

contenu

abus fiscal

Les limites de la mesure générale anti-abus confirmées par la Cour de cassation : revoir les actes juridiques, oui ; toucher aux faits, non !

1

abus fiscal

Les limites de la mesure générale anti-abus confirmées par la Cour de cassation : revoir les actes juridiques, oui ; toucher aux faits, non !

Aymeric NOLLET Professeur à l'Université de Liège, Avocat *Of Counsel* Tiberghien (barreau de Bruxelles)

Dans un arrêt du 22 janvier 2026 (F.23.0040.N), la Cour de cassation a confirmé l'enseignement d'un arrêt de la Cour d'appel de Gand du 3 janvier 2023¹ : le redressement d'un « abus fiscal » (au sens de l'article 344, § 1^{er} CIR 92), s'il permet au fisc de revoir les actes juridiques constitutifs de l'abus, ne l'autorise en revanche pas à faire fi des « faits » qui sont sous-jacents à l'opération.

Cet arrêt de la Cour de cassation a donc trait aux limites du pouvoir du fisc de redéfinir la situation du contribuable en cas de redressement d'un abus fiscal (l'étendue de la « *herdefiniërings-bevoegdheid* »).

Pour rappel, l'ancien texte de l'article 344, § 1^{er} CIR 92 adopté en 1993 (de même que celui de la mesure analogue adoptée en matière de droits d'enregistrement et de succession en 1994) ne rendait inopposable à l'administration que la « *qualification* » donnée à un acte juridique ou à un ensemble d'actes juridiques par les parties (si le contribuable ne pouvait pas démontrer qu'elle répondait à des « *besoins légitimes à caractère financier ou économique* »). Ceci impliquait, d'après la Cour de cassation et la doctrine majoritaire, que le fisc devait substituer à la qualification correctement donnée par les parties une autre qualification ayant des effets juridiques (non fiscaux) identiques ou similaires à ceux des actes en cause, tels qu'ils ont été réellement contractés (par hypothèse : sans simulation). Cette exigence de respect des effets juridiques des actes requalifiés rendait la mesure très difficilement applicable en pratique...

Par contraste, la (nouvelle) mesure générale anti-abus telle que réécrite en 2012 (dans les matières des impôts sur les revenus et des droits d'enregistrement et de succession) permet désormais de rendre inopposable au fisc un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques (réalisant une même opération) lorsque cet acte ou ensemble d'actes est bien constitutif d'un « abus fiscal », au sens de la notion qui est désormais définie en ses deux variantes, selon

¹ Gand, 3 janvier 2023, 2021/RG/281, et commentaires : A. NOLLET, « Le redressement d'un abus fiscal ne permet pas de faire fi des 'faits' », *Act. fisc.*, 2023/26, pp. 1-10 ; F. DEBELVA et M. MASSANT, « Feiten moeten gerespecteerd worden bij de toepassing van de antimisbruikbepaling », *Fisc. Act.*, 2023/25, pp. 4-7.

limites de l'ancien
texte : inopposabilité
des seules
qualifications...

contraste du nouveau
texte réécrit en 2012 :
inopposabilité des
actes juridiques...

que, par cet acte ou ensemble d'actes, le contribuable se place *hors* du ou bien *dans* le champ d'application d'une disposition fiscale en contrariété à ses objectifs.

S'est ainsi posée d'emblée la question fondamentale – et cruciale pour la compatibilité de la disposition avec le principe de légalité de l'impôt – de savoir jusqu'où le fisc peut aller dans la fiction d'écartement ou d'éloignement par rapport à la réalité (juridique...) pour rétablir l'imposition du contribuable.

Termes pertinents (et non pertinents) du texte de la mesure générale anti-abus

S'agissant du redressement de l'abus, dans le prolongement de l'alinéa 1^{er} de la disposition qui annonce que c'est bien un acte ou un ensemble d'actes juridiques qui peut être rendu inopposable au fisc en cas d'abus fiscal, l'alinéa 4 vient préciser qu'en cas d'abus bien établi par le fisc (au sens défini à l'alinéa 2), et non démenti par le contribuable (au moyen de la contre-preuve réservée à l'alinéa 3), « *la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu* »².

**texte de loi : faire
« comme si l'abus
n'avait pas eu lieu »**

Une chose est sûre : le fait que les actes juridiques par lesquels se matérialise l'abus soient rendus « inopposables au fisc » n'induit pas nécessairement que le fisc doive se contenter de les nier purement et simplement, puisque l'imposition en cause doit être rétablie par le fisc, non pas « comme si les actes juridiques n'avaient pas eu lieu », mais bien « comme si l'abus n'avait pas eu lieu ». Ainsi, puisque l'abus fiscal repose sur une contrariété (à établir par le fisc) entre les prétentions du contribuable (en lien avec les actes juridiques qu'il a posés) et les objectifs d'une disposition fiscale contournée ou bien détournée, il nous a toujours semblé, à l'instar d'autres auteurs (*cf. infra*), que le redressement de l'abus devrait impliquer logiquement que le fisc puisse considérer, à la place de l'acte ou de l'ensemble d'actes qui lui serait inopposable, tantôt un ou plusieurs autres actes (*substitution*), tantôt aucun autre acte (*négation*), en sorte de rétablir dans le chef du contribuable les conditions qui rendent possible son imposition en conformité avec les objectifs qu'il a (ou aurait sinon) contrariés de la disposition abusée.

