

La donation en tant qu'outil civil de planification successorale compris dans une optique d'optimisation fiscale d'une succession future

Mémoire réalisé par
Pierre Martiny

Promoteur(s)
Jean-Louis Van Boxstael

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 oeuvre, 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 oeuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette oeuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

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

Remerciements

Avant de rentrer dans le vif du sujet, je me dois de communiquer quelques remerciements.

Tout d'abord, je me dois de remercier J.-L. Van Boxstael, mon promoteur de mémoire, qui m'a aiguillé tout au long de la réalisation de ce travail en me prodiguant d'intéressants conseils et pistes de réflexions.

Je remercie également M^e Chauvin, notaire dans la ville de Verviers, qui m'a donné un aspect plus concret des aspects théoriques que je développe dans ce travail. J'ai aussi pu, grâce à lui, découvrir l'environnement de travail dans lequel évolue le notaire au jour le jour.

Je remercie spécialement E. Gilliot et A. Van Grambezen, avec lesquels j'ai eu l'occasion de partager énormément durant la réalisation de mon travail. L'entraide et la solidarité furent au rendez-vous pour cette épreuve de fin d'étude.

Enfin, je remercie toutes les personnes qui m'ont aidé dans la finalisation de mon travail, dont mes parents I. Miller et D. Martiny.

Table des matières

Introduction.....	7
Aspects civils.....	10
Notion et régime juridique général des libéralités	10
Définition et caractéristiques	11
L'exigence d'un consentement renforcé (art. 901 C. civ.)	11
Les règles particulières en matière de capacité (art. 902 C. civ.).....	13
L'objet.....	14
La cause	15
Le régime juridique spécifique des donations entre vifs	15
Éléments constitutifs de la donation (conditions de fond)	15
Les différents types de donation en Belgique et leurs règles de forme	19
Nullité, caducité et résolution	26
Modalités et pactes adjoints	33
Aspects fiscaux	38
Droits d'enregistrement.....	38
Définition.....	38
Origine de l'institution et utilité	38
La législation de l'enregistrement en ce qui concerne les donations	40
Droits de succession	47
Définition.....	47
Origine de l'institution – généralités.....	47
Liquidation de la succession – Le calcul de l'actif et du passif.....	48
Les droits de succession appliqués aux donations – L'article 7 du Code des droits de succession (ou l'article 2.7.3.2.9 du Code flamand de la Fiscalité)	50
Attitude et moyens d'action de l'Administration.....	54
Le préliminaire du choix de la voie la moins imposée.....	54
La réécriture des dispositions générales anti-abus par la loi-programme du 29 mars 2012.....	54
La requalification	60
La simulation	61
Techniques impliquant la donation et conditions de validité.....	61
Donation de meuble.....	62

Les avantages de la donation notariée.....	62
Le don manuel de biens meubles et l'incidence d'un écrit probatoire.....	63
La donation déguisée et la donation indirecte.....	65
La donation mobilière à l'étranger.....	66
Le contrat d'assurance-vie et la stipulation pour autrui.....	67
Donation d'immeuble.....	69
La donation immobilière à l'étranger.....	69
La donation simple.....	69
Les donations partielles successives.....	70
Procédé du double acte.....	71
Acquisition avec des fonds donnés.....	72
Donation avec réserve d'usufruit.....	72
Démembrement de propriété.....	73
Donation en indivision.....	73
Donation déguisée.....	73
Conclusion.....	75
Bibliographie.....	77
Législation.....	77
Jurisprudence.....	77
Doctrines.....	79
Divers.....	82
Annexes.....	84
Annexe I : La fiscalité de l'enregistrement.....	84
La donation d'un bien immeuble en Région wallonne (C. enreg. art 131).....	84
La donation d'un bien immeuble en Région flamande (Code flamand de la fiscalité art. 2.8.4.1.1).....	87
La donation d'un bien immeuble en Région Bruxelles-Capitale (C. enreg. art. 131).....	89
Annexe II : Les barèmes des droits de succession.....	92
Les tarifs applicables en Région wallonne (C. succ. art. 48).....	92
Les tarifs applicables en Région flamande (Code flamand de la Fiscalité art. 2.7.4.4.1).....	93
Tarifs applicables en Région Bruxelles-Capitale (C. succ. art. 48).....	94
Annexe III : La circulaire 4/2012 du 4 mai 2012.....	96
Annexe IV : La circulaire 5/2013 du 10 avril 2013.....	105

La donation en tant qu'outil civil de planification successorale compris dans une optique d'optimisation fiscale d'une succession future

Introduction

Depuis bien longtemps, l'on se pose des questions quant à ce qu'il adviendra de nos possessions lorsque viendra le temps où l'on ne sera plus. Lorsque l'on s'y intéresse d'un peu plus près, on se rend compte qu'il existe un système de dévolution supplétif mis en place par la loi dans le Code civil selon lequel sera réparti l'ensemble des biens que l'on possède à nos différents héritiers selon le principe d'égalité. Ainsi, chaque héritier recevrait en principe une part égale à la part qu'un autre héritier recevrait, et ce en prenant en compte le degré de parenté qui les unit à la personne du *de cuius*. Le simple fait que le système soit, d'une manière générale, supplétif nous donne l'indice qu'une personne sentant la fin tout doucement approcher a la possibilité d'organiser, de son vivant, la répartition de tout ou partie de ses biens comme il l'entend, sous réserve du respect de quelques règles civiles particulières. C'est ce que l'on nomme « la planification successorale ». Cette répartition organisée peut se faire de maintes façons. En effet, les outils de droit civil ne manquent pas en la matière. L'organisation de la répartition de ses biens peut se faire au moyen d'une clause testamentaire, au moyen des régimes matrimoniaux que les époux ont décidé d'adopter dans leur contrat de mariage, au moyen d'un apport de patrimoine dans une société de droit commun, au moyen de donations et l'on en passe. On le sent, les outils de planification successorale sont abondants et permettent au futur *de cuius* de commencer à organiser sa succession selon ses desiderata en décidant d'octroyer, par exemple, un certain bien déterminé à un certain héritier lui aussi déterminé.

Depuis quelque temps, cependant, ce sont moins les aspects civils de la planification de la succession du futur *de cuius* qui motivent certaines personnes à entreprendre de telles opérations de planification, que les aspects fiscaux liés à la liquidation de la succession. En

effet, la charge fiscale que doivent supporter les héritiers à la liquidation de la succession de leur parent peut s'avérer extrêmement lourde selon la valeur du patrimoine du *de cuius* et il n'est plus difficile de comprendre que des opérations qui étaient autrefois motivées par des motifs civils le soient aujourd'hui par des motifs fiscaux.

C'est dans cette optique d'optimisation des coûts fiscaux liés à la liquidation de la succession que sera analysé tout au long de ce travail l'outil civil de la donation. On le verra, en ce qu'elle opère, à titre gratuit, le transfert de propriété d'un bien du « donateur-futur *de cuius* » à une autre personne, la donation permet de faire sortir ce bien ou d'éventuelles sommes d'argent de la masse successorale du donateur. De ce fait, l'ensemble des biens qui composent la masse successorale sera réduit et les taux parfois exorbitants des droits de succession seront appliqués sur une base imposable bien moins élevée. Le coût fiscal de la liquidation de la succession en sera, dès lors, bien amoindri.

Avant de détailler quels sont les éléments qui seront analysés tout au long de ce travail, il convient d'insister sur le fait que l'on se concentre ici principalement sur les aspects et avantages de nature fiscale de la donation et dans une moindre mesure sur les aspects civils qu'elle revêt. Certains sujets purement civils relatifs à la donation ne seront dès lors pas abordés dans ce travail. L'on pense par exemple aux règles tenant au respect de la réserve héréditaire, aux règles relatives au rapport des donations ou encore aux règles portant sur la réduction de ces dernières.

Ce travail sera divisé en trois parties distinctes. Dans la première partie, nous analyserons les aspects civils des donations. En effet, avant d'être une donation répondant à ses conditions de fond et de forme, la donation est une libéralité à titre gratuit. Il faudra dès lors qu'elle respecte les différentes conditions de fond propres aux libéralités. Ensuite, nous aborderons l'analyse des conditions de fond et de forme propres aux donations. C'est à l'occasion de cet examen que nous découvrirons les différents types de donation qui existent en droit belge et les avantages fondamentaux qu'elles comportent. Enfin, nous nous intéresserons aux différentes modalités dont la donation peut faire l'objet.

Dans la deuxième partie, nous détaillerons les deux institutions fiscales qui concernent directement les donations : les droits d'enregistrement d'abord et les droits de succession ensuite. Lors de cet examen, nous mettrons en valeur la relation que ces deux impôts entretiennent avec l'outil de la donation, mais aussi l'intérêt purement fiscal que peut revêtir l'outil de la donation dans une optique de planification patrimoniale. Par ailleurs, sera aussi

abordée dans cette partie l'attitude qu'adopte l'Administration fiscale envers les différentes opérations d'optimisation fiscale, eu égard aux notions de fraude et d'abus fiscal (surtout depuis la réécriture des mesures générales anti-abus de 2012), et les outils qui sont à sa disposition pour les combattre.

Enfin, nous commencerons dans la troisième partie un travail de synthèse des techniques les plus employées dans la pratique, qui utilisent l'instrument de la donation à des fins d'optimisation fiscale. Nous utilisons malgré nous le terme « commencer » car les techniques ainsi décrites qui incluent la donation sont très nombreuses et peuvent être déclinées en de multiples autres possibilités, tant et si bien qu'il est assez difficile de toutes les recenser.

Nous espérons cependant que le lecteur passionné par les différentes approches de planification patrimoniale à des fins d'optimisation fiscale trouvera, à la lecture de ce travail, des pistes intéressantes qui pourront nourrir sa réflexion sur le sujet.

Aspects civils

Notion et régime juridique général des libéralités

Pour pouvoir avoir l'occasion d'analyser l'outil juridique qu'est la donation, il est nécessaire de se pencher en premier lieu sur le régime juridique des libéralités. En effet, les donations entre vifs et les testaments sont les deux seuls types de libéralités que l'on connaît en Belgique, avec l'institution contractuelle, qui est assez rare¹. On le verra, il est assez intéressant de se pencher sur le régime juridique des libéralités avant d'aborder celui, plus spécifique, des donations car il connaît de nombreuses dérogations au droit commun en raison de la méfiance du législateur belge à ce sujet. Le régime des libéralités a, en effet, toujours été perçu avec méfiance, et ce pour deux grandes raisons. La première est que, comme la libéralité entraîne un enrichissement du donataire corrélatif à un appauvrissement du donateur (voir *infra*), elle s'inscrit totalement en contradiction avec le système économique libéral dans lequel nous évoluons². L'on s'attendrait en effet à une certaine prestation qui entraînerait une contrepartie équivalente à l'acte. La seconde raison est une raison de protection du donateur tout d'abord, qui pourrait être la victime de personnes de son entourage qui pourraient le forcer ou lui faire subir des pressions dans le but de se dépouiller de son patrimoine à leur bénéfice. Le régime vise ensuite à protéger les membres de la famille du donateur qui pourraient ainsi voir disparaître une certaine somme d'argent ou des actifs qui auraient pu les aider à bien vivre leur vie du vivant du donateur ou qui, en tant qu'héritiers, se verraient éventuellement spoliés d'une partie de leur héritage³. La troisième catégorie de personnes qui se voit être protégés par la méfiance du législateur à l'égard des libéralités est celle des créanciers du disposant. En effet, si leur débiteur se défait de certains actifs ou d'une somme d'argent de son patrimoine, les créanciers verraient ainsi leur gage général être réduit et leur chance de retrouver leur argent amoindri⁴. Ces dérogations portent sur les quatre grands éléments que doit contenir tout contrat pour être valide, eux-mêmes prévus à l'article 1108 du Code civil : le consentement, la capacité, la cause ainsi que l'objet.

¹ P. DELNOY, *Les libéralités et les successions. Précis en droit civil*, 4^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 17.

² P. DELNOY, *Les libéralités et les successions. Précis en droit civil*, *op. cit.*, p. 40.

³ *Idem.*

⁴ *Idem.*

Définition et caractéristiques

Bien que le législateur belge n'ait pas pris la peine de définir ce qu'est une libéralité, l'on peut tout de même la décrire comme : « un transfert de droit réel, actuel ou virtuel, réalisé dans une intention de bienfaisance et entraînant pour le bénéficiaire un enrichissement corrélatif à l'appauvrissement du disposant »⁵. L'on peut remarquer, lors de la lecture de cette définition de P. Moreau, que la libéralité, pour exister, est constituée de deux éléments fondamentaux : un élément intentionnel lié à un élément matériel. L'élément intentionnel, plus souvent désigné sous l'appellation d'*animus donandi*, représente, pour celui qui effectue la libéralité, « la volonté d'enrichir la personne à qui la libéralité s'adresse »⁶. Il s'agit réellement de la volonté pour le disposant de gratifier la personne à qui s'adresse la libéralité sans attendre de contrepartie économique équivalente à sa prestation⁷. À côté de cet *animus donandi*, il faut que la libéralité aie pour objet un « bien au sens large », c'est-à-dire à l'exclusion de services ou d'actes de bienveillance, et que le disposant s'appauvrisse de ce bien tandis que le gratifié s'en enrichisse corrélativement⁸. Il faut donc que l'appauvrissement du disposant et l'enrichissement du gratifié soient liés par un lien de cause à effet ou, en tout cas, d'un lien de corrélation⁹.

L'exigence d'un consentement renforcé (art. 901 C. civ.)

Principe

La première dérogation au droit commun que l'on peut trouver dans le régime juridique des libéralités et qui est admise de manière unanime par la doctrine¹⁰, ainsi que par la jurisprudence¹¹, est l'exigence d'un « consentement renforcé », mis en évidence dans l'article 901 du Code civil par les termes « sain d'esprit »¹². Il ne s'agit pas du consentement

⁵ X., *Libéralités et successions*, dir. P. MOREAU, Liège, Anthémis, 2012, p. 14 ; P. DELNOY, *Les libéralités et les successions. Précis en droit civil, op. cit.*, p. 19.

⁶ H. CAPITANT, *De la cause des obligations*, Dalloz, Paris, 1927, p. 494.

⁷ X., *Familiaal vermogensrecht*, Anvers, Intersentia, 2010, p. 557.

⁸ X., *Libéralités et successions, op. cit.*, p. 21.

⁹ *Idem*.

¹⁰ P. DELNOY, « Les libéralités sous leurs aspects civils », in *Libéralités, successions légales, partages et droits de succession*, Liège, Formation Permanente CUP, 1999, p. 26 ; X., *Familiaal vermogensrecht, op. cit.*, p. 559 ; H. CASMAN, « Actualia schenkingen », *NjW*, 2011, p. 565 ; X., *Libéralités et successions, op. cit.*, p. 33 ; P. DELNOY, *Les libéralités et les successions. Précis en droit civil, op. cit.*, p. 49 ; X., *Patrimonium 2013*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2013, p. 52.

¹¹ Mons, 11 mai 1993, *Rev. not. b.*, 1994, p. 127 ; Mons, 15 septembre 1995, *R.R.D.*, 1996, p. 249 ; Mons, 7 janvier 1997, *J.T.*, 1997, p. 568 ; Mons, 16 février 1998, *Rev. not. b.*, 1998, p. 272 ; Liège, 17 septembre 2012, 2011/AR/900 cité dans X., *Patrimonium 2013*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2013 ; Civ. Liège, 5 décembre 1988, *J.L.M.B.*, 1990, p. 506 ; Civ. Liège, 19 février 1991, *J.L.M.B.*, 1992, p. 620 ; Civ. Liège, 2 mai 1994, *J.T.*, 1995, p. 85.

