraude aux droits des tiers et fraude à la loi", *R.C.J.B.*, 1976, p. 303, spécial. n° 17 et suiv.; X. DIEUX, "Le contrat: instrument et objet de dirigisme ?" in *Les obligations contractuelles*, Ed. J. Barreau, 1984, p. 255.

<sup>64</sup> « *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* », C. AUBRY et C. RAU, *Cours de droit civil français*, I, pp. 174 et 176.



## Section 2: La simulation

Si l'on lit littéralement le principe « *substance over form* » on est tenté d'opposer la forme de l'acte juridique avec la convention réellement conclue : l'apparence et la réalité. Comme l'explique Daniel Garabedian, le principe n'est pas une application de la théorie de la simulation<sup>65</sup> : il s'agit bien de la **réalité juridique** dans le cas d'une simulation contre la **réalité économique** dans le cas d'une application du principe « *substance over form* ». Les trop nombreuses confusions en doctrine nous obligent malheureusement à ce détour<sup>66</sup>.

La simulation concerne, elle, l'hypothèse dans laquelle « *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 qu'une convention réelle, la convention secrète* »<sup>67</sup>.

Il s'agit, selon P. Van Ommeslaghe « *d'un cas de divergence entre la volonté réelle et la volonté apparente des parties, comme les vices de consentement, mais cette divergence résulte ici d'une intention concertée, extérieure à un élément externe* »<sup>68</sup>.

Dans notre droit, la simulation ne constitue pas en soi une cause de nullité et est donc licite, sous la réserve de l'application des lois impératives ou d'ordre public. L'acte visant à éluder l'application de celles-ci ou pris pour frauder les droits d'un tiers serait nul.

En droit fiscal, on traduit la simulation par le fait que la loi fiscale ne prend en considération que l'acte réellement conclu par les parties<sup>69</sup>. Dès lors s'il y a qualification incorrecte, c'est-à-dire incompatibilité entre le contenu réel de la convention et celui des parties, l'impôt sera prélevé sur la base de la qualification correcte *en droit*.

---

<sup>65</sup> D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 212.

<sup>66</sup> Un exemple se trouve dans D. DEVOS, « Propos sur la répression de la fraude en droit privé », *R.D.C.*, 1985, pp. 283-302.

<sup>67</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, t. II, 3<sup>e</sup> éd., 1964, n° 618.

<sup>68</sup> P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Jeune Barreau Bruxelles, 2000, pp. 147 et suiv.

<sup>69</sup> *Ibid.*, p. 174.

L'on voit bien la nuance : il y a primauté de la réalité juridique sur la forme juridique, il s'agit bien d'une réalité juridique qui doit prévaloir : un acte juridique prend le dessus sur un autre parce qu'il a été réellement conclu. La simulation n'est pas la fraude à la loi et encore moins une application d'un principe de « *substance over form* ». Nulle trace d'une réalité « hors droit » dans la théorie de la simulation.

### **Section 3: La résultante de ces deux principes et du rejet de la théorie de la fraude à la loi : « *Form over substance* » en droit belge**

Après avoir défini ce que le principe *Substance over form* n'est pas (une simulation ou une application de la théorie de la fraude à la loi), il convient de s'attacher à savoir ce qu'il est ou sera. Les étapes de notre raisonnement sont les suivantes : nous avons dégagé la portée de deux principes de droit fiscal et défini la théorie de la simulation en la distinguant de la théorie de la fraude à la loi.

En additionnant le principe d'interprétation stricte avec celui de la primauté du droit privé sur le droit fiscal, Daniel Garabedian énonce le principe de primauté de la réalité juridique (« *Form* ») sur la réalité économique (« *Substance* »)<sup>70</sup> en droit fiscal. Ainsi la forme juridique de l'acte prime sur la substance économique d'une convention : le juge ne peut faire gagner la réalité économique que l'acte sous-tend. Cela est rejoint par l'application de la théorie de simulation, à distinguer de celle de la fraude à la loi. Dans notre cas nous l'utilisons pour distinguer la forme d'un acte juridique avec sa réalité.

Cela est en effet logique : si la loi est d'interprétation stricte et que sans loi il n'y a pas d'impôt, il en résulte qu'un acte juridique non visé par une disposition fiscale ne peut, sans tordre les principes de droit, se voir appliquer un régime fiscal : raisonner autrement donnerait lieu *de facto* soit à un argument soit par analogie soit à une requalification non par le *droit* mais par un *fait*. La convention correctement exprimée vis-à-vis du contenu juridique de celle-ci ne peut se voir visée par une disposition fiscale ne prévoyant pas expressément de faire rentrer dans son champ d'application ladite convention : le droit fiscal belge est *Form over Substance*. Notre prémisse exposée en déduction du principe de légalité se voit confirmée.

---

<sup>70</sup> D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 213.

#### Section 4: Portée d'un adage sur la « réalité » en droit fiscal belge

Après avoir dégagé un principe de *Form over Substance*, attachons nous à en déterminer sa portée, ses effets et donc ses exceptions. A ce niveau, on retrouve régulièrement dans la jurisprudence l'adage « *le droit fiscal se base sur des réalités* », sans cependant savoir précisément ce que ce principe englobe et sa réelle portée en droit belge. Selon Th. Afschrift, l'adage a pour objet de rappeler « *que les revenus visés par la loi sont imposables même s'ils résultent d'opérations illicites ou nulles* »<sup>71</sup>. Ce qui est loin d'un affrontement entre « droit » et « économie », il s'agit juste de l'application de la loi qui ne distingue pas la différence entre les deux situations<sup>72</sup>.

Toujours selon Th. Afschrift<sup>73</sup> et également pour D. Garabedian<sup>74</sup>, l'adage reçoit également un écho dans l'hypothèse d'une simulation : lorsque des tiers sont confrontés à celle-ci et ont donc le choix de s'en tenir à l'acte apparent ou réel, en application de l'article 1321 du Code civil, l'administration, elle, n'a pas ce choix : le contribuable a un droit de demander que le paiement de l'impôt se base sur la seule convention réelle. On le voit donc bien, l'adage est simplement circonscrit à deux hypothèses précises ; pour bien le délimiter on pourrait presque indiquer qu'en ajoutant « juridiques » à « réalités », le principe gagnerait en clarté.

Cela pourrait découler aussi, plus simplement, et sans recourir à l'adage, du seul caractère d'ordre public de la loi fiscale et du principe d'interprétation stricte de celle-ci qui a pour conséquence logique que l'administration ne puisse établir l'impôt que sur base des réalités légales (visées par la loi) et rien que sur celles-ci. La présence de cet adage en doctrine et en jurisprudence nous oblige cependant ce détour<sup>75</sup>. Si on reconnaît le principe de légalité et son corollaire, le principe d'interprétation stricte, cela suffit amplement à battre en brèche l'hypothèse de la pollution du droit fiscal par des réalités venues d'un autre champ, nous reviendrons sur ce point.

---

<sup>71</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 93.

<sup>72</sup> Or, il n'y a pas lieu de distinguer là où la loi ne distingue pas, en conséquence mécanique du principe d'interprétation stricte des lois fiscales.

<sup>73</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 93.

<sup>74</sup> D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 198 ainsi que pour J. MALHERBE et L. DE BROE, « Réalité juridique et réalité économique », *J.D.F.*, 1988, pp. 322-331.

<sup>75</sup> Voy. S. SEGIER, M. BENTLEY, "Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? ", *Rev. Gén. Fisc.*, n° 5, 2009, pp. 11- 21; voy. également 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*, Larcier, 2009; Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, 2003, p. 45.

### **Chapitre 3: Les réalités économiques en fiscal droit belge**

Après avoir brièvement présenté les principes généraux et déterminé l'étendue du principe de réalité en droit, examinons la tentative d'interprétation extensive de ce principe par l'administration et la réponse de la Cour de cassation.

#### **Section 1: Jurisprudence *Inès***

Après l'arrêt *Brepols*<sup>76</sup>, l'administration s'est vue interdire de recourir à des moyens purement positivistes pour requalifier une convention : en effet à moins d'ébranler l'ensemble du droit privé, la théorie de la fraude à la loi était deux fois condamnée : par la Cour de cassation et par les principes généraux du droit fiscal.

Dès lors, il était logique pour l'administration de recourir à d'autres moyens, et de passer par une extension maximale de l'adage « *le droit fiscal se fonde sur des réalités* » : la théorie de la réalité économique était née. Cette théorie se fonde sur l'idée d'une nécessaire symétrie entre un acte juridique et la réalité économique et commerciale que cet acte sous-tendrait<sup>77</sup>.

Les faits à la base de l'arrêt *Inès* sont relativement simples : il s'agissait de l'absorption par une société sans substance économique réelle mais dotée de pertes récupérables d'une société économiquement réelle afin de pouvoir, grâce aux pertes, réduire sa base imposable, les deux sociétés ayant par ailleurs un actionnariat commun. L'administration était alors intervenue pour renverser l'opération et considérer qu'il s'agissait d'une absorption par la société prospère.

Le 2 mars 1978, la Cour d'appel indiquera que « *si un contribuable peut toujours choisir la solution fiscale la plus avantageuse pour lui, il n'est toutefois pas suffisant que cette solution soit exprimé dans les actes sous seing privé ou authentiques par lesquels les parties ont accepté toutes les conséquences des actes par elles souscrits puisqu'il faut en tout cas examiner en premier lieu si les actes sont la reproduction de la réalité et si -en d'autres mots- il n'existe pas de discordance entre les constructions*

---

<sup>76</sup> Voy. chapitre 2 section 1.

<sup>77</sup> J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruylant, 2003, pp. 67-68.

*et les formulations juridiques et la réalité économique-commerciale* »<sup>78</sup>. Cet arrêt consacre donc un véritable principe de « *substance over form* » en droit fiscal belge.

### **Section 2: Jurisprudence Au Vieux Saint-Martin**

Le 29 janvier 1988, la Cour de cassation condamnera fermement l'emploi de la thèse de la réalité économique et la potentielle reconnaissance de celle-ci en tant que principe général de droit<sup>79</sup>. Raisonner autrement aurait été pour le moins curieux, et aurait bouleversé radicalement le droit fiscal tout entier<sup>80</sup>.

En 1990, la Cour de cassation<sup>81</sup> confirmera sa thèse dans le célèbre arrêt *Au Vieux Saint Martin* en indiquant que, hors hypothèse de la simulation, il n'y a pas lieu d'accepter une réalité économique si celle-ci n'est pas la même que les opérations juridiques concernées. L'expression est ainsi devenue célèbre : « *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* »<sup>82</sup> et « *même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* »<sup>83</sup>.

Devant l'impossibilité de construire un principe tout entier permettant de faire obstacle aux vellétés des contribuables, la doctrine tout entière a reconnu une interprétation strictement limitée à certaines hypothèses<sup>84</sup> de ce principe de réalité.

### **Section 3: Contours du principe de réalité en droit belge**

En droit belge, le législateur est omnipotent: il peut aller jusqu'à déclarer que toute convention ou tout acte juridique est imposable en soi, pourvu qu'il en constitue une base taxable : cela découle du principe de légalité de l'impôt.

---

<sup>78</sup> Anvers, 2 mars 1978, *J.D.F.*, 1979, p. 344; Cass., 7 décembre 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 499.

<sup>79</sup> Cass., 29 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 663.

<sup>80</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, pp. 138 et s.

<sup>81</sup> Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853.

<sup>82</sup> Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

<sup>83</sup> Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853.

<sup>84</sup> Examiné *infra* et *supra*.

A côté de cela, pour parfaire la cohérence du droit, le principe de prédominance du droit privé sur le droit fiscal, garantit un système cohérent et en cela gardien d'une certaine prévisibilité dans la structure du droit fiscal. Un principe général de droit n'est jamais reconnu *ex nihilo* mais bien sur la base d'un nombre certain d'applications concordantes exprimées dans la loi elle-même. « *Les principes généraux du droit, qui sont applicables même en l'absence d'un texte ne sont pas une création jurisprudentielle et ne sauraient se confondre avec des simples considérations d'équité (...) le juge les déclare, il en constate l'existence (...) le principe de droit est général en ce qu'il comporte une série indéfinie d'applications législatives ; on peut dire aussi que plusieurs séries distinctes de solutions exprimées dans des règles jurisprudentielles sont subordonnées au principe général de droit (...) Le juge induit le principe général des applications que la loi en a faites, pour lui reconnaître le caractère autonome d'une source de droit* »<sup>85</sup>.

D'autre part, on retrouve dans la bouche d'une certaine doctrine et d'une certaine jurisprudence, un principe de réalité énoncé en ces termes « *le droit fiscal se base sur des réalités* » cité *supra*. La doctrine<sup>86</sup> lui reconnaît deux emplois :

- a) tous les revenus sont imposables, même ceux dont l'origine est frauduleuse;
- b) l'hypothèse de la simulation de l'article 1321 du Code civil.

Hors ces hypothèses, nous avons examiné les raisons d'un rejet d'une application extensive de ce principe, pour la raison que cela irait à l'encontre du principe de légalité de l'impôt, du principe d'interprétation stricte des lois fiscales lu avec le principe de prédominance du droit privé<sup>87</sup>.

Cependant, même si cet « encadrement » du principe de réalité peut sembler logique, il n'est intellectuellement pas satisfaisant. En effet, il est également possible de se passer tout simplement de cet adage pour conclure au rejet de toute forme de prévalence de réalité économique en droit belge.

---

<sup>85</sup> W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit", *J.T.*, 1970, p. 557.

<sup>86</sup> Voy. D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 190; J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, pp. 162 et s.

<sup>87</sup> De l'avis de la Cour de cassation, voy. Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853.

Prenons la première hypothèse, celle des revenus illicites : comme le dit la Cour de cassation « *l'administration sortirait de son rôle si, en s'érigeant en justicier, elle cherchait à faire des distinctions entre des actes licites ou illicites, valables ou nuls* »<sup>88</sup>. Cependant, il convient d'examiner cela plus loin : la loi fiscale définit toujours la base imposable, car il s'agit d'un élément essentiel de l'impôt<sup>89</sup>. Le fait de définir cette base imposable implique la *possibilité* sur l'ensemble des champs des possibles que possède le législateur de définir ce qui est imposable ou pas.

De sorte que la distinction revenu illicite/revenu légal n'a pas d'acceptation en droit fiscal parce que le législateur l'a, tout simplement, choisi et, ce faisant, a fait usage du principe de prédominance du droit privé sur le droit fiscal hors cas où celui-ci y déroge. Le fait de *ne pas distinguer* est tout simplement une dérogation du droit fiscal sur le droit privé qui lui distingue, en cela permis par ce principe de prédominance et comme cela est une conséquence de la seule loi fiscale, le principe de légalité est également respecté.

En dérogeant à la loi distinguant une activité licite d'une activité illicite, le législateur n'a ainsi nul besoin d'une justification complémentaire. La loi comprend tout ce qu'elle contient, en cela donc également ses silences et on peut donc conclure que l'absence de catégorisations fait partie de la loi, au même titre que ce qu'elle dit expressément<sup>90</sup>.

Ensuite la seconde, celle de la simulation : le proverbe exprime l'idée que le fisc ne peut établir l'impôt que d'après la convention réelle et peut ainsi écarter tout acte simulé<sup>91</sup>. Cette acceptation nous semble à la fois inutile (a) et même contre-productive (b).

- a) *Inutile*, parce que les principes même du droit privé permettent à l'administration de tenir compte de la seule convention réelle. En effet, l'article

---

<sup>88</sup> Cass., 3 novembre 1930, *Pas.*, 1930, I, p. 346, qui cite l'exposé des motifs de la loi du 28 août 1921.

<sup>89</sup> C. Const, 30 mars 2010, n°32/2010, C. Const., 13 mars 2008, n°54/2008.

<sup>90</sup> Pour une étude détaillée sur la question voy. J. E., KRINGS, «Les lacunes en droit fiscal », in *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du Centre national de recherche et de logique, Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 472.

<sup>91</sup> J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 168.

1321 du Code civil<sup>92</sup> offre le choix aux tiers de s'en tenir à l'acte apparent ou de se prévaloir de l'acte simulé afin de savoir laquelle des deux opérations aura des effets externes et la Cour de cassation dénie ce choix à l'administration qui doit se baser sur l'acte réel<sup>93</sup> seul.

La seule condition de ce choix des tiers est la bonne foi, c'est-à-dire la non-participation des tiers à la simulation et l'ignorance par eux de celle-ci<sup>94</sup>. De sorte que le problème qui pourrait se poser en droit fiscal, vis-à-vis de la fictivité d'une opération, **trouve une solution en droit privé**<sup>95</sup> tant dans le cas de l'administration que dans le cas des tiers.

C'est dès lors par la seule application du principe de prééminence du droit privé que l'on peut résoudre ce problème. Une fois n'est sans doute pas coutume, il n'y a nul besoin de multiplier les adages mal définis pour régler des problèmes quand on peut se contenter d'un seul principe général, qui lui est défini et encadré<sup>96</sup>. Or la simulation a bel et bien une acceptation en droit privé, en cela abondamment commenté par le professeur Van Ommeslaghe<sup>97</sup>.

- b) *Contre-productive* car, de l'avis du professeur Kirkpatrick et de la jurisprudence<sup>98</sup>, on remplace une notion juridique, de droit positif, par une notion vague et imprécise, celle de la réalité.

On passerait ainsi de la précision à l'arbitraire, du défini à l'imprécis. On rajoute de l'imprécision aux lois fiscales, qui ne sont pas toujours les plus explicites<sup>99</sup>. Ce point est d'ailleurs le cœur de notre critique sur le principe de réalité qui sera repris *infra*.

---

<sup>92</sup> Voy. P. VAN OMMESLAGHE, "La simulation en droit des obligations", in *Les obligations contractuelles*, Jeune Barreau Bruxelles, 2000, pp. 147 et suiv.

<sup>93</sup> Cass., 4 janvier 1991, *Pas.*, I, p. 410, *T.R.V.*, 1991, p. 167, note M. GHYSELEN.

<sup>94</sup> P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.*, p. 189.

<sup>95</sup> Qu'il y ait choix ou non, la solution est quand même existante en droit privé.

<sup>96</sup> Le principe de légalité est défini à l'article 170 de la Constitution et sa portée est strictement encadrée par la Cour constitutionnelle.

<sup>97</sup> P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.*, p. 183.

<sup>98</sup> Voy. C.C., 3 juillet 2002, n° 117/2002, B.4; C.C., 1 décembre 2004, n° 195/2004, B.16.2; C.C., 16 mars 2005, n° 57/2005, B.9.1; C.C., 4 mai 2005, n° 86/2005, B.26; C.C., 28 juillet 2006, n° 124/2006.

<sup>99</sup> Voy. à ce sujet Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, p. 59; DE LONGUEVILLE, « La fraude fiscale », in *Réflexions offertes à P. Sibille*, 1981, p. 411.



#### Section 4: De la nécessité du principe de réalité en droit fiscal belge

Le professeur Kirkpatrick cite l'exemple suivant : « *voici une société étrangère qui a constitué en Belgique une filiale sous forme de société anonyme au capital de 100.000 francs. Ce capital est manifestement insuffisant pour réaliser l'objet social : plutôt que de financer cette filiale par des apports en société supplémentaires, la société étrangère lui consent des prêts qui atteignent dix millions. De cette manière la société étrangère recueillera les fruits de son argent sous forme d'intérêt de prêt, qui seront déductibles des bénéfices taxables de la société belge et non sous forme de dividendes, qui sont soumis à l'impôt des sociétés. Le droit fiscal va-t-il entériner ce calcul ? Si l'on part de l'idée que l'impôt atteint des réalités économiques, on sera tenté de dire que cela se ramène en fait à un placement à risque, car, d'un point de vue économique, il est anormal de prêter sans garantie de remboursement dix millions à une société qui n'a qu'un capital de 100.000 francs. Ce genre de raisonnement est juridiquement inadmissible* »<sup>100</sup>.

En effet, un raisonnement correct en droit positif serait de démontrer que le prêt est simulé, qu'il cache une convention réelle d'une autre nature et que cette convention réelle se présente sous la forme d'un apport en société. L'administration a donc à prouver qu'il s'agit d'un contrat de société et donc ses éléments essentiels<sup>101</sup>.

Il n'y a donc nul besoin de recourir à des nouvelles théories pour empêcher ce type de montages frauduleux, l'arsenal est déjà plus que conséquent en droit positif. Pour reprendre Séverine Segier et Marie Bentley ; « *que le droit fiscal présente des lacunes, voulues ou non, opportunes ou non, est une chose ; que l'on permette à l'administration fiscale de les combler en est une autre* »<sup>102</sup>. Ainsi la seule réalité qui doit compter en droit fiscal est la réalité juridique, comme cela se règle également en droit privé<sup>103</sup>, sauf exceptions particulières<sup>104</sup>.

---

<sup>100</sup> J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 173.

<sup>101</sup> Dont la participation aux pertes et aux bénéfices. Voy. Cass., 5 septembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p. 29, note W.G; Cass., 12 janvier 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 468.

<sup>102</sup> S. SEGIER, M. BENTLEY, "Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction?", *Rev. Gén. Fisc.*, 2009, n° 5, pp. 11- 21.

<sup>103</sup> Le droit belge est évidemment, sauf exceptions, d'essence positiviste, établi en cela par la Constitution en son article 33: « *tous les pouvoirs émanent de la Nation, ils sont exercés de la manière établie par la Constitution* ». Cela induit donc un fondement positiviste au droit belge.

Tout, donc, conclut au rejet de la présence en doctrine et en jurisprudence de l'adage *le droit fiscal se fonde sur des réalités*, à moins bien sûr d'y adjoindre l'adjectif *juridiques*<sup>105</sup>, mais cela le rendrait redondant vis-à-vis de la théorie de la simulation en droit privé lue avec le principe de prééminence du droit privé sur le droit fiscal.

Il nous faut donc conclure par la réflexion du professeur De Page : « *Les brocards ou maximes juridiques sont les proverbes du droit. Ce sont des vérités d'ordre général (...) dont la teneur est souvent consacrée implicitement par la loi mais pas toujours. Ce sont des guides pour l'interprétation du droit, mais pas toujours des guides sûrs. Aussi ne pourrait-on suffisamment mettre le juriste en garde contre le danger des maximes ou des brocards (...) qui, dans la pratique, sont invoqués à tout propos, et presque toujours mal à propos ou hors de tout propos. La méfiance la plus extrême s'impose donc à leur égard* »<sup>106</sup>. C'est par l'exercice de cette méfiance qu'il convient de dénoncer les principes charlatans.

Notre première conclusion nous amène au rejet pur et simple de l'adage par le recours aux principes reconnus, il convient maintenant de regarder si ce principe, dans son acceptation la plus extensive, n'est pas présent dans notre droit belge par un autre biais que celui des principes généraux de droit, et s'il s'y trouve, de tester sa compatibilité *in casu* avec notre ordre juridique.

#### **Chapitre 4: Vers un encadrement formel du principe de réalité? Le cas de l'article 344 §1 CIR**

##### **Section 1: Historique**

En réponse à la jurisprudence *Inés* et *Au vieux Saint Martin*, le législateur adopta en 1993 une mesure générale anti-abus de droit<sup>107</sup>. Cette mesure avait pour objectif, selon le législateur, « *de lutter contre la multiplication incessante de mécanismes d'évasion*

---

<sup>104</sup> Parmi lesquelles, en droit civil, le régime des OPA obligatoires, le droit comptable, l'article 1156 du Code civil qui font primer la réalité économique sur la réalité juridique.