Extraits pertinents (mais peu éclairants) de l'exposé des motifs et de l'arrêt de la Cour constitutionnelle

Sur la question des limites de ce redressement permis au fisc pour redéfinir l'opération du contribuable concerné, il faut bien reconnaître que tant les travaux préparatoires de la loi-programme du 29 mars 2012 ayant réécrit cette mesure, que l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 30 octobre 2013 ayant rejeté les recours en annulation dirigés contre elle, ne sont guère très éclairants :

- L'exposé des motifs indiquait tout d'abord que, lorsque le fisc a établi les éléments de l'abus (tel que défini à l'alinéa 2) et que le contribuable ne rapporte pas la contre-preuve (visée à l'alinéa 3), « *l'administration peut revoir la situation fiscale du contribuable et la rendre conforme à l'objectif et à l'esprit de la disposition légale que le contribuable a contournée ou le cas échéant ignorée par sa spécification* » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-12, n° 53-2081/1, p. 115). L'exposé des motifs se référait ensuite à l'avis du Conseil d'État rendu à propos de l'avant-projet de texte non adopté (qui repartait de l'ancien texte – inopposabilité de *qualifications* – en y ajoutant simplement que la requalification opérée ne devrait pas présenter des effets juridiques identiques ou similaires à ceux de la qualification des parties...), où il était pointé que le législateur n'y avait pas « *délimit[é] suffisamment les frontières de la requalification* », là où « *l'article 170 de la Constitution exige que la loi indique clairement à quels critères objectifs la requalification doit répondre ou de quelle manière l'opération imposable, en cas d'évitement fiscal avéré, doit être redéfinie par l'administration* »³.

² Du moins s'agit-il de la formulation de l'alinéa 4 de la mesure telle qu'elle a été réécrite en matière d'impôts sur les revenus, tandis que l'alinéa 4 de la même mesure telle qu'applicable en matière de droits d'enregistrement et de succession ne parle quant à lui pas de la base imposable ni du calcul de l'impôt, pour prévoir directement que « *l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu* ». Cette omission forcément délibérée, mais inexplicable dans les travaux préparatoires, ne peut se comprendre que comme un artifice du législateur fédéral craignant d'évoquer des éléments (base et taux) qui relèvent de la compétence exclusive des législateurs régionaux lorsqu'il est question d'impôts régionaux (au sens de l'art. 3 LSF). Ce camouflage nous a toujours paru d'autant plus contre-productif, voire superfétatoire, que les textes sont pour le reste en tous points similaires, que l'exposé des motifs indiquait qu'ils devaient s'interpréter de la même manière, et qu'en raison du principe de légalité de l'impôt, il ne pouvait de toute façon pas être question de donner par le biais de cette mesure à l'administration (qu'elle soit fédérale ou régionale) la compétence normative de refixer elle-même de façon générale et abstraite des éléments essentiels de l'impôt qui ne peuvent être définis que par le pouvoir législatif (fédéral/régional).

³ Avis de la section de législation du Conseil d'État, n° 50 883/1, pp. 16-22, repris *in extenso* dans *Doc. parl.*, Chambre, 2011-12, n° 53-2081/1, pp. 243-244 (et cité en partie dans l'exposé des motifs, pp. 115-116).

- La Cour constitutionnelle s'était quant à elle contentée de reprendre ce dernier extrait de l'exposé des motifs de la mesure attaquée se référant à l'avis du Conseil d'État, pour aussitôt – sans aucunement dire en quoi le texte finalement voté (où il n'était finalement plus question de simple « requalification ») répondrait bien à la mise en garde du Conseil d'État – en venir à son affirmation péremptoire selon laquelle « la nouvelle disposition anti-abus est une règle de procédure relative à l'administration de la preuve, dans le cadre de l'établissement factuel de la base imposable, de sorte que la mesure attaquée n'affecte ni la base imposable ni le taux d'imposition » (considérant B.20.4, répétant le B.15 de l'arrêt). Et finalement conclure que, à l'instar de son ancienne mouture, « la mesure attaquée n'est pas une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, mais constitue un moyen de preuve destiné à apprécier, dans des cas concrets, sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle » (B.21.1, deux derniers §§).

Le premier passage de l'exposé des motifs reproduit ci-dessus nous semble être une traduction assez imparfaite de la version néerlandaise (pré-rédigée)⁴ : l'adjectif « ignorée » devrait ici être compris comme visant le second type d'abus, où une disposition serait non pas contournée (« omzeild ») mais plutôt détournée de sa finalité propre (laquelle serait ainsi « frustrée-mécon- nue », « miskend »), et le mot « spécification » est censé ici correspondre au mot néerlandais « vormgeving », qui vise ainsi la forme juridique (l'acte ou ensemble d'actes) dont le contribuable a choisi de revêtir son opération.