¹² C. civ., art. 901.

classique, exige que l'on retrouve dans l'article 1108 du Code civil, requis pour qu'un contrat soit valide¹³. Les conséquences de l'exigence d'un tel consentement sont visibles lorsque se pose la question de la nullité de la convention. En effet, selon le droit commun, la nullité de la convention n'est possible qu'en cas d'absence totale de volonté ou lorsque le consentement a été vicié par l'erreur, le dol ou encore la violence (selon les articles 1110 et suivants du Code civil) alors que, dans le cas d'un consentement renforcé, la nullité peut intervenir si la volonté du disposant n'a été qu'« altérée ou affaiblie »¹⁴. Il faut que cette altération de la volonté ait vicié le consentement relatif à l'acte de disposition en question¹⁵.

Mais que recouvrent concrètement les notions de « consentement renforcé » et, corrélativement, celle d'« insanité d'esprit » ? A la lecture de l'article 901 du Code civil, qui exige une absence d'« insanité d'esprit », l'on se rend compte que la loi ne définit pas la notion... Il s'agira dès lors pour le juge du fond d'apprécier, en fait et au cas par cas, si la volonté du disposant a été altérée d'une quelconque manière¹⁶.

L'insanité d'esprit prévue par l'article 901 du Code civil ne doit cependant pas être confondue avec l'acceptation médicale et psychologique du terme. En effet, « une personne peut être affectée d'une maladie mentale selon le psychiatre, tout en étant apte à faire un testament valable au regard de l'article 901 du Code civil. »¹⁷. Il est dès lors possible qu'une libéralité soit valable au regard de l'exigence de consentement renforcé même si le disposant souffre d'une maladie psychologique pour autant que cette maladie « n'affecte pas la personnalité du malade »¹⁸ et qu'elle « ne l'empêche pas dès lors de disposer valablement de ses biens à titre gratuit »¹⁹. Une bonne illustration de ces propos nous est donnée dans un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 2 octobre 1990²⁰. Dans cette affaire, la Cour d'appel a estimé que, bien qu'une personne ait été diagnostiquée de paranoïa caractérisée par de la mégalomanie et un important délire de persécution, la libéralité testamentaire qu'elle a couchée dans son testament avant son décès restait valide car « il ne ressort nullement [du

¹³ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *R.C.J.B.*, 2010, p. 535.

¹⁴ Civ. Liège, 20 novembre 1993, *Rev. trim. dr. fam.*, 1995, p. 703 ; J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 536.

¹⁵ *Idem.*

¹⁶ J. DE SACE, « Les libéralités : dispositions générales », *Rép. not.*, t. III, 1. VI, 1993, p. 136.

¹⁷ Liège, 19 mai 2004, *J.L.M.B.*, 2004, p. 1197 ; P. DELNOY, *Les libéralités. Chronique de jurisprudence 1988-1997*, Bruxelles, Larcier, 2000, p. 34 ; J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 538.

¹⁸ Mons, 11 mai 1993, *op. cit.* p. 127.

¹⁹ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 538.

²⁰ Liège, 2 octobre 1990, cité par P. DELNOY, *Les libéralités. Chronique de jurisprudence 1988-1997*, *op. cit.*, p. 34.

testament] que son auteur aurait été incapable au sens juridique de ce terme de tester ; [...] C'est donc en toute conscience qu'il a testé et non en raison de son phantasme relatif à Israël »²¹.

*Preuve*²²

La preuve de l'insanité d'esprit, selon les articles 1315 du Code civil et 870 du Code judiciaire, incombe à celui qui attaque la libéralité²³. Cette preuve doit exclure tout doute en ce qui concerne l'état d'insanité du disposant²⁴ au moment précis où celui-ci effectue la libéralité²⁵ et doit «être précise, positive et circonstanciée, afin de décourager les attaques trop fréquentes des libéralités »²⁶. Étant donné le fait que le juge doit apprécier en fait cette question, la preuve de l'insanité peut être apportée par toutes voies de droit, les présomptions et témoignages y compris²⁷. Une preuve intrinsèque à l'acte contenant la libéralité n'est pas obligatoirement nécessaire ; elle peut en effet provenir d'en dehors de l'acte lui-même, comme le comportement du disposant²⁸. Cependant, « le contenu du testament pourra toutefois révéler l'insanité d'esprit du testateur, notamment eu égard à l'ampleur et au caractère inhabituel des dispositions que comporte ce testament »^{29,30}.

Les règles particulières en matière de capacité (art. 902 C. civ.)

De manière générale, la capacité d'une personne est la règle tandis que l'incapacité est l'exception³¹. Plus précisément, en ce qui concerne les libéralités, l'article 902 du Code civil énonce que : « Toutes personnes peuvent disposer et recevoir, soit par donation entre vifs, soit par testament, excepté celles que la loi en déclare incapables. ». Cela a pour conséquence que les règles applicables à la capacité de disposer d'une libéralité ou d'en recevoir une sont en principe énoncées dans chacun des régimes spécifiques d'incapacité³². L'on ne rentrera

²¹ *Idem*.

²² Afin d'avoir une vue d'ensemble des différents moyens de preuve de l'insanité d'esprit du donateur, voy. J. DE SACE, « Les libéralités : dispositions générales », *op. cit.*, pp. 138 à 146.

²³ Gand, 18 mars 2004, *R.A.B.G.*, 2005, p. 753 ; Mons, 19 décembre 2005, *J.L.M.B.*, 2007, p. 739 ; X. dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 108.

²⁴ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 108.

²⁵ Voy. notamment Mons, 15 septembre 1995, *op. cit.*, p. 249 et Mons, 7 janvier 1997, *op. cit.*, p. 568 ; P. DELNOY, *Les libéralités. Chronique de jurisprudence 1988-1997*, *op. cit.*, pp. 38-39.

²⁶ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 541.

²⁷ Mons, 9 avril 2001, *J.T.*, 2002, p. 409 ; Mons, 12 novembre 2002, *J.L.M.B.*, 2003, p. 413 ; Civ. Bruxelles, 24 décembre 1987, *Pas.*, 1988, III, p. 40 ; J. DE SACE, « Les libéralités : dispositions générales », *op. cit.*, p. 138.

²⁸ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 542.

²⁹ *Idem*.

³⁰ Voy. notamment Cass. 8 septembre 1989, *Pas.*, I, 1990, p. 20 ; Liège, 9 mai 2000, *J.L.M.B.*, 2000, p. 1206 ; Mons, 18 octobre 2005, *Rec. gén. enr. not.*, 2007, p. 186 ; Mons, 20 juin 2006, *Rev. not. b.*, 2008, p. 107.

³¹ J. DE SACE, « Les libéralités : dispositions générales », *op. cit.*, p. 157.

³² *Idem*.

cependant pas dans les détails des différents régimes particuliers d'incapacité étant donné qu'il ne s'agit pas de l'objet même de ce travail. L'on citera les incapacités de recevoir du mineur, du « médecin traitant » ainsi que celle d'une personne morale dans les conditions que les différents régimes énoncent. Un régime d'incapacité de donner est aussi prévu pour les personnes sous administration provisoire.

L'objet

On le sait, l'une des conditions posées par l'article 1108 du Code civil pour qu'un contrat soit valable est que l'objet, qui est, si l'on peut dire, l'objet sur lequel porte la libéralité, doit être licite, conforme aux bonnes mœurs et à l'ordre public³³, ainsi que possible³⁴. En matière de libéralité, comme c'est le cas pour la cause, il n'y pas, en soi, de règles qui imposent un régime plus contraignant que le droit commun, si ce n'est que la libéralité ne peut porter que sur un bien ou sur un droit réel, sur un bien et non sur une prestation³⁵, que la libéralité ne peut porter sur la chose d'autrui alors qu'il est possible que ça soit le cas en droit commun³⁶ et que la libéralité ne peut porter sur des biens futurs (à l'exception des donations faites par contrat de mariage aux époux et aux enfants à naître du mariage et des dispositions entre époux faites par contrat de mariage ou durant le mariage)³⁷.

La qualification de l'objet de certaines libéralités a parfois fait l'objet d'importantes discussions étant donné les conséquences importantes (fiscales notamment) qu'elle pourrait entraîner.

Une des libéralités qui a fait l'objet de discussions quant à son objet est la donation-achat. La donation-achat est l'opération par laquelle une personne acquiert un bien en son nom avec une somme d'argent qui lui a été donnée afin qu'elle puisse acquérir ledit bien³⁸. La question qui s'est posée était de savoir si l'objet de la donation portait sur la somme d'argent donnée ou sur le bien que la somme d'argent a permis d'acquérir. La question avait des incidences autant civiles (en matière d'annulation de la donation, de son opposabilité à un tiers ou de son rapport) que fiscales (en matière de paiement des droits d'enregistrement). La Cour de cassation a tranché cette controverse en jugeant que dans la situation où une personne acquiert

³³ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 101.

³⁴ J. DE SACE, « Les libéralités : dispositions générales », op. cit., p. 221.

³⁵ *Idem.*

³⁶ *Idem.*

³⁷ *Idem.*

³⁸ X., *Libéralités et successions*, dir. P. MOREAU, op. cit., p. 43.

un bien en son nom propre avec une somme d'argent qui lui a été donnée dans ce but, l'objet de la donation est bien cette somme d'argent et non le bien acquis³⁹.

La cause

Par son arrêt du 16 novembre 1989⁴⁰, dont il sera discuté un peu plus tard dans ce travail, la Cour de cassation a défini la cause d'une libéralité entre vifs ou testamentaire comme « ne résidant pas exclusivement dans l'intention libérale du disposant, mais dans celui des mobiles qui l'a inspiré principalement et qui l'a conduit à donner ou à léguer ». Avec la parution de cet arrêt, la Cour de cassation a causé l'émoi dans le milieu juridique quant à la définition de la cause. En effet, cet arrêt a beaucoup été discuté en matière de caducité de la donation pour disparition de sa cause, comme on le verra à l'examen des causes d'annulation des donations (voir *infra*). La cause d'une libéralité est donc, depuis cet arrêt de 1989, le motif pour lequel le disposant a décidé de donner ou de léguer et plus l'intention libérale, qui devient une « *condition de qualification* de l'opération permettant de la classer parmi les *libéralités* »⁴¹. La notion de cause en matière de libéralité revêt donc la même signification que celle du reste des contrats. Il n'y a en effet pas de dérogation au droit commun en ce qui concerne la cause des libéralités.

Le régime juridique spécifique des donations entre vifs

Outre le fait que la donation entre vifs fait partie de la catégorie des libéralités et qu'elle doit dès lors en respecter les conditions particulières dont il a été fait état plus tôt dans ce travail, elle est aussi assujettie à des conditions de validité, de fond tout autant que de forme, qui lui sont propres. Dans cette section, ces différentes conditions de fond et de forme seront analysées.

Éléments constitutifs de la donation (conditions de fond)

Lorsqu'on en vient aux différentes conditions de fond que la donation doit remplir, en plus des conditions propres aux libéralités, l'article 894 du Code civil énonce que « la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte ». De cet article, l'on peut déduire que la donation est un contrat (et non un acte ; voir *infra*), qu'elle opère un dépouillement immédiat du donateur et qu'elle a un caractère irrévocable.

³⁹ Cass. 15 novembre 1990, *J. T.*, 1991, p. 518 ; Cass. 11 février 2000, *R. W.*, 2000-2001, p. 944.

⁴⁰ Cass. 16 novembre 1989, *Pas.*, I, 1990, p. 331.

⁴¹ P. DELNOY, « Les libéralités sous leurs aspects civils », *op. cit.*, p. 48.

Contrat

A la lecture de l'article 894 du Code civil, l'on pourrait penser que la donation n'est en fait qu'un acte. La réalité est cependant tout autre. En effet, H. De Page nous explique que le texte primitif de l'article 894 décrivait la donation comme un contrat mais que Napoléon émit une critique à cet égard du chef que le terme de contrat implique la naissance d'obligations réciproques alors que la donation ne donne naissance qu'à des obligations dans le chef du donateur et non du donataire⁴². C'était évidemment sans compter les contrats unilatéraux qui ne créent d'obligations que dans le chef d'une partie. Il résulte de cette critique de Napoléon que la donation est décrite comme un « acte » dans l'article 894 du Code civil alors qu'elle est en réalité un contrat. Le fait que la donation soit un contrat implique que les volontés des deux parties, donateur et donataire, de rentrer dans la relation contractuelle doivent se rencontrer⁴³. En conséquence, le donataire doit marquer son accord et, s'il venait à ne pas signifier son acceptation, la donation n'existerait tout simplement pas⁴⁴.

Étant donné que la donation ne donne naissance qu'à des obligations dans le chef du donateur, l'on peut l'assimiler à un contrat unilatéral qui requiert dès lors, pour être valide, le concours des volontés du donateur et du donataire⁴⁵. Il est cependant possible que le contrat de donation soit imparfaitement unilatéral dans le cas où il est accompagné de charges. Dans ce cas, dès lors, le donataire devra s'affranchir des charges prévues dans le contrat de donation avant que le transfert de propriété ne s'opère (voir *infra*)⁴⁶.

Irrévocable

La notion de l'irrévocabilité des contrats est contenue dans l'article 1134 du Code civil qui précise que les conventions ne peuvent être révoquées que du consentement mutuel des parties ou pour les causes que la loi établit (article 1134, al. 2). La notion d'irrévocabilité présente dans le domaine des donations est cependant plus étendue que celle prescrite dans l'alinéa 2 de l'article 1134 du Code civil⁴⁷. En effet, les parties ne peuvent décider de révoquer la donation sans le consentement de l'autre et, en outre, le donateur ne peut introduire dans la donation une clause qui la rendrait inefficace ou qui lui permettrait de revenir dessus, d'une manière directe ou indirecte⁴⁸. Cette règle de l'irrévocabilité des

⁴² H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 2ème éd., VIII, vol. 1, 1944, p. 463.

⁴³ *Idem*.

⁴⁴ C. civ., art. 932 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations (1989-1998)*, Diegem, Story-Scientia, 1999, p. 3.

⁴⁵ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *J.D.F.*, 1993, p. 131.

⁴⁶ P. DELNOY, *Les libéralités et les successions. Précis en droit civil*, *op. cit.*, p. 17.

⁴⁷ A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit des successions et libéralités*, Bruxelles, Bruylant, 2008, pp. 232-233.

⁴⁸ A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit des successions et libéralités*, *op. cit.*, p. 233.

donations est traduite par un adage bien connu des juristes : « *donner et retenir ne vaut* »⁴⁹. Cela signifie que l'on ne peut donner et, en même temps, prévoir la possibilité de revenir sur la donation⁵⁰.

Il existe toutefois quelques exceptions au principe d'irrévocabilité, prévues dans le Code civil, dont une des plus connues est certainement celle contenue à l'article 1096 du Code civil. Il s'agit de la donation entre époux consentie pendant le mariage et hors contrat de mariage⁵¹. Dans ce cas de figure, une donation consentie par un époux à son épouse (et *vice versa*) pourra toujours être révoquée par le donateur, que ce soit pendant le mariage ou post-divorce (voir *infra*)⁵².