<sup>105</sup> Comme le dit le professeur Gothot : « *qu'on nous fasse grâce de cette formule, selon laquelle l'impôt atteint des réalités. Bien sûr mais quelles réalités? Pour l'instant, que des réalités juridiques* », V. GOTHOT, « La fraude fiscale », *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, n° 2, pp. 87 et s.

<sup>106</sup> H. DE PAGE, *Droit civil belge*, t. Ier (3<sup>e</sup> éd.), n° 185.

<sup>107</sup> Voy. Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, pp. 159 et s.

*fiscale, qui se traduisent par des qualifications juridiques uniquement destinées à éluder l'impôt* »<sup>108</sup>. Elle s'inspirait de la « step by step » doctrine<sup>109</sup> élaborée en Angleterre après la décision *IRC v. Ramsay* de 1981<sup>110</sup>, qui elle même venait de *landmark decision Gregory v. Helvering*<sup>111</sup>. Cela sera développé au Titre III mais il est intéressant de noter que le lien avec le principe *substance over form* est déjà présent à ce stade.

Cette disposition a cependant vite marqué ses faiblesses dans son utilisation car elle était ainsi libellée comme ne permettant pas à l'administration de « *faire abstraction de l'acte accompli par le contribuable mais seulement de la qualification juridique qui lui a été donnée, de sorte que la qualification sur pied de l'article 344, §1<sup>Er</sup> n'est admissible que si la nouvelle qualification respecte les effets juridiques de cet acte* »<sup>112</sup>. Ce qui avait pour effet de rendre la disposition inutile, car l'administration ne pouvait changer une qualification correcte en droit lorsque l'acte était réel<sup>113</sup>.

En 2012, la loi programme du 29 mars a remplacé l'article 344 du CIR 1992 par une nouvelle version qui s'écrit 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 qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :*

*1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs 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, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.*

---

<sup>108</sup> Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 2.

<sup>109</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, *Doc. Parl.*, Chambre, 1992-93, n°48-1072/8, p. 101; *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-93, no. 762-2, p. 38.

<sup>110</sup> D. GARABEDIAN, "Form and Substance in Tax Law, Belgian Report", *Cah. Dr. F. Int.*, Vol. LXXXVIIa, IFA 2002, p. 161.

<sup>111</sup> US Supreme Court, *Gregory v. Helvering*, 292 U.S. 495, 469 (1935).

<sup>112</sup> En cela il s'agit de l'opinion des professeurs Kirkpatrick et Garabedian, voy. note n° 62.

<sup>113</sup> Cependant dans le cas où plusieurs qualifications sont correctes, l'administration pouvait requalifier sur base de 344 CIR. Voy. D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 204.

*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 le revenu.*

*Si le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis de 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»<sup>114</sup>.*

Devant l'ensemble des travaux doctrinaux réalisés sur la disposition <sup>115</sup>, nous n'examinerons que la disposition anti-abus à l'aune du principe de réalité, il s'agira d'analyser en détail si l'on peut reparler d'un « avatar » d'une théorie « *substance over form* ». La place nous manque pour revenir sur d'autres problèmes que cette disposition pourrait causer<sup>116</sup>.

## **Section 2: Analyse des conditions de la disposition**

Il s'agit donc d'un mécanisme anti-abus, qui pour s'appliquer se décompose en trois phases, dites en « cascade » :

- 1) l'administration doit prouver que le contribuable se met délibérément hors du champ d'application d'une disposition fiscale défavorable ou l'intérieur du champ d'une disposition favorable et cela en contrariété avec **l'objectif de la disposition**<sup>117</sup>;

---

<sup>114</sup> Art. 344, §1<sup>er</sup> CIR 1992.

<sup>115</sup> Un nombre impressionnant d'études ont été écrit sur la question, parmi les plus exhaustifs citons M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droit d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483, 2012, n° 23, pp. 493-504. B. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen, een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, 2014/4, pp. 4 à 16; A. NOLLET, « L'article 344, §1, du C.I.R. 1992 : essai du contrôle de « constitutionnalité » et de « conventionnalité » d'une disposition légale fiscale belge « anti-abus », *R.G.C.F.*, 2011/6, p. 38; K. ANTHONISSEN, J. BOSSUYT, V. DAUGINET, L. DE BROE, L. DILLEN, N. GEELHAND, T. JANSEN et V. VERCAUTEREN, *De nieuwe antimisbruikbepaling? Verslagboek van het grote antimisbruik-seminar*, organisé par Kluwer Formations le 10 mai 2012, dans *Fiscale Praktijkstudies*, Malines, Kluwer, 2013, 193 p.; C. DOCCLO, Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er C.I.R. 92., *T.F.R.*, 2012, n° 427, pp. 767-771; 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 (weergave studiedag KU Leuven 1 juni 2012), *T.F.R.*, 2012, n° 427, pp. 741-766.

<sup>116</sup> Parmi lesquels la compatibilité avec le principe d'égalité et de non-discrimination en ce que l'article créerait une différence de traitement entre deux contribuables qui effectueraient un transfert de même nature, l'un à destination d'un résident, et l'autre à destination d'un non-résident, ou encore sur la répartition du pouvoir d'imposition par une CONVENTION préventive de double imposition. Voy. A. NOLLET, *op. cit.*, p. 494.

<sup>117</sup> C'est donc l'administration qui a la charge de la preuve de la violation des objectifs, voy. C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 769.

- 2) Si l'abus est prouvé, la preuve contraire peut être apportée par le contribuable des « motifs économiques valables », c'est-à-dire des motifs autres que le seul évitement de l'impôt;
- 3) Si cette preuve est manquante, l'ajustement se fait vis-à-vis des objectifs de la disposition violée;

Dans la première étape, la violation de l'objectif, l'administration doit apporter la preuve de deux éléments:

- a) un élément matériel; qui consiste selon C. Docclo en « *la circonstance qu'un ou des actes permettent d'échapper à l'application d'une disposition particulière ou qu'ils lui permettent de tirer avantage d'une disposition particulière, en contrariété avec l'objectif de cette disposition* »<sup>118</sup>;
- b) un élément intentionnel; l'intention du contribuable.

### **Section 3 : L'article 344 §1 CIR à l'épreuve des principes du droit fiscal**

En examinant le principe de légalité et ses conséquences, nous avons conclu à un nécessaire rejet de la théorie de la réalité en droit fiscal, et cela en toutes hypothèses. L'article 344 CIR ayant été réalisé en réponse au rejet de la théorie de la fraude à la loi, il convient d'en examiner la constitutionnalité actuelle. Nous suivrons la décomposition effectuée en section 2, chaque sous-section reprenant une étape.

#### **Sous-section 3.1: L'interprétation téléologique**

Quelle est la portée des mots « objectifs de la disposition » ? Selon Luc de Broe, cela implique une référence à une loi dont l'objectif est clair, nettement exprimé. Ensuite « *vervolgens moeten we de klassieke interpretatieregels toepassen, waarbij we stap één (tekstuele interpretatie) niet overslaan, maar waarbij we wel altijd stap twee zetten. We gaan, bijgevolg, zelfs een duidelijke tekst, op zoek naar de bedoeling van de wetgever. Of anders gezegd we stellen ons, geval par geval, de vraag of de tekstuele interpretatie en niet toe leidt dat we aan de belastingplichtige een belastingvoordeel*

---

<sup>118</sup> C. DOCCLO, "Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er CIR 1992", *T.F.R.*, n° 427, pp. 767 et s.

*toekennen die de werkgever niet voorzien/gewild heeft voor het gedrag van de belastingplichtige* »<sup>119</sup>. La méthodologie est donc balisée.

La circulaire AAF n° 3/2012 du 4 mai 2012 prescrit le renvoi<sup>120</sup> aux travaux préparatoires et nulle part ailleurs. Cette précision est déterminante car elle permet de comprendre les mots « *objectifs de la disposition* ». Il s'agit de faire usage d'une interprétation *téléologique*<sup>121</sup>. Elle prescrit également le seul renvoi aux travaux préparatoires de lois antérieures ou similaire, afin d'éviter une interprétation par analogie<sup>122</sup>. La précision est d'importance car elle définit un renvoi à des éléments de la loi elle-même, les travaux parlementaires, afin d'établir l'objectif poursuivi.

L'interprétation téléologique est *celle qui vise à "retrouver les objectifs du législateur, à connaître la finalité de la loi à l'aide de l'examen des commentaires donnés dans les documents parlementaires ou dans les débats parlementaires. L'idée est ici de retrouver la volonté du législateur à l'aide des écrits qui ont concouru à sa rédaction"*<sup>123</sup>. Il s'agit donc d'une méthode d'interprétation purement **positiviste**, qui n'utilise pas des éléments hors du droit comme pourrait le faire un renvoi à une « réalité économique » qui serait hors du champ juridique; le renvoi se fait ici au sein de la loi elle-même, par une forme d'exégèse. Elle n'est possible que sous la condition préalable du manque de clarté « *interpretatio cessat in claris* »<sup>124</sup>.

Cette méthode est, cependant, en principe rejetée du droit fiscal dans les cas expliqués ci-après<sup>125</sup>. Selon la Cour de cassation, « *l'interprétation téléologique est interdite quand elle aboutit à créer un impôt dans une situation non visée par la loi* »<sup>126</sup>. Elle est

---

<sup>119</sup> L. DE BROE, *op. cit.*, p. 743.

<sup>120</sup> Cela si l'interprétation textuelle échoue, en effet l'application des méthodes d'interprétation suit une méthode très structurée, définie, entre autres, par l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 23 avril 1999.

<sup>121</sup> Ph. GÉRARD, "Le recours aux travaux préparatoires et la volonté du législateur" in M. VAN DE KERCHOVE (dir.), *L'interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, 1978, pp. 51-96; Fr. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *Entre la lettre et l'esprit*, Bruxelles, Bruylant, 1989, pp. 94-103; X. DIJON, *Méthodologie juridique. L'application de la norme*, Bruxelles, Story-Scientia, 1993, 54-59; comp. X. DIEUX, "L'application de la loi par référence à ses objectifs – Esquisses de la raison finaliste en droit privé", *J.T.*, 1991, p. 207.

<sup>122</sup> Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, 1978, I, pp. 910- 912.

<sup>123</sup> P. -F. COPPENS, « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales », *Pacioli*, n° 327, 10-23 octobre 2011, p. 2.

<sup>124</sup> L. DE BROE, *op. cit.*, p. 742.

<sup>125</sup> C. SCAILTEUR, « Remarques sur l'interprétation des lois fiscales », *Rec. gén. enr. not.*, 1978, p. 110; A. CLAEYS BOUUAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *T. not.*, 1961, p. 152.

<sup>126</sup> Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, I, p. 910.

également rejetée dans le cas où elle ne s'appuierait pas sur la volonté *certaine* du législateur et tant que le résultat obtenu n'est pas en contradiction avec le texte lui-même<sup>127</sup>. Avec ces deux balises en tête, l'interprétation téléologique est ainsi encadrée par la Cour de cassation<sup>128</sup>, et son maniement est explicité par le professeur De Broe<sup>129</sup>. Elle est légitime, selon C. Scailteur, puisqu'elle « *constitue à donner au texte toute la portée que ses auteurs ont entendu lui donner* »<sup>130</sup>.

Le renvoi aux objectifs de la loi, première étape de l'article 344 CIR n'est donc pas une application d'un principe de *substance over form*. La référence aux objectifs de la loi, à l'intention du législateur, est une méthode d'interprétation textuelle, donc positiviste : on reste à l'intérieur de la loi<sup>131</sup>; cette méthode était d'ailleurs utilisée dans la théorie de la fraude à la loi. Nous reviendrons sur ce point.

### Sous-section 3.2: Les motifs économiques valables

Cependant, après avoir la question des buts (réunion d'un élément objectif et d'un élément subjectif, tous deux positivistes<sup>132</sup>), vient la question des « motifs économiques valables » que le contribuable peut apporter comme contre - preuve à son acte pris en dehors des objectifs de la loi. Si la première étape ne posait pas de difficultés, il semble que le cœur du problème se trouve ici<sup>133</sup>. La question de la recherche des motifs économiques valables marque selon beaucoup d'auteurs<sup>134</sup>, un retour en force du principe de « *substance over form* », c'est-à-dire le principe de

---

<sup>127</sup> RIGAUD et CHAMPIONNIERE, *Traité des droits d'enregistrement*, 2<sup>e</sup> éd., t. I, n° 39; WAHL, *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 39; V. GOTHOT, « Les droits d'enregistrements », n° 2, *Rép. prat. du droit belge*, v° Enregistrement, n° 8; J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Story Scientia, n° 196 et A. TIBERGHIEN, *Inleiding tot het Belgisch Belastingrecht*, n° 82.

<sup>128</sup> Cass., 6 juin 1939, *Pas.*, 1939, I, p. 348. A noter que si la volonté du législateur n'est pas claire, on fera application du principe « *in dubio contra fiscum* ». Il s'agit donc d'un raisonnement en trois temps, d'abord on regarde la clarté du texte, ensuite si le texte est peu clair, on recourt à l'interprétation téléologique pour enfin laisser le bénéfice du doute au contribuable, si l'intention n'est pas certaine.

<sup>129</sup> Voy. note 92.

<sup>130</sup> C. SCAILTEUR, *op. cit.*, p. 114.

<sup>131</sup> Selon X. DIEUX « *Il s'agit d'une mise en œuvre de la doctrine de l'exégèse, dès lors que la méthode tend à la reconstitution de ce que l'auteur du texte légal a réellement voulu, à l'époque de sa conception, sans s'écarter par conséquent de celui-ci* ». X. DIEUX, « L'application de la loi par référence à ses objectifs – Esquisses de la raison finaliste en droit privé », *J.T.*, 1991, p. 207.

<sup>132</sup> L'élément matériel de l'abus étant le non-respect des objectifs d'une disposition, l'élément intentionnel est la volonté de contourner la loi. Sur ces questions voy. C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 768.

<sup>133</sup> *Ibid.*, p. 769.

<sup>134</sup> M. ELOY, « La notion de besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le C.I.R. 1992 », 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.

réalité économique.

En réponse à la première étape, le contribuable peut apporter ainsi la preuve « *de la motivation de la structure juridique de son opération économique* »<sup>135</sup>. L'exposé des motifs indique que le contribuable doit apporter la démonstration que son opération n'est pas une « *construction purement artificielle* ». La référence à la jurisprudence européenne dans ces deux notions est très visible et explicitée dans les travaux préparatoires<sup>136</sup>.

Ainsi, l'arrêt *Foggia* définissait déjà les motifs économiques valables<sup>137</sup> dans le cas de la directive fusions<sup>138</sup> : « *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* »<sup>139</sup>.

On peut déduire du renvoi à la jurisprudence européenne que le contribuable est appelé à prouver des éléments concrets, c'est-à-dire non artificieux et non généraux, comme la simple volonté de réduction des frais<sup>140</sup> prouvant un intérêt économique (donc autre que fiscal) à l'opération<sup>141</sup>.

Dès lors, comme la disposition ne parle que de « *motifs* » sans préciser si ceux-là doivent être juridiques ou économiques, elle permet justement l'apparition de motifs autres que juridiques et donc par-delà même ouvre la porte à des justifications hors-droit. Or, selon Garabedian, « *la disposition s'applique uniquement aux actes juridiques et est sans effets à l'égard des simples faits matériels* »<sup>142</sup>. Le contribuable

---

<sup>135</sup> C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 769.

<sup>136</sup> C.J.U.E., 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97; C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02 et C.J.U.E., 10 novembre 2011, *Foggia*, C-126/10, voy. Projet de loi-programme portant des dispositions fiscales diverses, *Doc. parl.* Chambre 2011-12, n° 53-2081/001, p. 114.

<sup>137</sup> Notion utilisée dans la directive "Fusions" 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 (90/434/CEE).

<sup>138</sup> *Ibid.*

<sup>139</sup> C.J.U.E., 10 novembre 2011, *Foggia*, C-126/10.

<sup>140</sup> C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 769.

<sup>141</sup> D. GARABEDIAN, "Nouvelle disposition anti-abus: guère de changement de fond", *Fiscologue*, n° 1132 du 10 octobre 2008, p. 1.

<sup>142</sup> D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 203 et Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3.



va donc ainsi pouvoir utiliser un motif possiblement non-juridique pour éviter l'application d'une règle juridique amenant à l'inopposabilité de son acte juridique.

En effet, une fois le motif délivré par le contribuable, l'administration pourra se baser sur ces motifs pour écarter l'application d'une mesure légale, ici l'obtention d'un régime fiscal favorable, à un acte correctement qualifié en droit. Dit autrement, cela confère à l'administration le pouvoir de faire primer *un fait* sur le droit<sup>143</sup>. La deuxième étape est donc l'application d'un principe de *substance over form*. Il convient donc maintenant de vérifier la constitutionnalité vis-à-vis du principe de légalité d'une telle condition. Il s'agit donc bien d'un avatar de la théorie de la réalité économique en cela soulevé par A. Nollet : « *il s'agit de réintroduire en droit fiscal belge, suite à sa condamnation par la Cour de cassation, la théorie administrative dite de la 'réalité économique'* »<sup>144</sup>. La question est de savoir si cela peut être lu en accord avec le principe de légalité<sup>145</sup>, ou à tout le moins d'une certaine interprétation de celui-ci.

#### Section 4: Tentative de solution

Nous l'avons vu, le nouveau prescrit de l'article 344§1 CIR, marque une résurgence du principe de réalité, en prévoyant la possibilité de faire primer un fait sur le droit. Le principe de légalité prévoit, lui, que la loi est la seule base possible pour établir un impôt<sup>146</sup>. Or, l'administration peut précisément se baser sur **un fait**, l'absence de motifs économiques, pour déclarer l'inopposabilité d'un acte et donc établir un impôt qui n'aurait pu s'appliquer en présence de l'acte opposable, faute de base légale. Il y a donc une contradiction apparente. Cependant, plusieurs solutions sont possibles : la première sera appelée « solution hiérarchique » dans le présent mémoire, la seconde sera critiquée ci-après.

Si l'on lit correctement l'article 344 §2 CIR l'on s'aperçoit que « les motifs » n'interviennent que si la première condition n'est pas remplie, c'est-à-dire la violation

---

<sup>143</sup> M. ELOY, «La notion de besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le C.I.R. 1992», 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.

<sup>144</sup> 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 succession », *op. cit.*, p. 498.

<sup>145</sup> Vu que les précédentes tentatives étaient de toute évidence anticonstitutionnelle.

<sup>146</sup> T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 47.

des objectifs de la norme. Cela découle de la structure en cascade explicitée ci-avant<sup>147</sup>. Autrement dit, ce n'est que lorsque l'on ne respecte pas la loi d'essence purement positiviste<sup>148</sup> par la violation de son objectif<sup>149</sup> que l'élément, possiblement hors du champ juridique, vient « aider » la disposition. Il y a donc « soumission » de la deuxième condition, potentiellement non positiviste, à la première, purement positiviste qui est la conformité à l'objectif de la *loi* (et non l'objectif de l'acte posé par le contribuable<sup>150</sup>).

Poser la violation d'une loi, même en ne parlant que des objectifs de celle-ci marque une condition positiviste « supérieure », parce que préalable, à une condition potentiellement « réaliste » venant en condition subordonnée<sup>151</sup>.

Il n'y a donc pas lieu, comme beaucoup ont pu l'écrire, de parler d'une résurgence d'une théorie de la réalité économique<sup>152</sup>, *horresco referens*, ce qui aurait été le cas si les « motifs » étaient venus en condition *préalable* et non en condition *subordonnée*. On évite l'écueil constitutionnel par la méta-référence<sup>153</sup>, il y a soumission de l'économie au droit, l'économique ne vient aider le droit qu'en cas de violation de celui-ci.

De plus, la conséquence de la violation de l'article emporte la conséquence de la non-opposabilité de la convention et non la requalification de celle-ci, donnant d'ailleurs lieu à l'appellation « tigre de papier »<sup>154</sup>, ce qui est radicalement différent de l'application de la théorie *substance over form* aux Etats-Unis, par exemple<sup>155</sup>. Cette observation étant faite, et d'ailleurs soulevé par la Cour constitutionnelle<sup>156</sup>, le problème demeure puisque la non-opposabilité d'un acte peut en soi tout à la fois créer l'imposition ou l'empêcher. Même si la portée de la disposition ne touche qu'à la

---

<sup>147</sup> Section 3, voy. également C. DOCCLO, *op. cit.*, p. 768 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 492.

<sup>148</sup> Car la loi fiscale suit le principe de légalité.

<sup>149</sup> X. DIEUX, *op. cit.*, p. 18.

<sup>150</sup> En cela elle se différencie du projet de GAAR que l'OECD souhaitera introduire dans l'article 10 CM OECD, examiné ci-après.

<sup>151</sup> La subordination est définie par le Littré comme la « *dépendance d'une chose à l'égard d'une autre* ».

<sup>152</sup> M. ELOY, « Le retour de la théorie de la fraude à la loi », *R.G.F.*, 2012, n° 3, pp. 2-4.

<sup>153</sup> Puisque l'objectif de la disposition doit d'abord être violé et seulement *ensuite* les motifs économiques valables entrent en jeu.

<sup>154</sup> Ph. LION, « L'article 344, §2, du C.I.R.1992 : le tigre de papier », *R.G.F.*, 1995, n° 12, p. 371.

<sup>155</sup> Cela sera examiné lors du Titre III, Chapitre 1, Section 2.

<sup>156</sup> C.C., 30 octobre 2013, n°26.583, *Rec. gén. enr. not.*, 2014, n° 1 p. 583.

preuve, le résultat permet bien la création potentielle de l'impôt qui n'est plus basé sur une exigence formelle (qui dans le cas de 344§1<sup>er</sup> existe donc bien). C'est bien par la condition principale que l'article 344 §1<sup>er</sup> est sauvé et respecte une certaine conception du principe de légalité de l'impôt.

Cela est donc radicalement différent d'une hypothèse de requalification *a priori* sur base des seuls éléments économiques, quand bien même cela proviendrait d'une règle légale<sup>157</sup>. Ce qui serait le cas si l'absence de motifs économiques valables se poserait comme seule condition. Dans ce cas-là, et dans ce cas-là seul, il faudrait parler d'un retour de la « réalité économique ». Le prescrit de notre principe de légalité, qui implique une condition formelle à l'établissement de l'impôt est respecté de par la violation préalable de ce que la norme contient, ce qui était absent dans l'ancienne jurisprudence précédant *Inés*.

### **Section 5: Solution alternative ; interprétation dynamique de l'article 170 de la Constitution**

Une autre solution, développée par B. Peeters et T. Wustenberghs peut également arriver à un résultat similaire<sup>158</sup>. Il suffirait de recourir à une interprétation dynamique de l'article 170 de la Constitution, selon la méthode de la « Constitution vivante »<sup>159</sup>. Cette méthode serait utilisée dans ce cas-ci pour permettre au législateur fiscal de pouvoir réaliser au mieux ses objectifs, aux nombres desquels la lutte contre la fraude fiscale et l'usage impropre d'une loi d'impôt<sup>160</sup>.