Travaux plus éclairants de la doctrine

En réalité, tous ces mots néerlandais proviennent de la proposition initiale de réécriture de la mesure faite par L. De Broe en 2010⁵, et ils correspondent à la terminologie de la théorie de la « *fraus legis* » (« *wetsontduiking* ») consacrée en droit fiscal néerlandais, dont la parenté avec la mécanique de la mesure adoptée en Belgique en 2012 a été clairement mise en lumière par S. Van Crombrugge⁶. Ainsi, sur la question de la « *herdefiniëringsbevoegdheid* » du fisc pour le redressement de l'abus, ces auteurs avaient décliné deux cas de figure correspondant aux deux variantes alternatives de l'abus telles qu'il est défini à l'alinéa 2 de la mesure :

- le cas où le fisc doit simplement ignorer des actes juridiques (« *eliminatie/negatie* ») pour refuser au contribuable un avantage fiscal dont il cherchait à profiter indûment, en le détournant de ses finalités (2^e variante de l'abus) ;
- le cas où le fisc doit procéder à une « conversion/substitution (*conversie/substitutie*) » du/ des actes juridiques en cause pour replacer le contribuable dans le champ d'application d'une disposition (taxatrice) qu'il aurait cherché à contourner abusivement, en violation de ses objectifs (1^{re} variante de l'abus).

Lorsqu'il est question ici de « conversion » (pour le redressement du 1^{er} type d'abus), c'est alors uniquement pour dire que la *forme juridique* donnée aux *faits/l'opération* en cause, à travers l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques ayant été posé, peut être redéfinie de façon à revêtir ces *faits/l'opération* d'une *autre forme juridique*, en considérant le cas échéant un/plusieurs autre(s) acte(s) à la place de celui/ceux rendu(s) inopposable(s) au fisc, pour rétablir une imposition qui soit bien conforme aux objectifs de la disposition « abusée ».

Comme L. De Broe l'avait bien expressément clarifié dans un article rédigé avec J. Bossuyt, pareille « conversion » des actes juridiques, autrement dit de la forme juridique donnée aux faits/l'opération, ne permet pas au fisc de « toucher aux faits » derrière ces actes, mais bien uniquement de repartir des *faits sous ces actes* (selon une approche dite « *bottom-up* »), pour voir le cas échéant d'autres actes juridiques et pouvoir ainsi appliquer la disposition frustrée⁷. C'est aussi ce que S. Van Crombrugge soulignait en disant que lorsque le fisc vient à considérer, à la place des actes juridiques qui lui seraient inopposables (constitutifs de l'abus fiscal), d'autres actes « proches » donnant aux faits une autre forme juridique de façon à (r)établir l'impôt conformément aux objectifs de la disposition contournée, ces autres actes juridiques ne pourraient pas changer l'*opération* réalisée ou les *faits* constatés sous les actes écartés⁸.

⁴ « *de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige kan herzien en in overeenstemming brengt met doel en strekking van de wetbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft* ».

⁵ L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB... », in *Forum KUL, T.F.R.*, 2010, n° 379-380, pp. 332-349, spéc. p. 340.

⁶ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of *wetsontduiking* in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562 (également publié comme ouvrage éponyme, Anvers, Biblo, 2012).

⁷ L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 2012/11, pp. 13, 18-19. Il est ajouté en note que l'exposé (précité) de De Broe à la KUL a pu susciter l'impression erronée que le fisc pourrait « changer les faits » (cf. lorsque De Broe parlait en 2010 de « *conversie van de vastgestelde feiten in een nieuw feiten-complex...* », ce qui avait été repris dans l'exposé des motifs de l'avant-projet de texte qui avait été critiqué par le Conseil d'État).

⁸ S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of *wetsontduiking...* », *op. cit.*, pp. 553-554 (et pp. 37-38).

terminologie et
méthodologie de la
théorie de la *fraus
legis* du droit fiscal
néerlandais

la « *conversion* » en
question ne porte que
sur les actes en tant
que forme juridique
donnée aux faits

limite clarifiée
et illustrée en
jurisprudence

montage complexe
au sein d'un groupe
multinational, avec
actionnaires US et
participations dans un
sous-groupe belge

transfert par le *partner*
belge à une SPF
luxembourgeoise,
via des STAK
néerlandaises,
d'actions reçues
d'une SOPARFI
luxembourgeoise...

imposition du montant
reçu par la SPF
luxembourgeoise
comme bénéfices dans
le chef du *partner* belge
sur pied d'un abus
fiscal...

C'est bien ce que nous avons voulu théoriser dans notre propre thèse de doctorat, là où nous écrivions que, quand on parle de « conversion » pour le redressement d'un abus fiscal, « *ce n'est donc ni pour dire que des 'faits' pourraient être 'changés' pour le (r)établissement de l'impôt, ni pour dire que tous les 'effets juridiques' des actes en cause devraient être 'respectés' ou que les actes considérés à leur place devraient avoir des effets de droit 'similaires' en tout point [...]. Le redressement permis ici ne pourrait se laisser aller ou enfermer dans aucune de ces deux extrémités ; il doit être guidé par la stricte nécessité de rétablir une imposition en conformité aux buts du texte, en s'écartant certes de la réalité juridique contractée, mais en s'en rapprochant toujours le plus possible* »⁹.

C'est alors cette limite liée au respect des « faits » qui va se voir confirmée et illustrée de façon éclatante dans l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 3 janvier 2023, que nous avons commenté dans une précédente livraison de la présente revue¹⁰, et qui a fait l'objet de l'arrêt de la Cour de cassation du 22 janvier 2026 que nous allons ci-après rapporter et examiner.

Les faits de l'affaire...