Dépouillement immédiat

Comme nous l'annonce l'article 894 du Code civil, la donation opère un dépouillement immédiat du donateur qui est lié à un enrichissement corrélatif du donataire⁵³. Ce dépouillement immédiat du donateur au profit du donataire a lieu dès que leurs volontés de créer la donation se rencontrent⁵⁴. Une nuance doit cependant être apportée quant à ce qui fait l'objet du dépouillement. Il ne s'agit en réalité que des droits sur l'objet de la donation qui sont transférés au moment de la rencontre des volontés des parties, et non la possession dudit objet⁵⁵. Il est dès lors tout à fait possible de créer une donation en retardant la remise de la chose donnée.

Il est à noter cependant qu'un certain type de donation (le don manuel) exige un dépouillement immédiat de la possession de l'objet de la donation (voir *infra*).

Acte solennel

L'élément final que revêt l'acte de donation est celui du caractère solennel du contrat et cela a pour conséquence que la donation doit, dès lors, respecter les règles de forme qui sont prévues par la loi pour être valide⁵⁶. A la lecture de l'article 931, la donation doit être

⁴⁹ X., *Handboek Estate Planning. Vermogensplanning met effect bij leven : schenking*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 205.

⁵⁰ *Idem*.

⁵¹ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », in X., *La planification successorale*, coll. Les manuels pratiques des FUCaM, Limal, Anthémis, 2013, p. 114.

⁵² *Idem*.

⁵³ Trib. Anvers, 30 octobre 1985, *Rec. gén. enr. not.*, 1987, p. 373.

⁵⁴ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2006, p. 44.

⁵⁵ *Idem*.

⁵⁶ *Idem*.

passée devant notaire, belge ou étranger⁵⁷. Comme il a déjà été fait état plus tôt, la donation doit faire l'objet de l'acceptation expresse du donataire, soit dans l'acte de donation, soit dans un acte postérieur et authentique du vivant du donateur sinon elle ne saurait être valide au regard de l'article 932 du Code civil⁵⁸. L'acceptation du donataire ne pourrait se présumer de la seule comparution de celui-ci à l'acte ou lors de la signature de l'acte de donation⁵⁹. La donation ne saurait pas non plus être valide si le donataire n'a pas connaissance de ladite donation⁶⁰ ou qu'il la refuse⁶¹. Toujours selon l'article 932 du Code civil en son deuxième alinéa, si l'acceptation du donataire se fait par un autre acte que celui de la donation et que le donateur n'est pas présent lors de la manifestation de celle-ci, l'acceptation devra être notifiée au donateur⁶². À la lecture de l'article 933 du Code civil, l'on remarque que tant le donateur que le donataire peuvent se faire représenter par un tiers lors du passage de l'acte pour autant qu'il soit précisé dans la procuration authentique quels sont l'objet et les modalités de la donation⁶³. L'article 948 du Code civil, quant à lui, nous précise que si la donation porte sur des biens mobiliers, un état estimatif (c'est-à-dire une énumération et une estimation pièce par pièce des biens donnés) signé par les deux parties doit être annexé à l'acte de donation⁶⁴.

En cas de non-respect des règles de forme prescrites dans le Code civil, la donation sera frappée de nullité⁶⁵.

Lorsque le donateur est toujours en vie, la nullité qui peut frapper la donation est absolue⁶⁶. Cela signifie que la nullité de la donation peut être soulevée par le donateur, le donataire ainsi que par toute personne intéressée (l'administration fiscale y compris)⁶⁷. Le fait que la nullité soit absolue empêche le donataire de pouvoir la couvrir par un acte

⁵⁷ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, p. 115.

⁵⁸ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 45.

⁵⁹ Liège, 23 février 1927, *Rev. Prat. Not.*, 1927, p. 679 ; P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 45.

⁶⁰ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations. Aspects civil et fiscal*, Bruxelles, Créadif, 1996, p. 7.

⁶¹ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 45.

⁶² C. civ. art. 932, al. 2 ; P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 45.

⁶³ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 45.

⁶⁴ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, p. 115.

⁶⁵ R. DEKKERS, H. CASMAN, *Handboek burgerlijk recht. Deel IV : Huwelijksstelsels, Erfrecht, Giften*, 3ème éd., Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2010, p. 583.

⁶⁶ Liège, 13 octobre 1997, *J. T.*, 1998, p. 123 ; Civ. Termonde, 8 mars 1990, *T. not.*, 1990, p. 188 ; M. A. MASSCHELIEN, *Schenking bij notariële akte*, Gand, Larcier, 2007, p. 68.

⁶⁷ R. BARBAIX, *Het contractuele statuut van de schenking*, Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2008, p. 256.

confirmatif⁶⁸. La nullité peut être soulevée pour la première fois devant la Cour de cassation⁶⁹ et le juge doit la soulever d'office⁷⁰. La nullité absolue se prescrit par 30 ans⁷¹.

Par contre, si le donateur est décédé avant que la nullité ne soit soulevée, celle-ci ne sera que relative⁷². Au contraire de la nullité absolue qui frappe la donation dans la situation où le donateur est toujours vivant, la nullité peut être confirmée par le donataire⁷³. La nullité ne pourra être soulevée que par les héritiers ou les ayants cause du donateur⁷⁴. Cela a pour conséquence que les tiers intéressés (par exemple l'administration fiscale) ne peuvent soulever la nullité⁷⁵. L'action en nullité lorsqu'elle est relative se prescrit par 10 ans⁷⁶.

Le principe est donc que la donation est un acte solennel et qu'elle doit dès lors respecter toutes les règles de forme prescrites par la loi⁷⁷. Cela étant dit, il existe de nombreuses exceptions à ce principe qui sont très usitées dans la vie de tous les jours. Ces exceptions, bien qu'elles ne doivent pas toutes respecter les règles de forme dont il vient d'être question doivent cependant respecter des règles de forme qui leurs sont propres⁷⁸. Ces autres types de donation sont : le don manuel, la donation indirecte et la donation déguisée.

Les différents types de donation en Belgique et leurs règles de forme

Donation par acte notarié

Il a déjà été fait état des différentes règles de forme qui s'imposent à la donation notariée et j'y renvoie dès lors le lecteur (voir *supra*).

⁶⁸ C. civ. Art. 1339 ; V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, p. 116.

⁶⁹ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 45.

⁷⁰ R. BARBAIX, *Het contractuele statuut van de schenking*, *op. cit.*, p. 256.

⁷¹ C. civ. art. 2262 ; P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 45.

⁷² C. civ. art. 1340 ; M. A. MASSCHELIEN, *Schenking bij notariële akte*, *op. cit.*, p. 69.

⁷³ Liège, 9 mai 1995, *Rec. gén.*, 1995, p. 304 ; R. DEKKERS, H. CASMAN, *Handboek burgerlijk recht. Deel IV : Huwelijksstelsels, Erfrecht, Giften*, *op. cit.*, p. 584.

⁷⁴ Cass. 19 mai 1994, *Larcier Cass.*, 1994, p. 135 ; Gand, 22 mai 1997, *T. R. V.*, 1997, p. 500 ; Bruxelles, 6 avril 1993, *Journ. proc.*, 1994, p. 26 ; P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, pp. 45- 46.

⁷⁵ *Idem*.

⁷⁶ C. civ. art. 1304 ; P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, pp. 46.

⁷⁷ H. CASMAN, « Actualia schenkingen », *op. cit.*, p. 561.

⁷⁸ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 133.

Don manuel

Il est très intéressant de se pencher sur la matière du don manuel car il est très employé dans la pratique et de nombreux praticiens sont souvent sollicités pour montrer la voie à suivre dans l'élaboration de telles donations⁷⁹. Dans ce point seront analysés la définition de ce qu'est un don manuel, les différents biens qui peuvent faire l'objet d'un don manuel ainsi que les différents éléments constitutifs qui doivent être présent pour qu'un tel don soit valide.

Définition

Le don manuel peut être défini comme « la donation d'un bien meuble corporel, ou d'un meuble incorporel pour lequel le droit s'incorpore au titre, faite sans forme, de la main à la main »⁸⁰. De cette définition peuvent être déduits plusieurs éléments intéressants. Le premier d'entre eux est sans doute le fait qu'aucun écrit n'est nécessaire pour que le don soit valide, bien qu'il soit intéressant d'en créer un afin de se réserver la preuve du don⁸¹. Par ailleurs, le don doit s'effectuer d'une certaine manière pour être valide. En effet, il doit s'opérer « de la main à la main », par voie de tradition⁸². Enfin, le don manuel ne peut porter que sur certains biens et ne peut dès lors s'étendre sur tous les biens qui peuvent faire l'objet d'une donation notariée⁸³.

Les biens pouvant faire l'objet d'un don manuel

L'on a pu découvrir à la lecture de la définition du don manuel que ce dernier ne peut porter que sur certains biens particuliers étant donné que le don doit s'effectuer par tradition. En effet, il ne peut porter que sur des biens meubles corporels ou des biens meubles incorporels pour autant que le droit s'incorpore au titre, c'est-à-dire qui circulent comme des meubles corporels (par exemple : un billet de banque)⁸⁴. En conséquence de cela, ne peuvent pas faire l'objet d'une tradition de la main à la main et, dès lors d'un don manuel, les immeubles et les meubles incorporels pour lesquels le droit ne s'incorpore pas au titre (par exemple : des créances nominatives, des titres nominatifs⁸⁵, des chèques nominatifs⁸⁶, des livrets d'épargne⁸⁷ même si un versement sur un livret d'épargne peut constituer un don

⁷⁹ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 238.

⁸⁰ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 134.

⁸¹ H. CASMAN, « Actualia schenkingen », *op. cit.*, p. 561.

⁸² M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 134.

⁸³ J. BYTTEBIER, « De handgift », *T. Not.*, 1998, pp. 68-69.

⁸⁴ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 135.

⁸⁵ Bruxelles, 11 février 1964, *Rev. prat. not. b.*, 1966, p. 333.

⁸⁶ Bruxelles, 19 septembre 1994, *Rev. trim. dr. fam.*, 1996, p. 595.

⁸⁷ Liège, 5 mars 1976, *J. T.*, 1976, p. 355 ; Liège, 4 décembre 1988, *Rec. gén. enr. not.*, 1990, n°23.866 ; Gand, 18 juin 1991, *T. G. R.*, 1991, p. 117.

manuel⁸⁸, des portefeuilles d'assurances⁸⁹)⁹⁰. En ce qui concerne les virements bancaires, la doctrine et la jurisprudence belges, au contraire de nos voisins français, considèrent qu'ils ne peuvent pas être l'objet d'un don manuel⁹¹.

Éléments essentiels

Les éléments essentiels que doit réunir un don manuel pour être valide sont au nombre de quatre. Il faut que soient présents : une tradition réelle, la volonté de transmettre la chose à titre de don manuel, une acceptation du don faite du vivant du donateur, et il est encore nécessaire que la tradition se fasse du vivant du donateur⁹².

Le premier élément que doit contenir le don pour être valide, et qui est l'élément qui donne toute sa spécificité au don manuel, est le fait qu'il doit s'opérer par tradition réelle. Cela signifie que le bien qui fait l'objet du don doit être transmis matériellement au donataire, de la main à la main, et que la simple intention libérale ne suffit pas pour que le don soit valide⁹³. Le don manuel s'analyse dès lors comme un contrat réel qui ne serait valide que par la remise matérielle du bien donné⁹⁴. La tradition doit opérer un « dessaisissement immédiat, effectif et irrévocable du disposant du profit du gratifié »⁹⁵. Cela a pour conséquence qu'un dessaisissement incomplet ou à effet retardé ne pourrait pas réaliser un don manuel⁹⁶.

Le dessaisissement peut toutefois aussi s'effectuer *longa manu*. La tradition s'opérera alors au moment où le donateur met l'objet du don à la disposition du donataire sans qu'il ne

⁸⁸ Mons, 16 juin 1982, *Rec. gén. enr. not.*, 1983, n° 22.974.

⁸⁹ Liège, 25 janvier 1984, *F. J. F.*, 84/188.

⁹⁰ C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *Rec. gén. enr. not.*, 1998, p. 392.

⁹¹ Liège, 4 décembre 1988, *op. cit.*, n°23.866 ; Mons, 5 mai 1987, *Rec. gén. enr. not.*, 1988, n° 23.589 ; pour plus de renseignement sur la controverse qui a agité la matière, voy. P. DELNOY, « La qualification de la donation par virement », *R. C. J. B.*, 1984, pp. 196 et s.

⁹² M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 137.

⁹³ Civ. Bruxelles, 31 janvier 1997, *Rec. gén. enr. not.*, 1998, p. 226 ; X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 243.

⁹⁴ Mons, 5 mai 1987, *Rec. gén. enr. not.*, *op. cit.*, p. 232 ; Liège, 3 octobre 1989, *Rev. not. b.*, 1991, p. 347 ; Liège, 17 décembre 1991, *Rev. not. b.*, 1993, p. 427 ; M. PUELINCKX-COENE, R. BARBAIX, N. GEELHAND, « Overzicht van rechtspraak – Giften (1999-2011(1)) », *T. P. R.*, 2013, vol. 1, p. 469.

⁹⁵ Cass. 2 février 1961, *Pas.*, I, 1961, p. 587 ; R. PIRSON, « Examen de jurisprudence (1960 à 1964), Successions et libéralités », *R. C. J. B.*, 1966, p. 175 ; J. BYTTEBIER, « De handgift », *op. cit.*, p. 71.

⁹⁶ Cass. fr., 22 décembre 1971, *Journ. not. et avoc.*, 1973, pp. 112-113 ; Bruxelles, 12 décembre 1962, *J. T.*, 1963, p. 320 ; M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, pp. 138-139.

puisse plus disposer du bien⁹⁷ et sans qu'il n'y ait de remise physique et matérielle dudit bien⁹⁸.

Il n'est pas nécessaire cependant que ça soit le donateur lui-même qui procède à la tradition. En effet, il est possible qu'un mandataire se charge d'opérer la tradition, qu'il soit le mandataire du donateur ou du donataire⁹⁹. Dans ce cas, le mandat doit être exprès¹⁰⁰.

Le deuxième élément requis pour que le don manuel soit valide est la volonté que le donateur doit avoir de réaliser un don manuel. Il s'agit de l'*animus donandi* dont il a été question lors de l'analyse des conditions de validité des libéralités que toute libéralité (et donc toute donation) doit comprendre pour être valable¹⁰¹. Sans un tel *animus donandi*, il ne pourrait être question d'un don manuel¹⁰².

Par ailleurs, et comme il a déjà été annoncé plus tôt dans ce travail, la donation, même manuelle, reste un contrat qui, pour être valide, doit comprendre la rencontre des volontés des deux parties. Il est dès lors nécessaire que le donataire marque son acceptation du don du vivant du donateur. Cela étant dit, cette acceptation de don manuel est dispensée de toutes les règles de forme prescrites par le Code civil, règles que la donation notariée doit respecter¹⁰³. Cette acceptation peut même être tacite¹⁰⁴.

Enfin, la quatrième condition pour qu'un don manuel soit valable est que la tradition soit réalisée du vivant du donateur¹⁰⁵. En effet, le don manuel étant une donation, et donc une libéralité entre vifs, il est nécessaire qu'il se fasse du vivant des deux parties¹⁰⁶. Par ailleurs, la donation est un contrat, ce qui rend évident le fait qu'elle doive se faire du vivant des deux parties¹⁰⁷.