Il conviendrait, dès lors, de partir du pôle empirique de validité de la norme<sup>161</sup>, l'efficacité, et de l'incorporer dans les objectifs du législateur : une mesure de lutte contre la fraude atteint son efficacité maximale de par l'emploi de termes suffisamment

---

<sup>157</sup> Une telle règle serait ainsi anticonstitutionnelle puisque l'impôt serait établi sur une base autre que celle de la loi.

<sup>158</sup> A savoir, une compatibilité de l'article 344 §1 CIR avec le principe de légalité.

<sup>159</sup> Pour reprendre l'expression de Al Gore; sur cette notion voy. A. WINKLER, « A Revolution Too Soon: Woman Suffragists and the "Living Constitution" », *New York University Law Review*, 2001, n°76, p. 1463; L. FISCHER, « Constitutional Interpretation by Members of Congress », *N.C.L. Rev.*, 1985, vol. 63, pp. 707- 747; E.V. ROSTOW, « The Democratic Character of Judicial Review », *Harv. L. Rev.*, 1952, vol. 66, pp. 193- 224.

<sup>160</sup> B. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, « De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheid », *A.F.T.*, 1999, n° 94, pp. 94-95.

<sup>161</sup> F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications des Facultés Universitaires Saint-Louis, 2002, pp. 14 et 111, spéc. p. 309.

générique<sup>162</sup>, et donc de moyens suffisamment vastes pour appréhender la pleine réalité de ce qu'elle entend combattre. Ainsi l'efficacité de la lutte contre l'évasion fiscale justifierait de par son existence l'interprétation dynamique de l'article 170 de la Constitution. Ainsi l'article 344 §1 CIR éviterait l'écueil constitutionnel de par la nécessité de son efficacité et de par la volonté du législateur de lutter contre la fraude fiscale. Dit autrement, on appliquerait le principe *substance over form* au principe de légalité en lui-même, afin d'éviter justement le problème que celui-ci amènerait dans une de ses applications avec le même principe de légalité<sup>163</sup>.

Cette solution est pour nous séduisante mais elle ne convainc pas : en dehors des éléments de critiques intrinsèques à l'approche dynamique<sup>164</sup>, elle est critiquable en de trop nombreux points :

- La lutte contre la fraude fiscale n'est pas (encore) une règle ou un objectif de portée constitutionnelle<sup>165</sup>;
- Il existe d'autres objectifs pour la loi fiscale, par exemple des objectifs d'incitations ou de redistributions<sup>166</sup>;
- L'efficacité ne peut justifier à elle seule l'interprétation de la règle de droit, surtout lorsque cette interprétation se fait au détriment de la légalité, sans parler de la légitimité de la norme<sup>167</sup>;
- Cette approche ouvrirait la porte à d'autres problèmes, dont celui de l'interprétation par analogie et l'application rétroactive de l'article 344 §1 CIR qui sont également gardés par le principe de légalité<sup>168</sup>;

---

<sup>162</sup> Et éviterait ainsi le piège de la précision d'une norme qui permet plus facilement de la déjouer. Le texte crée ainsi des « avatars d'évasion » en réaction à lui-même, diminuant ainsi son efficacité. Voy. 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.

<sup>163</sup> B. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, *op. cit.*, p. 96.

<sup>164</sup> Qui peuvent être résumées en deux : a) la négation de la séparation des pouvoirs puisque le juge pourrait aller à l'encontre du prescrit de la règle légale et b) l'entrée de considérations subjectives propres au juge. Le textualisme permet d'éviter ces deux écueils. Voy. M. VERDUSSEN, *Justice constitutionnelle*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 14 et s.

<sup>165</sup> Elle le deviendra peut-être un jour, mais à l'heure actuelle cela ne peut être au mieux considéré comme un objectif de la seule loi fiscale, et non de la Constitution.

<sup>166</sup> J.-J. COUTURIER, B. PEETERS, *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, Anvers, Maklu, 2004, pp. 30 à 34.

<sup>167</sup> F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *op. cit.*, p. 76.

<sup>168</sup> A. NOLLET, *op. cit.*, p. 498.

Pour toutes ces raisons, nous conserverons notre solution de *hiérarchisation*, qui a l'avantage de ne pas tordre les principes d'interprétation de la loi fiscale et permet un balisage plus rigoureux de l'emploi de la disposition. Du reste, une approche trop dynamique se rapprocherait également d'un principe de *substance v. form*<sup>169</sup>, créant le problème qu'elle voudrait éviter et mettrait à mal la perfection<sup>170</sup> du droit fiscal.

### **Section 6: Conclusion sur le droit belge**

On peut donc en conclure l'enseignement précieux que toute tentative de résurgence d'un « *substance over form* » ne serait pas nécessairement un Rubicon juridique, et qu'il y aurait une place, en droit belge, à la théorie de la réalité économique sans que cela ne viole aucun des principes de notre droit fiscal<sup>171</sup>. En résumé:

- a) Le principe de réalité n'est pas nécessaire quant à ses justifications traditionnelles étant donné le principe de légalité lu avec le principe de prééminence du droit privé;
- b) Les tentatives d'élargissement de ce principe sont bel et bien anticonstitutionnelles;
- c) L'article 344 §1 CIR marque une tentative de retour de ce principe de réalité, sous une forme encore mal définie;
- d) Cela n'empêche pas sa constitutionnalité, il y a donc une place pour le principe de réalité en droit belge;

Il convient dès lors de pousser plus en avant ce syllogisme judiciaire<sup>172</sup>.

## **Titre II: Le principe de réalité en droit européen**

Dans ce titre nous aborderons la question de la présence d'un principe de « *substance over form* » en droit européen. C'est au travers du principe de l'abus de droit européen qu'une certaine doctrine a vu l'apparition d'un principe de réalité. La présente partie s'attachera à en définir les contours. Nous reviendrons également sur un « *reality test* »

---

<sup>169</sup> Sur l'application du principe en tant que méthode d'interprétation voy. A. D. MADISON, « The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law », *Santa Clara L. Rev.*, 2003, n° 43, p. 699.

<sup>170</sup> Perfection logique évidemment, voy. pp. 14-15 du présent mémoire.

<sup>171</sup> En particulier le principe de réalité.

<sup>172</sup> Sur le syllogisme en droit, voy. B. FRIEDMAN, *op. cit.*, n° 134, p. 284 et s.

élaboré par le CJUE dans l'arrêt *Cadbury Schweppes*<sup>173</sup> et enfin une troisième partie sera consacrée à la nouvelle disposition anti-abus de la Directive 2011/96/UE.

## **Chapitre 1: L'abus de droit en droit européen**

### **Section 1: Généralités**

Parmi les différents principes retenus en droit européen<sup>174</sup>, c'est dans celui de l'abus de droit que l'exigence de réalité apparaît<sup>175</sup> avec le plus d'acuité. C'est donc au travers de cette théorie que nous focaliserons en premier le champ de nos recherches.

L'abus de droit est une création ancienne, on le retrouve déjà dans le droit romain<sup>176</sup>, où il était admis que l'exercice d'un droit dans le seul but de causer un dommage à autrui est illicite. Il convient également de mentionner l'arrêt français *Clément-Bayard* du 3 août 1915<sup>177</sup> concernant l'utilisation de pieux dans un terrain dans le but de gêner les ballons dirigeables du voisin. En droit belge, les articles 544 et plus généralement 1382 et 1383 du Code civil sont là pour rappeler la prohibition de l'abus de droit<sup>178</sup>, la sanction traditionnelle qui y est attachée est l'inapplicabilité de l'avantage accordé<sup>179</sup>.

En droit européen, il fut admis dès 1974 dans l'arrêt *Van Binsbergen*<sup>180</sup>, lorsque la Cour a admis que les états membres pouvaient prendre des règles anti-abus vis-à-vis des libertés fondamentales lorsque les citoyens les utilisent de manière à contourner les règles nationales justifiées par l'intérêt général. *In casu*, la Cour a montré qu'une entité peut se voir refuser l'application du droit européen à partir du moment où l'élément de rattachement est artificiel (« *U-turns* ») et donc manquait de substance économique<sup>181</sup>.

---

<sup>173</sup> C.J.U.E., *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, aff. C-196/04, *Recueil*, p. I-7795.

<sup>174</sup> Pour une analyse des différents principes voy. P. CRAIG et G. DE BURCA, *EU Law: Text, Cases, and Materials*, Oxford University Press, 4e éd., 2007.

<sup>175</sup> De manière négative, en ce qu'elle est utilisée pour refuser l'application d'une disposition de droit européen mais également de manière positive, en ce que la Cour utilise la présence d'une réalité économique pour refuser l'application de la règle anti-abus.

<sup>176</sup> G. LONDERS, S. MOSSLMANS et A. BOSSUYT, "Deux principes généraux du droit issus du droit national" in *Cinquantième anniversaire des Traités de Rome – Cour de justice des Communautés européennes*, Luxembourg, le 26 mars 2007.

<sup>177</sup> Cass. fr., 3 août 1915, *Dalloz*, 1917, I, p. 79.

<sup>178</sup> Cass., 10 septembre 1971, *Revue critique jurisprudence belge*, p. 300 avec note P. VAN OMMESLAGHE.

<sup>179</sup> Cass., 19 octobre 1989, R.G. n° 8429, *Pas.*, I, 1990, p. 212.

<sup>180</sup> C.J.U.E., 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, aff. 33/74, *Recueil*, 1974, p. 1299.

<sup>181</sup> Pour davantage d'explication sur ces structures voy. L. DE BROE, *International Tax Planning & Prevention of Abuse under Domestic Law, Tax Treaties and EC-Law*, Doctoraal Proefschrift, K.U.Leuven, 2006-07, pp. 568-572 et D. WEBER, *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study*

Cette jurisprudence fut confirmée par la suite mais elle ne concernait pas encore des affaires fiscales<sup>182</sup>.

Le même test fut appliqué pour la première fois en matière de fiscalité indirecte par l'arrêt *Emsland-Stärke*<sup>183</sup>. Cette exigence d'une « substance économique » sera au cœur de notre analyse. En matière de fiscalité directe, on a admis dès 1990 dans la directive 90/434/CEE la possibilité de refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions en faveur d'une fusion si l'un des objectifs principaux est l'évasion fiscale<sup>184</sup>.

## Section 2: L'arrêt *Halifax*

Le 21 décembre 2006, la Cour de Justice rend un arrêt déterminant sur la question de l'abus de droit en droit européen, l'arrêt *Halifax*<sup>185</sup>. En principe, le choix licite de la voie la moins imposée permettait auparavant aux assujettis de structurer leurs opérations de la façon dont ils le souhaitaient afin de réduire leur charge fiscale. L'arrêt *Halifax* va cependant mettre un sérieux bémol à cette liberté<sup>186</sup>.

La société *Halifax* avait créé un montage destiné à lui permettre de pouvoir déduire de la TVA payée en amont, alors qu'elle n'effectuait en règle que des opérations exonérées<sup>187</sup>. Les *Commissioners* ont considéré qu'une opération effectuée dans le seul but d'éviter la TVA n'est en soi ni une « livraison » ni une « prestation » et qu'il fallait « appliquer la sixième directive à la nature réelle des opérations en cause. Quel que

---

*of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, Den Haag, Eucotax, Kluwer Law International, 2005, pp. 186-190 et pp. 196-200.

<sup>182</sup> Voy. C.J.U.E., C-33/74, *Van Binsbergen*, ECR 1299; C.J.U.E., C-115/78, *Knoors*, 1979, ECR 399; C.J.U.E., C-229/83, *Leclerc v. Au blé vert*, 1985, ECR 1582; C.J.U.E., C-79/95, *Segers*, 1986, ECR 2375, C.J.U.E. C-39/86, *Sylvie Lair*, 1988, ECR 3161; C.J.U.E., C-292/86, *Claude Gullung*, 1988, ECR in.

<sup>183</sup> C.J.U.E., 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, *Recueil*, p. I-11569.

<sup>184</sup> Directive du Conseil 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, *J.O.U.E.*, L. 225 du 20 août 1990, p. 5.

<sup>185</sup> C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax*, aff. C- 255/02, *Recueil*, p. I-1609.

<sup>186</sup> Voy. W. PANIS, « Misbruik en BTW, de strijd tegen normconform maar abnormaal handelen », *T.F.R.*, 2007, n° 331, p. 951; R. DE LA FERIA, « The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards Legal uncertainty? », *EC Tax Review*, 2006, n°1, pp. 27-35; M. RIDSDALE, « Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT », *EC Tax Review*, 2005, n°2, pp. 82-94; V. SEPULCHRE, « Les réalités économiques en TVA: peut-on subjectiver la TVA selon les intentions des parties? », *R.G.F.*, 2004, n° 2, pp. 10-20 et D. STAS, « Weldra een antimisbruikbepaling inzake BTW? », *T.F.R.*, 2004, n°261, p. 463.

<sup>187</sup> Pour plus de détails sur les faits voy. I. MASSIN, « Pas de déduction de TVA en cas d'abus de droit », *Fiscologue*, n° 1016 du 3 mars 2006, p. 1 et s.; T. KRSTIC, « L'arrêt *Halifax* : entre choix de la voie licite la moins imposée et pratique abusive en TVA », *R.G.F.*, 2006, n° 8, pp. 20 et s.

soit l'angle sous lequel ces arrangements seraient examinés, il s'avérerait que seuls les constructeurs indépendants auraient réellement fourni des services de construction, et cela directement à Halifax »<sup>188</sup>.

La Cour va déterminer que les opérations en question doivent être déterminées sur base **d'éléments objectifs** (n° 58) et donc qu'elles sont bien des prestations ou des livraisons dans le cadre des activités économiques au sens de l'article 2, point 1, de l'article 4, §1 et 2, art. 5, §1 et art. 6 §1 de la 6<sup>e</sup> directive, même lorsqu'elles sont effectuées dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, sans autre objectif économique. Il n'y a pas à ce stade de requalification.

Ensuite, la Cour en rappelant les arrêt *Kefalas, Diamantis et Fini H*<sup>189</sup> va estimer que les justiciables ne sauraient frauduleusement se prévaloir des normes européennes et que l'application des règles européennes ne peut être étendue aux pratiques abusives, c'est-à-dire « *aux opérations réalisés hors des transactions commerciales normales et effectués dans le seul but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire* »<sup>190</sup>. Elle va ensuite juger cette exigence à l'aune de la sécurité juridique et va baliser l'utilisation de l'abus de droit.

Pour qu'il y ait abus de droit, il doit résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause soit l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions. C'est au législateur national de déterminer si les éléments constitutifs d'un abus de droit sont réunis en l'espèce<sup>191</sup>. Et ainsi, le législateur national peut prendre en compte 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.

Dès lors, la législation européenne doit être interprétée dans le sens qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquitté en amont lorsque ces opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive. La pratique abusive étant, dès lors,

---

<sup>188</sup> C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax*, aff. C- 255/02, n° 37, p. 13.

<sup>189</sup> C.J.U.E., 12 mai 1998, C-367/96, *Kefalas*, r.o. 20; C.J.U.E., 23 mars 2000, C-373/97, *Diamantis*, r.o. 33; C.J.U.E., 3 mars 2005, C-32/03, *Fini H*, r.o. 32 et C.J.U.E., 28 juin 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, r.o. 44.

<sup>190</sup> Point 99.

<sup>191</sup> C.J.U.E., 21 février 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, aff. C- 515/03, n° 29.



déterminée par le caractère contraire aux objectifs de la disposition de l'opération en question. *Cessante ratione legis, cessat ipsa lex*<sup>192</sup>.

### Section 3: L'abus de droit et la sécurité juridique

Dans l'arrêt Halifax, la Cour balise également l'utilisation de l'abus de droit en indiquant la nécessaire mise en balance du principe de sécurité juridique et le choix de la voie fiscale la moins imposée vis-à-vis de ce principe de droit<sup>193</sup>. Il ne s'agit, dès lors, pas ici d'affirmer la supériorité d'un principe<sup>194</sup> mais bien de l'encadrer : en effet le contribuable conserve sa faculté de choisir, entre différentes manières, celle dont l'utilisation lui permettra de payer le moins d'impôts<sup>195</sup>. Il s'agit donc d'une reprise du point 85 des conclusions de l'avocat général M. Poiares Maduro<sup>196</sup>. On s'oriente davantage vers une restriction de ce droit, qu'une suppression de celui-ci<sup>197</sup>.

Vis-à-vis de la sécurité juridique, il convient d'apporter une nuance, le mot « redéfinis »<sup>198</sup> nous paraît mal choisi : il sous-tend le fait que le juge aurait la possibilité de requalifier l'opération. Or il s'agit davantage de « ne pas tenir compte » de l'acte, ce qui apparaît en lisant le reste de la phrase<sup>199</sup>, ceci sera déterminant pour la suite de notre exposé.

De plus, comme l'indique E. Traversa et E. Ceci, l'on aurait tort d'opposer le principe de sécurité juridique avec celui de l'abus de droit puisque l'exigence de la preuve de la non-conformité aux objectifs de la norme repose, elle sur l'administration. Dès lors, cette exigence apparaît équilibrée en ce que le contribuable se voit contraint de

---

<sup>192</sup> J.-L. BERGEL, « La découverte du sens du droit par la finalité », in *La découverte du sens en droit*, Association française de philosophie du droit, éd. François Psychère, 1992, p. 76.

<sup>193</sup> V. SEPULCRE, « Les pratiques abusives en TVA », *R.G.F.*, 2008, liv. 1, pp. 9-10.

<sup>194</sup> W. PANIS, « Misbruik en BTW, de strijd tegen normconform maar abnormaal handelen », *T.F.R.*, 2007, n° 331, p. 955.

<sup>195</sup> V. SEPULCRE, « Les réalités économiques en TVA : peut-on subjectiver la TVA suivant l'intention des parties », *R.G.F.*, 2004, n° 2, p. 10 et C.J.U.E., *Halifax*, point 73.

<sup>196</sup> Opinion de l'Avocat Général Poiares Maduro soumise le 7 Avril 2005 dans l'affaire *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*. Case C-255/02. European Court reports 2006, page I-01609.

<sup>197</sup> W. PANIS, *op. cit.*, p. 955.

<sup>198</sup> « Dans ce contexte les opérations doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive(...) ». Point 94 de l'arrêt.

<sup>199</sup> Point 94: « (...) doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive ». Voy. également S. RUYSSCHAERT, « Disposition anti-abus en matière de la TVA : plus stricte que l'article 344, § 1er CIR 1992? », *Fiscalnet*, Hebdo du 20 mai 2006.

respecter l'objectif de la norme, mais c'est à l'administration fiscale d'apporter la preuve du non-respect, et étant donné le caractère objectif affirmé dans ce même arrêt des opérations de TVA, une telle preuve paraît à tout le moins conséquente<sup>200</sup>.

#### **Section 4: Conséquences de l'arrêt**

La principale conséquence de l'arrêt Halifax est l'introduction dans notre code TVA d'une disposition générale anti-abus à l'article 1<sup>er</sup>, § 10 en 2006<sup>201</sup>. La référence aux objectifs a également, entre autres, inspiré le législateur belge pour l'écriture de la disposition anti-abus<sup>202</sup>.

Une autre conséquence est la mise à jour de la fraude à la loi, dont la définition est dès lors la suivante ; il y a fraude à la loi lorsqu'il y a présence :

« - *D'une part, d'un ensemble d'éléments objectifs établissant que, malgré le respect des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par celle-ci n'a pas été atteint ; et*

*- d'autre part, une volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant de manière artificielle les conditions requises pour son obtention*»<sup>203</sup>.

Il y a donc nécessairement réunion d'un élément objectif, la violation de l'objectif, et un élément subjectif, la volonté d'obtenir un avantage de manière artificielle.

Au niveau de la sanction, l'arrêt est déterminant vis-à-vis de notre sujet, en effet « *la Cour considère que la constatation d'une pratique abusive ne doit pas conduire à une sanction, pour laquelle une base légale claire et non ambiguë serait nécessaire, mais à une obligation de remboursement, en tant que simple conséquence de ladite constatation. Dans ce contexte les opérations doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive* »<sup>204</sup>. La Cour affirme donc une mise à l'écart de l'opération

---

<sup>200</sup> E. TRAVERSA, E. CECI, *op. cit.*, p. 19.

<sup>201</sup> Exposé des Motifs de la loi programme du 20 juillet 2006, *Doc. parl.*, 51-2517/001, pp. 12-17.

<sup>202</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>203</sup> E. TRAVERSA, E. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le législateur européen ? », *R.G.F.*, 2012, n° 2, p. 15.

<sup>204</sup> R. IONESCU *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Collection Droit de l'Union européenne, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 464.

de manière à pouvoir quand même imposer l'opération. Il s'agit du retrait de l'avantage obtenu en exerçant son droit abusivement, ce qui n'est pas la même chose que la déchéance du droit<sup>205</sup>.

### Section 5: Portée du principe et distinction avec le droit belge

Comme l'ont remarqué de nombreux auteurs<sup>206</sup>, la portée de l'abus de droit en droit belge n'est pas la même qu'en droit européen. Selon P. Van Ommeslaghe, l'abus de droit se caractérise par l'exercice avec le but exclusif de nuire à autrui ou bien par le fait d'agir lorsque « *l'avantage retiré est sans commune mesure avec le préjudice retiré* » et enfin lors du choix de l'exercice d'un droit de manière la plus préjudiciable aux tiers<sup>207</sup>.

Il y a donc nécessairement un déséquilibre entre le gain et le préjudice, au contraire de l'utilisation de cet abus dans l'arrêt *Halifax* où justement le préjudice que subit l'administration fiscale est strictement proportionnel au bénéfice retiré par la société Halifax<sup>208</sup>. Il s'agit donc de deux principes différents, il convient alors de vérifier la constitutionnalité et la conformité aux principes de notre droit fiscal de celui-ci<sup>209</sup>.

Certains auteurs<sup>210</sup> ont vu dans l'affirmation de cette théorie, une résurgence de la théorie de la fraude à la loi et/ou une affirmation d'un principe *substance over form*, examinée ci-avant<sup>211</sup>, « *en matière de déduction de la TVA, on peut ainsi poursuivre en disant qu'en obtenant, de manière légale, le droit à la déduction de la TVA, l'assujetti n'évade aucune règle obligatoire et ne commet, en toute état de cause, aucune fraude. S'il est indéniable que la théorie de la fraude à la loi ne peut être appliqué en droit*

---

<sup>205</sup> Ce qui est la sanction classique en droit belge, voy. P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.*, p. 369.

<sup>206</sup> R. IONESCU, *op. cit.*, p. 379; E. TRAVERSA, E. CECI, *op. cit.*, p. 19; T. KRISTIC, *op. cit.*, p. 31; Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 321; W. PANIS, *op. cit.*, p. 365.

<sup>207</sup> P. VAN OMMESLAGHE, « Abus de droit, fraude au droit des tiers et fraude à la loi », *R.C.J.B.*, 1977, pp. 335 et s.

<sup>208</sup> T. KRISTIC, *op. cit.*, p. 31; Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 321.

<sup>209</sup> La solution devant s'avérer différente étant donné la primauté du droit européen sur le droit national. C.J.U.E., 14 juillet 1964, *Costa c. E.N.E.L.*, C-6/64, § 3.