En l'espèce, le contribuable concerné par le redressement (« contribuable redressé ») est une personne physique résidente belge, active entre 2009 et 2016 au sein de la branche belge d'un groupe multinational de *Private Equity* composé principalement d'investisseurs américains (appelé ici « groupe américain »), qui avait pris en 2003 le contrôle d'un sous-groupe belge. La participation du groupe américain dans le sous-groupe belge était détenue via une société en commandite néerlandaise, elle-même contrôlée par plusieurs sociétés américaines à responsabilité limitée (« LLC ») du Delaware, dont l'une, dans laquelle le contribuable redressé avait lui-même une participation et via laquelle il était en charge (avec d'autres *partners* de cette LLC) de la gestion de la participation du groupe américain dans le sous-groupe belge. En juin 2012, une Société de Participations Financières (SOPARFI) luxembourgeoise, est créée par d'autres *partners* belges du groupe américain (qui en sont nommés administrateurs) à la tête du sous-groupe belge.

Pour les lecteurs pressés, on retiendra qu'en 2012, le contribuable redressé avait acquis des actions de cette SOPARFI luxembourgeoise puis les avait recédées en échange de certificats, dans le cadre d'opérations complexes de transferts de lots d'actions au sein de ce groupe de sociétés, et puis qu'en 2014, à l'occasion de la revente du sous-groupe belge (via les actions de la SOPARFI luxembourgeoise), un montant important avait été versé à une SPF luxembourgeoise contrôlée par le contribuable redressé, sans que ce dernier n'ait jamais perçu personnellement un euro sur ce montant.

Pour les lecteurs plus patients ou plus curieux, courageux, on épinglera les étapes suivantes :

- Au cours des mois d'août à octobre 2012, un ensemble d'actes (augmentation de capital, cession d'actions, emprunt, mise en gage d'actions, distribution de dividendes...) impliquant cette SOPARFI luxembourgeoise et d'autres sociétés du groupe (existantes ou nouvelles, au Luxembourg, aux USA et en Tchèque), et le 10 octobre 2012, une importante « distribution » en espèces et en actions de la SOPARFI luxembourgeoise est faite par la société néerlandaise au profit des sociétés actionnaires américaines, et ce, en exonération d'impôt (un *ruling* du fisc néerlandais ayant considéré cette distribution comme un remboursement de capital).
- C'est dans ce contexte que des actions de la SOPARFI luxembourgeoise arrivent le 12 octobre 2012 chez le contribuable redressé, lequel constitue alors (avec son épouse) une STAK (*Stichting Administratiekantoor*) néerlandaise, qui constitue à son tour, quelques jours plus tard, le 16 octobre 2012, une SPF (Société de gestion de Patrimoine Familial) luxembourgeoise.
- Ce même jour, les mêmes actions de la SOPARFI luxembourgeoise sont transférées par le contribuable à la STAK en échange de certificats d'actions, et deux jours plus tard, la STAK néerlandaise vend ces actions à la SPF luxembourgeoise pour un prix resté impayé en tant que créance de la STAK à l'égard de la SPF.
- S'ensuivront toujours en octobre 2012 d'autres transferts de ces mêmes actions en échange de certificats impliquant d'autres STAK néerlandaises et d'autres SPF luxembourgeoise...
- Au terme de cet enchevêtrement d'opérations extrêmement complexes, un an et demi plus tard, en mars 2014, à l'occasion de la revente du sous-groupe belge (via les actions de la SOPARFI luxembourgeoise), un montant de 4.126.987 € est versé à la SPF luxembourgeoise contrôlée par le contribuable redressé.

En septembre 2017, le fisc belge prétend dans un avis de rectification pouvoir imposer ce montant dans le chef du contribuable au titre de « bénéfices » au sens des articles 23 à 25 CIR 92, en application de la mesure générale anti-abus fiscal de l'article 344, § 1^{er} CIR 92, en arguant que la « construction » mise en place, avec tous les apports successifs des actions de la SOPARFI luxembourgeoise dans les différentes STAK néerlandaises en 2012, a permis à ce contribuable de recevoir, en exonération d'impôts sur les revenus dans la SPF luxembourgeoise, la part du produit de la revente du sous-groupe belge qui allait intervenir en 2014, part qui devait lui revenir en lien avec son « travail professionnel » et qui aurait normalement dû être imposable dans son chef à l'impôt des personnes physiques (comme bénéfices).

⁹ A. NOLLET, *De l'abus fiscal ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc. Essai de cadre théorique et critique en droit belge*, Bruxelles, Larcier, 2019, n° 218, p. 508.

¹⁰ Gand, 3 janvier 2023, 2021/RG/281, et commentaires : A. NOLLET, « Le redressement d'un abus fiscal ne permet pas de faire fi des 'faits' », *Act. fisc.*, 2023/26, pp. 1-10.

Arrêt de la Cour d'appel de Gand du 3 janvier 2023

Après avoir vu sa réclamation rejetée, le contribuable obtient gain de cause devant le Tribunal de première instance de Gand, qui verra donc son jugement confirmé par la Cour d'appel de Gand. Si l'on met de côté les questions (déjà assez bien tranchées à l'époque) du champ d'application temporel de la mesure anti-abus en présence d'un ensemble d'actes juridiques (répartis sur des périodes imposables distinctes) et de l'intervention du principe général anti-abus du droit européen (toujours invoqué à titre subsidiaire par l'administration), la discussion s'était alors cristallisée en appel sur la question des limites du redressement permis au fisc en application de la mesure générale anti-abus fiscal.