⁹⁷ Liège, 3 décembre 1986, *Rev. not. b.*, 1988, p. 150 ; Civ. Huy, 12 février 1987, *R. G. D. C.*, 1987, p. 78 ; X., *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 244.

⁹⁸ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 139.

⁹⁹ C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 394.

¹⁰⁰ *Idem.*

¹⁰¹ J. BYTTEBIER, « De handgift », *op. cit.*, p. 70.

¹⁰² Cass. 4 avril 1979, *Rec. gén. enr. not.*, 1981, p. 176.

¹⁰³ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 142.

¹⁰⁴ C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 395.

¹⁰⁵ Bruxelles, 14 février 1972, *R. W.*, 1971-1972, col. 1787.

¹⁰⁶ *Idem.*

¹⁰⁷ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 141.

Le don manuel doit dès lors réunir quatre éléments pour être valide : la tradition réelle, l'acceptation du donataire du vivant du donateur, la tradition du vivant du donateur ainsi que la volonté du donateur de transférer à titre de don manuel.

Preuve du don manuel

Étant donné que le don manuel ne requiert aucune condition de forme pour que celui-ci soit valide, les parties à un tel don s'abstiennent très souvent de se réserver un écrit constatant la réalité du don¹⁰⁸. Cette absence de règles de forme n'est pas la seule explication de ce phénomène d'absence d'écrit probatoire du don manuel. En effet, quelques circonstances particulières peuvent expliquer cette abstention, souvent délibérées des parties, de se réserver la preuve du don manuel.

La première cause est liée au premier alinéa de l'article 2279 du Code civil¹⁰⁹. En effet, cet article du Code civil nous enseigne qu'en fait de meubles, la simple possession d'un tel bien permet à celui qui le possède de se protéger contre une action en revendication, pour autant que la possession soit exempte de certains vices (clandestinité, équivoque, violence et discontinuité)¹¹⁰. Celui qui possède le meuble (c'est-à-dire le donataire dans le cas d'espèce) peut se contenter d'opposer sa possession du meuble afin de se protéger et n'a, dès lors, nul besoin de se réserver un écrit probatoire du don manuel¹¹¹.

La deuxième circonstance pour laquelle les parties s'abstiennent souvent d'établir un écrit prouvant le don manuel est le fait qu'elles sont souvent liées par des liens d'affection¹¹². Il devient alors délicat de demander à l'autre partie de signer un écrit probatoire, de peur de briser la relation de confiance qui unit les parties¹¹³.

Enfin, la troisième raison pour laquelle les parties sont réticentes à l'établissement d'un écrit probatoire est le fait qu'un tel écrit pourrait être susceptible d'être soumis à des droits d'enregistrement ou de succession¹¹⁴. En effet, les donations de biens meubles sont en principe soumises à la formalité de l'enregistrement si elles sont faites dans un écrit obligatoirement enregistrable ou dans un écrit qui serait présenté volontairement à

¹⁰⁸ J. BYTTEBIER, « De handgift », *op. cit.*, p. 73.

¹⁰⁹ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, pp. 144-145.

¹¹⁰ C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 399.

¹¹¹ Bruxelles, 21 novembre 1985, *Rec. gén. enr. not.*, 1987, p. 108 ; Gand, 3 décembre 1993, *T. not.*, 1994, p. 137.

¹¹² M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, pp. 145.

¹¹³ *Idem.*

¹¹⁴ *Idem.*

l'enregistrement¹¹⁵. Le don manuel, en principe, n'est pas soumis à cette formalité de l'enregistrement étant donné qu'il n'existe aucune exigence de forme pour qu'il soit valide. Cela étant dit, il est toujours possible que les parties décident de présenter un écrit prouvant le don manuel à l'enregistrement dans le but de lui donner date certaine et pour qu'il soit opposable aux tiers¹¹⁶. Dans tous les cas, les droits d'enregistrement ne seront perçus que si l'écrit constitue « la preuve littérale de la convention au sens de l'article 1315 du Code civil »¹¹⁷. Il est alors compréhensible, dans cette optique de perception potentielle de droits d'enregistrement sur le don, que les parties se sentent un peu frileuses de réaliser la rédaction d'un écrit probatoire. Il est aussi possible que des droits de successions soient prélevés en vertu de l'article 7 du Code des droits de succession. Cet article présume que les biens dont le *de cuius* a disposé à titre gratuit dans les trois ans précédant son décès font partie de sa succession. Ils seront dès lors soumis au droit proportionnel de succession pour autant qu'ils n'aient pas été soumis à des droits d'enregistrement¹¹⁸. C'est à l'Administration fiscale de prouver que le don manuel, non soumis à enregistrement, a eu lieu dans les trois ans du décès du *de cuius* par toutes voies de droit¹¹⁹. Elle est aidée dans cette mission par la présomption contenue dans l'article 108 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe qui lui permet de considérer que les actes de propriétés que le *de cuius* a passés dans les trois ans précédant son décès établissent à suffisance que ces biens se retrouvent dans sa succession (voir *infra*)¹²⁰.

Donation indirecte

Définition

La donation indirecte est celle qui se réalise au moyen d'un acte neutre, c'est-à-dire un acte qui, par sa nature, pourrait produire un acte à titre onéreux tout comme il pourrait produire un acte à titre gratuit¹²¹. En ce sens qu'il ne démontre pas sa cause (acte à titre onéreux ou à titre gratuit), l'acte au moyen duquel se réalise la donation indirecte peut être défini comme neutre ou abstrait¹²². L'exemple le plus emblématique de la donation déguisée

¹¹⁵ C. enreg. art. 19 et 31 ; C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 403.

¹¹⁶ C. civ. art. 1328 ; C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 403.

¹¹⁷ M. DONNAY, « Droits d'enregistrement », *Rép. not.*, tome XV, livre X, n°77.

¹¹⁸ C. enreg. art. 7 ; C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 404.

¹¹⁹ C. enreg. art. 105 ; C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 405.

¹²⁰ C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 405.

¹²¹ H. CASMAN, « Actualia schenkingen », *op. cit.*, p. 562.

¹²² X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 251.

est sûrement celui du virement bancaire. L'on ne saurait en effet affirmer avec certitude s'il a été réalisé à titre onéreux ou à titre gratuit, l'on sait juste qu'il opère le transfert d'une somme d'argent d'un compte bancaire à un autre¹²³.

Conditions de fond et de forme

Pour qu'il soit question d'une donation déguisée, certaines règles de fond et de forme doivent être respectées.

En ce qui concerne le support sur lequel s'appuie la donation déguisée, il doit être neutre/abstrait et, en outre, faire naître une opération irrévocable¹²⁴. Cet acte doit aussi respecter toutes les règles de forme qui s'imposent à lui en vertu de sa nature. Prenons par exemple le cas d'une cession de créance qui, si elle est une donation, doit être réalisée par un acte authentique¹²⁵. En outre, bien qu'il ne doive respecter toutes les conditions de forme des donations énumérées dans le Code civil, l'acte-support doit respecter toutes les conditions de fond relatives aux libéralités et, plus particulièrement, aux donations¹²⁶.

Preuve

La personne qui voudra apporter la preuve d'une donation indirecte aura deux tâches à réaliser. Elle devra, en effet, commencer par prouver l'existence de l'acte juridique support de la donation (par un écrit entre parties (article 1341 C. Civ.) ou par toutes voies de droit dans le chef des tiers). Elle devra ensuite prouver que le transfert ainsi opéré par l'acte juridique neutre a été fait à titre gratuit, c'est-à-dire qu'elle doit prouver l'*animus donandi* de la personne ayant réalisé la donation indirecte¹²⁷.

Donation déguisée

Définition

La donation déguisée est celle qui se cache sous l'apparence d'un acte onéreux. Il s'agit ici d'une simulation car l'acte onéreux doit en réalité cacher une donation¹²⁸. Dans ce cas, la contreprestation au contrat ne serait pas ou pas assez prestée¹²⁹. Un exemple assez simple serait de prendre en considération la situation d'une vente dans laquelle le prix ne

¹²³ H. CASMAN, « Actualia schenkingen », *op. cit.*, p. 562.

¹²⁴ *Idem*.

¹²⁵ Liège, 17 février 2003, *J. T.*, 2003, cité par X., *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 251.

¹²⁶ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, pp. 251-252 ; Voy. par exemple Bruxelles, 25 novembre 1991, *Pas.*, II, 1992, p. 209 pour le besoin d'une acception expresse du donataire qui doit intervenir avant le décès du donateur.

¹²⁷ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 252.

¹²⁸ Mons, 15 septembre 1992, *Rev. not.*, 1995, p. 22 ; X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 249

¹²⁹ H. CASMAN, « Actualia schenkingen », *op. cit.*, p. 563.

serait pas payé ou, en tout cas, pas assez élevé¹³⁰. La validité de la donation déguisée, bien que peu utilisée, est unanimement reconnue par la jurisprudence ainsi que la doctrine¹³¹.

Conditions de fond et de forme

Pour qu'une donation déguisée soit valide, il suffit simplement que l'acte simulé contienne toutes les conditions de validité de forme ainsi que de fond propres à cet acte¹³².

Il faut en outre que la donation déguisée respecte toutes les conditions de fond des donations¹³³.

Preuve du déguisement

En termes de simulation au moyen d'un acte à titre onéreux, il faut considérer cet acte à titre onéreux comme tel. Ce sera à la personne qui veut démontrer que l'acte à titre onéreux cache en réalité une donation qu'incombera la charge de la preuve des éléments constituant la libéralité.¹³⁴

Entre parties, le régime de la preuve est soumis au droit commun. Cela signifie que la preuve doit être faite par écrit (C. civ. art. 1341) sauf s'il y a un commencement de preuve par écrit ou une impossibilité morale de se réserver cet écrit (C. civ. art. 1347 et 1348)¹³⁵.

À l'égard des tiers, la preuve peut être apportée par toutes voies de droit¹³⁶.

Si la simulation a eu pour but de frauder la loi, la preuve peut aussi être apportée par toutes voies de droit¹³⁷.

Nullité, caducité et résolution

Passons désormais à l'analyse des différents cas de figure dans lesquels l'annulation de la donation peut être atteinte. La donation peut se terminer de plusieurs moyens. En effet, il est possible qu'elle soit frappée de nullité, de révocation, de caducité ou encore de résolution.

¹³⁰ *Idem*.

¹³¹ Civ. Turnhout, 28 mars 1991, *R. G. D. C.*, 1991, p. 400 ; X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 250.

¹³² Voy. ainsi Civ. Gand, 4 septembre 1997, *T. G. R.*, 1998, p. 10 pour une donation déguisée sous la forme d'une reconnaissance de dette ; X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 250.

¹³³ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 250.

¹³⁴ *Idem*.

¹³⁵ *Idem*.

¹³⁶ Anvers, 26 juin 1991, *L. R. L.*, 1991, p. 133 ; X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 251.

¹³⁷ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 251.

Nullité

La première façon par laquelle la donation peut être annulée est la nullité. Celle-ci peut être demandée, qu'elle soit relative ou absolue selon les cas (voy. les cas de nullité pour vice de forme), dès qu'un élément essentiel de fond (des libéralités ou des donations, voir *supra*) ou de forme est manquant¹³⁸. Le lecteur est dès lors renvoyé à l'analyse des conditions de fond et de forme des libéralités ainsi que des donations, qui, si elles ne sont pas respectées, pourraient causer la nullité de la donation. La nullité pourrait dès lors, par exemple, frapper une donation atteinte d'un vice de forme ou d'un vice de consentement.

Une fois la nullité de la donation prononcée, les choses doivent être remises dans leur pristin état, en conséquence de quoi le donateur peut demander la restitution des biens donnés¹³⁹. Le premier alinéa de l'article 2279 dont il a déjà été question ne pourrait pas venir en aide au donataire en cas de nullité d'une donation d'un bien meuble¹⁴⁰.

Caducité

Disparition de la cause

Le cas de la caducité d'une donation suite à la disparition de sa cause a fait l'objet d'une belle saga jurisprudentielle de notre Cour de cassation qui s'est principalement déroulée en trois actes importants.

Par un arrêt du 16 novembre 1989, notre Haute Cour a décidé, dans le cas d'une donation, que « lorsque par l'effet d'un évènement indépendant de la volonté du donateur, la raison déterminante de la donation vient à défaillir ou à disparaître, le juge du fond peut constater la caducité de cette libéralité, si, d'après les termes mêmes de cette disposition ou l'interprétation de la volonté de son auteur, il est impossible de la séparer des circonstances qui l'ont amenée et sans lesquelles elle n'aurait pas de raison d'être »¹⁴¹. Cet arrêt créa parmi la doctrine et les juges du fond une controverse agitée. En effet, certains auteurs ont vu au travers de cet arrêt la consécration d'une nouvelle cause de caducité des actes juridiques par disparition de leur cause pour des motifs postérieurs à la naissance de l'acte¹⁴². D'autres furent plus prudents et essayèrent de limiter la portée de l'arrêt¹⁴³.

¹³⁸ X., *Libéralités et successions*, dir. P. MOREAU, *op. cit.*, p. 135.

¹³⁹ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 237.

¹⁴⁰ *Idem.*

¹⁴¹ Cass. 16 novembre 1989, *op. cit.*, p. 331.

¹⁴² S. NUDELHOLC, « Chronique d'une mort annoncée : la condamnation, par la Cour de cassation, du prétendu principe de la caducité des donations par disparition de leur cause », *Act. dr. fam.*, 2009, p. 156.

¹⁴³ *Idem.*

Dans son deuxième arrêt du 21 janvier 2000 qui concernait la caducité d'une disposition testamentaire pour disparition de sa cause, la Cour de cassation parut revenir sur sa décision du 16 novembre 1989. En effet, l'arrêt énonce que « lorsque par l'effet d'un événement indépendant de la volonté du disposant, la raison déterminante de la libéralité testamentaire vient à défaillir ou à disparaître, le juge du fond peut constater la caducité de cette libéralité si, d'après les termes de cette disposition ou l'interprétation de la volonté de son auteur, il est impossible de la séparer des circonstances qui l'ont amenée et sans lesquelles elle n'aurait pas de raison d'être ; que cependant, la disparition de la cause ne peut entraîner la caducité de cette libéralité que pour autant qu'elle survienne avant le décès du testateur ; que si elle survient après celui-ci, elle demeure sans effet ; que la loi présume que la volonté de l'auteur d'une libéralité, exprimée dans un testament, a persisté jusqu'au décès du testateur ; que cette présomption implique que la libéralité testamentaire subsiste jusqu'à ce moment »¹⁴⁴. Cet arrêt remet déjà un peu les choses en ordre en ce qui concerne la controverse créée par l'arrêt de 1989. En effet, bien que l'arrêt de 2000 concerne une libéralité testamentaire, l'application de la décision de la Cour aux donations rend la théorie de la caducité de celles-ci pour disparition de leur cause quasi nulle car cette disparition de la cause ne devrait intervenir, pour que la donation puisse être déclarée caduque, qu'entre le moment où le contrat de donation est fait et le moment où l'acte devient irrévocable¹⁴⁵. Or, on le sait, le contrat de donation est irrévocable par nature, dès qu'il a été conclu. La controverse sur la caducité d'une donation n'a cependant pas tout à fait été éteinte par cet arrêt de la Cour car il ne concernait en réalité qu'une libéralité testamentaire et non une donation. Certains auteurs s'en sont dès lors tenus aux enseignements de l'arrêt du 16 novembre 1989 et continuèrent de revendiquer une théorie de la caducité d'une donation pour disparition de sa cause par un événement postérieur à la naissance de l'acte et indépendant de la volonté du donateur¹⁴⁶.