<sup>210</sup> Au nombre desquels T. KRISTIC, *op. cit.*, p. 354; J. SWINKELS, "Halifax day: Abuse of Law in European VAT", *International VAT Monitor*, 2006, n° 173 p. 137; R. VENABLES, «Abuse of Rights in the EC Law», *The EC Tax Journal*, 2002, p. 119; K. ENGSIG SØRENSEN, «Abuse of Rights in Community Law : a principle of substance or merely rhetoric?», *Common Market Law Review*, 2006, p. 423, J. VANDERWOLK, « The Halifax Case : Substance Over Form in Determining VAT Liability in the United Kingdom », *99 Worldwide Tax Daily*, 18 mai 2011, p. 5.

<sup>211</sup> Voy. Titre I, Chapitre 2.

*fiscal, il convient de se rendre à l'évidence que l'arrêt Halifax est une application de celle-ci* »<sup>212</sup>.

Si la tentation est grande de faire ce raccourci, tel n'est cependant pas notre avis. En effet la théorie de la fraude à la loi en droit belge se caractérise par la réalisation d'un acte par la seule volonté de vouloir diminuer la charge fiscale<sup>213</sup>. L'abus de droit, défini par l'arrêt *Halifax*<sup>214</sup>, comprend, lui, un élément objectif constituant en la violation **des objectifs** de la norme par un acte et un élément intentionnel, la volonté d'obtenir un avantage<sup>215</sup>.

La condition objective de l'abus de droit européen comporte donc deux éléments, un acte et la violation par celui-ci des objectifs d'une norme, tandis que la fraude à la loi en droit belge<sup>216</sup> ne doit réunir pour s'appliquer qu'un seul élément, la réalisation d'un acte. Nulle référence aux objectifs de la loi n'est donc nécessaire. Les deux théories n'ont pas les mêmes conditions.

De plus, l'un des défauts majeurs de la théorie de la fraude à la loi était son absence d'encadrement et ces contours flous<sup>217</sup>. Or, l'utilisation de la théorie de l'abus de droit semble être assez balisée, et d'un maniement suffisamment précis pour éviter l'appellation de « principe bazooka »<sup>218</sup>. Par exemple, le fait que des critères objectifs soient retenus pour la qualification des opérations imposables, et par conséquence l'impossibilité en cas d'abus de droit de requalifier, *sensu strictu*, l'opération en question, sont des sérieuses protections contre l'arbitraire administratif<sup>219</sup>. La théorie de l'abus de droit n'est donc pas la théorie de la fraude à la loi.

---

<sup>212</sup> T. KRSTIC, *op. cit.*, p. 13. Avec bien entendu le sous-entendu clair de la non-conformité au droit fiscal belge de cette théorie.

<sup>213</sup> Cass., 6 Juin 1961, *Pas.*, p. 1083 (Brepols).

<sup>214</sup> C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax*, aff. C- 255/02.

<sup>215</sup> E. TRAVERSA, E. CECI, *op. cit.*, p. 15.

<sup>216</sup> Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 73; P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.*, p. 34.

<sup>217</sup> Sur l'abus de droit et la sécurité juridique, nous renvoyons à notre section 5 de ce chapitre et également aux conclusions de l'Avocat Général Poiras Maduro soumise le 7 Avril 2005 dans l'affaire *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*. Case C-255/02. European Court reports 2006, page I-01609.

<sup>218</sup> Comme on a pu appeler ainsi l'article 344 § 1 CIR. Voy. L. DE BROE, « Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling : wordt bazooka scherpshutterswapen? », *Fisc. Act.*, 2012, n°7, pp. 1 à 4.

<sup>219</sup> L'équilibre et la réparation de la théorie ainsi formulée n'a pas échappé à de nombreux auteurs tels E. TRAVERSA et E. CECI, *op. cit.*, pp. 19-20, F. BALTUS, *op. cit.*, 2006, liv. 11-12, p. 345; V. SEPULCHRE, *op. cit.*, 2008, liv. 1, pp. 14 et 15.

Il y a donc lieu de rejeter cette assimilation, qui n'a visiblement pour seul objectif que de semer le trouble quant à la constitutionnalité d'un principe de droit européen, dont la primauté devrait dans tous les cas s'appliquer<sup>220</sup>. « *Mal nommer, c'est rajouter au malheur du monde* » aurait dit Camus<sup>221</sup>. Après avoir réglé la question de la distinction avec la théorie de la fraude à la loi, il convient de distinguer maintenant l'abus de droit tel que défini par Halifax et le principe de *substance over form*.

### **Section 6: Halifax ou l'apparition d'un principe de réalité européen ? Tentative de lecture en conformité avec le droit belge**

Après avoir établi au Titre I qu'un renvoi aux objectifs d'une norme est un renvoi de type « positiviste », en cela conforme au principe de légalité de l'impôt, il semble qu'une telle argumentation peut s'appliquer *mutatis mutandis* au principe d'abus de droit européen.

Le renvoi aux objectifs, à la *ratio legis*, confirme ainsi la constitutionnalité d'un tel principe d'abus de droit vis-à-vis de notre principe de légalité et dénie l'existence d'un principe de *substance over form* en droit européen. Comme nous l'avons examiné dans notre chapitre sur l'article 344 §1 CIR, la méta-référence permet d'éviter l'écueil constitutionnel<sup>222</sup>.

De plus le terme « redéfinis » utilisé dans l'arrêt *Halifax* ne semble pas ouvrir la porte à la toute-puissance du juge pouvant requalifier comme bon lui semblerait<sup>223</sup> mais uniquement une simple « mise à l'écart » de l'acte en question<sup>224</sup>. Ce qui se rapproche de la sanction prévue par l'article 344§1 CIR<sup>225</sup> mais s'écarte de la définition du principe de réalité tel qu'établi originellement par le droit américain et examiné ci-après. Une même sanction ne crée évidemment pas *de facto* le principe.

---

<sup>220</sup> Le droit européen ayant primauté sur le droit national, en cela compris la Constitution.

<sup>221</sup> A. CAMUS, "Sur une philosophie de l'expression", in *Oeuvres complètes*, tome 1, La Pléiade, p. 908.

<sup>222</sup> Le cas contraire aurait cependant posé moins de problèmes que l'article 344 §1 CIR, vu la primauté du droit européen.

<sup>223</sup> Ce qui semble être à la première lecture.

<sup>224</sup> Même si les conditions d'application de l'abus de droit européen sont différentes du droit belge, le résultat est identique. Voy. R. IONESCU, *op. cit.*, p. 379.

<sup>225</sup> Même si c'est évidemment l'inverse qui s'est passé : l'abus de droit européen a servi d'inspiration pour 344§1 CIR.

## **Section 7: Conclusion sur *Halifax***

En reprenant les étapes de notre raisonnement, il convient de nuancer sérieusement l'affirmation d'une certaine doctrine considérant l'apparition d'un « *substance over form* » en matière d'abus de droit en matière de TVA<sup>226</sup>. L'arrêt est ainsi davantage un éclaircissement sur la notion d'abus de droit en matière de TVA. Cet abus de droit permet au juge national de ne pas tenir compte d'un acte juridique si celui-ci est contraire à l'objectif d'une disposition de droit européen, en devant apporter la preuve de cet objectif et sous la condition de respecter le caractère objectif des opérations de TVA. L'abus de droit se juge de plus à l'aune du principe de sécurité juridique et de choix licite de voie la moins imposée, sans les nier. Il n'y donc pas de contradictions majeures avec les autres principes du droit européen et cela permet de lutter contre les structures abusives.

En résumé, il s'agit d'une simple extension aux structures anormales contraires aux objectifs d'exception de la directive TVA<sup>227</sup>. Il était déterminant de partir de cet arrêt, de partir de ce que « *substance over form* » n'est pas pour aller, à l'aide des notions ainsi définies, rechercher où le principe de réalité est.

## **Chapitre 2: Emergence d'un principe de réalité en droit européen**

### **Section 1: Généralités**

Il nous est nécessaire de revenir sur l'abus de droit dans notre chapitre 2, car c'est justement « au sein » de celui-ci qu'un un principe *de substance over form* a réellement émergé et cela peu de temps après la jurisprudence *Halifax*.

### **Section 2: *HMRC v. Paul Newey (Ocean Finance)***

#### **Sous – section 2.1: Les faits**

Nous l'avons donc vu, le principe de l'abus de droit semble être conforme à notre droit national et n'est pas une résurgence d'un principe de réalité, d'un « *substance over form* ». Il semble cependant que la Cour de Justice ne s'en soit pas contenté.

<sup>226</sup> Voy. l'exemple J. VANDERWOLK, « The Halifax Case : Substance Over Form in Determing VAT Liability in the United Kingdom », *99 Worldwide Tax Daily*, 18 mai 2011, p. 5; P. CANNON, *op. cit.*, p. 4.

<sup>227</sup> C. AMAND, « Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives, Approche européenne et belge », *R.G.F.*, 2009, n° 3, p. 7.

Le 20 juin 2013, la CJUE dans son arrêt C-653/11 *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey*<sup>228</sup> apportera une nuance d'importance à ce qui est mentionné plus haut. Le droit européen ayant primauté sur le droit national<sup>229</sup>, il convient d'examiner la décision et d'éprouver la conformité de notre droit national.

Les faits sont relativement simples: Mr. Newey effectue des opérations de crédits exemptées en vertu de l'article 13, B, sous d) de la Directive 77/338/CEE<sup>230</sup> mais les prestations de services de publicité fournies à Mr. Newey étaient, elles, soumises à la TVA. Il ne pouvait donc récupérer en aval cette taxe. Afin de bénéficier d'une déduction, il crée une société (*Alabaster Ltd.*) dans un territoire hors-UE<sup>231</sup> avec le droit d'utiliser sa marque. Cette société employait au moins une personne et délègue les opérations de courtage par contrat de sous-traitance à Mr. Newey. En échange de cela, Mr. Newey recevait une part de 60% des commissions pour chaque prêt obtenu par cette société.

Les services fiscaux britanniques ont attaqué le montage sur la base du principe d'abus de droit dégagé dans l'arrêt *Halifax*<sup>232</sup> tandis que Mr. Newey soutenait que le principe d'interdiction de l'abus de droit n'est pas applicable si le service est fourni à une personne en dehors de l'Union<sup>233</sup>. Après une saga jurisprudentielle, l'Upper tribunal décide de poser des questions préjudicielles à la Cour de Justice sur les critères à retenir pour déterminer l'abus de droit, la valeur des stipulations commerciales et les objectifs de la sixième directive<sup>234</sup>.

---

<sup>228</sup> C.J.U.E., 20 juin 2013, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey*, C-653/11, 2013, ECR I-0000.

<sup>229</sup> C.J.U.E., 15 juillet 1964, 6/64, *Costa v Enel*, *Recueil*, 1964, p. 585; C.J.U.E., 9 mars 1978, C-106/77, *Simmenthal SpA*, 1978, ECR 629. Exemple récent pour le droit fiscal : C.J.U.E., 19 novembre 2009, C-314/08, *Filipiak*, 2009, ECR I-11049.

<sup>230</sup> Directive 77/338/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *J.O.U.E.*, L.145 du 13.06.1977

<sup>231</sup> En l'occurrence le Jersey.

<sup>232</sup> C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax*, aff. C- 255/02.

<sup>233</sup> A. CLAES, Note sous C.J.U.E., 20 juin 2013, C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs / Paul Newey (Ocean Finance)*, *T. F. R.*, n° 445, septembre 2013, p. 620.

<sup>234</sup> *Ibid.*, p. 620.

## Sous - section 2.2: Appréciation de la Cour

La Cour commence par rappeler que la notion de prestation de services est une notion objective, suivant en cela la jurisprudence *Halifax*.

Ensuite elle indique que :

- « 42 *S'agissant plus particulièrement de la valeur des stipulations contractuelles dans le cadre de la qualification d'une opération d'opération taxable, il y a lieu de rappeler la jurisprudence de la Cour selon laquelle la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA.*
- 43 *Étant donné que la situation contractuelle reflète normalement la réalité économique et commerciale des opérations et afin de répondre aux exigences de sécurité juridique, les stipulations contractuelles pertinentes constituent un élément à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'identifier le prestataire et le bénéficiaire dans une opération de « prestation de services », au sens des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive.*
- 44 *Il peut cependant s'avérer que, parfois, certaines stipulations contractuelles ne reflètent pas totalement la réalité économique et commerciale des opérations.*
- 45 *Cela serait notamment le cas s'il s'avérait que lesdites stipulations contractuelles constituent un montage purement artificiel qui ne correspond pas à la réalité économique et commerciale des opérations. (...)*
- 50 *Si tel était le cas, ces stipulations contractuelles devraient être **redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive** (voir, en ce sens, arrêt *Halifax e.a.*, précité, point 98). »*

Et dès lors que même s'il faut prendre en compte les stipulations contractuelles, celles-ci ne sont pas déterminantes et peuvent donc être redéfinies si elles ne correspondent pas à la « réalité économique » mais reflètent un montage purement artificiel, établi à la seule fin d'obtenir un avantage fiscal.



### Section 3: Apparition d'un principe de réalité en renfort du principe de l'abus de droit européen ?

La Cour avait défini un « test » dans l'arrêt Halifax destiné à encadrer l'abus de droit. Afin d'utiliser l'abus de droit, il fallait donc réunir deux éléments, l'un objectif, la violation de l'objectif d'une norme et l'autre, subjectif, la volonté d'obtenir un avantage en créant artificiellement les conditions pour son obtention<sup>235</sup>.

L'arrêt *Paul Newey* n'élargit pas cette définition mais donne un outil au juge national en lui indiquant qu'il n'est pas tenu par les liens contractuels pour déterminer l'artificialité d'une opération, en effet : « *The fact that the CJEU determined that contracts are not decisive for the purposes of identifying the commercial and economic reality of a « supply of services for VAT purposes is significant, given that commercial relationships often are not constrained within the parameters of a contract. The judgement reinforces the common trend that it is for the referring court to ascertain whether the arrangement constitute a wholly artificial arrangement* »<sup>236</sup>.

Il y a donc ajout d'un mécanisme de *substance over form* dans le cadre d'une utilisation de la théorie de l'abus de droit européen en renfort de cette théorie. La requalification sur base des éléments économiques et commerciaux se voit donc confirmée comme un « outil » que le juge pourrait utiliser afin de neutraliser l'utilisation abusive d'un droit, à la condition que l'abus soit effectivement et préalablement démontré .

L'arrêt apporte également une clarification sur les éléments dont le juge peut apprécier la portée afin de déterminer l'abus de droit. Cependant, en TVA, l'arrêt *Halifax* nous rappelle que la définition d'une opération économique possède un caractère objectif<sup>237</sup>.

La doctrine aurait ainsi eu raison un arrêt trop tôt. Il y a bien un principe de réalité économique, mais il n'est apparu que plus tard, pas avant 2013. Avant de tester la conformité de notre droit belge avec celui-ci, il convient d'en tracer les contours.

---

<sup>235</sup> E. TRAVERSA, E. CECI, *op. cit.*, p. 19.

<sup>236</sup> A. KHAN, E. HUGHES, "Ocean Finance: Economic and commercial reality", *Tax Journal*, 28 juin 2013, n° 1175 p. 24.

<sup>237</sup> S. DOUMA, F. ENGELEN, "Halifax plc. v Customs and Excise Commissioners: the ECJ Applies the Abuse of Rights Doctrine in Vat Cases", *B.T.R.*, 2006, n° 429, p. 3.

#### Section 4: L'arrêt *Cadbury Schweppes*

A côté de l'arrêt *Ocean Finance*, la Cour se réfère également à la substance économique mais de manière positive dans l'arrêt *Cadbury Schweppes* en considérant que l'application de règles CFC domestiques devait être écartée en cas de présence d'une « substance économique » au sein de la CFC<sup>238</sup>. Cela est donc l'inverse du test dégagé par *Ocean Finance* où le juge a la possibilité de prendre en compte la réalité économique de l'opération pour dénier l'accès au droit européen si celle-ci est non-existante<sup>239</sup>.

Une telle présence de manière positive est à souligner car elle est pour le moins unique. Comme le disent B. Terra et P. Wattel: «*from this, it may be inferred that genuine relocation of economic activity is no abuse of rights, but on the contrary a legitimate use of the internal market for the purposes for which it was intended* »<sup>240</sup>.

L'arrêt visait la conformité de règles CFC domestiques avec le droit européen<sup>241</sup>. Une règle CFC vise, en règle, à prévenir les « profit shifts » artificiels depuis l'état ayant compétence pour imposer lesdits revenus vers des états aux taux d'imposition plus faibles. Une telle législation implique de soit dénier la personnalité juridique de la filiale et d'ainsi « agréger » les profits en la transformant en succursale domestique, soit la création d'un mécanisme d'attribution des profits permettant de les taxer depuis la société mère ou encore considérer un paiement de dividendes par la filiale vers la société mère<sup>242</sup> en cas de « profit shifts ».

Le problème se posant étant la conformité d'un tel mécanisme vis-à-vis de la liberté d'établissement, la Cour estimant ainsi qu'une telle règle établit une différence de traitement entre sociétés résidentes en fonction du nombre de participations qu'elles

---

<sup>238</sup> C.J.U.E., *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, aff. C-196/04, point 60 à 69.

<sup>239</sup> De l'avis de F. VANISTENDAEL, «*Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*», *EC Tax Review*, 2006, p. 192.

<sup>240</sup> B. TERRA et P. WATTEL, *European Tax law*, 6ème éd., Deventer, Kluwer, 2014, p. 1012.

<sup>241</sup> Pour des développements sur la règle en question voy. T. O'SHEA, «*The UK's CFC rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation?*», *EC Tax Review*, 2007, n° 1, pp. 13-33.

<sup>242</sup> Le droit européen contient une proposition pour une législation CFC à l'article 82 de la Proposition CCTB de la Commission indiquant la possibilité de comprendre le revenu passif non-distribué certaines compagnies établies dans des pays tiers dans la base fiscale consolidée européenne de société ayant opté pour la CCTB.

détiennent dans une autre société établie dans un pays membre et qu'une telle discrimination n'est pas justifiée par la seule volonté de lutter contre la fraude fiscale<sup>243</sup>. Ainsi le seul fait d'établir une filiale dans un pays de l'EU possédant une fiscalité plus faible ne justifie pas en soi l'application d'une disposition anti-fraude<sup>244</sup>.

En effet : « *il n'en demeure pas moins que, en application d'une telle législation, cette société résidente est imposée sur des bénéfices d'une autre personne morale. Or, tel n'est pas le cas d'une société résidente ayant une filiale imposée au Royaume-Uni ou dont la filiale établie en dehors de cet État membre n'est pas soumise à un niveau inférieur d'imposition* »<sup>245</sup>.

La suite de l'arrêt est déterminante: la Cour va estimer qu'une règle CFC pourrait être conforme au droit européen si elle visait les « *wholly artificial arrangements* » qui ont pour seul but l'obtention d'un avantage fiscal. Il convient donc d'ajouter une condition d'objectif dans une telle législation pour qu'elle devienne conforme (en plus de la proportionnalité). Ensuite, la Cour indique que la prise en compte de réalité économique est primordiale non seulement pour qu'une telle règle anti-abus puisse s'appliquer (si une telle réalité est absente) et également pour ne pas s'appliquer si une telle réalité économique est présente. Contrairement à *Ocean Finance*, l'exigence de réalité devient une condition à la fois positive et négative<sup>246</sup>.

Une autre différence se situe dans l'appréciation des cours nationales : dans l'arrêt *Ocean Finance*, c'est aux juridictions nationales d'apprécier la condition de substance, tandis que dans *Cadbury Schweppes* indique catégoriquement que s'il y a substance, il ne peut y avoir application d'une règle CFC, peu importe la puissance de l'objectif poursuivi<sup>247</sup>. Comme le dit Frans Vanistendael « *if there is an effective economic transaction on the basis of objective criteria which third parties can ascertain, the tax motive becomes irrelevant, even if it is significantly more important than the economic*

---

<sup>243</sup> Point 59 de l'arrêt. Voy. également. L. DE BROE, *International Tax Planning & Prevention of Abuse under Domestic Law, Tax Treaties and EC-Law*, Doctoraal Proefschrift, K.U.Leuven, 2006-07, p. 599 (nr. 69) et W. PANIS, *op. cit.*, p. 959.

<sup>244</sup> Au regard des libertés fondamentales, voy. B. TERRA, P. WATTEL, *op. cit.*, p. 1012.

<sup>245</sup> Point 45 de l'arrêt.

<sup>246</sup> B. TERRA, P. WATTEL, *op. cit.*, p. 1013.

<sup>247</sup> F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 194.

*content of the transactions* »<sup>248</sup>. Il n’y a, dès lors, non pas appréciation mais affirmation de la condition de substance avant l’application de règle anti-abus nationale. On passe d’une potentialité de la substance comme outil accessoire au juge national à l’affirmation d’un test par le législateur européen<sup>249</sup> pouvant potentiellement affecter toute règle nationale: la création d’un principe n’est pas loin.

### **Section 5: Nouvelle règle anti-abus introduite dans la directive 2011/96/UE**

Un troisième élément intervient à côté de l’abus de droit européen et du « reality test », il s’agit de la nouvelle règle anti-abus introduite dans la directive mère fille suite à l’accord en Conseil des ministres daté du 17 décembre 2014<sup>250</sup>. Les états-membres ont ainsi jusqu’à décembre 2015 pour l’introduire dans leurs législations nationales<sup>251</sup>.

Elle vise à lutter contre les abus quant à l’utilisation de cette directive et elle poursuit un objectif d’harmonisation<sup>252</sup>. La disposition se présente comme un « test » s’appliquant à tout montage ayant un objectif contraire à l’objet ou la finalité de la directive et qui n’est pas « authentique ».

L’authenticité se juge à la conformité du montage à des objectifs commerciaux valables qui « reflètent la réalité économique »<sup>253</sup>. Enfin ce test n’est pas restrictif d’autres dispositions anti-abus domestique<sup>254</sup>.

Si cette disposition se rapproche du prescrit de l’article 344 §1 CIR, elle semble avoir une portée différente pour trois raisons :

- a) Elle est susceptible de s’appliquer à tout « montage » tandis que l’article 344 §1<sup>er</sup> parle « *d’actes juridiques* »<sup>255</sup>.

---

<sup>248</sup> *Ibid.*, p. 194.

<sup>249</sup> B. TERRA, P. WATTEL, *op. cit.*, p. 921.

<sup>250</sup> Directive 1633/14 du conseil modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d’États membres différents, 17 décembre 2014, *J.O.U.E.*, 228-1179.

<sup>251</sup> *Ibid.*, p. 4.

<sup>252</sup> Voy. considérant 3 et 4.

<sup>253</sup> Voy. la jurisprudence récente : C.J.U.E, 3 octobre 2013, C-282/12, *Itelcar*, r.o. 34 et C.J.U.E., 13 novembre 2014, C- 112/14, *Commission v. UK*, r.o. 25.

<sup>254</sup> Sans les mentionner,

<sup>255</sup> Il semblerait donc qu’il faille élargir la portée de l’article 344§1 CIR, voy. F. DEBELVA, « Moederdochterrichtlijn, De nieuwe algemene antimisbruikbepaling : einde van de rechts(on)zekerheid », *Int. Fisc. Act.*, 2015, n°02, pp. 1 à 5 ; B. PETEERS, « Integratie antimisbruikbepaling in Moederdochterrichtlijn goedgekeurd », *Fiscoloog International*, 2015, n° 375, p. 6.