La Cour d'appel de Gand avait tout d'abord observé que pour tenir compte des critiques suscitées du Conseil d'État, le texte de la mesure générale anti-abus finalement adoptée en 2012 a dû nettement se démarquer de l'avant-projet, qu'il ne prévoit nullement la possibilité que des « faits » soient modifiés (« *gewijzigd/veranderd* »), que l'inopposabilité prévue ne porte bien que sur des « actes juridiques » (« *rechtshandelingen* »), et que l'alinéa 4 du texte semble bien confirmer que c'est en définitive « la même opération » (« *dezelfde verrichting* ») qui est soumise à l'impôt, les faits devant quant à eux rester intacts (« *onaangeroerd* »).

Or, en l'espèce, la Cour d'appel relevait que la taxation contestée partait de l'hypothèse de faits (tronquée) que le contribuable aurait reçu une distribution de la SPF luxembourgeoise en tant qu'actionnaire de celle-ci, alors que dans les faits, tel n'était absolument pas le cas, puisque seule cette société avait perçu le montant sur lequel la taxation avait été établie dans le chef du contribuable et qu'elle n'avait en aucune façon, ni en tout ni en partie, ni directement ni indirectement, transféré ce montant au contribuable (et qu'au surplus, aucune distribution n'aurait pu être faite sans engendrer un impôt supplémentaire significatif dans le chef de la personne physique dans son État de résidence...).

La Cour d'appel avait donc jugé que le fisc ne pouvait ignorer ces « faits » dans la redéfinition des actes juridiques dont il invoquait l'inopposabilité à son égard en application de l'article 344, § 1^{er} CIR 92, et elle en conclut au caractère arbitraire d'une telle taxation fondée sur des faits qui ont été ainsi « modifiés », sans devoir examiner davantage si les éléments constitutifs de l'abus fiscal étaient bien établis en l'espèce.

Arrêt de la Cour de cassation du 22 janvier 2026

Cet enseignement du juge d'appel gantois a été entièrement confirmé par la Cour de cassation dans un arrêt du 22 janvier 2026¹¹, dont nous pouvons reproduire les trois attendus les plus saillants tels quels (selon notre traduction) :

- « *Le processus de redéfinition qui peut avoir lieu en vertu de l'article 344, § 1, al. 4, CIR, permet à l'administration, en cas d'abus fiscal, de modifier la forme juridique d'une opération par l'élimination et/ou la substitution d'un ou de plusieurs actes juridiques, sans que les actes juridiques qui les remplacent aient nécessairement des conséquences non fiscales similaires. Cette disposition ne permet pas que de purs faits juridiques soient ignorés ou remplacés* ».
- « *Lorsque l'administration souhaite procéder à la substitution d'un ou de plusieurs actes juridiques, elle doit en outre respecter l'opération. Il est question d'une modification non autorisée de l'opération quand l'administration ne se limite pas à modifier la forme juridique de l'opération économique réalisée par le contribuable, mais vient modifier l'opération économique elle-même* ».
- « *Le juge [du fond] apprécie en fait quand l'administration modifie l'opération avec la redéfinition qu'elle postule. La Cour [de cassation] peut toutefois vérifier si, au vu des constatations effectuées, le juge du fond a pu légalement décider que l'administration a modifié [ou non] l'opération* ».

Après (le rappel de) ces enseignements de principe, la Cour de cassation se livre alors à cette vérification au moyen des différentes considérations de fait du juge d'appel, d'où il ressort qu'aucune distribution n'a été faite au contribuable redressé, ni directement ni indirectement, et ni totalement ni partiellement. Au final, la Cour de cassation reprend à son compte la considération décisive du juge d'appel selon laquelle « la cotisation contestée repose sur la présomption (de fait) que le défendeur [intimé en appel], en tant qu'actionnaire, a perçu une distribution, alors que ce n'est absolument pas le cas et [que] le demandeur [appelant] ne peut pas ignorer ces faits sur la base de l'article 344, § 1, CIR ».

¹¹ Cass., 22 janvier 2026, F.23.0040.N., et commentaire : S. VAN CROMBRUGGE, « La Cour de cassation confirme : le fisc ne peut pas jouer avec les faits », *Fiscologie*, 2026, n° 1919, pp. 7 et s.

le texte réécrit en 2012 a été adopté en opposition à l'avant-projet ayant fait l'objet des critiques du Conseil d'Etat

en l'espèce, le contribuable n'avait perçu d'aucune manière le montant imposé dans son chef

Enseignement implacable mais à nuancer ... : essai de systématisation

Cet arrêt était attendu, au point qu'un auteur a pu dire qu'il s'agirait de « l'arrêt le plus important rendu à ce jour par la Cour de cassation concernant l'application de l'article 344, § 1, CIR 1992 »¹².

revoir les actes
juridiques, oui ; toucher
aux faits, non !