Enfin, par son arrêt du 12 décembre 2008¹⁴⁷, la Cour mis fin à toute controverse sur la question de la caducité d'une donation pour disparition de sa cause. En effet, comme

¹⁴⁴ Cass. 21 janvier 2000, *Pas.*, 2000, p. 165.

¹⁴⁵ S. NUDELHOLC, « Chronique d'une mort annoncée : la condamnation, par la Cour de cassation, du prétendu principe de la caducité des donations par disparition de leur cause », *op. cit.*, pp. 157-158.

¹⁴⁶ S. NUDELHOLC, « Chronique d'une mort annoncée : la condamnation, par la Cour de cassation, du prétendu principe de la caducité des donations par disparition de leur cause », *op. cit.*, p. 158.

¹⁴⁷ Cass. 12 décembre 2008, *Pas.*, 2008, p. 2934, n° 723.

l'explique Mme Nudelholc, « l'arrêt annoté condamne de manière indiscutable l'existence en droit positif belge d'un principe de caducité des donations par disparition de leur cause »¹⁴⁸.

En conclusion de cette saga jurisprudentielle qui aura duré près d'une vingtaine d'année, il n'est désormais plus possible d'accepter la caducité d'une donation pour disparition de sa cause.

Résolution

Résolution pour ingratitude

L'article 953 du Code civil nous apprend que « la donation entre vifs ne pourra être révoquée que pour cause d'inexécution des conditions sous lesquelles elle aura été faite et pour cause d'ingratitude. Le législateur a décidé d'instaurer limitativement dans l'article 955 du Code civil différentes raisons pour lesquelles la donation pourrait être résolue après que le donataire aura adopté certains comportements afin de compléter l'article 953 du Code civil. Ainsi, si le donataire décide d'attenter à la vie du donateur, qu'il perpètre des sévices, délits et injures graves ou qu'il refuse des aliments au donateur (sous certaines conditions), le donateur pourra demander la résolution de la donation pour cause d'ingratitude du donataire¹⁴⁹.

La catégorie des sévices regroupe tous les actes de cruauté que le donataire pourrait adopter à l'égard du donateur. La catégorie des délits regroupe, quant à elle, tous les délits à proprement parler contenus dans le Code pénal. Enfin, les injures graves regroupent tous les actes qui pourraient être vécus comme offensant par le donateur. Cela implique que le donataire doit avoir l'intention de blesser ou d'offenser la personne du donateur (l'on parle dans ce cas d'*animus injurandi*)¹⁵⁰.

La catégorie du refus d'aliments requiert quelques conditions cumulatives pour qu'elle puisse être utilisée dans le but de résoudre la donation pour cause d'ingratitude. Ces conditions sont les suivantes : le donateur doit être dans le besoin, le donataire doit être en état de lui fournir des aliments, les aliments doivent avoir été demandés par sommation et le donataire doit avoir refusé de les verser¹⁵¹.

¹⁴⁸ S. NUDELHOLC, « Chronique d'une mort annoncée : la condamnation, par la Cour de cassation, du prétendu principe de la caducité des donations par disparition de leur cause », *op. cit.*, p. 159.

¹⁴⁹ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 291.

¹⁵⁰ Mons, 7 octobre 2003, *Rev. trim. dr. fam.*, 2005, p. 623 ; X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 292.

¹⁵¹ Liège, 25 février 2002, *J. L. M. B.*, 2002, p. 1019.

Pour qu'une donation soit ainsi résolue pour cause d'ingratitude, il est nécessaire que les raisons pour lesquelles le donateur veuille résoudre la donation se retrouvent dans le texte de l'article 955, étant donné que celui-ci énonce d'une manière limitative les différents chefs pour lesquels la donation pourrait être résolue¹⁵². Par ailleurs, il est nécessaire que l'acte du donataire soit suffisamment grave pour que l'ingratitude soit prononcée. Ce sera le rôle du juge d'apprécier, dans les circonstances de fait, si l'acte ou le comportement du donataire est suffisamment grave que pour résoudre la donation¹⁵³.

L'article 957 énonce que l'action en résolution pour cause d'ingratitude « devra être formée dans l'année, à compter du jour du délit imputé par le donateur au donataire, ou du jour que le délit aura pu être connu par le donateur »¹⁵⁴. Après l'écoulement de ce délai d'un an naîtra une présomption irréfragable de pardon¹⁵⁵. Cela signifie que le donateur ne pourra plus intenter l'action après ce délai d'un an, sauf s'il démontre qu'il n'avait pas eu connaissance des faits. Dans ce cas, le délai d'un an doit être calculé à partir du moment où le donateur a pris connaissance des faits¹⁵⁶.

Stipulation d'une condition résolutoire dans la donation

Il existe par ailleurs des situations dans lesquelles le donateur instaure dans l'acte de donation une condition résolutoire. Il s'agit d'une clause par laquelle la donation se verrait être résolue de plein droit, avec effet rétroactif, dans le cas où la condition stipulée par le donateur viendrait à se réaliser¹⁵⁷.

Le législateur a d'ailleurs prévu à l'article 951 du Code civil que le donateur peut inclure dans l'acte de donation une clause de retour conventionnel (voir *infra*). Cette clause lui permet, selon l'article 951, de récupérer les biens qu'il a donnés dans le cas du prédécès du donataire seul, ou du donataire et de ses descendants¹⁵⁸.

L'article 952 du Code civil complète d'ailleurs l'article 951 en précisant les effets d'un tel retour conventionnel. En effet, ce retour conventionnel verrait le donateur récupérer les biens qu'il a donnés, quittes de toute charge.

¹⁵² X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 291.

¹⁵³ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., pp. 291-292.

¹⁵⁴ C. civ. art. 957, al. 1^{er}.

¹⁵⁵ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 292.

¹⁵⁶ *Idem*.

¹⁵⁷ C. civ. art. 1183 ; X., *Handboek Estate Planning. Vermogensplanning met effect bij leven : schenking*, op. cit., p. 464.

¹⁵⁸ C. civ. art. 951.

Résolution pour inexécution des charges

Il est des cas dans lesquels le donateur a stipulé des charges dont le donataire doit s'acquitter avant de pouvoir bénéficier de la donation (voir *infra*). Si le donataire ne remplit pas les charges qui lui ont été confiées, le donateur peut-il demander la résolution de la donation ? Comme il a été annoncé plus tôt, l'article 953 du Code civil vient ici en aide au donateur. En effet, cet article nous apprend que la donation (peu importe sa forme) ne peut être résolue qu'en cas d'inexécution des charges (ou des conditions) ou d'ingratitude de la part du donataire¹⁵⁹. À la lecture de l'article, il est intéressant de noter que la simple inexécution des charges mises en place par le donateur est suffisante pour que la résolution soit prononcée, que l'inexécution soit fautive ou non dans le chef du donataire ou qu'elle soit provoquée par une cause extérieure¹⁶⁰. Cela étant dit, une exception sera faite si c'est le donateur qui empêche le donataire d'exécuter les charges, et il en sera de même si c'est le bénéficiaires desdites charges qui cause leur inexécution¹⁶¹.

Dans la situation dans laquelle le donataire ne remplit pas les tâches qui lui ont été confiées en tant que charges par le donateur, celui-ci n'est pas obligé de demander au juge la résolution de la donation de manière automatique. Il peut en effet demander, outre la résolution, l'exécution des charges qu'il a prescrites¹⁶².

Une question intéressante serait de savoir si le juge (devant lequel les parties sont obligées de passer pour demander la résolution de la donation) a un quelconque pouvoir d'appréciation, en tenant compte des circonstances de fait, dans la question de la résolution de la donation. Il faut distinguer deux situations spécifiques. Soit, les parties ont prévu dans l'acte de donation que la résolution est la seule réponse à une inexécution des charges. Cette clause, appelée « pacte comissoire exprès », ne laissera aucune marge d'appréciation au juge qui sera obligé d'appliquer la clause, peu importent les circonstances et les divers montants en jeu¹⁶³. Par contre, si les parties n'ont pas prévu de pacte comissoire exprès, le juge gardera une très grande marge d'appréciation. Il devra en effet prendre en considération s'il y a eu un manquement, si ce manquement est suffisant pour justifier la résolution de la donation ainsi que tous les éléments de fait qui pourraient importer dans le cas d'espèce¹⁶⁴.

¹⁵⁹ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 276.

¹⁶⁰ *Idem.*

¹⁶¹ *Idem.*

¹⁶² *Idem.*

¹⁶³ *Idem.*

¹⁶⁴ *Idem.*

Révocation *ad nutum* des donations faites entre époux

Les donations permises entre époux

Les donations que les époux peuvent se faire sont toutes les donations qui ont été réalisées durant le mariage¹⁶⁵. Les donations qui auraient été faites avant le mariage ne rentrent pas dans cette catégorie¹⁶⁶. Tous les différents types de donations qui ont été analysés plus tôt (donation authentique, don manuel, donation déguisée ou encore indirecte) peuvent être faites entre époux¹⁶⁷. La loi prohibe cependant que les époux réalisent des donations mutuelles, c'est-à-dire des donations mutuelles qui sont passées dans le même acte¹⁶⁸.

Les donations concernées par la révocation *ad nutum*

Les donations qui sont concernées par la révocation *ad nutum* sont toutes les donations que les époux se seront faites durant leur mariage, à l'exception de celles passées dans leur contrat de mariage, c'est-à-dire en cas de contrat de mariage passé avant le mariage, par un acte modificatif de celui-ci ou par l'établissement d'un contrat de mariage s'il n'y en a pas eu avant le mariage¹⁶⁹.

La révocation *ad nutum* d'une donation ainsi faite pendant le mariage peut être faite durant le mariage et même après celui-ci¹⁷⁰.

Forme de la révocation *ad nutum*

En termes de forme, rien n'est précisé par le législateur quant à la révocation *ad nutum*. Il est dès lors admis que cette dernière peut se faire d'une manière expresse ou tacite¹⁷¹. Comme M. De Wilde D'Estmael nous l'enseigne, « la révocation tacite résulte de tout acte ou fait impliquant avec certitude la volonté de révoquer la libéralité : il en est ainsi d'un testament comportant des clauses incompatibles avec la donation antérieure ou d'une lettre indiquant une intention claire »¹⁷². Il a cependant été jugé que le fait d'entamer une procédure de divorce par consentement mutuel et de stipuler l'exhérédation de son conjoint dans les conventions préalables ne suffisait pas pour qu'il y ait révocation tacite¹⁷³.

Le rôle du juge quant à la révocation *ad nutum* de donations faites entre époux durant le mariage est assez limité. En effet, les époux ne doivent pas passer devant lui pour qu'il

¹⁶⁵ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations (1989-1998)*, op. cit., p. 69.

¹⁶⁶ *Idem*.

¹⁶⁷ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 294.

¹⁶⁸ C. civ. art. 1097.

¹⁶⁹ C. civ. art. 1096 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations (1989-1998)*, op. cit., pp. 71-72.

¹⁷⁰ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 297.

¹⁷¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations (1989-1998)*, op. cit., p. 72.

¹⁷² *Idem*.

¹⁷³ Liège, 2 octobre 1989, cité par E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations (1989-1998)*, op. cit., p. 73.

prononce la révocation. Le seul rôle que le juge pourrait avoir serait d'intervenir dans le cas d'un problème d'interprétation de la révocation ou dans le cas d'un problème dans la donation elle-même (existence de la donation, objet, etc.)¹⁷⁴.

Modalités et pactes adjoints

Il est tout à fait possible pour le donateur d'insérer certaines modalités dans le contrat de donation. Si le donateur décide de faire une donation authentique, il devra insérer les modalités qu'il décide dans l'acte de donation lui-même qui revêtira la forme authentique¹⁷⁵. Au contraire, s'il décide de créer un autre type de donation (donation indirecte, déguisée ou manuelle), il devra insérer ces différentes modalités dans ce que l'on appelle un pacte adjoint¹⁷⁶. Le pacte adjoint représente donc toutes les clauses accessoires à la donation, qui la complètent ou qui accompagnent la chose donnée¹⁷⁷.

Le pacte adjoint n'a aucune conséquence fiscale quant à la donation en ce qu'il ne règle que des questions civiles. L'on se référera à un éventuel écrit probatoire qui pourrait prouver la donation ou la date à laquelle elle a été faite pour ce qui est des questions fiscales y relatives¹⁷⁸.

Le pacte adjoint peut être créé dans l'intérêt du donateur, qui pourrait stipuler une charge à son profit que le donataire devrait remplir pour pouvoir bénéficier de la donation. Il pourrait aussi être fait dans l'intérêt du donataire si le donateur décide que le pacte porte dispense de rapport (voir C. civ. art. 843). Enfin, le pacte adjoint pourrait être créé au bénéfice d'un tiers, si le donateur décide d'instaurer dans le pacte une charge que le donataire devrait remplir à l'égard dudit tiers¹⁷⁹.

En ce qui concerne la preuve du pacte adjoint, l'article 1315 du Code civil impose à celui qui s'en prévaut de s'acquitter de la preuve du pacte. La preuve doit en principe être apportée selon le droit commun, c'est-à-dire par un écrit (C. civ. art. 1341) ou par

¹⁷⁴ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 297.

¹⁷⁵ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 46.

¹⁷⁶ *Idem*.

¹⁷⁷ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 268.

¹⁷⁸ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 47.

¹⁷⁹ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 269.

commencement de preuve par écrit émanant de l'autre partie ou s'il y a eu impossibilité morale de produire un écrit (C. civ. art. 1347 et 1348)¹⁸⁰.

Il existe de nombreuses modalités que le donateur peut insérer dans un pacte adjoint, ou même dans l'acte de donation dans le cas d'une donation notariée. Dans le cadre de ce travail seront analysées les clauses de retour conventionnel, de réserve d'usufruit, les donations faites à terme ainsi que les charges et conditions que pourrait vouloir le donateur.

Retour conventionnel

L'on a déjà pu apercevoir ce que recouvrait la clause de retour conventionnel. Il s'agit réellement d'une clause grâce à laquelle le donateur peut recouvrer les biens qu'il a donnés au donataire en cas de prédécès de celui-ci s'il n'a pas de descendance, en cas de prédécès de celui-ci et de sa descendance ou en cas de prédécès du donataire même s'il a une descendance¹⁸¹. La clause, pour être valide, doit être indiquée expressément dans l'acte de donation en cas de donation notariée ou dans le pacte adjoint qui accompagne l'acte de donation. En effet, celle-ci n'est jamais présumée et ne peut être stipulée que dans l'intérêt du donateur et non de tiers¹⁸².

Les raisons pour lesquelles une telle clause est si fréquente dans la pratique sont assez simples à envisager. En effet, le donateur, bien qu'il ait voulu gratifier le donataire, n'a peut-être pas nécessairement envie de voir les héritiers de celui-ci être enrichis du bien qu'il a donné¹⁸³. Par ailleurs, un autre intérêt que revêt la clause de retour conventionnel est le fait que les biens qui font l'objet d'un tel retour seront vierges de toute taxation, tant en droits d'enregistrement qu'en droits de succession¹⁸⁴.

L'on comprend donc pourquoi la clause de retour conventionnel est tellement utilisée dans la pratique.