- b) Elle comprend deux conditions, mise sur le même pied : celle de la conformité des objectifs et celle de l'authenticité, il n'y pas de « cascade » comme le prévoit l'article 344§1<sup>er</sup>. Il y a donc réunion du test subjectif et le test objectif (explicités *supra*).
- c) Cette disposition joue le rôle d'une LOB, qui provoque la non-application de la disposition de la directive revendiquée. L'article 344§1<sup>er</sup> parle lui de la non-opposabilité de l'acte envers l'administration.

Notre argumentation sur l'article 344§1<sup>er</sup> avait validé celui-ci au regard de la condition subordonnée des motifs économiques valables. Le fait de mettre la réalité économique au même stade que la violation des objectifs de la norme n'est également pas suffisant en soi pour violer notre principe de légalité : même si l'on se base sur des considérations hors-droit pour créer un impôt, la violation des objectifs, qui sont compris dans la loi est quand même indispensable.

### **Section 6: Conclusion sur le droit européen**

La réponse sur l'existence d'un principe de réalité en droit européen et la conformité de notre principe de légalité de l'impôt<sup>256</sup> à celui-ci doit être nuancée: il semble que ce principe émerge dans le cadre de la théorie de l'abus de droit européen en soutien de celui-ci. Parallèlement à cette reconnaissance, la Cour semble reconnaître la validité d'un tel principe à des fins de censure de législations nationales vis-à-vis du droit européen<sup>257</sup>, ce qui pourrait, à terme, arriver à la création de ce principe de manière « positive » puisque sa validité est déjà affirmée: il y a déjà lieu de refuser l'appréciation du juge national si la condition de substance est vérifiée<sup>258</sup> dans l'hypothèse d'une règle anti-abus nationale visant des situations intra européenne. Et enfin le principe de réalité émerge sur le même plan que la violation de la loi dans le cas de la disposition anti-abus de la directive 96/2011/UE.

Hors nous avons déjà établi, en conclusion du premier titre, qu'il y avait une place pour un tel principe « *substance over form* » en droit national, sous certaines conditions de subordination. Il semble que l'affirmer au même niveau que la violation de la loi, ce

---

<sup>256</sup> Ou du moins à une certaine interprétation de celui-ci.

<sup>257</sup> Via la liberté d'établissement, art. 49-54 TFEU.

<sup>258</sup> Pour l'instant dans le seul cas de l'application d'une règle CFC.

qui va un pont plus loin, n'est pas encore contraire au principe de légalité de l'impôt ou du moins à la conception de ce principe développée dans le présent mémoire. La possibilité de l'émergence progressive d'un principe non subordonné et non « égal », c'est-à-dire autrement qu'en soutien de la théorie de l'abus de droit et en tant que LOB, seules applications affirmées aujourd'hui, posera, à terme, la question de l'interprétation du principe de légalité en droit belge puisqu'il permettra une requalification d'une opération correctement exprimé en droit de par des (seuls) éléments économiques, présent ou non, qui la sous-tendent<sup>259</sup>.

Il est également pour le moins paradoxal de remarquer qu'un principe de réalité en droit européen, tel que défini dans l'arrêt *Cadbury Schweppes* pourra également remettre en cause des règles domestiques telles que l'article 344§1<sup>er</sup> CIR dans le cas où elles viseraient une situation ou la condition de réalité est remplie pour le législateur européen, en application du test mais sans remplir les conditions de la disposition nationale. Non seulement un tel principe nie une certaine interprétation du principe de légalité, mais son application en elle-même, à deux niveaux différents, générera des paradoxes<sup>260</sup>.

### **TITRE III: Substance over form en droit international**

Dans cette dernière partie, nous tenterons de délimiter la portée du principe en droit fiscal international. Selon K. Vogel, le principe *substance over form* est utilisé de manière relativement ancienne dans la littérature. Il le définit comme suit : « *It is a principle that disregard transactions undertaken for tax purposes if, contrary to the legislative intent, the contracting parties employ unusual or artificial measures solely intended to circumvent the words of the statute or measures that would not have been employed aside from the tax considerations* »<sup>261</sup>.

---

<sup>259</sup> Définition de D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 93; voy. également K. VOGEL, *Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital*, Kluwer, London, 1997, 3<sup>rd</sup> édition, p. 71.

<sup>260</sup> Ce qui démontre la « malléabilité » du principe qui est utilisé comme paravent à des justifications non plus économiques mais bien morales. La réalité est un mot valise qui sert toujours à défendre la vision de la personne définissant la règle, avec tous les risques que cela comporte.

<sup>261</sup> K. VOGEL, *op. cit.*, p. 71.

A proprement parler, il n’y a pas lieu de dire que le principe *substance over form* est accepté en droit fiscal international, puisqu’un tel droit n’existe pas *stricto sensu*. La présente partie s’attachera néanmoins à délimiter son utilisation dans la Convention-modèle de l’OCDE visant à prévenir la double imposition<sup>262</sup> qui relève donc du droit international public en tant que servant de modèle de traité pour les états et également du droit des pays en question car cette Convention possède en règle un effet direct. Il y a donc une dimension internationale<sup>263</sup> à chercher.

Du reste, ce principe est nommément employé par une abondante doctrine dont K. Vogel en tant que « *principe de droit national* » visant à combattre l’abus dans une majorité de pays de Common Law, l’équivalent dans les pays civilistes étant la théorie de l’abus de droit<sup>264</sup>. Les deux notions n’étant pas exclusives l’une de l’autre, comme expliqué dans la partie précédente<sup>265</sup>.

## **Chapitre 1: Origine et contour du principe *Substance over Form***

### **Section 1: Naissance du principe**

La première utilisation de l’expression « *substance v. form* » ou « *substance over form* » date de l’arrêt de la Cour Suprême des Etats-Unis *Gregory v. Helvering* rendu en 1935<sup>266</sup>. Il est reconnu comme *landmark court decision* et établit de par ce fait un nouveau principe de droit<sup>267</sup>. Ce principe a été confirmé aux Etats-Unis<sup>268</sup>, en Australie<sup>269</sup>, récemment en Inde et également au Royaume-Uni<sup>270</sup> de manière plus élaborée<sup>271</sup>. Il est d’ailleurs intéressant de remarquer que la « *step by step doctrine* »<sup>272</sup> élaborée à la suite de la jurisprudence de la Chambre des Lords *IRC v. Ramsay* (1981)

---

<sup>262</sup> Ci-après CM OECD.

<sup>263</sup> Voy. A. LECOQ, « L’interprétation des Conventions préventives de la double imposition à la lumière de la jurisprudence croisée des Cours suprêmes », *R.G.F.*, 2012, n° 2, pp. 4-14.

<sup>264</sup> R. IONESCU, *op. cit.*, p. 73.

<sup>265</sup> Voy. Titre II, Chapitre 3, section 2.

<sup>266</sup> US Supreme Court, *Gregory v. Helvering*, 292 U.S. 495, 469 (1935).

<sup>267</sup> En l’occurrence cet arrêt a créé deux doctrines légales : la “*business purpose*” doctrine et la “*substance over form*” doctrine. Voy. A.D. MADISON, “The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law”, *43 Santa Clara L. Rev.*, 2003, p. 699.

<sup>268</sup> Voy. US Supreme Court, *Higgins v. Smith*, 308 U.S. 473 (1940); US Supreme Court, *Knetsch v. U.S.*, 364 U.S., 1960, p. 361.

<sup>269</sup> J. AZZI, “Spotless : A Lesson in Form and Substance but not in Substance over Form”, *Revenue Law Journal*, Vol. 8, Iss. 1, Article 8.

<sup>270</sup> Voy. House of Lords of England, *Ramsay v. IRC*, 3 juillet 1981, STC 174. Il a été ensuite délimité dans l’arrêt *Furniss v. Dawson*, STC 153, 1984.

<sup>271</sup> La “*step by step doctrine*” est plus complexe que la “*step transaction*” comme son nom l’indique.

<sup>272</sup> Qui établit également un test basé sur les objectifs de la disposition en 4 temps. Voy. D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 164.

et *Furniss v. Dawson* (1984), a elle-même servi d’inspiration à l’article 344§1 CIR, dans son ancienne version<sup>273</sup>.

Au Canada, l’application de ce principe est plus discutée car la Cour Suprême a refusé l’application de ce principe<sup>274</sup> mais en permettant néanmoins la possibilité pour les tribunaux canadiens de combattre l’évasion fiscale par « *an adequate finding of facts* ». Ce qui, pour D. Ward, se rapproche d’un « *business purpose test* » tel que développé dans *Gregory v. Helvering*<sup>275</sup>.

*In casu*, l’application de ce principe permet aux tribunaux de ces pays d’ignorer ou même de disqualifier le texte d’une disposition fiscale sur la base d’un principe de réalité économique de la transaction ou bien sur la base de la simple motivation du contribuable ou même d’une combinaison des deux. Il s’agit bien d’une méthode d’interprétation basée sur la réalité que l’acte sous-tend<sup>276</sup>.

- a) La réalité économique d’une transaction se définit par « *an economic benefit of some consequence to the tax payer separate and apart from tax savings* »<sup>277</sup>. Il faut donc examiner s’il existe un bénéfice avant impôt.
- b) La motivation du contribuable se jauge à l’aune du « *business purpose test* ». Il est défini de trois manières en droit américain mais celle du Juge Hand est celle qui est la plus appliquée : « *if the purpose of a transaction contradicts or defeats the purported form of the transaction then courts may sometimes deny tax benefits sought by using that form* »<sup>278</sup>.

## Section 2: La requalification

Si la première étape concernant l’application du principe est remplie, la question se pose alors de la sanction de l’opération en question. La portée exacte de la requalification est assez débattue mais il existe un large consensus pour accorder à

---

<sup>273</sup> *Doc. Parl.*, Chambre, 1992–93, no. 1072/8, p. 101.

<sup>274</sup> Canadian Supreme Court, *Stubart Investment Ltd. V. The Queen*, D.T.C., 1984, p. 6305.

<sup>275</sup> D.A. WARD, “The Business Purpose Test and Abuse of Rights”, *B.T.R.*, n° 68, 1985, p. 65.

<sup>276</sup> L’argument *substance over form* est souvent présenté par ses défenseurs comme une seule méthode d’interprétation ; il s’agit de bien plus que cela. C’est à la fois un principe de droit, une méthode d’interprétation et plus fondamentalement une façon de penser le droit. L’argument est nécessairement totalisant.

<sup>277</sup> US Supreme Court, *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960); US Supreme Court, *Goldstein v. Commissioner*, 364, F. 2d 734, 737-38 (2d Cir. 1966). Pour l’application *in specie*, voy. D. HARITON, *Sorting out the Tangle of Economic Substance*, 52 Tax Law, n° 235, 1999, pp. 237-41.

<sup>278</sup> US Supreme Court, *Chisholm v. Commissioners*, 79 F.2d 1229 (D.C. Cir. 1935).



l'administration fiscale le droit de requalifier si au moins une condition de la « *step-transaction doctrine* » est remplie.

- a) L'administration peut intégrer une série de transactions en une seule si « *at the time of entering into the series of prearranged transactions the taxpayer intended the end result* »<sup>279</sup>.
- b) De même, l'administration peut intégrer une série de transactions en une seule si chacune de ces transactions est interdépendante.
- c) Et finalement, l'administration peut intégrer une série de transactions en une seule « *if there was a binding commitment to complete the entire series* »<sup>280</sup>.

Il ne s'agit donc pas pour l'administration, de pouvoir changer l'étiquette juridique d'une transaction mais bien de disqualifier l(es) opération(s) de son choix de manière à recréer une chaîne d'opération permettant l'imposition évitée. Il ne s'agit donc pas de créer une imposition *ex nihilo*.

Prenons un exemple : les faits de l'arrêt de la Cour Suprême *Commissioners v. Court Holding*<sup>281</sup>. Une société conclut un contrat oral avec ses deux actionnaires dans lequel ils marquent leur accord sur la possibilité pour la société de vendre un immeuble à tout potentiel acheteur. L'avocat de la société conseille à celle-ci que ce soient les actionnaires qui vendent cet immeuble à la place de la société, afin d'éviter une charge fiscale. Il s'ensuit que la société va liquider la propriété de cet immeuble à ses actionnaires et ceux-ci vont ensuite vendre l'immeuble à l'acheteur.

La Cour Suprême va alors estimer, à l'aide de la « *step-transaction doctrine* », que l'opération de vente des actionnaires envers l'acheteur n'existe pas; « *no liquidation had occurred* »<sup>282</sup> et que l'opération est entre la société et l'acheteur. Il y a donc deux transactions distinctes, une liquidation et une vente, qui sont intégrées en une seule, une vente.

---

<sup>279</sup> A.D. MADISON, *op. cit.*, p. 730. Pour une application voy., US Tax Court, *Gaw v. Commissioners*, 70 T.C.M. (CCH), n° 1226, p. 28; US Tax Court, *Penrod v. Commissioners*, 88 T.C., n°1428, p. 30.

<sup>280</sup> *Ibid.*, p. 734.

<sup>281</sup> US Tax Court, *Commissioners v. Court Holding Co.*, 324 U.S. 331, pp. 332-333 (1945).

<sup>282</sup> *Ibid.*, p. 333.

La requalification par l'administration fiscale de l'opération est donc *réelle* mais *tempérée*. Elle a requalifié l'opération en ce qu'elle a substitué à l'acheteur un autre vendeur mais cela n'a été rendu possible que par le fait que le substituant (la société) avait elle-même conclu un contrat avec le substitué (les actionnaires). Dans le cas contraire, la requalification n'aura pas été possible, en accord avec la « *step-transaction doctrine* ».

### Section 3: Conclusions sur le droit américain

Le principe *substance over form* permet donc la requalification par l'administration fiscale d'une opération juridique si la réalité économique de cette opération n'existe pas et/ou si elle n'a pas un « *business purpose* ». Cette requalification intervient par le pouvoir de l'administration de ne pas tenir compte de certaines transactions d'un ensemble de transactions liées entre elles, afin de recréer une transaction dans laquelle elle aura substitué à un élément de cette transaction un autre, qui est présent dans une transaction suivante. Cela afin de créer une opération dans laquelle l'imposition peut être établie comme si la seule opération existante *in specie* est celle recréée par l'administration.

Il ne s'agit donc pas de la possibilité pour l'administration de prendre une opération « au hasard » afin de lui modifier son étiquette juridique pour la faire rentrer dans une disposition fiscale et de créer ainsi une imposition, mais bien un principe balisé permettant de lutter contre un abus de manière relativement ciblée. Les deux étapes de ce principe empêchent son utilisation de manière inconsidérée, en cela relevé par la doctrine américaine<sup>283</sup>.

Bien évidemment, ce principe n'est pas appliqué de manière uniforme<sup>284</sup> et la doctrine n'est pas exempte de longs débats sur la portée exacte de son application<sup>285</sup> et sur sa

---

<sup>283</sup> W. M. TREANOR, « Taking Text Too Seriously: Modern Textualism, Original Meaning, and the Case of Amar's Bill of Rights », *Michigan Law Review*, 2007, n°106, p. 495. Le juge Scalia, président de la Cour Suprême est le premier pourfendeur du principe, voy. R. BRISBIN, *Justice Antonin Scalia and the Conservative Revival*, Johns Hopkins University Press, 1988, p. 231.

<sup>284</sup> Vis à vis de la lutte contre l'évasion fiscale, voy. K. N. MOORE, « The Sham Transaction Doctrine : An Outmoded and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance », *Florida Law Review*, n° 659, 1989, pp. 660 et s.

<sup>285</sup> Nous renvoyons à la bibliographie extensive de A. WALSH, *Formally Legal, Probably Wrong : Corporate Tax shelters, Practical Reason and the New Textualism*, *Stanford Law Review*, 2001, p. 1554.

cohabitation avec le textualisme, principalement défendu par l'école « originaliste » et son principal représentant, le juge Antonin Scalia<sup>286</sup>. Il n'en demeure pas moins que son existence est avérée et qu'elle sert de fondement à sa conception en droit fiscal international.

## **Chapitre 2: L'utilisation du principe en droit fiscal international**

### **Section 1: Propos introductifs**

Il convient tout d'abord de rappeler que l'imposition internationale n'existe pas<sup>287</sup>, il n'existe que des évènements avec un élément d'extranéité générant une imposition dite inter-nationales puisque pouvant advenir dans plusieurs états : un évènement peut constituer un fait générateur d'imposition pour plusieurs états différents. Vu que chaque état est souverain, il est donc libre d'organiser son *nexus* de taxation. Il convient afin d'éviter une double taxation<sup>288</sup>, de répartir par traités les différentes situations créant une double imposition.

A cette fin, l'OECD fournit depuis 1963 une Convention Modèle<sup>289</sup> avec un commentaire<sup>290</sup> afin de créer une base mondiale uniforme pour régler les problèmes du domaine de la double taxation et de l'évasion fiscale<sup>291</sup>. Ce modèle est par la suite devenu une référence pour l'ensemble des pays, les non-membres de l'OECD inclus<sup>292</sup>. La Convention Modèle obéit à deux objectifs, d'une part la suppression de la double taxation<sup>293</sup> et ensuite la prévention de l'évasion fiscale internationale<sup>294</sup>. Le second objectif est celui qui nous intéresse dans le mémoire en question.

---

<sup>286</sup> H. PHILIPSE, *Antonin Scalia's Textualism in philosophy, theology, and judicial interpretation of the Constitution*, *Utrecht Law Review*, n 3/2, 2007, p. 176 ; également H.-G. GADAMER, *Wahrheit und Methode*, Tübingen, Mohr 1975, p. 283.

<sup>287</sup> Ce principe doit cependant être nuancé, notamment en ce qui concerne les droits de douane au niveau de l'union européenne.

<sup>288</sup> La double taxation est injuste et inefficace, voy. B.J. ARNOLD, M.J. McINTYRE, *International Tax Primer*, 2nd éd., p. 29.

<sup>289</sup> M. LANG, *Introduction to the Law of Double taxation Conventions*, Linde, Vienna, 2013, 2<sup>nd</sup> édition, p. 56.

<sup>290</sup> M. LANG, T. ECKER, G. RESSLER (eds.), *History of Tax Treaties - The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, Linde Verlag, 2011, 736 p.

<sup>291</sup> Le deuxième objectif a été rajouté ensuite, voy. N. SHELTON, *Interpretation and Application of Tax Treaties*, LexisNexis, 2004, 661 p.; G. MAISTO, *Courts and Tax Treaty Law*, IBFD, 2007, 412 p.

<sup>292</sup> M. LANG, *op. cit.*, p. 50; F. ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, p. 470 ; J. SCHWARZ, *On Tax Treaties*, CCH, 3<sup>e</sup> éd., 2014, p. 114.

<sup>293</sup> M. LANG, *op. cit.*, p. 35.

<sup>294</sup> L. DE BROË, *op. cit.*, p. 293 et s.

## Section 2: Principe *Substance over Form* dans le modèle OECD.

La référence au principe *Substance over Form* n'est pas nouvelle dans la Convention Modèle et est même récurrente<sup>295</sup>.

Tout d'abord, le Commentaire de 2014 permet explicitement aux états au point 9.2 lu en combinaison avec le point 22 de recourir à ce principe de leur droit national: « *the extent these anti-avoidance rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability, they are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule, there will be no conflict between such rules and the provisions of tax conventions* »<sup>296</sup>, le point 22 désignant expressément ce principe.

Il est ainsi nécessaire de dire que cela ne suffit pas à conclure à l'existence de l'utilisation de ce principe en droit international mais bien uniquement à une autorisation explicite de son utilisation si un tel principe est présent en droit domestique, tel aux Etats-Unis.

Ensuite, le commentaire des articles 10, 11 et 12 reprend également cette autorisation<sup>297</sup>. Il semble donc de prime abord qu'il n'y a pas lieu de parler d'un principe *substance over form* au niveau international, mais bien d'une simple autorisation d'application de ce principe au titre de règle luttant contre l'évasion fiscale, au même titre que l'abus de droit<sup>298</sup> si cette règle est présente au niveau domestique.

Cela étant dit, il convient de nuancer directement cette position, ce n'est pas par un biais clair que ce principe apparaît en droit fiscal international mais bien par une autre notion, celle de « *beneficial ownership* ».

---

<sup>295</sup> L'historique serait trop long mais nous renvoyons à K. VOGEL, *op. cit.*, p. 74.

<sup>296</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary (2014) on Article 1*, para. 9 et 22, Models IBFD.

<sup>297</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary (2014) on Article 10*, para. 21.1, Models IBFD. Les autres commentaires concernant les articles 11 et 12 reprennent la même phrase. Cette partie a été ajoutée en 2005.

<sup>298</sup> *Ibid.*

### Section 3: *Beneficial Ownership*

La notion de « *Beneficial Ownership* » joue un rôle central dans les articles 10, 11 et 12 de la Convention-modèle OECD. En clair, l'état source du revenu ne doit accorder le bénéfice de l'article correspondant que si le bénéficiaire de ce revenu, résident étranger, est bien le « *beneficial owner* » de ces revenus<sup>299</sup>. Il s'agit donc d'une forme de lutte contre des abus possibles de l'emploi d'une convention préventive de double imposition.

Il est maintenant reconnu<sup>300</sup> depuis l'arrêt *Indofood*<sup>301</sup> que cette notion doit recevoir une interprétation autonome en droit fiscal international, ce qui aboutit à dire que cette notion fait partie du droit international en question<sup>302</sup>. En effet, « *men moet zoeken naar de gewone betekenis van "beneficial owner" in het licht van doel en strekking van het verdrag en dat daarbij rekening moet worden gehouden met de substance over form-vereiste in het Indonesisch recht. Het begrip moet een autonome verdragsinterpretatie krijgen. En daarbij moet gesteund worden op het 2003-OESO-Commentaar* »<sup>303</sup>.

On distingue classiquement deux écoles qui entendent définir cette notion;

- a) Les partisans d'une interprétation juridique<sup>304</sup> de la notion dite « restrictive », définissant le *beneficial owner* comme les entités non tenues légalement ou contractuellement tenues de reverser le revenu reçu à un résident d'un état tiers. Il suffirait qu'aucune obligation de cette nature n'existe pour remplir le test.

<sup>299</sup> J. SCHWARZ, *Schwarz On Tax Treaties*, CCH, 2013, 3<sup>rd</sup> edition, p. 276.

<sup>300</sup> Le Comité des affaires fiscales de l'OECD a en effet retiré du Commentaire la possibilité de se baser sur l'interprétation domestique de la notion en 2012.

<sup>301</sup> High Court of Justice Chancery Division, *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase NA London Branch*, 2006, EWCA Civ. 158 et Court of Appeal, STC 1195, 2006, comm. P. LAROMA JEZZI, *op. cit.*, p. 253.

<sup>302</sup> Ce qui peut être paradoxal, car il est bien connu que beaucoup de décisions sont influencées par les règles locales anti-abus tel que des conditions de substance économique. De cette façon le droit national "percole" dans le droit international, et l'interprétation autonome amplifie en quelque sorte le problème par l'élasticité de la notion, permettant le retour par la fenêtre du droit national sur l'utilisation du concept et non sur son interprétation. Voy. C. DU TOIT, "The Evolution of the Term 'Beneficial Ownership' in Relation to International Taxation over the Past 45 years", *Bulletin for International Taxation*, 2010, pp. 500 à 509.