L'enseignement de cet arrêt de la Cour de cassation, dans la foulée de celui de la Cour d'appel de Gand, est limpide : le changement de forme juridique (« *wijziging van de juridische vormgeving* ») qui est permis au fisc en cas de redressement d'un abus fiscal, et qui peut donc impliquer la négation d'un ou plusieurs actes juridiques ou leur substitution par d'autres actes n'ayant pas nécessairement des effets non-fiscaux similaires, ne l'autorise cependant toutefois pas à nier ou remplacer les faits (qu'ils soient d'ailleurs juridiques ou purement factuels) tels qu'ils sont sous/derrière ces actes juridiques. Ce serait là, sinon, une modification non autorisée de l'opération (« *een niet-toegelaten wijziging van de verrichting* ») sous-jacente sur le plan économique.

mais pas de retour à
une inopposabilité des
seules qualifications...
et partant à une
exigence de respect
des effets des actes
juridiques

Mais attention : cette limite à ne pas franchir dans le redressement d'un abus fiscal ne doit pas pour autant faire verser dans l'extrémité inverse (retour en arrière) qui consisterait à soutenir que le fisc devrait toujours respecter tous les effets des actes juridiques lui étant inopposables, comme quand (jadis) l'inopposabilité ne portait que sur la qualification de ceux-ci ... Non, en cas d'abus fiscal, le fisc ne peut certes pas changer les *faits* sous-jacents au cas d'espèce, mais bien les *actes* qui ont été posés, donc leurs *effets*, puisque l'inopposabilité porte désormais sur les *actes* et non plus sur leur seule *qualification*. Et on ne recréera (on l'espère) pas d'imbraglio en rappelant que si les actes juridiques sont eux-mêmes des « faits (juridiques) », c'est seulement lorsqu'on prend ce concept dans sa portée générique, englobant à la fois les *faits* juridiques (événements susceptibles d'avoir des conséquences en droit indépendamment de la volonté des intéressés) et les *actes* juridiques (manifestation intentionnelle de volonté dans le but de produire des effets juridiques précis). A l'intérieur des faits du casus, le fisc ne pourrait donc, sur pied d'un abus fiscal, revoir que les actes juridiques qui sont constitutifs de l'abus (et lui sont inopposables).

Concrètement, en matière d'impôts sur les revenus, c'est à la faveur de ces importantes nuances que l'on peut comprendre que l'application de la mesure anti-abus ne pourrait jamais permettre d'imposer un contribuable sur une somme qu'il n'aurait perçue économiquement ou juridiquement d'aucune manière (cela est un fait..., comme c'était le cas dans le cas d'espèce), mais qu'elle pourrait en revanche permettre d'imposer un contribuable ayant reçu un revenu via des parties interposées, comme s'il l'avait perçu directement depuis la source originelle du revenu, en faisant fi des actes juridiques intermédiaires qui seraient de nature à venir biaiser la qualification juridique et partant le traitement fiscal de ce revenu.

nuances illustrées par
des cas d'école

Pour illustrer en pratique ces subtiles nuances, rien de mieux que de reprendre les cas (d'école) suivants de montages visant à éviter l'article 32, al. 2, 3° CIR 92, lequel prévoit la requalification en rémunérations de loyers qu'une personne physique reçoit de la société dont elle est « dirigeant » :

- acquisition démembrée d'un immeuble par la société (en usufruit) et son gérant (en nue-propriété) auprès d'un tiers : à supposer que l'abus puisse être établi, ce serait « toucher aux faits » d'une façon inadmissible que de considérer que le dirigeant aurait acheté l'immeuble en pleine propriété et l'aurait ensuite donné en location à la société, alors qu'il n'aurait retiré en l'occurrence aucune somme en provenance de la société (qui aurait bien financé elle-même son acquisition de l'usufruit auprès du tiers-vendeur) ;
- location/sous-location avec interposition (non simulée) d'une partie entre le dirigeant et la société : à supposer que l'abus puisse être établi, le fisc pourrait « toucher aux actes », non seulement pour ignorer la sous-location entre la partie interposée et la société, mais en outre pour considérer qu'il y a eu location directe du dirigeant à la société, et ce, afin de rétablir l'imposition du dirigeant conformément à l'objectif de cet article 32, al. 2, 3°¹³.

Le premier exemple donné ci-dessus peut alors être rapproché de la construction plus « complexe » qui était en cause dans l'arrêt ici commenté, où le problème était aussi qu'il ne saurait être question, sous prétexte d'abus fiscal, d'imposer dans le chef d'un contribuable un montant qui n'aurait pas été perçu par lui, mais par un tiers sans aucune forme de redistribution. Quant au second exemple, il peut quant à lui être mis en rapport avec le fait que la Cour de cassation adopte, sur la question de savoir si le contribuable doit avoir posé lui-même tous les actes

¹² S. VAN CROMBRUGGE, « La Cour de cassation confirme : le fisc ne peut pas jouer avec les faits », *op. cit.*

¹³ Voy. aussi sur ces exemples : L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene... », *op. cit.*, p. 14 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsontduiking... anno 2012 », *op. cit.*, p. 552.

juridiques de l'opération en cause, une interprétation « large », tendant à vérifier que le contribuable était bien « impliqué » dans ces actes, même s'il n'en a pas été partie formellement, dès lors qu'il s'agit bien de « la même opération » dans les faits¹⁴. C'est là aussi l'expression de cette idée que c'est l'opération qui doit être respectée dans le redressement de l'abus, et pas les actes juridiques (du moins pas tous, et en tous cas pas tous leurs effets).