Réserve d'usufruit

Une autre clause qui est souvent utilisée dans la pratique des donations est celle de la réserve d'usufruit. Sa licéité ne fait aucun doute étant donné qu'elle est spécifiquement prévue par l'article 949 du Code civil¹⁸⁵. Grâce à cette clause, le donateur peut se réserver l'usufruit

¹⁸⁰ *Idem.*

¹⁸¹ C. civ. art. 951 ; X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 279.

¹⁸² X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 279.

¹⁸³ *Idem.*

¹⁸⁴ *Idem.*

¹⁸⁵ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 50.

du bien qu'il donne au donataire. Cela signifie qu'il en aura toujours la jouissance et qu'il pourra toujours en percevoir les revenus¹⁸⁶.

Il est aussi possible pour le donateur de réaliser une donation par laquelle il gratifie un tiers de l'usufruit du bien donné tandis que le donataire n'en recevra que la nue-propriété¹⁸⁷. Il s'agit alors d'une donation avec démembrement de propriété.

Il est toutefois intéressant de noter qu'il est assez difficile de se réserver l'usufruit d'un bien qui doit être transmis par tradition, c'est-à-dire qui doit être transmis matériellement. Il est dès lors compliqué, voire impossible pour le donateur de se réserver l'usufruit d'un bien qu'il souhaite transmettre par don manuel et il faudra passer par une donation notariée¹⁸⁸.

À terme

Le donateur peut aussi décider de faire une donation à terme, prévue à l'article 1185 du Code civil. Le terme peut être défini comme un événement futur et certain qui peut être soit suspensif lorsqu'il suspend l'exigibilité d'un droit, soit extinctif lorsqu'il suspend l'extinction d'un droit¹⁸⁹. Les donations peuvent être assorties d'un terme suspensif seulement car le terme extinctif, qui suspend l'extinction du droit jusqu'à la réalisation du terme, contreviendrait au principe de l'irrévocabilité des donations¹⁹⁰.

Il est par exemple possible de créer une donation dont l'exécution serait suspendue (terme suspensif) jusqu'à ce que le donataire ait atteint l'âge de 25 ans. Par contre, il n'est pas permis de créer une donation qui confèrerait la propriété du bien donné au donataire jusqu'à ce qu'il ait 25 ans et qui ne serait plus valable après ce terme¹⁹¹.

Conditions

La donation peut avoir comme modalité une condition. La condition est un événement futur mais qui est incertain¹⁹². La condition peut être suspensive et elle aura pour effet de suspendre l'exécution du droit jusqu'à ce que l'évènement se produise¹⁹³, mais elle peut aussi

¹⁸⁶ *Idem.*

¹⁸⁷ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 278.

¹⁸⁸ *Idem.*

¹⁸⁹ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 47.

¹⁹⁰ M. PUELINCKX-COENE, N. GEELHAND, F. BUYSENS, « Overzicht van rechtspraak – Giften (1993-1998) », *T. P. R.*, 1999, p. 889.

¹⁹¹ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 47.

¹⁹² C; civ. art. 1168 ; M. PUELINCKX-COENE, N. GEELHAND, F. BUYSENS, « Overzicht van rechtspraak – Giften (1993-1998) », *op. cit.*, p. 889.

¹⁹³ C. civ. art. 1181.

être résolutoire et, dans ce cas, elle opérera la résolution de la donation si l'évènement venait à arriver¹⁹⁴.

Bien qu'il soit possible de stipuler une condition suspensive de l'exécution de la donation (par exemple réaliser une donation si le donataire finit ses études¹⁹⁵) ou une condition résolutoire de la donation dans le cas où l'évènement ainsi visé venait à se réaliser (par exemple réaliser une donation au terme de laquelle le donataire devrait rendre le bien donné si la mère du donateur venait à guérir¹⁹⁶), il est cependant interdit de stipuler une condition purement potestative, c'est-à-dire qui dépend purement de la volonté du donateur¹⁹⁷.

L'article 900 du Code civil érige comme principe que les donations sous condition impossible, immorale ou illicite restent valables, même si le donataire ne doit pas appliquer la condition ainsi stipulée¹⁹⁸. Un exemple assez souvent utilisé en pratique d'une condition illicite est la clause d'inaliénabilité par laquelle le donataire ne peut utiliser les biens donnés par le donateur pendant une certaine période¹⁹⁹. Cette clause est en principe illicite car elle contrevient à la liberté de circulation des biens²⁰⁰. Il est cependant admis depuis longtemps que la clause ainsi décrite reste valable si elle répond à deux conditions : elle doit être temporaire et justifiée par un intérêt légitime et sérieux.

Charges

La charge est une modalité que le donateur peut insérer dans l'acte de donation ou dans le pacte adjoint, par laquelle il crée une obligation de faire ou de s'abstenir dans le chef du donataire. Il s'agit là d'une obligation de prestation qui est créée dans le chef du donataire ; il devra s'en acquitter pour pouvoir bénéficier de la donation consentie à son égard²⁰¹. Cette clause peut être stipulée au profit du donateur lui-même (par exemple le paiement d'une

¹⁹⁴ C. civ. art. 1183.

¹⁹⁵ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 48.

¹⁹⁶ *Idem.*

¹⁹⁷ *Idem.*

¹⁹⁸ *Idem.*

¹⁹⁹ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, op. cit., p. 270.

²⁰⁰ *Idem.*

²⁰¹ M. PUELINCKX-COENE, N. GEELHAND, F. BUYSENS, « Overzicht van rechtspraak – Giften (1993-1998) », op. cit., p. 890.

rente²⁰²), du donataire (par exemple le cas d'une donation consentie au donataire à charge pour lui de terminer ses études²⁰³) ou même au profit d'un tiers²⁰⁴.

La clause portant la charge peut être expressément stipulée dans l'acte de donation ou dans le pacte y adjoind, mais elle peut aussi être tacite si cela se déduit des circonstances de fait²⁰⁵.

A tout moment le donateur peut décider de renoncer à l'exécution de la charge qu'il a stipulée. Cela dit, le donataire ne peut plus renoncer à la donation si la charge stipulée en son chef est devenue trop lourde²⁰⁶.

Si le donateur fixe une charge que le donataire doit exécuter jusqu'à sa mort, mais que ce dernier décède avant lui, ce sont ses héritiers qui devront s'en acquitter jusqu'à ce que le donateur décède²⁰⁷. Par contre, si la charge a été stipulée dans l'intérêt du donateur jusqu'au décès du donataire, mais que le donateur lui prédécède, le donataire devra s'acquitter de la charge au profit des héritiers du donateur, si cela reste possible bien entendu²⁰⁸.

On l'a déjà analysé lors de l'examen des causes de disparition des donations, la donation peut être résolue pour inexécution des charges dans le chef du donataire ; le lecteur y est donc renvoyé (voir *supra*).

Si l'inexécution des charges, même sans faute de la part du donataire, peut mener à la résolution de la donation, est-il possible de modifier les charges dans la situation où elles deviennent impossibles à réaliser pour le donataire ? Il n'est rien prévu à ce sujet en droit positif belge, mais rien n'empêche les parties de prévoir certaines circonstances dans lesquelles la charge pourrait être modifiée²⁰⁹.

²⁰² R. DEKKERS, *Précis de droit civil belge*, t. III, *Les régimes matrimoniaux, les successions – les donations et les testaments*, Bruxelles, Bruylant, 1955, p. 628.

²⁰³ R. DEKKERS, *Précis de droit civil belge*, t. III, *Les régimes matrimoniaux, les successions – les donations et les testaments*, *op. cit.*, p. 630.

²⁰⁴ M. PUELINCKX-COENE, N. GEELHAND, F. BUYSENS, « Overzicht van rechtspraak – Giften (1993-1998) », *op. cit.*, pp. 890-891.

²⁰⁵ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 275.

²⁰⁶ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 49.

²⁰⁷ *Idem*.

²⁰⁸ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 275.

²⁰⁹ X., dir. A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 278.

Aspects fiscaux

Droits d'enregistrement

Définition

Selon l'article premier du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'enregistrement consiste en « une formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte ou d'un écrit, par le receveur de l'enregistrement, dans un registre à ce destiné ou sur tout autre support déterminé par le Roi. Cette formalité donne lieu à la perception d'un impôt dénommé droit d'enregistrement »²¹⁰.

Comme on peut le déduire de cette définition, la formalité de l'enregistrement peut se faire de trois différentes façons : par la copie intégrale de l'acte, par analyse ou par la mention.

La copie de l'acte est simplement le recopiage de l'acte dans les registres de l'enregistrement, seulement prévue pour les testaments olographes non déposés au rang des minutes d'un notaire belge²¹¹. La simple mention consiste en la tenue au jour le jour d'un inventaire dans lequel est inscrit la mention des actes ou écrits dont un double doit être remis au receveur²¹². Enfin, l'analyse consiste pour l'administration à inscrire les informations utiles pour la tenue de la documentation et pour la perception dans le registre adéquat²¹³.

Origine de l'institution et utilité

La première fois que l'on vit, dans nos contrées, les termes de « droits d'enregistrement » fut dans une loi du 19 décembre 1790 qui s'occupait à la fois des droits de mutation par décès et des droits dus pour les mutations entre vifs²¹⁴. Cette loi fut remplacée huit ans plus tard par la loi du 22 frimaire an VII (12 décembre 1798) qui continua de confondre l'imposition des deux types de mutations et qui resta la loi fondamentale jusqu'à la parution du Code des droits d'enregistrement²¹⁵. Ce n'est que par une loi du 27 décembre 1817 que se déroula la scission entre les droits d'enregistrement et les droits de succession²¹⁶.

En ce qui concerne l'entité chargée de percevoir les droits d'enregistrement, il est intéressant de noter que, depuis la loi spéciale du 16 janvier 1989, ce sont les Régions qui sont

²¹⁰ C. enreg. art. 1^{er}.

²¹¹ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, 6^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 17

²¹² *Idem*.

²¹³ *Idem*.

²¹⁴ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, *op. cit.*, p. 9.

²¹⁵ *Idem*.

²¹⁶ *Idem*.

compétentes pour cet impôt²¹⁷. À peu près une décennie plus tard, par une loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions²¹⁸, les droits d'enregistrement sont devenus un impôt régional à part entière²¹⁹. Ce sont elles qui bénéficient entièrement des recettes de l'impôt ainsi perçu, qui sont compétentes pour la détermination de la base imposable, du taux applicable ainsi que les éventuelles exemptions qu'elles pourraient vouloir insérer dans leur code respectif²²⁰.

Bien que représentant une charge pour le contribuable devant s'en acquitter, les droits d'enregistrement revêtent certains intérêts. Ils sont intéressants sur le plan civil, d'une part, et sur le plan fiscal d'autre part.

Sur un plan purement civil, la formalité de l'enregistrement, ou le défaut d'enregistrement, ne porte aucunement atteinte à la validité de l'acte censé être enregistré ni à sa force probatoire²²¹. L'acte obligatoirement enregistrable qui ne sera pas présenté à la formalité de l'enregistrement restera donc valable ; l'Administration fiscale pourra néanmoins imposer des amendes au contribuable fautif ou faire défense aux notaires de délivrer certaines expéditions d'actes non enregistrés²²². Même si l'enregistrement ne porte pas atteinte à la validité des actes, il permet de conférer une date certaine aux actes sous seing privé qui sont enregistrés²²³, permettant ainsi de protéger les droits de ceux qui seraient mis en danger par un document antidaté²²⁴. L'enregistrement permet en outre de servir d'instrument de preuve entre parties²²⁵, en distinguant toutefois la situation de la preuve entre parties elle-même et la preuve entre l'État et le contribuable. Dans cette dernière situation, le registre dans lequel l'acte a été enregistré fait foi jusqu'à preuve du contraire²²⁶. Dans les rapports *inter partes*, par contre, l'enregistrement ne peut servir qu'à titre de présomption dans les cas où la preuve testimoniale est acceptée, car il ne peut servir ni de preuve littérale, ni de commencement de

²¹⁷ *Idem*.

²¹⁸ Loi du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales de Régions, *M. B.*, 3 août 2001, pp. 26624 et s.

²¹⁹ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, *op. cit.*, p. 10.

²²⁰ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, *op. cit.*, p. 11.

²²¹ A. CULOT, « L'administration de l'enregistrement – Buts et utilités – Intérêt, sur le plan civil, de l'enregistrement », *Rec. gén. enr. not.*, n°24.906, p. 229.

²²² *Idem*.

²²³ C. civ. art. 1328 ; A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession », in X., *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, Louvain-La-Neuve, Anthémis, 2005, p. 9.

²²⁴ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, *op. cit.*, p. 18.

²²⁵ A. CULOT, « L'administration de l'enregistrement – Buts et utilités – Intérêt, sur le plan civil, de l'enregistrement », *op. cit.*, p. 229.

²²⁶ *Idem*.

preuve par écrit²²⁷. Ceci dit, il est des situations dans lesquelles les personnes voulant enregistrer un acte doivent déposer un double de cet acte. Dans ce cas, le double de l'acte fait preuve entre les parties qui l'ont signé²²⁸.

D'un point de vue fiscal maintenant, la formalité de l'enregistrement présente aussi quelques avantages. Elle permet en effet de rassembler d'importantes informations sur les mutations immobilières, par exemple, qui pourront être transmises aux services du cadastre qui va ainsi pouvoir mettre à jour la base de données relative au cadastre et permettre, au final, la perception d'un précompte immobilier²²⁹. La récolte de certaines informations par le service de l'enregistrement pourra aussi aider l'administration des contributions directes ainsi que certaines administrations étrangères en ce qui concerne des opérations réalisées par certains de leurs nationaux²³⁰.

La législation de l'enregistrement en ce qui concerne les donations

La régionalisation des droits d'enregistrement et la notion de résidence fiscale

Avant de commencer l'examen de la législation applicable à l'enregistrement des donations ainsi que de la perception des droits y relatifs, il est nécessaire de rappeler que seules les Régions (Bruxelles-Capitale, flamande et wallonne) sont compétentes en cette matière. Il est dès lors tout aussi nécessaire, dans une optique de planification successorale et d'optimisation fiscale, de savoir quelle Région sera compétente pour l'enregistrement d'une donation. En effet, bien que la majorité des dispositions soient restées les mêmes suite à la régionalisation de la matière par la loi spéciale du 13 juillet 2001, certaines sont différentes en fonction de la Région dans laquelle l'opération a eu lieu (voir par exemple les dispositions relatives au taux réduit en matière de donations mobilières). Il est dès lors important de savoir où sera imposée l'opération afin de connaître la législation applicable au cas d'espèce.

C'est la résidence fiscale du donateur qui va déterminer le régime régional applicable à l'opération²³¹. La résidence fiscale d'une personne peut être définie comme son lieu de résidence habituelle, c'est-à-dire le lieu où elle et sa famille se sont installées, le lieu où est situé le centre de ses activités et d'où elle gère ses affaires et sa fortune dans un sens large²³².

²²⁷ A. CULOT, « L'administration de l'enregistrement – Buts et utilités – Intérêt, sur le plan civil, de l'enregistrement », *op. cit.*, p. 230.

²²⁸ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, *op. cit.*, p. 19.

²²⁹ *Idem.*

²³⁰ *Idem.*

²³¹ A. CULOT, "Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession", *op. cit.*, p. 16.

²³² *Idem* ; Pour une définition ainsi que des exemples de ce que l'Administration entend par la notion de résidence fiscale, voyez la circulaire n°7 du 22 mars 2002.