<sup>303</sup> L. DE BROE et N. BAMMENS, "Update OESO-Commentaar verduidelijkt interpretatie beneficial owner", *Fiscoloog Internationaal*, 2014, n° 371, p. 117.

<sup>304</sup> D. DUFF, "Beneficial Ownership: Recent Trends", *Beneficial Ownership: Recent Trends*, IBFD, 2013, p. 26.

- b) Les partisans d'une interprétation économique<sup>305</sup> de la notion, il suffirait, dès lors, qu'une société soit, en fait ou en droit, tenue de reverser le revenu perçu pour ne plus être considérée comme étant le « beneficial owner » du revenu. Il suffirait que l'interposition "*has no commercial purpose apart from giving access to the reduced withholding taxes provided for by the relevant tax treaty*"<sup>306</sup>.

La possibilité de ces deux interprétations est rendue possible par le Commentaire lui-même, avant la modification de 2014, qui pour la notion de « *conduit entities* »<sup>307</sup> utilisée dans le cadre du « *beneficial owner* », donne la définition suivante : « *it would be equally inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption where a resident of a Contracting State, otherwise than through an agency or nominee relationship, simply acts as a conduit for another person who in fact receives the benefit of the income concerned* »<sup>308</sup>. Toute la question portant sur la signification du « *act as a conduit* », qui peut recouvrir une situation factuelle : une entité agit dans les faits en tant que *conduit entity* ou bien recouvre une situation qualifiée via un rapport de droit : une entité agit de par une obligation légale ou conventionnelle en tant que *conduit entity*.

#### **Section 4: Interprétation économique de la notion de *Beneficial Ownership***

Si l'on analyse l'interprétation économique de la notion, il est impossible de ne pas remarquer la proximité avec le principe *substance over form*. En effet, l'approche économique permet à l'administration de ne pas tenir compte d'une opération si, de par des éléments de faits, elle n'a pas un « *commercial purpose* » et de substituer à une chaîne de deux opérations<sup>309</sup>, entre 3 personnes<sup>310</sup>, une unique opération entre la première et la dernière personne.

---

<sup>305</sup> *Ibid.*, p. 57.

<sup>306</sup> P. LAROMA JEZZI, "The Concept of Beneficial Ownership in Indofood and Prévost Car Decisions", *Bulletin for International Taxation*, 2010, pp. 253 à 257.

<sup>307</sup> Terme définissant la société interposée entre le "beneficial owner" et l'entité source du revenu. Voy. OECD, *Report on Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, OECD 1986, International Organisations, Documentation IBFD.

<sup>308</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary (2010) on Article 10*, para. 14.2, Models IBFD.

<sup>309</sup> Ou plus.

<sup>310</sup> Ou davantage, l'essentiel se trouvant dans la première et la dernière.

Par exemple, prenons *A* société émettrice d'un dividende, *B* *conduit entity* de ce dividende et *C* *beneficial owner* de ce dividende. L'administration pourra considérer à l'aide de l'interprétation économique que la distribution de dividendes est entre *A* et *C*, alors qu'il n'y a aucune opération juridique de cette nature entre ces deux entités.

Il y a donc création d'une nouvelle opération de par l'administration entre deux parties concernées par une chaîne d'opérations (deux ou plus): exactement comme le prévoit la *step-transaction doctrine* américaine.

En reprenant notre définition du principe *substance over form* tel que défini *supra*<sup>311</sup>; la comparaison est éclairante. L'interprétation économique n'est rien d'autre qu'une application de ce principe. La comparaison vaut d'ailleurs également pour le « *business purpose test* » remplacé par un « *commercial purpose test* »<sup>312</sup>. De sorte que si l'interprétation économique était acceptée, cela équivaldrait *de facto* à une reconnaissance d'un principe de *substance over form* en droit fiscal international. Pour illustrer le développement, l'arrêt *Bank of Scotland*<sup>313</sup> utilise cette interprétation économique. C'est donc par un autre biais que l'autorisation explicite du Commentaire mentionnée ci-avant que la notion émerge en droit fiscal international.

### **Section 5: Application jurisprudentielle de l'interprétation économique: l'arrêt *Bank of Scotland***

Une société britannique, *Bank of Scotland*, achète l'usufruit<sup>314</sup> de parts bénéficiaires d'une filiale française, *Marion SA*, à la société mère américaine, *Merrel Dow Pharmaceutical Inc.*, pour une période de 3 ans. Le dividende que *Bank of Scotland* a reçu pour chacune de ces 3 années était fixé à l'avance et égal au prix d'achat de

---

<sup>311</sup> Titre III, Chapitre 1.

<sup>312</sup> Sur le concept voy. C.J.U.E., 17 Juillet 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, § 46-47 et le commentaire, L. DE BROE, *op. cit.*, § 266-268, p. 215.

<sup>313</sup> Conseil d'état, 29 Décembre 2006, *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c./ Bank of Scotland*, n° 283314, R.D.F., 2007, n° 4, p. 32.

<sup>314</sup> Voy. Cass. 7 mai 1996, *Arr. Cass.* 1996, p. 410 dans lequel il est indiqué que le propriétaire aussi bien que l'usufruitier des actifs générant le revenu peuvent être considérés comme visés par les dispositions: "Overwegende dat [...] artikel 11 [WIB] beschouwt als inkomsten of opbrengsten van roerende goederen en kapitalen alle opbrengsten van kapitalen welke ten voordele van een natuurlijke persoon en van vennootschappen zijn aangewend, ongeacht ten gevolge van welke overeenkomst en op welke manier deze opbrengsten werden toegekend; Overwegende dat het onderdeel in zoverre het uit het vermelde artikel 11 afleidt dat een aanwending van inkomsten of opbrengsten noodzakelijkerwijze veronderstelt dat de genietter ervan, hetzij de eigenaar, hetzij de vruchtgebruiker van de roerende goederen of kapitalen is, faalt naar recht."

l'usufruit et la retenue à la source était conformément au droit français de 25% (règle dite de l'avoir fiscal<sup>315</sup>).

Via ce contrat, Bank of Scotland recevait donc un montant déterminé à l'avance de dividendes pour une période de 3 ans et *Merrel Down* garantissait le montant. L'avantage se trouvant dans le fait que la Convention Franco-Britannique<sup>316</sup>, contrairement à la Convention Franco-Américaine<sup>317</sup>, permettait un remboursement de l'avoir fiscal après la déduction de la retenue à la source de 15%<sup>318</sup>. Un schéma représentant la structure est reproduit en Annexe 1.

Le but était donc d'utiliser la banque britannique en tant que entité intermédiaire servant de conduit pour la transaction et ainsi se prévaloir de la DTC entre la France et le Royaume-Uni. Ainsi, sans cette opération, *Merrel Down* aurait payé 15% de retenue à la source à cause du traité Franco-Américain et n'aurait pas eu le remboursement de l'avoir fiscal. Dès lors, elle a utilisé un intermédiaire, *Bank of Scotland*, pour se prévaloir de la Convention Franco-Britannique, qui garantissait une taxation de maximum 15% au total. De plus, au terme des 3 ans, la banque aurait reçu le montant total des dividendes plus le remboursement de l'avoir fiscal, ce qui est plus élevé que le montant des dividendes payé à *Merrel Down*: les trois parties avaient donc un intérêt.

La Convention Franco-Britannique permet cette déduction de cette retenue à la source

---

<sup>315</sup> Voy. Question n° 604 de M. Valkeniers en date du 29 juillet 2009, *Questions et Réponses*, Chambre, 2008-2009, n° 078, pp. 37-39; Question orale n° 11903 de M. Devlies en date du 6 juin 2006, *Compte Rendu Analytique*, Commission des Finance de la chambre, Com. 984, pp. 2-3.

<sup>316</sup> *Convention between the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and France for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income*, art. 9(6), 22 mai 1968, *Treaties IBFD* indiquant que: "Dividends paid by a company which is a resident of France to a resident of the United Kingdom may be taxed in the United Kingdom. Such dividends may also be taxed in France but where such dividends are beneficially owned by a resident of the United Kingdom the tax so charged shall not exceed (a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company which controls the company paying those dividends; (b) in all other cases 15 per cent of the gross amount of the dividends".

<sup>317</sup> *Convention between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital*, art. 10(2)(b), 28 juillet 1967, *Treaties IBFD*.

<sup>318</sup> "A resident of the United Kingdom who receives from a company which is a resident of France dividends which, if received by a resident of France, would entitle such resident to a fiscal credit (avoir fiscal), shall be entitled to a payment from the French Treasury equal to such credit (avoir fiscal) subject to the deduction of the tax provided for in sub-paragraph (b) of paragraph (6) of this Article." Art. 9(7) DTC Franco- Britannique.



à la condition que le bénéficiaire soit le « *beneficial owner* » du revenu. Dans le cas présent, l'administration fiscale française va considérer que *Bank of Scotland* ne l'était pas et va requalifier l'opération en emprunt réalisé par *Bank of Scotland*, qui est remboursé par les dividendes provenant de *Marion SA*. Le Conseil d'état français<sup>319</sup> va donner raison à l'administration fiscale.

Cet arrêt est intéressant en ce qu'il est un clair exemple d'une approche *substance over form*, indépendante de toutes les étiquettes juridiques des opérations en question. Cela est d'autant plus intéressant qu'elle est utilisée dans un pays de droit civil, où un tel principe n'existe pas dans le droit domestique<sup>320</sup>, démontrant ainsi que nous ne sommes pas dans le cas d'une autorisation d'application d'un principe présent en droit domestique.

Ainsi l'administration fiscale française s'est basée sur des considérations purement *matérielles* pour déterminer le *beneficial owner*, créant ainsi un principe de *substance over form* s'appliquant *de facto* dans le droit national, où il n'était pourtant ni présent ni même admis<sup>321</sup>. La preuve est ainsi faite que le droit fiscal international peut créer un principe de droit international via le concept de *beneficial owner* lu en parallèle avec la décision *Indofood*<sup>322</sup>. La boîte de Pandore serait-elle ouverte ?

## Section 6: Révision 2014 du Commentaire OECD

Une nuance doit cependant être immédiatement apportée. En effet, le nouveau Commentaire 2014<sup>323</sup> a tranché explicitement pour l'approche juridique, restrictive, plutôt que pour l'approche économique développée plus haut. Le concept de *Beneficial Owner* lu à l'aune de l'arrêt *Indofood* est donc interprété dans son contexte

---

<sup>319</sup> Conseil d'état français, 29 Décembre 2006, (Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c./ *Bank of Scotland*), n° 283314, *R.D.F.*, 2007, n° 4, p. 32.

<sup>320</sup> En cela, elle a suivi la décision *Indofood* en se basant uniquement sur une interprétation internationale de la notion. Voy. *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase NA London Branch*, High Court of Justice Chancery Division, EWCA Civ., 2008, p. 158; Court of Appeal STC 1195, 2006 comm. P. LAROMA JEZZI, *op. cit.*, p. 253.

<sup>321</sup> Ce qui est également le cas du droit belge.

<sup>322</sup> P. LAROMA JEZZI, *op. cit.*, p. 253.

<sup>323</sup> OECD, *2014 Update to the OECD Model Tax Convention*, 15 juillet 2014, OECD Library, 76 p. Ci-après *Comm. OECD*, 2014.

international seul<sup>324</sup> et ne semble donc plus permettre une solution telle que le Conseil d'état l'a admise dans *Bank of Scotland*.

Le nouveau paragraphe 12.4 du Commentaire de l'article 10 du Modèle OCDE dispose désormais que « *the direct recipient of the dividend is not the "beneficial owner" because that recipient's right to use and enjoy the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person* »<sup>325</sup>.

Il devient donc clair que le test devient de nature purement juridique et non factuel<sup>326</sup>. *A contrario*, les tests se basant sur l'analyse factuelle des liens entre le bénéficiaire et le débiteur ne sont, dès lors, plus relevant, la question restant cependant pertinente pour une interprétation statique<sup>327</sup> d'un traité utilisant le concept et conclu avant 2014<sup>328</sup>.

La conséquence immédiate de cette modification est la portée devenue excessivement limitée de la notion de *beneficial owner*, en cela relevée par de nombreux auteurs<sup>329</sup>.

De l'aveu même du Comité, cette révision est même extinctive, car elle est dépassée par des *limitation on benefits* (LOB) intervenant *a posteriori* du test<sup>330</sup> et la clause générale anti-abus, voire par l'existence d'une clause générale anti-abus contenue implicitement dans l'article 1<sup>331</sup>.

---

<sup>324</sup> P. LAROMA JEZZI, *op. cit.*, p. 254.

<sup>325</sup> *Comm. OECD*, 2014, §12.4.

<sup>326</sup> De l'avis de A. MADEC, "La clause bénéficiaire effectif à la lumière de la révision 2014 des commentaires OECD", *R.D.F.*, Novembre 2014, n° 47.

<sup>327</sup> M. LANG, *Introduction to the Law of Double taxation Conventions*, Linde, Vienna, 2013, 2nd edition, p. 52 ; D. WARD, "Is there an Obligation in International Law of OECD Member States to Follow the Commentaries on the Model?", *The Legal status of the OECD Commentaries*, IBFD, p. 48. Voy. également la jurisprudence de la Tax Court of Canada, *MIL (Investments) S.A. v. The Queen*, 18 août 2006, 5 TCC 460.

<sup>328</sup> Ce qui bien entendu le cas de l'écrasante majorité des DTC.

<sup>329</sup> J. GOOIJER, « Beneficial Owner: Judicial variety in interpretation counteracted by the 2012 OECD Proposals ? », *Intertax Vol. 42*, n° 4, 2014, pp. 17 et s.

<sup>330</sup> Voy. A. WARDZYNSKI, "The Limitation on Benefits Article in the OECD Model: Closing Abusive (Undesired) Conduit Gateways", *Bulletin for International Taxation*, 2014, pp. 471 à 479.

<sup>331</sup> Voy. L. DE BROE, N. GOYETTE, P. MARTIN, *e.a.*, "Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions", *Bulletin for International Taxation*, 2011, pp. 375 à 389; L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, 2008, pp. 437 et s.

## Section 7: Paradoxes de la révision

L'évolution du concept de « *beneficial owner* » peut donc être résumée comme suit : peu claire au début, elle a permis l'apparition, de par son absence de netteté, d'un principe de *substance over form* en droit fiscal international. De par la révision de 2014, cette approche a été battue en brèche. Mais cette même révision a également entraîné *de facto* la perte d'utilité de la notion en question. Corrélativement à cette extinction, on observe la montée d'autres mécanismes, devenant de par ce fait, plus utiles car plus malléables que la notion de *beneficial ownership* ainsi modifiée.

Le principe *substance over form* peut donc être qualifié de « principe corrupteur ». Non admis en lui-même, il entraîne la chute de principe(s) *a priori* étranger à lui dès l'instant où le rapprochement devient trop évident. Tel Icare s'approchant du soleil, le *beneficial owner* n'a pas survécu à la cohabitation prolongée avec celui-ci.

## Chapitre 3: *Limitation on Benefits* et rapport BEPS

### Section 1: Du dépassement de la notion de *Beneficial Ownership* par le Commentaire OCDE

A côté de la révision concernant la portée du « *beneficial owner* », la révision 2014 du Commentaire a également introduit un paragraphe 12.5 concernant la cohabitation des clauses anti-abus générales conventionnelles (ci-après GAAR) et des clauses de limitations des avantages (ci-après LOB).

Le paragraphe dispose ainsi que « « *the fact that the recipient of a dividend is considered to be the beneficial owner of that dividend does not mean, however, that the limitation of tax provided for by paragraph 2 must automatically be granted. This limitation of tax should not be granted in cases of abuse of this provision. (...) There are many ways of addressing conduit companies and, more generally, treaty shopping situations. These include specific anti-abuse provisions in treaties, general anti-abuse rules and substance-over-form or economic substance approaches* »<sup>332</sup>.

---

<sup>332</sup> *Comm. OECD*, 2014, §12.5.

Il s'agit donc bien de la reconnaissance d'autre mécanisme pouvant jouer *a posteriori* du test, comme si l'OCDE reconnaissait la portée désormais limitée du test et compensait cela par une reconnaissance accrue d'autres approches.

Deux observations préliminaires peuvent déjà être faites :

- a) On observe le retour d'un principe *substance over form* nommément désigné. Contrairement à ce qui a été écrit<sup>333</sup> pour le Commentaire de l'article 1, la présence de ce principe dans le Commentaire de l'article 10 est ici moins définie. En effet, le paragraphe 9.2 du Commentaire de l'article 1 n'accordait qu'une autorisation de principe d'utiliser cette approche à la condition qu'elle soit présente dans le droit domestique<sup>334</sup>. Dans le cas du paragraphe 12.5, la condition de présence de ce principe dans le droit national n'est pas mentionnée. Lu littéralement, le paragraphe dispose que le test n'empêche pas l'utilisation d'autres approches luttant contre l'évasion fiscale, au nombre desquelles le principe *substance over form*, sans faire mention de sa présence ou non dans le droit national comme condition préalable de son utilisation<sup>335</sup>. Cela pose, dès lors, question et risque de poser des problèmes d'interprétation.
- b) Cependant, ce paragraphe est salutaire en ce que la question de la notion de *beneficial owner* en tant que GAAR est ici définitivement réglée. En limitant la portée de la notion et en traçant les contours de sa cohabitation avec les approches prévues par l'article 1 et son Commentaire<sup>336</sup>, la révision permettra certainement, à terme, une harmonisation de la jurisprudence<sup>337</sup>.

## **Section 2: De la LOB dans le nouvel article 10 de la Convention-modèle.**

En mars 2014, l'OCDE a publié sa « Public Discussion Draft » à propos de l'action 6 du rapport BEPS<sup>338</sup>. Ce document recommande, en substance, d'introduire une règle

---

<sup>333</sup> Titre I, Chapitre 2, Section 2.

<sup>334</sup> *Comm. OECD* on Article 1, 2010, §9.2.

<sup>335</sup> L. DE BROE, *op. cit.*, p. 340.

<sup>336</sup> *Comm. OECD*, Article 1, 2014.

<sup>337</sup> L. DE BROE, *op. cit.*, p. 376.

<sup>338</sup> OECD, *BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD, International Organizations Documentation, 2014, 32 p.

LOB dans le nouvel article 10 de la Convention-modèle OCDE, en cela permise par le Commentaire<sup>339</sup>.

Cette règle LOB contiendra plusieurs tests alternatifs qui donneront accès aux bénéficiaires du traité s'ils sont réussis. Ces tests n'empêcheront pas pour autant l'application de la GAAR contenue en l'article 1, qui donnera une seconde garantie. En addition de cela, le nouvel article 10(4) procurera une « *safety valve* » qui autorisera l'administration fiscale à donner accès au bénéfice du traité aux structures établies *bona fide*. Deux règles anti-abus cumulatives et un correctif donc.

Dans le cas des sociétés, il y a deux « *structurals tests* » et un « *business activity* » test. Expliquer le contenu de ces tests prendrait trop de place mais en résumé il s'agit de conditions de substance (par exemple le fait que la société soit « *regularly traded* » dans une bourse d'échange reconnue ou encore des conditions de résidence des actionnaires, des conditions d'origine de revenu ainsi que de « *genuine business* » dans le pays où elle est établie)<sup>340</sup>.

Si l'un de ces test est rempli, la société en question sera considérée comme pouvant valablement prétendre au bénéfice de l'article. Dans l'hypothèse où ces conditions ne suffiraient pas à déceler les cas d'évasion, la GAAR de l'article 10(6) arriverait ensuite. La LOB et la GAAR sont, dès lors, distinctes.

Il est à noter que cette LOB n'est qu'une reprise d'une règle déjà existante dans certaines Conventions conclues par les Etats-Unis<sup>341</sup>, dont celle avec la Belgique<sup>342</sup>.

---

<sup>339</sup> Pour plus de détail sur la LOB voy. A. WARDZYNSKI, *op. cit.*, p. 479; Q. JIANG, « Treaty Shopping and Limitation on Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project », *Bull. Int. Tax.*, Mars 2015, pp. 1-10.

<sup>340</sup> *Ibid.*, p. 479.

<sup>341</sup> *US Model Tax Convention on Income* (15 Nov. 2006), Models IBFD et *US Model Tax Convention on Income: Technical Explanation* (15 Nov. 2006), Models IBFD.

<sup>342</sup> *Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Belgium Kingdom for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital*, (27 novembre 2006), Treaties IBFD. Pour un commentaire sur l'ensemble des dispositions de la Convention voy. A. BAX, K. MARSOUL, S. CLAES, J. DRAYE, « De nieuwe dubbelbelastingovereenkomst België-USA (deel 1 et deel 2) », *A.F.T.*, t. 6-7, juin-juillet 2007, pp. 39-92.

Cela n'est donc pas seulement une question potentielle, liée à l'adoption ou non de ladite disposition, mais une question déjà existante, dans un contexte plus limité<sup>343</sup>.

### Section 3: De la GAAR dans le nouvel article 10

La nouvelle GAAR introduite dans l'article 10 au paragraphe 6 serait libellée ainsi: "*notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the main purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*"<sup>344</sup>. Il sera donc possible de refuser l'application du traité si l'opération en question a pour seul avantage l'obtention du bénéfice de la provision. Ce refus sera basé sur "*all relevant facts and circumstances*", ce qui semble donner la possibilité de la prise en compte d'éléments soit juridiques ou même simplement factuels pour considérer l'abus.

De l'avis de la doctrine, le problème d'interprétation désormais réglé par la révision sur le *beneficial owner* risque donc de faire un retour en force: "*accordingly, the future of global jurisprudence on the applicability of the GAAR could be expected to be at least as inconsistent as it is currently regarding the concept of the beneficial owner*"<sup>345</sup>. En effet, selon L. De Broe, les différentes législations des états en lien avec l'évasion fiscale étaient la première cause des divergences interprétatives et jurisprudentielles du concept de « *beneficial owner* »<sup>346</sup>. Avec cette GAAR, on risque de revenir à la case départ : le libellé permet l'entrée de considérations purement factuel pour dénier un rapport qualifié en droit.

On risque alors de repasser vers les différentes étapes du concept de « *beneficial owner* » : des divergences d'interprétation basé sur les législations nationales, ensuite une tentative de créer une interprétation autonome, avec la question de son

---

<sup>343</sup> Voy. C. HJI PANAYI, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Den Haag, Kluwer Law International, 2007 p. 36.

<sup>344</sup> OECD, *BEPS Action 6 : Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*, Comments Received On Public Discussion Draft, 11 avril 2014, p. 11.

<sup>345</sup> A. WARDZYNSKI, *op. cit.*, p. 478; voy. également Q. JIANG, *op. cit.*, p. 6.

<sup>346</sup> L. DE BROE (e. a.), *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*, 65 *Bull. Intl. Taxn.*, 2011, n°7, sec. 5.5.5.

interprétation restrictive ou extensive pour aboutir à une perte d'effet de la clause en question en bout de course, à cause desdites divergences d'interprétation.