On en revient toujours à la doctrine fiscale de la « *step by step (transaction)* » de la Chambre des Lords au Royaume-Uni, qui avait déjà inspiré la première mouture de notre mesure générale anti-abus, pour permettre d'appréhender un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, en tenant compte du résultat final de ces actes, en faisant fi des étapes intermédiaires ayant décomposé le trajet du revenu¹⁵. C'est d'ailleurs, à notre avis, bien plus dans un tel cas de figure (vs. le cas d'un abus qui procéderait d'un acte juridique unique, auquel il pourrait être fait un sort par une adaptation législative spécifique), que la mesure générale anti-abus a vocation à être la plus utile/utilisée, là où par une pluralité d'actes juridiques (non simulés), qui se compensent mutuellement (voire s'annulent économiquement), le contribuable tente de décomposer une opération pour en « biaiser » *in fine* le traitement fiscal¹⁶.

Mise en écho avec des décisions d'instance et d'appel rendues dans une autre affaire

autre affaire de
scission partielle
suivie d'une cession
d'actions d'une société
immobilière

Dans une autre affaire, le Tribunal de première instance d'Anvers a rendu le 25 mars 2024¹⁷ un jugement se référant à l'arrêt susvisé de la Cour d'appel de Gand pour rejeter l'application de la mesure générale anti-abus qui était invoquée par l'administration. Il était question d'une restructuration d'un groupe de sociétés actif dans l'immobilier, ayant impliqué des scissions partielles de sociétés suivies de cessions d'actions de sociétés au sein desquelles tous les biens immobiliers avaient été isolés de l'activité d'exploitation de ceux-ci. Le fisc prétendait que l'opération dans son ensemble constituait une « construction artificielle », voire un « abus fiscal », pour refuser à la société holding ayant vendu les actions le bénéfice de l'exonération de la plus-value réalisée (prévue à l'article 192 CIR 92).

Le juge anversois a systématiquement rejeté l'application des deux mesures anti-abus invoquées par l'administration (articles 203, § 1^{er}, 7^o et 344, § 1^{er} CIR 92), non seulement parce qu'il y avait des « motifs économiques valables » au soutien de l'opération en cause, mais aussi parce que l'application de ces mesures ne saurait permettre d'ignorer le fait que la société holding (A) dans le chef de laquelle le fisc prétendait imposer la plus-value réalisée (comme si elle avait directement vendu les immeubles...) n'avait elle-même jamais été propriétaire de ces immeubles, qui appartenaient à une autre société (B). En l'espèce, le juge a constaté que le fisc prétendait remplacer les actes juridiques qui ont été posés (sans simulation) par une vente des immeubles en question par la société A (parce que celle-ci aurait cherché artificiellement à se placer hors de la taxation des plus-values réalisées sur immeubles en se plaçant sous l'exonération des plus-values sur actions...). Or, d'après le juge, cela revenait à « modifier les faits », dès lors que cette société n'avait jamais été propriétaire des immeubles et n'aurait donc jamais pu être redevable d'un quelconque impôt sur la plus-value réalisée sur ces mêmes immeubles...

Ce jugement anversois a entre-temps été confirmé par la Cour d'appel d'Anvers du 3 février 2026¹⁸, d'abord et avant tout en raison des multiples motifs non fiscaux qui ont pu être avancés et démontrés au soutien de l'opération mise en cause, mais aussi sur la base de l'argumentaire relatif à la personnalité distincte des sociétés concernées (A et B). La Cour d'appel d'Anvers a elle aussi observé qu'une vente directe des immeubles ciblés n'aurait pu conduire en toute hypothèse à taxer la plus-value immobilière que dans le chef de la société B et non de la société A (qui était pourtant le contribuable redressé en l'espèce), et qu'en l'absence de toute simulation, l'exonération de la plus-value sur actions réalisée par A ne pourrait donc être refusée

¹⁴ Cass., 11 janvier 2024, F.23.0008.N, et commentaires : A. NOLLET, « Abus fiscal constitué d'un ensemble d'actes juridiques. Cour de cassation : pas d'exigence de participation formelle du contribuable concerné à tous les actes », *Act. fisc.*, 2024/9, pp. 1-10.

¹⁵ Voy. not. à ce sujet : D. GARABEDIAN, « De "zelfde verrichting" in de zin van artikel 344, § 1 van het WIB. Toepassing op interne meerwaarden », *T.F.R.*, 2025/6, n° 678, pp. 308-314.

¹⁶ Voy. not. en ce sens : M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483, pp. 493-504, spéc. pp. 496-497.

¹⁷ Civ. Anvers, 25 mars 2024, RG 22/4610/A, et commentaires : D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, « Scission partielle suivie d'une cession d'actions : pas d'abus », *Fiscologue*, 2024, n° 1847, p. 8 ; N. VAN GILS, S. SAADAOUI et S. DEBUSCHER, « Partielle splitsing gevolgd door verkoop van aandelen : geen fiscaal misbruik », *Fisc. Act.*, 2024/34, pp. 1-4.