Le fait d'être inscrit dans les registres de la population n'est pas, en soi, déterminant dans la localisation de la résidence fiscale du donateur, mais elle peut constituer une présomption simple que le juge du fond devra analyser en tant que circonstance de fait si un conflit venait à survenir²³³. Si le donateur a changé de résidence fiscale dans une période de cinq ans précédant la donation, l'opération sera localisée dans la Région dans laquelle le donateur aura passé le plus de temps durant cette période de cinq ans et, s'il a passé autant de temps dans chacune des Régions, l'opération sera localisée dans la dernière d'entre elles²³⁴. Lorsqu'elles sont réalisées par un résident fiscal belge, les donations de biens mobiliers ainsi que de biens immobiliers sont soumises au même régime quant à la détermination de la localisation de l'opération²³⁵.

Si le donateur n'est pas un habitant du Royaume, par contre, la situation est tout autre. Il faut tout d'abord opérer une distinction entre une donation d'un bien meuble ou immeuble. Dans le cas d'une donation d'un bien immeuble, l'opération sera localisée à l'endroit où est situé ce bien²³⁶. Dans la situation où le donateur opère une donation de biens meubles, la loi de financement du 16 janvier 1989 ne contient aucune information quant à la localisation de l'opération et l'Administration a dû prendre position quant à ce vide juridique²³⁷. Il faudra en outre encore distinguer plusieurs cas de figure²³⁸. Si le donateur non-résident belge décide de faire une donation à l'égard d'un résident belge, l'Administration a décidé que le lieu servant à déterminer la compétence d'une des trois Régions sera la résidence fiscale du donataire et, si le donataire a changé de résidence fiscale dans une période de cinq ans précédant la donation, il s'agira du lieu de résidence dans lequel il aura passé le plus de temps dans cette période de cinq ans²³⁹. Par contre, si le donateur non résident belge fait une donation à un donataire lui-même non-résident belge, le lieu déterminant la compétence des Régions sera le lieu de la situation du bureau où la donation est présentée à l'enregistrement, même si cette situation semble bien théorique²⁴⁰.

²³³ *Idem*.

²³⁴ A. CULOT, *Manuel des droits d'enregistrement*, *op. cit.*, p. 68

²³⁵ J. DEBLANDRE, « Donations entre vifs de biens meubles par un non-habitant du Royaume », *Rec. gén. enr. not.*, 2005, n°25.532, p. 270.

²³⁶ *Idem*.

²³⁷ L'on ne pourra s'empêcher de remarquer ici que l'Administration s'est décidée à combler un vide juridique à la place du législateur. Pour plus de détail, voyez A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, p. 15.

²³⁸ A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, p. 17.

²³⁹ J. DEBLANDRE, « Donations entre vifs de biens meubles par un non-habitant du Royaume », *op. cit.*, p. 270.

²⁴⁰ A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession », in X., *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthémis, 2011, p. 15.

L'on s'en rendra bien compte, même s'il semble *a priori* assez simple de déterminer quelle Région sera compétente pour taxer la donation enregistrée, la réalité en est tout autre. Le praticien voulant se lancer dans une opération de planification successorale et d'optimisation fiscale devra toujours être extrêmement attentif à ces questions géographiques, car en cas d'erreur, le taux applicable escompté pourrait bien être différent de ce qui était attendu.

Les donations obligatoirement enregistrables

Selon l'article 19 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ou l'article 2.8.1.0.1 du Code flamand de la Fiscalité), sont obligatoirement enregistrables, dans un certain délai prévu à l'article 32 du même Code, les actes de notaire (alinéa 1^{er}), les actes translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique, même s'ils ne sont pas passés en la forme authentique (alinéa 2), ainsi que d'autres actes qui nous intéressent moins pour la réalisation de ce travail²⁴¹.

On peut déjà le voir, les donations immobilières, en ce qu'elles opèrent un transfert de propriété d'un immeuble, doivent obligatoirement être enregistrées, même si elles ne sont pas réalisées en la forme authentique.

En ce qui concerne les donations mobilières, il ressort de la lecture de l'alinéa premier de l'article 19 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe que les actes notariés doivent aussi être enregistrés. L'on rappellera au lecteur qu'en matière de donation, le régime prévu par le Code civil en son article 931 impose qu'une donation doit, par défaut, être constatée dans un acte authentique (voir *supra*). Ainsi, toutes les donations mobilières devraient en principe être présentées à la formalité de l'enregistrement et elles devraient donc être soumises à la perception d'un droit proportionnel dont le taux est prévu dans les différents Codes régionaux des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe²⁴².

Cela étant dit et comme on l'a vu lors de l'examen des aspects civils des donations, ces dernières peuvent revêtir bien des formes autres que celle de l'authenticité. En effet, le don manuel, la donation indirecte et la donation déguisée ne sont pas et ne doivent pas être réalisés par acte notarié. Cela revient à dire que ces donations quelque peu spéciales, si l'on relit attentivement l'article 19 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, ne

²⁴¹ A. CULOT, "Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession", *op. cit.*, p. 10.

²⁴² *Idem*.

doivent pas obligatoirement être enregistrées du simple fait de leur existence²⁴³. Elles pourront cependant être enregistrées si elles sont présentées volontairement à l'enregistrement par les parties²⁴⁴.

Les donations imposables en droit d'enregistrement

Pour qu'un droit d'enregistrement puisse être prélevé sur une donation, il faut tout d'abord qu'il s'agisse d'une donation entre vifs de biens présents. La donation doit porter sur des biens meubles corporels ou incorporels ou sur des biens immeubles situés en Belgique (C. enreg. art. 159, 7°). Il est nécessaire, comme on a pu l'apercevoir, que le donateur soit animé d'un *animus donandi* à l'égard du donataire et il faut, enfin, qu'un acte faisant titre de la donation soit présenté au bureau de l'enregistrement²⁴⁵.

En ce qui concerne cette exigence de présentation d'un acte faisant titre de la donation, il suffit que l'acte ou l'écrit qui est présenté à l'enregistrement constitue la preuve littérale de la convention au sens du Code civil²⁴⁶. S'il s'agit d'une donation notariée, l'acte authentique en lui-même fait titre et les droits d'enregistrement peuvent donc être perçus²⁴⁷. Le simple fait de présenter à l'enregistrement un acte sous seing privé signé par les deux parties constatant la donation suffit aussi pour que les droits puissent être perçus²⁴⁸. Il est également possible, à certaines conditions, qu'une reconnaissance ou une mention unilatérale du donataire dans un acte extérieur à l'acte de donation (par exemple une lettre) puisse être présentée au receveur ; dans ce cas, l'Administration présumera qu'il a voulu conférer un titre au donateur²⁴⁹.

Le cas particulier du don manuel

Dans le cas du don manuel, on l'a vu, la validité de la donation ainsi réalisée n'est pas subordonnée à la création d'un écrit. Le simple fait de vouloir transférer le bien meuble corporel ou incorporel dont le droit s'incorpore au titre par tradition, et pour autant que la donation ainsi que l'acceptation expresse du donataire se fassent du vivant du donateur, suffit pour que le don manuel soit valide. Le don manuel, en l'absence d'écrit, n'est donc pas obligatoirement enregistrable. Il est cependant possible que les parties à un tel don décident de

²⁴³ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 152.

²⁴⁴ A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, p. 10.

²⁴⁵ A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, pp. 10 à 12.

²⁴⁶ Voir les articles 1317 et s. du Code civil ; M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.*, p. 152.

²⁴⁷ A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, p. 12.

²⁴⁸ *Idem.*

²⁴⁹ *Idem.*

présenter volontairement un écrit signé par elles à l'enregistrement dans le but de lui conférer date certaine. Dans ce cas, les droits proportionnels seront dus²⁵⁰.

Le cas particulier de la donation indirecte

Dans le cas d'une donation indirecte, tout comme dans le cas du don manuel, il n'est pas nécessaire que les règles de forme relatives aux donations notariées prescrites dans le Code civil soient respectées. En effet, dès que les conditions de la donation indirecte sont respectées (notamment les conditions de forme de l'acte neutre), la donation sera valide, indépendamment de tout écrit. Tout comme le don manuel encore, la donation indirecte n'est donc pas obligatoirement enregistrable, mais les parties peuvent décider de présenter volontairement un écrit signé par elles à l'enregistrement afin de lui conférer date certaine²⁵¹.

La base imposable

Les droits d'enregistrement seront calculés, en principe, sur la valeur vénale du bien donné, c'est-à-dire, « sur la valeur marchande que le bien pourrait avoir s'il était vendu dans des conditions de concurrence normale après une publicité suffisante »²⁵². S'il manque des informations à l'Administration pour calculer la valeur vénale des biens, il sera demandé aux parties de remplir une déclaration complétive par laquelle elles vont donner à l'Administration les informations manquantes²⁵³.

Les divers Codes d'enregistrement régionaux prévoient, pour ce qui concerne la détermination de la base imposable, des règles qui peuvent parfois être différentes²⁵⁴.

Les différents tarifs régionaux²⁵⁵

Lorsque l'on arrive à l'examen des tarifs applicables aux donations, il faut faire la distinction entre une donation d'un bien immeuble, d'une part, et une donation d'un bien meuble d'autre part. Il faudra aussi tenir compte des disparités légales causées par les différentes législations régionales en la matière. Enfin, il faudra tenir compte, pour établir le tarif applicable, du degré de parenté liant le donateur au donataire.

²⁵⁰ A. CULOT, "Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession", *op. cit.*, pp. 12-13.

²⁵¹ A. CULOT, "Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession", *op. cit.*, pp. 13-14.

²⁵² A. CULOT, "Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession", *op. cit.*, p. 18.

²⁵³ C. enreg. art. 168.

²⁵⁴ Pour un examen synthétique de la matière, le lecteur est renvoyé aux tableaux éclairants d'André Culot, voy. A. CULOT, "Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession", *op. cit.*, pp. 18 à 21.

²⁵⁵ Les différents tableaux qui seront représentés dans les Annexes I et II sont tous issus du site web de l'Administration fiscale. Pour les consulter, voy. www.fisconetplus.be/ ou encore <http://cfff02.minfin.fgov.be/KMWeb/main.do?home=true>.

Les droits d'enregistrement sont progressifs par tranches, c'est-à-dire qu'ils augmentent de plus en plus lorsque l'on grimpe dans les tranches, et ils dépendent du lien de parenté entre le donateur et le donataire²⁵⁶.

Donation d'un bien immeuble

Afin d'avoir une vue d'ensemble des différents tarifs applicables en matière d'enregistrement de donations immobilières, le lecteur est renvoyé à la consultation de l'Annexe I.

Donation d'un bien meuble

En matière de meubles, on l'a vu, tous les types de donations ne doivent pas obligatoirement passer par la formalité de l'enregistrement, grâce à leurs différentes caractéristiques propres (don manuel, donation indirecte, donation déguisée). Cela étant dit, ces donations restent valables et aucun droit d'enregistrement ne pourra être perçu dessus, et ce d'une manière tout à fait légale²⁵⁷. Ayant rapidement compris le manque de recette fiscale que cela engendrait, les trois Régions, chacune à leur tour ont décidé d'adopter des régimes de taxation des donations mobilières très attractifs, que l'on appellera « taux réduits ». En effet, c'est la Région flamande en première qui instaura des taux particulièrement attractifs (par un décret du 19 décembre 2003 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget, en vigueur au premier janvier 2004²⁵⁸), suivie de près par la Région Bruxelles-Capitale (par une ordonnance du 24 février 2005 portant réduction des droits d'enregistrement sur les donations de biens meubles, en vigueur le 9 mars 2005²⁵⁹), elle-même suivie par la Région wallonne (par un décret du 15 décembre 2005 portant réduction des droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles, en vigueur le 23 décembre 2005²⁶⁰)²⁶¹. En plus de présenter des taux particulièrement intéressants, on le verra, ces législations régionales présentent un autre avantage de taille : elles dispensent les donations enregistrées de droits de succession en cas de décès du donateur dans les trois ans qui suivent la donation (voir *infra*)²⁶².

²⁵⁶ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2014, p. 164.

²⁵⁷ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, *op. cit.*, p. 172.

²⁵⁸ *M. B.*, 31 décembre 2003.

²⁵⁹ *M. B.*, 9 et 15 mars 2005.

²⁶⁰ *M. B.*, 23 décembre 2005.

²⁶¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, *op. cit.*, p. 172.

²⁶² Voy. C. succ. art. 7.

Ces taux réduits que proposent les Régions en matière de donations mobilières sont de 3 (ou 3,3)%, 5,5% ou 7%.

Le taux de 3% (ou 3,3% en Région wallonne)²⁶³ vaut pour les donations mobilières au profit d'un donataire en ligne directe ou de personnes y assimilées. En Région wallonne, il s'agira de tous les descendants et ascendants du donateur, ainsi son conjoint et son cohabitant légal. En Région flamande, ce taux vaut pour ces mêmes personnes ainsi que pour le cohabitant de fait du donateur qui a vécu depuis un an, sans interruption avec ce dernier, et qui tient ménage avec lui.

Le taux passera à 7% (ou 7,7% en Région wallonne) pour toutes les autres personnes que celles pour lesquelles le taux de 3% (ou 7,7% en Région wallonne) ne sera pas applicable²⁶⁴.

Enfin, le taux sera de 5,5% en Région wallonne seulement pour les donations faites entre frère et sœur, entre oncle ou tante et neveu et nièce²⁶⁵.

Tous les différents types de donations que l'on a analysés dans ce travail (donation notariée, donation indirecte, donation déguisée et don manuel) peuvent se voir appliquer les taux réduits prévus par les Régions²⁶⁶. L'enregistrement volontaire de ces donations (à l'exception de la donation notariée qui est obligatoirement enregistrable) peut se faire à tout moment, pour autant que les parties qui décident de les enregistrer présentent, au receveur de l'enregistrement, des documents susceptibles d'être enregistrés²⁶⁷. Cela signifie qu'elles doivent pouvoir présenter un écrit ou un acte faisant titre de la donation (voir *supra*).

Pour l'application de ces taux réduits, il n'existe aucune restriction quant au meuble sur lequel porte la donation. En effet, dans les trois Régions, les donations tous les meubles, sans exception, rentrent dans le champ d'application des taux réduits (et ce depuis le 19 mai 2014 en Région wallonne qui, auparavant, excluait de l'application des taux réduits les sociétés patrimoniales)²⁶⁸.

²⁶³ C. enreg. art. 131 ; Code flamand de la Fiscalité, art. 2.8.4.1.1, §2.

²⁶⁴ *Idem*.

²⁶⁵ *Idem*.

²⁶⁶ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, op. cit., p. 173.

²⁶⁷ *Idem*.

²⁶⁸ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, op. cit., p. 174.

Dans le cas d'une donation de meubles comprenant une réserve d'usufruit ou dans la situation où le donateur ne donne que la nue-propriété d'un bien, l'application des taux réduits n'a pas toujours été acceptée partout en Belgique. En effet, même si la Région flamande et la Région Bruxelles-Capitale l'ont acceptée depuis l'entrée en vigueur des législations sur les taux réduits, la Région wallonne a quelque peu rechigné avant de la permettre. Il a fallu attendre le 1^{er} janvier 2014 pour que la Région wallonne décide d'appliquer, comme les deux autres Régions, les taux réduits aux donations portant réserve d'usufruit ou aux donations qui ne portaient que sur la nue-propriété d'un bien meuble²⁶⁹.