#### Section 4: Comparaison de la GAAR vis à vis du droit européen et belge

Le prescrit de l'article 10(6), tel qu'indiqué dans ce document, renvoie donc aux « objectifs » tout comme l'article 344 §1 CIR et l'abus de droit européen détaillé dans les arrêts *Halifax* et *Ocean Finance (Paul Newey)* avec cependant deux différences notables :

- a) L'article 344 §1<sup>er</sup> prévoit, en première étape, la conformité aux objectifs de la disposition afin d'éviter l'abus fiscal. L'abus de droit en matière européenne nécessite l'obtention d'un avantage fiscal contraire aux objectifs que la norme entend poursuivre. Les deux notions sont donc proches, puisque la conformité à l'objectif de la notion est nécessaire. Le nouvel article 10(6) prévoit, lui, le refus de l'application de la disposition (LOB) si l'un des objectifs principaux<sup>347</sup> du contribuable est l'obtention du bénéfice de ladite disposition. La portée est donc différente : en droit national et européen il s'agit de se conforter aux objectifs d'une disposition normative, on parle d'objectif **de la loi**<sup>348</sup> **par rapport à ceux du contribuable** tandis que le nouvel article 10(6) parle, lui, des objectifs **du contribuable seul**, qui sont donc de l'ordre du factuel, « *having regard to all relevant facts and circumstances* » comme le dit l'article<sup>349</sup>. C'est seulement ensuite que l'on prend en compte les objectifs du Traité, si la violation est préalablement établie.
- b) La seconde étape de l'article 344 §1 CIR et la présence du principe « *substance over form* » à la fois comme auxiliaire de l'abus de droit et comme seconde condition de la LOB contenue dans la Directive 2011/96/UE prouvent la présence de ce principe en droit national belge et en droit européen mais également son encadrement, garant d'une utilisation conforme au principe de légalité. En droit international, la perspective est inversée : c'est la condition

---

<sup>347</sup> Avec bien entendu toute la controverse entre le 10(4) parlant de “*main purposes*” et le 10(6) parlant de “*principal purposes*”. En plus d'être distinctes, la LOB et la GAAR n'emploient pas le même vocabulaire. Voy. A. WARDZYNSKI, *op. cit.*, p. 478; Q. JIANG, *op. cit.*, p. 6.

<sup>348</sup> Et donc cet objectif est purement positiviste.

<sup>349</sup> OECD, *BEPS Action 6 : Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*, Comments Received On Public Discussion Draft, 11 avril 2014, p. 11.

positiviste qui est encadré par le principe *substance over form* dans la Convention-modèle ou même d'autres sources internationales<sup>350</sup>.

Faut-il pour autant conclure à la conformité de notre principe de légalité au droit fiscal international ? *Solum ut inter ista vel certum sit nihil esse certi*<sup>351</sup>.

### **Section 5: *Substance over form* dans la nouvelle GAAR ?**

Le titre I du présent mémoire avait conclu à la possible cohabitation d'un principe de réalité dans l'article 344§1<sup>er</sup> CIR avec le principe de légalité de l'impôt. Celui-ci venant en condition *subordonnée* par l'emploi des motifs économiques valables. Il n'y a donc pas de prééminence de la réalité économique sur la réalité juridique. En effet, la conformité aux objectifs de la loi, condition *principale*, est un renvoi de type « positiviste » et induit le respect du principe de légalité, dans son interprétation développée dans le présent mémoire.

Le titre II avait conclu à la présence d'un principe de réalité en droit européen, celui-ci étant un outil pour le juge national chargé d'appliquer la théorie de l'abus de droit européen, si un tel abus est prouvé, le juge a alors la possibilité de ne pas tenir compte des constructions juridiques des parties. Le principe de réalité est donc également une condition *subordonnée* à l'existence préalable d'un abus de droit. Quant à la disposition de la Directive 2011/96/UE, la mise sur le même pied des deux conditions n'était pas encore suffisante en soi pour entraîner la non-conformité du principe de légalité mais on est juste sur le point de rupture, l'égalité n'est pas encore le dépassement.

En droit fiscal international, la *Public Discussion Draft* de l'OCDE sur l'action 6 du rapport BEPS<sup>352</sup> introduira une règle LOB dans l'article 10, ainsi qu'une GAAR à l'article 10(6). Cette GAAR<sup>353</sup> permet de ne pas accorder les bénéfices du Traité s'il ressort d'éléments factuels que l'un des buts principaux du contribuable est l'obtention dudit bénéfice. Ensuite, le « *discretionary bona fide test* » du nouvel article 10(4) peut,

---

<sup>350</sup> A. WARDZYNSKI, *op. cit.*, p. 478 ; Q. JIANG, *op. cit.*, p. 6.

<sup>351</sup> PLINIE l'ancien, *Histoire Naturelle*, t. II, p. 5.

<sup>352</sup> Cfr. note 219.

<sup>353</sup> Q. JIANG, *op. cit.*, p. 6. La place manque ici pour la reproduire mais elle est intégralement reproduite dans OECD, *BEPS Action 6 : Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*, Comments Received On Public Discussion Draft, 11 avril 2014, p. 11.



le cas échéant, intervenir pour permettre, malgré la violation de la GAAR, l'obtention du bénéfice.

Le fait de se baser sur les motifs du contribuable, établis par des « *facts and circumstances* » est une application du principe *substance over form* car on écarte un acte valablement établi en droit par des considérations venues d'autres champs que le droit lui-même. Une telle disposition rentre dans la définition donnée de ce principe dans l'arrêt *Gregory v. Helvering*<sup>354</sup>, également dans celle de D. Garabedian<sup>355</sup> et de K. Vogel<sup>356</sup>.

Cependant, à la différence du droit belge, le principe de réalité n'est ici pas *subordonné* ou *égal*, il est bien *préalable*. Dit autrement, si un tel article devenait partie d'un traité, comme c'est d'ailleurs déjà le cas dans la Convention USA-Belgique<sup>357</sup>, il permettrait de considérer toute opération entrant dans le champ de l'article 10 comme étant susceptible d'être écartée de ce même champ d'application sans violation *préalable* des objectifs de la disposition ou bien sans qu'un abus de droit de droit soit préalablement prouvée. Contrairement au droit belge, le principe *substance over form* pourrait ici jouer son plein effet, sans encadrement formaliste préalable et sans soumission *a priori* au droit. Même si la prise en compte des objectifs de la loi « sauve » la disposition et respecte le principe de légalité de l'impôt, la critique posée dans la partie concernant la disposition introduite dans la Directive 2011/96/UE vaut ainsi également pour la LOB : on est sur le point de rupture, la mise à égalité de la condition « réaliste » (les motifs économiques) et la condition « positiviste » (la conformité aux objectifs de la loi).

---

<sup>354</sup> US Supreme Court, *Gregory v. Helvering*, 292 U.S. 495, 469 (1935). Voy. également le Chapitre 1 du Titre III. A noter que cette disposition reprendrait également le « *business purpose test* ».

<sup>355</sup> « *La prévalence d'une réalité économique qui serait différente de la réalité des conventions conclues sans simulation par les parties et dont celles-ci ont accepté tous les effets* » D. GARABEDIAN, "Forme et substance en droit fiscal belge", *J.D.F.*, 2003, p. 195.

<sup>356</sup> « *It is a principle that disregard transactions undertaken for tax purposes if, contrary to the legislative intent, the contracting parties employ unusual or artificial measures solely intended to circumvent the words of the statute or measures that would not have been employed aside from the tax considerations* » K. VOGEL, *Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital*, Kluwer, London, 1997, 3<sup>rd</sup> édition, p. 117.

<sup>357</sup> Art. 21 de la *Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Belgium Kingdom for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital*, 27 novembre 2006, Treaties IBFD.

Corrélativement à la suppression d'un tel principe dans la notion de « *beneficial owner* », on observe donc la réminiscence de ce principe qui, tel une tête de l'hydre de Lerne, repousserait ainsi ailleurs une fois décapitée en un endroit. Pour l'instant, cela est limité à la seule Convention entre la Belgique et les USA<sup>358</sup>, mais étant donné le libellé du nouvel article tel que proposé par l'OCDE, cela pourrait se généraliser<sup>359</sup>.

Il est intéressant de noter la gradation entre les différents ordres juridiques, même si elle s'explique aisément<sup>360</sup>, au fur et à mesure de l'éloignement de l'ordre judiciaire en question, la présence du principe de réalité est de plus en plus affirmée. Nous sommes ainsi seulement à une étape de l'invalidation d'une certaine conception de notre principe de légalité de par le droit européen et international (en tant que faisant partie d'un traité). Il convient, cependant, de dire que nous ne parlons ici que d'une ébauche d'un article encore non introduit dans la CM OCDE, encore que déjà présent dans certaines Conventions<sup>361</sup>, ce qui n'empêche en rien sa critique.

## **Conclusion**

Dans l'exposé de ce mémoire, la portée d'une théorie *substance over form* a été définie à la fois en droit belge, en droit européen et en droit fiscal international : tour à tour au travers de l'article 344§1<sup>er</sup> CIR, de l'abus de droit européen, du « *reality test* » de la CJUE, de la notion de « *Beneficial Ownership* » et de la GAAR qui semblerait être introduite bientôt dans la Convention-modèle, sans parler de la présence de la LOB dans la CPDI Belgo-Américaine ainsi que dans nombres d'autres Conventions conclues par les Etats-Unis.

Ces différents éléments définis, un constat s'impose: ce principe n'est reconnu dans aucun de ces ordres juridiques comme principe général de droit; mais il est néanmoins présent et son existence avérée ainsi que ses implications en progressives

---

<sup>358</sup> *Ibid.*

<sup>359</sup> Il conviendra de garder à l'œil les futurs développements pour BEPS. Voy. Q. JIANG, « Treaty Shopping and Limitation on Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project », *Bull. Int. Tax.*, Mars 2015, p. 8.

<sup>360</sup> Il est compréhensible que l'OCDE n'est pas en mesure de créer des dispositions anti-abus qui respecteraient l'ensemble des ordres juridiques nationaux et le même constat vaut pour l'Union Européenne.

<sup>361</sup> *US Model Tax Convention on Income*, 15 novembre 2006, Models IBFD et *US Model Tax Convention on Income: Technical Explanation*, 15 novembre 2006, Models IBFD.

augmentations viennent quelque peu ébranler les fondements de notre système juridique, sans, à ce jour, les nier: ce constat vaut également pour le droit européen et international. L'article 344 §1 CIR en est un bon exemple: même si parfaitement constitutionnel et « conventionnel », il permet la prise en compte d'éléments hors-droit afin de les faire primer sur la réalité juridique. Par contre les exemples pris du droit européen et international sont au plus près du point de rupture, la loi et la réalité sont affirmés sur le même plan et vu la tendance actuelle, ce mouvement est sans doute appelé à se poursuivre : l'article 170 de la Constitution, ou du moins une conception de celui-ci, est bel et bien menacé.

En soi, il n'y a pas de problèmes à l'apparition d'un nouveau principe, même général de droit, s'il s'avérait que le principe de réalité puisse un jour être défini comme cela<sup>362</sup>. Ce qui peut poser problème en revanche, c'est l'utilisation d'un principe juridique concernant la « réalité » à des fins de remplacement d'une obligation légale par une obligation morale. Et cette utilisation, cachée sous l'apparence objective d'une « réalité économique », peut être pointée dans toutes les directions qui ne correspondraient pas aux exigences morales de l'époque, aux orientations idéologiques de la *doxa*. Le principe de réalité est une arme, son utilisation dépend de celui qui la tient.

En effet, l'apparition d'un principe de droit flou et malléable, idéologiquement orienté, tel que le principe de réalité à l'heure actuelle, permettra d'utiliser le droit fiscal comme paravent à des justifications devenant davantage « morales » que juridiques. Lors d'une enquête parlementaire de la *Lower House* du Royaume-Uni, la députée travailliste Margaret Hodge a elle-même indiqué aux CEOs de Google, Amazon et Starbucks « *we are not accusing you to be illegal, we accusing you of being immoral* »<sup>363</sup>. Là se trouve peut-être le problème de l'argument *substance v. form*: il permettrait de déplacer le combat du terrain du droit vers le terrain moral.

---

<sup>362</sup> Dans notre droit belge, puisqu'il existe déjà dans d'autres systèmes juridiques, tel le système américain.

<sup>363</sup> B. CARR, « Starbucks, Google and Amazon grilled over tax avoidance », *BBC News*, disponible sur <http://www.bbc.com/news/business-20288077>.

Ainsi, le législateur créerait un problème plus grand<sup>364</sup> que celui qu'il entend régler : il substitue au droit, issu de la volonté démocratique, la morale qui, elle, n'est pas soumise à un quelconque assentiment public. Il est indispensable de combattre l'évasion fiscale par le droit, et non la morale. Instrumentaliser le droit à des fins moralistes est l'antithèse d'un état de droit. La morale, de par sa subjectivité, ne peut remplacer la loi, qui elle, est objective et égale pour tous.

Ainsi la difficulté de créer une règle de droit luttant efficacement contre les mécanismes d'évasion fiscale ne doit pas servir d'excuse à l'effacement du droit par d'autres exigences. Raisonner ainsi saperait les fondements même d'une société démocratique.

Pour reprendre Kant, il nous faut conclure par « *le droit fiscal est un champ de bataille* »<sup>365</sup>. Il s'agit d'un combat pour la spécificité de notre droit et même du droit: le réel ne devrait pas toujours gagner car au bout de ce chemin, le droit n'existe plus.

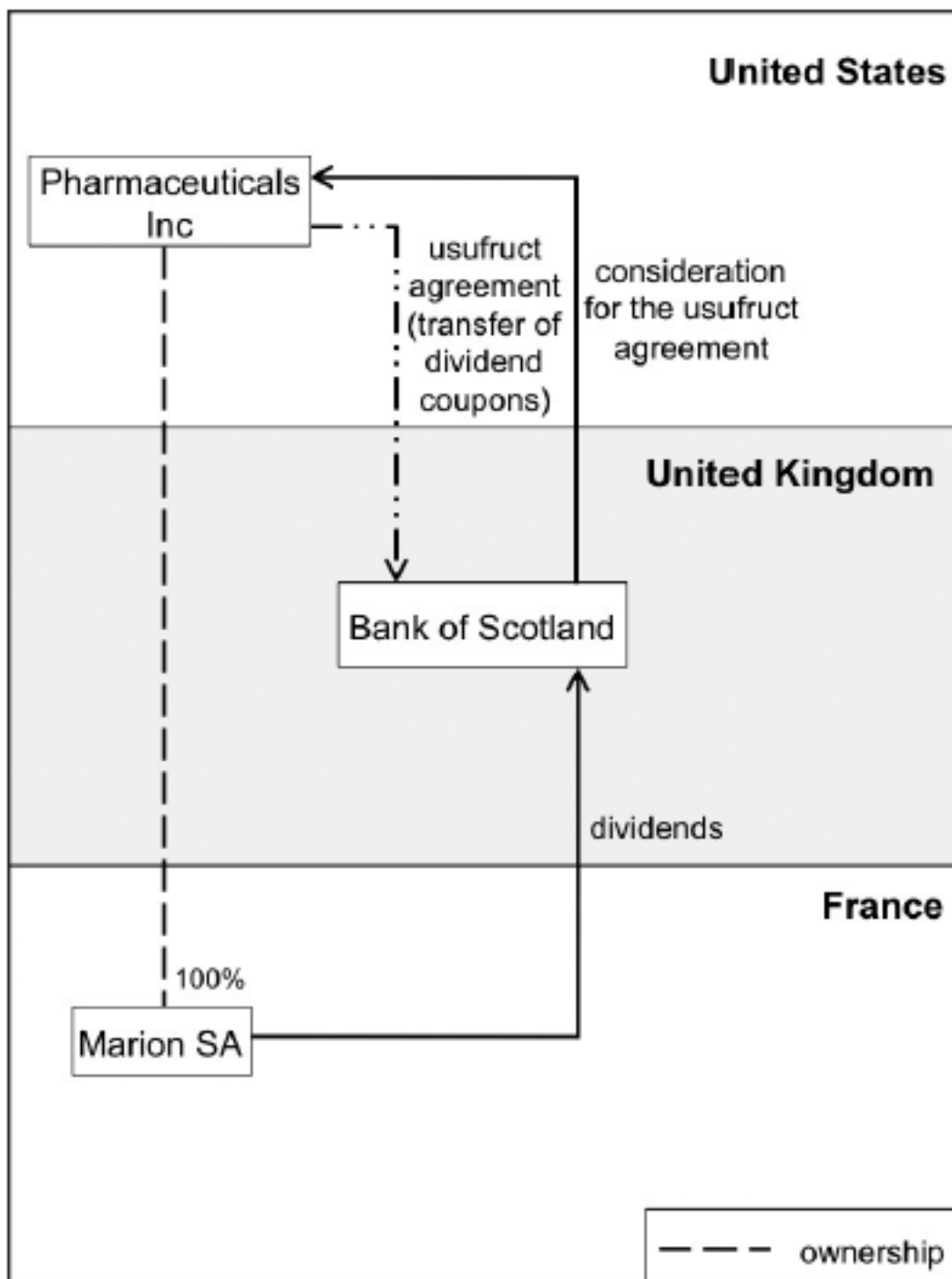
---

<sup>364</sup> « Celui qui combat des monstres doit prendre garde à ne pas devenir monstre lui-même. Et si tu regardes longtemps un abîme, l'abîme regarde aussi en toi », F. NIETZSCHE, *Par-delà le bien et le mal*, GF Flammarion, trad. de C. HEIM, 1971, aphorismes n° 146, p. 32.

<sup>365</sup> Adapté de la citation « *la métaphysique est un champ de bataille* », E. KANT, *Critique de la raison pure*, GF Flammarion, Paris, trad. J. BARNI et P. ARCHAMBAULT, 1976, part. 2, §22.

## Annexe

Fig. 1: Schéma représentant la structure utilisée dans *Bank of Scotland*<sup>366</sup>.



<sup>366</sup> Conseil d'état, 29 Décembre 2006, *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c./ Bank of Scotland*, n° 283314, *R.D.F.*, 2007, n° 4, p. 32.

## **Remerciements**

Ce mémoire est dédié au souvenir du regretté professeur Christian Linard de Guertechin (1911-1999), professeur de droit fiscal à l'université de Louvain.

Les remerciements vont en premier lieu au professeur Axel Haelterman, pour m'avoir communiqué sa passion pour le droit fiscal et pour ses précieux enseignements.

Au professeur Edoardo Traversa, pour ses remarques avisées et pour son accompagnement.

Au professeur Xavier Dieux, pour m'avoir donné l'idée du sujet.

A Evelien Depré et Jean Meeùs, avocats chez *Loyens & Loeff* pour la relecture. A Xavier Clarebout et Laurent Donnay de Casteau pour leurs conseils.

A Anouk Ressler, avocate chez *Allen & Overy*, pour ses conseils relatifs au droit américain.

A Thomas Flament, Jasmine Mansouri et Alexander Vandendries pour la participation au *International and European Tax Law Moot Court* organisé par la KULeuven, qui m'ont permis de dégager de nouveaux horizons pour la notion de *Beneficial Ownership*. Et plus important, qui ont formés la meilleure équipe possible pour cet exercice.

Aux cabinets *Freshfields Bruckhaus Deringer*, *Loyens & Loeff* et *Allen & Overy* ainsi que le cabinet d'audit et de conseil *PricewaterhouseCoopers* pour l'accès à leurs bibliothèques et ressources électroniques.

## **Bibliographie**

### **Législation**

#### a) Traités - Conventions

*Convention between the Government of the United States of America and the Government of the Belgium Kingdom for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital, 27 novembre 2006, Treaties IBFD.*

*Convention between the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and France for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, 22 mai 1968, Treaties IBFD.*

*Convention between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital, 28 juillet 1967, Treaties IBFD.*

#### b) Rapports - Modèles OCDE

OCDE, *Report on Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, OECD 1986, International Organisations, Documentation IBFD, 72 p.

OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD 2013, International Organisation Documentation IBFD, 44 p.

OCDE, *BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* (OECD 2014), International Organizations, IBFD Documentation, 32 p.

OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary (2010)*, Modèles IBFD.

OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary (2014)*, Modèles IBFD.

OCDE, *2014 Update to the OECD Model Tax Convention*, 15 juillet 2014, OECD bibliothèque, 76 p.

*US Model Tax Convention on Income*, 15 novembre 2006, Modèles IBFD.

#### c) Législation européenne

Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, *J.O.C.E.*, L. 145, p. 1.

Directive 90/434/CEE du Conseil 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, *J.O.C.E.*, n° L-225 du 20 août 1990, pp. 6-9.

Directive 95/7/CE du Conseil portant nouvelles mesures de simplification en matière de TVA du 10 avril 1995, *J.O.U.E.*, n° L-102, p. 18.

d) Législation nationale

Art. 1156, 1321, 1382, 1383 du Code Civil.

Art. 344 §1-2 Code des Impôts sur le Revenu.

Art. 1 §10 Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée.

Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, *M.B.*, 19 novembre 1976, p. 13460.

Rapport au Roi concernant l'arrêté royal de 1986, 19 mars 1998, *F.J.F.*, 2000, n°2000/240.

e) Circulaires administratives

Circ. n° Ci.D.19/416-334 du 19 octobre 1990, *Bull. contr.*, 1990, n° 700, I/123, p. 3113.

Circ. n° AFZ 98/0003 du 28 juin 1999, *Bull. contr.*, 1999, p. 2481.

Circ. n° AAF 33/2012 du 4 mai 2012, *Bull. contr.*, 2012, p. 234.

f) Travaux parlementaires

Rapport de la Commission des Finances chargée d'examiner le projet de loi modifiant les lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus, coordonnés par l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948, *Doc. parl.*, Sén., sess. ord. 1953-1954, n° 133.

Projet de loi portant réforme des impôts sur les revenus, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1961-1962, n° 264/1, p. 72.

Projet de loi portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et les Etats-Unis d'Amérique pour éviter la double imposition et empêcher l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 9 juillet 1970, Avis du Conseil d'Etat, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1970-1971, n° 845-1.

Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 1992-1993, n° 762-1, p. 2.

Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2005-2006, 51-2517/001, pp. 12-17.



Rapport: enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, *Doc. parl.*, 2008-2009, 52-0034/004, p. 241.

Compte-rendu des auditions réalisées par la Commission parlementaire mixte chargée de la réforme fiscale, *Doc. parl.*, Sénat, 2013, n°53-3343/2.

## Jurisprudence

### a) Juridictions européennes

C.J.C.E., 15 juillet 1964, *Costa v Enel*, C-6/64, Recueil, 1964, p. 585.  
C.J.C.E., 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, C-33/74, Recueil, 1974, p. 1299.  
C.J.C.E., 9 mars 1978, *Simmmenthal SpA*, C-106/77, Recueil, 1978, p. 629.  
C.J.C.E., 12 mai 1998, *Kefalas*, C-367/96.  
C.J.C.E., 15 février 2000, *Commission c. France (CSG)*, aff. C-169/98.  
C.J.C.E., 23 mars 2000, *Diamantis*, C-373/97.  
C.J.C.E., 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, Recueil, p. I-11569.  
C.J.C.E., 21 février 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, aff. C- 515/03, n° 29.  
C.J.C.E., 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03.  
C.J.C.E., 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03.  
C.J.C.E., 23 février 2006, *Halifax c/ Commissioners of Customs & Excise*, aff. C- 255/06, Recueil, p. I-1609.  
C.J.C.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C- 196/04, ECR.  
C.J.C.E., 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04.  
C.J.C.E. 28 juin 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06.  
C.J.U.E., 3 avril 2008, *Philippe Derouin*, aff. n° C-103/06.  
C.J.U.E., 19 novembre 2009, *Filipiak*, C-314/08, Recueil, 2009, p. I-11049.  
C.J.U.E., 7 octobre 2010, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/ Loyalty Management UK Ltd.*, aff. C-53/09.  
C.J.U.E., 20 juin 2013, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/ Paul Newey*, aff. C-653/11.  
C.J.U.E., 3 octobre 2013, *Itelcar*, C-282/12  
C.J.U.E., 13 novembre 2014, *Commission v. UK*, C- 112/13.