¹⁸ Anvers, 3 février 2026, 2024/AR/808, et commentaires : N. VAN GILS, S. SAADAOUI et S. DEBUSCHER, « Geen misbruik bij partiële splitsing gevolgd door aandelenverkoop : hof van beroep bevestigt », *Fisc. Act.*, 2026/12, pp. 1-4.

s'agissait-il vraiment de
toucher aux « faits » ?

revoir les actes
juridiques... = ne pas
devoir respecter tous
les effets de ces actes,
mais ne pas pouvoir
toucher aux faits sous
ces actes

à cette dernière sans méconnaître la personnalité juridique de ces sociétés, ce qui serait une modification non autorisée des faits de l'espèce (« *een ongeoorloofde wijziging van de feiten van de zaak* »). Ce faisant, la Cour se réfère elle aussi à l'enseignement de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 3 janvier 2023 tel qu'il vient d'être confirmé par la Cour de cassation.

On peut toutefois se demander si, dans ce cas de figure, le redressement postulé par le fisc impliquait vraiment de venir « toucher aux faits ». Nous comprenons très bien que l'application de la mesure anti-abus ne pourrait jamais permettre d'imposer un contribuable sur une somme qu'il n'aurait jamais perçue (économiquement) d'aucune manière (c'est un « fait »...), mais en l'espèce, le contribuable concerné a bel et bien réalisé une plus-value, en l'occurrence sur des actions d'après les actes juridiques qui ont été posés, et on peut alors se demander si ce n'est pas juste une question de « forme juridique » que de considérer, pour le fisc, que ce contribuable aurait perçu cette même somme à un autre titre, à savoir à raison d'une plus-value réalisée directement sur des immeubles, en faisant alors fi des actes juridiques qui ont fait que ces immeubles étaient logés dans une autre société (B) et que ce sont les actions de cette société qui ont été vendues dans la réalité juridique.

D'un côté, il est vrai qu'en l'espèce, ce n'est pas comme si la holding A avait été initialement propriétaire des immeubles et que, pour éviter la taxation d'une plus-value immobilière, elle les avait apportés à une société constituée pour la cause afin d'en céder les actions. Mais d'un autre côté, on peut comprendre que le fisc ait suspecté que la scission partielle dont avait fait l'objet la société B n'avait été réalisée que pour permettre de céder les immeubles de celle-ci à un tiers par la voie d'une cession par la société holding A des actions de la société B. On en revient alors à la question cardinale de l'existence de motifs économiques autres que fiscaux justifiant l'opération de restructuration mise en cause, et c'est en ce sens qu'on peut finalement se demander si le juge aurait rejeté de façon aussi catégorique l'application de la mesure générale anti-abus (pour le motif – présenté comme « décisif » – qu'on ne peut toucher aux faits...) s'il n'y avait pas eu toutes les raisons économiques qui justifiaient la réorganisation en l'espèce.

Conclusion

Au final, et en synthèse, le redressement d'un abus fiscal, qui ne peut consister qu'à rétablir l'impôt en conformité avec les objectifs frustrés des dispositions abusées, peut amener le fisc à revoir des actes juridiques réellement posés par les parties (sans simulation), et *a fortiori* les qualifications qu'ils leur ont correctement données, sans devoir en respecter tous les effets juridiques, mais sans pouvoir toucher aux faits qui existent/subsistent sous/derrière ces actes.

Il appartiendra donc à l'avenir aux juges, qui appliqueront l'enseignement de cette jurisprudence de la Cour de cassation, de bien justifier soigneusement la distinction qu'ils voudraient faire, au sein de la construction mise en cause au titre d'un abus fiscal, entre, d'une part, ce qui relève vraiment du « pur fait », qui est à respecter en toute hypothèse, et d'autre part, ce qui concerne plutôt la forme juridique donnée à l'opération à travers les actes juridiques posés, qui peuvent être revus pour redresser l'abus.

Le prochain numéro paraîtra le 1 juin.

colophon

Comité de rédaction : Marc Bourgeois (doyen de la faculté de droit, de science politique et de criminologie de l'Université de Liège), Bart Buelens (vat-consult.be), Herman De Cnijf (directeur FHS, conseiller fiscal), Mark Delanote (avocat Delanote.law, professeur UGent), Sabine Garroy (chargée de cours à l'Université de Liège), Tom Jansen (SPF Finances), Jo Roseleth (Group Managing Partner Moore Stephens), Anne Mieke Vandekerckhove (chercheuse KUL), Joke Vanden branden (Juge au Tribunal de première instance d'Anvers), Yves Verdingh (Head of Tax BNP Paribas/Fortis), Evelyne Verstraelen (Senior Knowledge Manager PwC). **Collaborateurs permanents :** Christian Amand, Yves Bernaerts, Geoffroy Galéa, Bernard Mariscal, Marc Petit. **Coordination :** Koen Janssens – koen.janssens@wolterskluwer.com. **Actualités fiscales** est une publication de Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be. Archives consultables en ligne sur www.monKEY.be. **Editeur responsable :** Peter Immink, Raghen Business Park, Motstraat 30, B-2800 Malines. **Help & Support Center :** Motstraat 30, 2800 Malines Tél. : 015 78 76 00 wkbe.be/serviceclient. ISSN 2032-0981. © 2026 Wolters Kluwer Belgium SA. L'exploration de textes et de données n'est pas autorisée. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur. Tous droits réservés. Aucun élément de cette publication ne peut être utilisé ou stocké dans une application utilisant l'intelligence artificielle (IA) ou une application comparable, y compris pour l'entraînement d'une application d'IA. L'utilisation (de parties) du contenu de cette publication à des fins d'exploration de textes et de données n'est pas autorisée.