### b) Juridictions nationales

C.C., 3 juillet 2002, n° 117/2002.  
C.C., 1 décembre 2004, n° 195/2004.  
C.C., 16 mars 2005, n° 57/2005.  
C.C., 4 mai 2005, n° 86/2005.  
C.C., 28 juillet 2006, n° 124/2006.  
C.C., 13 mars 2008, n° 54/2008.  
C.C., 30 mars 2010, n° 32/2010.  
C.C., 30 octobre 2013, n° 26.583, *Rec. gén. enr. not.*, 2014, n° 1 p. 583.

Cass., 26 janvier 1928, *Pas.*, 1928, I, 63, concl. Pr. Gén. P. LECLERCQ.

Cass., 3 novembre 1930, *Pas.*, 1930, I, 346.  
Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, 218 et suiv.  
Cass., 7 juin 1934, *Pas.*, 1934, I, 311 et concl. Proc. gén. GESCHE.  
Cass., 11 décembre 1946, *Pas.*, 1947, I, p. 375.  
Cass., 12 octobre 1954, *Pas.*, 1955, 106, concl. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *J.T.*, 1955, p. 194.  
Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, I, p. 1082, *J.D.F.*, 1961, p. 274.  
Cass., 26 mars 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 913.  
Cass., 3 mars 1970, *Pas.*, 1970, I, p. 573.  
Cass., 20 septembre 1972, *Pas.*, 1973, I, p. 72.  
Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, I, 910.  
Cass., 21 septembre 1979, *J.T.*, 1979 p. 306.  
Cass., 7 décembre 1979, *Pas.*, II, 1120.  
Cass., 27 février 1987, *Pas.*, I, p. 777, *R.G.F.*, 1987, p. 183, *J.D.F.*, 1988, p. 332.  
Cass., 29 janvier 1988, *Pas.*, I, p. 633, concl. E. KRINGS, *J.D.F.*, 1988, p. 338.  
Cass., 20 juin 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 1336 et s.  
Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853.  
Cass., 4 janvier 1991, *Pas.*, I, p. 410, *T.R.V.*, 1991, p. 167, note M. GHYSELEN.  
Cass., 5 mai 1995, *Pas.*, I, P. 478.  
Cass., 10 novembre 1997, *J.D.F.*, 1998, p.110.  
Cass., 17 février 2000, *T.R.V.*, 2000, p. 286.  
Cass., 20 mars 2003, *Pas.*, I, p. 556, concl. DE RIEMAECKER.  
Cass., 14 février 2008, *Pas.*, I, p. 238.

Anvers, 2 mai 1979, *Pas.*, 1980, II, p. 890.  
Anvers, 23 mars 2006, *F.J.F.*, 2006, liv. 8, p. 704.  
Anvers, 17 mai 2005, *F.J.F.*, 2006, liv. 5, p. 410 ; *T.F.R.* 2006, liv. 295, 103.

### c) Juridictions étrangères

US Supreme Court, *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. at 468-470, (D.C. Cir. 1934).  
US Supreme Court, *Chisholm v. Commisioners*, 79 F.2d 1229 (D.C. Cir. 1935).  
US Supreme Court, *Higgins v. Smith*, 308 U.S. 473 (1940).  
US Supreme Court, *Knetsch v. U.S.*, 364 U.S. 361 (1960).  
US Supreme Court, *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960).  
US Supreme Court, *Goldstein v. Commisioner*, 364, F. 2d 734, 737-38 (2d Cir. 1966).  
US Supreme Court, *Walton v. Arizona*, 497 U.S. 639, 664 (1990) (Scalia, J., opinion dissidente).

US Tax Court, *Penrod v. Commissionners*, 88 T.C., n°1428, p. 30.  
US Tax Court, *Commissionners v. Court Holding Co.*, 324 U.S. 331, pp. 332-333 (1945).

House of Lords of England, *Ramsay v. IRC*, 3 juillet 1981, STC 174.  
House of Lords of England, *Furniss v. Dawson*, 7 janvier 1984, STC 153.  
High Court of Justice, Chancery Division, *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase NA London Branch*, EWCA Civ. 158, 2008.

Canadian Supreme Court, *Stuart Investment Ltd. V. The Queen*, 3 avril 1984, D.T.C., 1984, 6305.

Conseil d'état, 29 Décembre 2006, *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c./ Bank of Scotland*, n° 283314, *R.D.F.*, 2007, n° 4, p. 32.

Cass. fr., 3 août 1915, *Dalloz*, 1917, I, p. 79.

## Doctrine

AFSCHRIFT T., *L'impôt des personnes physiques*, Diegem, Kluwer, 1995.

AFSCHRIFT T. et BERTHELON I., « L'impôt sur les revenus et l'arrêté royal du 21 décembre 1996 », *J.T.*, 1997, pp. 353-368.

AFSCHRIFT, Th., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, 2003, p. 56.

ALBERTO VEGA BORREGO, F., *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Kluwer, 2005.

AMAND, C., “Abus de droit, fraude à la loi et pratiques abusives, Approche européenne et belge”, *R.G.F.*, 2009, n° 3, pp. 7-10.

ANTHONISSEN, K., BOSSUYT, J., DAUGINET, J., DE BROE, L., DILLEN, L. N. GEELHAND, *De nieuwe antimisbruikbepaling? Verslagboek van het grote antimisbruik-seminar*, organisé par Kluwer Formations le 10 mai 2012, dans *Fiscale Praktijkstudies*, Malines, Kluwer, 2013, 193 p.

ARISTOTE, *Ethique à Nicomaque*, trad. par R. Bodéus, GF Flammarion, Paris, 2004, 560 p.

ARNOLD, B., “The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality”, *Bulletin for International Taxation*, 2010, pp. 2 à 15.

BAX, A., MARSOUL, K., CLAES, K., DRAYE, J., « De nieuwe dubbelbelasting-overeenkomst België-USA (deel 1 et deel 2) », *A.F.T.*, t. 6-7, juin-juillet 2007, pp. 39-92.

BERNS, T., DUPONT, J.-C. K., XIFRAS, M., *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles, Bruylant, 2006.

BIN, F., *L'influence de la pensée religieuse chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale*, Paris, L'Harmattan, 2007, 357 p.

BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « La réécriture de la mesure ‘générale anti-abus’ applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droit d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483 – 2012/23, pp. 493-504.

BOURGEOIS M. et TRAVERSA E., « Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-avoidance Provisions – Belgian Report », *Cah. dr. fisc. intern.*, vol. 95a, Rotterdam, I.F.A., Kluwer, 2010, pp. 127-148.

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.

R. BRISBIN, *Justice Antonin Scalia and the Conservative Revival*, Johns Hopkins University Press, 1988, p. 386.

CAMUS, A., “Sur une philosophie de l'expression”, in *Oeuvres complètes*, tome 1, Paris, La Pléiade, p. 908.

CLAEYS BOUUAERT, A., « De interpretatie van de fiscalewet », *T. not.*, 1961, p. 152.

CHRISTIANS, L.-L., DIJON, X., COPPENS, F., *Droit naturel : relancer l'histoire ?*, Bruxelles, Bruylant, pp. 13 à 19.

COPPENS, P. –F., « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales », *Pacioli*, n° 327, 10-23 octobre 2011, pp. 1 et s.

CRAIG, P., DE BURCA, G., *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 5e ed., 2011, London, Oxford University Press, 1320 p.

COUTURIER, J.-J., PEETERS, B., *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, Anvers, Maklu, 2004, pp. 30 à 34.

DE BROE, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam, IBFD Doctoral Series, 2008, 1144 p.

DE BROE, L., « Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling: wordt bazooka scherpschutterswapen? », *Fisc. Act.*, 2012, 7, pp. 1 à 4.

DE BROE, L., GOYETTE, N., MARTIN, P., ROHATGI, R., VAN WEEGHEL, S. et WEST P., « Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions », *Bull. Intern. Tax*, 2011, pp. 375-389.

DE BROE, L., GARABEDIAN, D., HAELTERMAN, A., « De doelstellingen van een fiscal bepaling – Zoektocht naar de grenzen van ‘fiscaal misbruik’ in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen (weergave studiedag KU Leuven 1 juni 2012), *T.F.R.*, 2012, n° 427, pp. 741-766.

DE BROE, L., BAMMENS, N., “Update OESO-Commentaar verduidelijkt interpretatie beneficial owner”, *Fiscoloog Internationaal*, 2014, n° 371.

DE LA FERIA, R., “The European Court of Justice’s solution to aggressive VAT planning – further towards Legal uncertainty?”, *EC Tax Review* 2006, part. 1, pp. 27-35.

DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil*, t. II, 3<sup>e</sup> éd., 1964, n° 618.

DEBELVA, F., « Moeder-dochterrichtlijn, De nieuwe algemene antimisbruikbepaling : einde van de rechts(on)zekerheid », *Int. Fisc. Act.*, 2015, n°02, pp. 1 à 5.

DEVOS, D., « Propos sur la répression de la fraude en droit privé », *R.D.C.*, 1985, pp. 283- 302.

DIEUX, X., « Le contrat: instrument et objet de dirigisme ? » in *Les obligations contractuelles*, Ed. J. Barreau, 1984, 255, spécial. n° 12 et s.

DIEUX, X., « L'application de la loi par référence à ses objectifs – Esquisses de la raison finaliste en droit privé », *J.T.*, 1991, pp. 207 et s.

DIEUX, X., « Tendances générales du droit contemporain des obligations – 'Réforme et contre-réforme' », *Les obligations contractuelles*, Jeune Barreau Bruxelles, 2000, pp. 1 et s., spéc n° 28, pp. 38 à 40.

DIJON, X., *Méthodologie juridique. L'application de la norme*, Bruxelles, Story-Scientia, 1993, pp. 54-59.

DOCCLO, C., Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er C.I.R. 92., *T.F.R.*, 2012, n° 427, pp. 767-771.

DOUMA, S., ENGELEN, F., "Halifax plc v Customs and Excise Commissioners: the ECJ Applies the Abuse of Rights Doctrine in Vat Cases", *B.T.R.*, 2006, n° 429, p. 3.

DOUMA, S., ENGELEN, F., *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2008, 263 p.

DU TOIT, C., "The Evolution of the Term 'Beneficial Ownership' in Relation to International Taxation over the Past 45 years", *Bulletin for International Taxation*, 2010, pp. 500 à 509.

DUFF, D., "Beneficial Ownership: Recent Trends", *Beneficial Ownership: Recent Trends*, IBFD, 2013, pp. 1 à 26.

CLAES, A., Note sous CJUE, 20 juin 2013, C-653/11, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs / Paul Newey, handelend onder de handelsnaam Ocean Finance*, *T. F. R.*, n° 445, septembre 2013, p. 620.

ECKER, T., RESSLER, G., *History of Tax Treaties*, Linde, Vienna, 2011, 235 p.

EDREY, Y., SHANI, S., "The US Taxation of Aliens", *21 Cap. U. I. Rev.*, 1992, pp. 127 à 129.

ELOY, M., «La notion de besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le C.I.R. 1992», in *Liber amicorum J. Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 405-410.

ELOY, M., " Le retour de la théorie de la fraude à la loi", *R.G.F.*, 2012, n° 3, pp. 2-4.

ENGELEN, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, 2004, 505 p.

ENGSIG SØRENSEN, K., « Abuse of Rights in Community Law: a principle of substance or merely rhetoric? », *Common Market Law Review*, 2006, p. 423.

FAES, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344, §1 WIB – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 102-104.

FISCHER, L., « Constitutional Interpretation by Members of Congress », *N.C.L. Rev.*, 1985, vol. 63, pp. 707- 747.

FORIERS, P., *Les présomptions et les fictions en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1974, p. 7.

FRYDMAN, B., *Le sens des lois*, Paris-Bruxelles, Bruylant, 2011, 684 p.

GARABEDIAN, D., “Form and Substance in Tax Law, Belgian Report”, *Cah. Dr. F. Int.*, Vol. LXXXVIIa, IFA 2002, p. 1.

GARABEDIAN, D., « Forme et substance en droit fiscal belge », *J.D.F.*, 2003, pp. 193 et s.

GARABEDIAN, D., « Nouvelle disposition anti-abus: guère de changement de fond », *Fiscologue*, n° 1132 du 10 octobre 2008, p. 1.

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*, Larcier, 2009, pp. 98 et s.

GANSHOF VAN DER MEERSCH, W., « L'impôt et la loi », *En hommage à Victor Gothot*, 1962, pp. 257 et s.

GANSHOF VAN DER MEERSCH, W., “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit”, *J.T.*, 1970, p. 557.

GÉRARD, Ph., “Le recours aux travaux préparatoires et la volonté du législateur” in M. VAN DE KERCHOVE (dir.), *L'interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, 1978, Bruxelles pp. 51-96.

GOOIJER, J., « Beneficial Owner : Judicial variety in interpretation counteracted by the 2012 OECD Proposals ? », *Intertax Vol. 42*, 2014, n° 4, pp. 3-17.

GOTHOT, V. « Les droits d'enregistrements », *Rép. prat. du droit belge*, 1940, n° 2, pp. 8 et s.

HART, H. L., *The Concept of Law*, Oxford, Clarendon law Series, 1974, 230 p.

HINNEKENS, L., HINNEKENS, P. (Ed.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, London, Wolters Kluwer, 2008, p. 931.

HINNEKENS L., « Treaty shopping en anti-misbruikregels in België en elders », in *Actuele problemen van Fiscaal recht*, cycle W. Delva 1988-1989, Bruxelles, Kluwer, p. 255 et s.

HARITON, D., "Sorting out the Tangle of Economic Substance", *52 Tax Law*, n° 235, 1999, pp. 237-41.

HOFSTADTER, D., *Gödel, Escher, Bach, An Eternal Golden Braid*, Princeton University Press, 1979, 543 p.

IONESCU, R., *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Collection droit de l'Union européenne, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 464.

JIANG, Q., « Treaty Shopping and Limitation on Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project », *Bull. Int. Tax.*, Mars 2015, p. 8.

KELSEN, H., *Théorie Pure du Droit*, trad. française de la 2e édition par Ch. EISENMANN, Paris, Dalloz, 1962, 216 p.

KHAN, A., HUGHES, E., "Ocean Finance: Economic and commercial reality", *Tax Journal*, 28 juin 2013, p. 24.

KIRKPATRICK, J., *L'imposition des revenus des sociétés belges par actions et de leurs actionnaires, obligataires et organes*, Larcier, 1968.

KIRKPATRICK, J., "L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulés", *J.T.*, 2000, pp. 193- 199.

KIRKPATRICK, J., GARABEDIAN, D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 3e édition, 2003, p. 146.

KIRKPATRICK, J. « Réflexions sur les rapports du droit privé et du droit fiscal en matière de fusions et de scissions de sociétés », in *Liber Amicorum Jean-Pierre Lagae*, p. 104 et suiv.

KRINGS, J. E., « Les lacunes en droit fiscal », in *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du Centre national de recherche et de logique, Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 472.

KRSTIC, T., « L'arrêt Halifax : entre choix de la voie licite la moins imposée et pratique abusive en TVA », *R.G.F.*, 2006, n° 8, pp. 20 et s.

LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et STARINGER, C., *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge Tax Law Series, 2012.

LANG, M., *Introduction to the Law of Double taxation Conventions*, Linde, Vienna, 2013, 2<sup>nd</sup> edition, 265 p.

LION, P., « L'article 344, § 2, du C.I.R. 92 : le tigre de papier », *R.G.F.*, 1995, pp. 359-383.

LOMBAERT, B., «L'autonomie fiscale des communes: entre l'Etat, la Région et l'Union européenne», *Rev. dr. comm.*, 2006, liv. 1, p. 4.

LONDERS, G., MOSSELMANS, S. et BOSSUYT, A., “Deux principes généraux du droit issus du droit national” in *Cinquantième anniversaire des Traités de Rome – Cour de justice des Communautés européennes*, Luxembourg, 26 mars 2007.

MADEC, A., “La clause bénéficiaire effectif à la lumière de la revision 2014 des commentaires OCDE”, *Rev. Dr. Fisc.*, Novembre 2014, n° 47, pp. 632 et s.

MADISON, A. D., “The tension between textualism and substance over form doctrines in tax law”, *Georgetown Tax Law Journal*, 2002, 67 p.

MALHERBE, J., *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994.

MALHERBE, J. et DE BROE, L., « Réalité juridique et réalité économique », *J.D.F.*, 1988, pp. 322-331.

MASSIN, I., « Pas de déduction de TVA en cas d'abus de droit », *Fiscologue*, n° 1016 du 3 mars 2006, p. 1 et s.

MOORE, K. N., *The Sham Transaction Doctrine : An Outmoded and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance*, Florida Law Review, n° 659, 1989, pp. 660 et s.

NOLLET, A., « L'article 344, §1, du C.I.R. 1992 : essai du contrôle de « constitutionnalité » et de « conventionnalité » d'une disposition légale fiscale belge « anti-abus », *R.G.C.F.*, 2011/6, p. 38.

O'SHEA, T., “The UK's CFC rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation”, *EC Tax Review*, 2007, n° 1, pp. 13-33.

OST, F. et VAN DE KERCHOVE, M., *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications des Facultés Universitaires Saint-Louis, 2002, pp. 14 et 111, spéc. p. 309.

OST, Fr., et VAN DE KERCHOVE, M., *Entre la lettre et l'esprit*, Bruxelles, Bruylant, 1989, 490 p.

PANIS, W., « Misbruik en BTW, de strijd tegen normconform maar abnormaal handelen », *T.F.R.*, 2007, n° 331, pp. 951 et s.

PEETERS, B., et WUSTENBERGHS, T., «De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel», *A.F.T.*, 1999, n° 94, pp. 94-95.

PEETERS, B., « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen, een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, 2014/4, pp. 4 à 16.



- PHILIPSE, H., *Antonin Scalia's Textualism in philosophy, theology, and judicial interpretation of the Constitution*, *Utrecht Law Review*, n 3/2 (2007), p. 176.
- RAWLS, J., *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Massachusetts, 1999, 564 p.
- RIDSDALE, M., "Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT", *EC Tax Review* 2005, n° 2, 82-94.
- ROSANDER, U., "Form and substance in fiscal law; Sweden", *Cah. dr. fisc. Intern.* (Pays-Bas), 2002, liv. 86a, pp. 523 à 536.
- ROSTOW, E.V., « The Democratic Character of Judicial Review », *Harv. L. Rev.*, 1952, vol. 66, pp. 193- 224.
- ROTHBARD, M., *The Ethics of Liberty*, New York University Press, 1998, p. 162.
- RUYSSCHAERT, S., « Disposition anti-abus en matière de la TVA : plus stricte que l'article 344, § 1er CIR 1992 ? », *Fiscalnet* , Hebdo du 20 mai 2006.
- SCAILTEUR, B., « Remarques sur l'interprétation des lois fiscales », *Rec. gén. enr. not.*, n°19781, p.110.
- SEGIER, S., BENTLEY, M., "Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? ", *Rev. Gén. Fisc.*, 2009, n° 5, pp. 11- 21.
- SEPULCHRE, V., "Les réalités économiques en TVA: peut-on subjective la TVA selon les intentions des parties", *R.G.F.* 2004, part. 2, 10-20.
- SEPULCRE, V., "Les pratiques abusives en TVA", *R.G.F.*, 2008, liv. 1, pp. 9-10.
- SCHWARZ, J., *Schwarz On Tax Treaties*, CCH, 2013, 3<sup>rd</sup> edition, 538 p.
- SCHWARZ, J., "Tax Treaty Interpretation after Ben Nevis (Holdings) Ltd. v. Her Majesty's Revenue and Customs (2013)", *Bulletin for International Taxation*, 2014, pp. 20 à 25.
- STAS, D., "Weldra een antimisbruikbepaling inzake BTW?", *T.F.R.* 2004, part. 261, p. 463.
- SWINKELS, J., "Halifax day: Abuse of Law in European VAT" [2006] *International VAT Monitor*, 2006, n° 173 p. 137 ;
- TERRA, B., et WATTEL, P., *European Tax law*, 6ème éd., Deventer, Kluwer, 2014, 1212 p.
- TRAVERSA, E., et CECI, E., « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le législateur européen ? », *R.G.F.*, 2012, n° 2, p. 15.

TREANOR, W. M., *Taking Text Too Seriously : Modern Textualism, Original Meaning, and the Case of Amar's Bill of Rights*, Michigan Law Review, n° 106 (2007), 585 p.

VAN BLADEL, M.L.L., "Beneficial Ownership in the OECD model tax treaty", *Commentary on: OECD Model tax convention: Revised proposals concerning the meaning of "Beneficial Owner" in Articles 10, 11 and 12*, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

VAN OMMESLAGHE, P., "Abus de droit, fraude aux droits des tiers et fraude à la loi" *R.C.J.B.*, 1976, pp. 303 et s.

VAN OMMESLAGHE, P. « La simulation en droit des obligations », *Les obligations contractuelles*, Jeune Barreau Bruxelles, 2000, pp. 147 et s.

VAN ZANDWEGHE, M., « De la mauvaise interprétation des mots et du concept de substance over form: réflexions », *R.G.C.F.*, 2009, liv. 2, pp. 108 à 116.

VANISTENDAEL, F., "Les principes généraux du droit en droit fiscal", *R.G.F.*, 1991, n°4, p. 124-132

VANISTENDAEL, F., "Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?", *EC Tax Review*, 2006, n°12, p. 192.

VENABLES, R., «Abuse of Rights in the EC Law», *The EC Tax Journal*, 2002, p. 119.

VERDUSSEN, M., *Justice constitutionnelle*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 14 et s.

VOGEL, K. *Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital*, Kluwer, London, 1997, 3<sup>rd</sup> edition, 1687 p.

WALSH, A., *Formally Legal, Probably Wrong : Corporate Tax shelters, Practical Reason and the New Textualism*, Stanford Law Review, 2001, 1554 p.

WARD, D.A., "The Business Purpose Test and Abuse of Rights", *B.T.R.*, 1985, pp. 65-68.

WARDZYNSKI, A., "The Limitation on Benefits Article in the OECD Model: Closing Abusive (Undesired) Conduit Gateways", *Bulletin for International Taxation*, 2014, pp. 471 à 479.

WEBER, D., *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, Den Haag, Eucotax, Kluwer Law International, 2005, 186-190 et 196-200.

WINKLER, A., *A Revolution Too Soon: Woman Suffragists and the "Living Constitution"*, New York University Law Review, 2001, n° 76, p. 1463.



Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique [www.uclouvain.be/drt](http://www.uclouvain.be/drt)