L'on n'insistera pas assez sur l'attractivité de ces taux réduits qui offrent, en outre, l'avantage significatif de dispenser les donations enregistrées des droits de succession en cas de décès du donateur dans les trois ans qui suivent la donation (voir *infra*).

Droits de succession

Définition

L'impôt successoral représente une dette d'hérédité qu'ont les héritiers d'une personne décédée envers l'État qui prélève, sur les biens successoraux de la personne décédée, une part en valeur²⁷⁰. La cause d'exigibilité de l'impôt successoral est le décès de la personne²⁷¹.

La succession s'ouvre donc au moment du décès de la personne²⁷² et le lieu où la succession devra s'ouvrir est déterminé par le domicile de la personne décédée²⁷³.

Pour pouvoir liquider la succession d'une personne, il faut connaître tous les actifs et passifs qui la composent ainsi que les personnes qui sont susceptibles de lui succéder²⁷⁴.

Origine de l'institution – généralités

Comme il en a déjà été question lors de l'examen succinct des origines des droits d'enregistrement, ces derniers ainsi que les droits de succession sont restés liés jusqu'à ce qu'une loi du 27 décembre 1817 fasse la distinction des deux. Avant cela, les règles de perception des deux impôts n'étaient pas distinguées²⁷⁵.

²⁶⁹ *Idem*.

²⁷⁰ A. CULOT, *Manuel des droits de succession*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 11.

²⁷¹ *Idem*.

²⁷² C. civ. art. 718.

²⁷³ C. civ. art. 110.

²⁷⁴ A. CULOT, *Manuel des droits de succession*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 25.

²⁷⁵ A. CULOT, *Manuel des droits de succession*, *op. cit.*, p. 11

Tout comme l'institution des droits d'enregistrement, les droits de succession ont été régionalisés par la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, qui fut elle-même modifiée par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions. Les droits de succession sont donc entièrement gérés par les Régions qui en fixent la réglementation, qui sont aussi compétentes pour sa perception et qui bénéficient de ses recettes.

Liquidation de la succession – Le calcul de l'actif et du passif

La régionalisation des droits de succession et la notion de résidence fiscale

Avant de commencer à analyser la manière dont devront être calculés les droits de succession sur ce que laisse une personne à son décès, il est important de rappeler, tout comme en droits d'enregistrement, que la matière des droits de succession ainsi que les droits de mutation par décès est réglée par les Régions. Il est dès lors nécessaire de connaître la Région compétente pour savoir où et comment la succession devra être liquidée.

Selon l'article 5 de la loi spéciale du 13 juillet 2001, qui modifie la loi spéciale du 16 janvier 1989, la succession d'une personne devra être liquidée « à l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment de son décès. Si le défunt avait son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès : à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période »²⁷⁶. Il s'agit d'une règle de localisation qui est légèrement plus simple que celles des droits d'enregistrement. La notion de résidence fiscale en droits de succession est la même qu'en droits d'enregistrement.

*La liquidation de la succession*²⁷⁷

Le droit de succession, comme nous l'apprend l'article 15 du Code des droits de succession (ou l'article 2.7.1.0.1 du Code flamand de la Fiscalité) « est dû sur l'universalité des biens en quelque lieu qu'ils se trouvent, appartenant au défunt ou à l'absent, déduction

²⁷⁶ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013*, vol. I, mise à jour par M. PETIT, Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 68-69.

²⁷⁷ L'on ne rentrera pas dans ce travail dans tous les détails du calcul et d'estimation des éléments actifs qui composent la succession ainsi que les différents éléments qui composent le passif de la succession, pour le surplus, le lecteur est renvoyé aux dispositions des différents Codes régionaux qui établissent les règles d'estimation du passif et de l'actif de la succession ; pour une explication en détail de ces règles, voy. A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013*, vol. I, mise à jour par M. PETIT, Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 549 et s.

faite des dettes et sauf application des articles 16 et 17 »²⁷⁸. Les droits de succession portent donc sur la valeur nette totale du patrimoine laissé par le défunt²⁷⁹.

Il sera dès lors nécessaire de prendre en compte et de donner une valeur à tous les éléments d'actif et de passif afin de pouvoir arriver à une base imposable nette sur laquelle pourront être appliqués les taux régionaux de droits de succession.

Les différents tarifs régionaux

Les différents tarifs régionaux, en ce qui concerne l'application des droits de succession, convergent en plusieurs points communs²⁸⁰. Les Régions ont chacune prévu un taux général de droits de succession, un taux spécifique (qui n'est pas très intéressant dans ce travail car il ne concerne que des legs à certaines personnes morales) et un régime de faveur pour les transmissions d'entreprises familiales. Le taux général est toujours un taux progressif par tranches, comme en droits d'enregistrement. Il est aussi prévu des règles d'abattements ou de réduction des droits de succession.

Comme en ce qui concerne les droits d'enregistrement, les différents tarifs régionaux sont progressifs par tranche et ils varient en fonction de degré de parenté existant entre le défunt et ses différents héritiers ou légataires. Ainsi, le taux applicable si l'héritier était le fils du défunt sera différent de ce qu'il serait s'il n'était que son neveu.

Afin d'avoir une vue d'ensemble des différents tarifs applicables en matière de droits de succession, le lecteur est renvoyé à la consultation de l'Annexe II.

Constatation

On peut le constater assez clairement après une lecture attentive des différents tableaux faisant état des différents taux des droits de succession applicables dans les différentes Régions, plus la valeur de la masse successorale grandit, plus les taux augmentent d'une forte manière, et plus l'on s'éloigne du *de cuius* en terme de degré de parenté, plus les taux sont élevés aussi.

²⁷⁸ C. succ. art. 15.

²⁷⁹ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 559.

²⁸⁰ Pour l'ensemble des points convergents dans les différentes législations régionales, voy. A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, pp. 1109-1110.

Il sera dès lors extrêmement intéressant de diminuer la masse successorale du futur défunt avant son décès, de sorte que les taux de droits de succession, applicables sur le reste de la succession, ne soient pas trop élevés.

L'on aura saisi ici tout l'intérêt que revêt la donation en tant qu'outil de planification patrimoniale et d'optimisation fiscale. En effet, en tant que libéralité faite du vivant du donateur, la donation permet de « liquider » le patrimoine de celui-ci avant que ne s'ouvre sa succession. Cela présente l'avantage de gratifier les personnes que le « futur *de cuius* » voudrait avantager de son vivant (et d'éviter les taux astronomiques prévus pour les héritiers qui ne sont pas « proches » du futur *de cuius* en terme de degré de parenté) et cela permet aussi de limiter la valorisation de sa future masse successorale afin de ne pas trop monter dans les tranches et, par conséquent, ne pas se voir appliquer des taux trop élevés.

Les droits de succession appliqués aux donations – L'article 7 du Code des droits de succession (ou l'article 2.7.3.2.9 du Code flamand de la Fiscalité)

Le fait pour le donateur de consentir des donations au bénéfice d'autres personnes de son vivant, peut avoir des conséquences embarrassantes sur le plan fiscal une fois qu'il sera décédé, si certaines précautions n'ont pas été prises auparavant. En effet, on le verra, l'article 7 du Code des droits de succession (ou l'article 2.7.3.2.9 du code flamand de la Fiscalité) peut changer le cours de la liquidation d'une succession et apporter une charge fiscale plus importante que prévue initialement.

Texte légal

Selon l'article 7, « Les biens dont l'Administration établit que le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années précédant son décès, sont considérés comme faisant partie de sa succession si la libéralité n'a pas été assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations, sauf le recours des héritiers ou légataires contre le donataire pour les droits de succession acquittés à raison desdits biens. S'il est établi par l'Administration ou par les héritiers et légataires que la libéralité a été faite à telle personne déterminée, celle-ci est réputée légataire de la chose donnée »²⁸¹.

En Région flamande, selon l'article 2.7.3.2.9, « S'il existe des donations entre vifs telles que mentionnées à l'article 3.3.1.0.8, § 1er, premier alinéa, 12°, la base sur laquelle le droit de donation est prélevé ou devrait être prélevé est ajoutée à l'héritage des ayants droit afin de déterminer l'imposition progressive qui est d'application sur l'héritage en question.

²⁸¹ C. succ. art. 7.

L'alinéa premier ne s'applique pas aux : 2° donations entre vifs de biens meubles sur lesquelles est perçu le droit de donation mentionné à l'article 2.8.4.1.1, § 2 »²⁸².

Après la lecture de ces deux dispositions, l'on peut se rendre compte qu'une donation mobilière qui aurait été faite avant qu'un délai de trois ans ne s'écoule entre la donation elle-même et le décès du donateur peut se retrouver dans la masse successorale encore à liquider (c'est-à-dire qu'elle vient augmenter ladite masse successorale à laquelle il faudra encore appliquer le tarif des droits de succession), si cette donation n'est pas passée par la formalité de l'enregistrement²⁸³.

Le but de ces dispositions était bien entendu pour l'Administration d'éviter que le futur *de cuius* ne décide de faire échapper une belle partie de son patrimoine *in extremis* par des donations qui ne doivent pas passer par la formalité de l'enregistrement, et ce avant son décès afin d'éviter de monter trop haut dans les tranches des droits de succession et de se faire appliquer un tarif trop élevé à la liquidation de sa succession²⁸⁴.

Le fait que ces dispositions ne visent que les donations non enregistrées nous donne un indice quant aux donations qui sont visées. La première observation qui peut être faite est que les donations immobilières, qui sont obligatoirement enregistrables en vertu de l'article 19, 2° du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, sont exclues du champ d'application de l'article 7 étant donné qu'il sera d'office perçu un droit d'enregistrement sur celles-ci²⁸⁵. Elles visent par contre toutes les donations qui n'ont pas été passées devant un notaire belge (don manuel, donation déguisée ou donation indirecte) ou qui ont été passées devant un notaire étranger²⁸⁶.

Il est intéressant de mentionner que, dans le cas où le donataire décède avant le donateur, l'Administration a décidé que l'article 7 restait sans application²⁸⁷. La donation ne devra dès lors pas retomber dans la masse successorale et ne sera pas prise en compte pour le calcul des droits successoraux.

L'article 7 ajoute aussi, en son second alinéa, que si l'Administration arrive à établir la personne à qui a été faite la donation, cette personne est réputée être légataire de la chose

²⁸² Code flamand de la Fiscalité art. 2.7.3.2.9.

²⁸³ D. DE GROOT, *Handboek successierechten*, coll. Fiscal, 2^{ème} éd., Antwerpen-Cambridge, 2014, p. 100.

²⁸⁴ M. DONNAY, « Commentaire de l'article 7 du Code des droits de succession », *Rec. gén. enr. not.*, n°22.066, 1976, p. 334.

²⁸⁵ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *les droits de succession*, 4^{ème} éd., Bruxelles, Créadif, 2004, p. 13.

²⁸⁶ *Idem*.

²⁸⁷ M. DONNAY, « Commentaire de l'article 7 du Code des droits de succession », *op. cit.*, p. 262.

donnée, à charge pour lui de prouver le contraire. Il devra dès lors s'acquitter d'une certaine charge fiscale lors de l'application des taux des droits de succession sur la valeur nette de la masse successorale.

Enfin, il existe dans le Code des droits de succession d'autres dispositions qui assimilent certaines libéralités à des legs pour la perception des droits de succession²⁸⁸. Ces dispositions, qui établissent pour les libéralités visées un régime fiscal bien précis, excluent ces libéralités du champ d'application de l'article 7²⁸⁹.

Conditions d'application

Pour que des donations rentrent dans le champ d'application de l'article 7 et se voient être ramenées dans la masse successorale afin que l'Administration perçoive des droits de succession sur la liquidation de celle-ci, certaines conditions doivent être remplies. En effet, comme on l'a déjà mentionné, le donateur décédé doit avoir consenti une donation de biens meubles. Il est aussi nécessaire que la donation ait été réalisée dans les trois ans précédant son décès et qu'elle n'ait pas été assujettie à la perception de droits d'enregistrement²⁹⁰.

Conséquence de l'application de l'article 7 (ou 2.7.3.2.9)

En cas d'application de l'article 7, la conséquence principale est que la donation qui aurait été consentie à une personne, sans perception de droits d'enregistrement, dans les trois années précédant le décès du donateur, ne saurait être opposable au fisc lors du calcul des droits de succession qui seront dus par les héritiers et légataires du *de cuius*²⁹¹. La base imposable des droits de succession se verra donc gonflée par les donations ainsi réalisées, qui devront y être ajoutées à la valeur au jour du décès du donateur²⁹².

De plus, si l'Administration parvient à retrouver la personne à qui a été faite la donation, celle-ci sera présumée être légataire de la chose donnée. Cela a pour conséquence principale qu'elle devra s'acquitter des droits de succession qui auront été calculés en son chef²⁹³. Il existe d'autres conséquences relatives à la déclaration de la donation ainsi qu'au paiement des droits dus²⁹⁴.

²⁸⁸ Voir C. succ. art. 4, 8, 9, 10 et 11 ; M. DONNAY, « Commentaire de l'article 7 du Code des droits de succession », *op. cit.*, p. 260.

²⁸⁹ M. DONNAY, « Commentaire de l'article 7 du Code des droits de succession », *op. cit.*, pp. 260-261.

²⁹⁰ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 337

²⁹¹ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 349.

²⁹² A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 351.

²⁹³ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 350.

²⁹⁴ *Idem.*

Preuve

La charge de la preuve, en ce qui concerne l'application potentielle de l'article 7, incombe à l'Administration qui devra être capable de prouver que les différentes conditions figurant dans cet article sont réunies. Elle devra dès lors établir que le *de cuius* a effectué une donation de biens meubles dans les trois ans précédant son décès, donations sur lesquelles il n'aura pas été perçu de droits d'enregistrement. Dans cette mission de preuve qui lui incombe, l'Administration dispose de « tous les moyens de droit commun, témoins et présomptions compris, à l'exception du serment et, en outre, par les procès-verbaux de ses agents »²⁹⁵. En plus de ces moyens de preuve de droit commun, l'Administration dispose des moyens de preuve spéciaux contenus dans les articles 108, 109 et 110 du Code des droits de succession (respectivement les articles 2.7.3.2.5, 2.7.3.2.4 et 2.7.3.2.6 du Code flamand de la Fiscalité)²⁹⁶.

L'article 108 établit que la demande des droits de succession est établie, jusqu'à preuve du contraire, par les actes de propriétés passés par le défunt durant sa vie²⁹⁷. Il ajoute que pour les biens visés par l'article 2279 du Code civil (c'est-à-dire les biens meubles corporels ou incorporels dont le droit s'incorpore au titre), la présomption de propriété ne vaut qu'à la condition que les actes portant sur ces meubles ne remontent pas à plus de trois ans précédant le décès de la personne, ou sinon la présomption ainsi consacrée par l'article 108 ne devient qu'une présomption simple²⁹⁸.

L'article 109 du Code énonce aussi une présomption de propriété pour les actes qui y sont décrits. Les héritiers du *de cuius* peuvent néanmoins apporter la preuve contraire et éviter ainsi que la donation ne tombe dans la masse successorale²⁹⁹.

Enfin, l'article 110 du Code, lui aussi, consacre une présomption de propriété dans le chef du défunt aux titres, sommes, valeurs ou objets quelconques déposés dans un coffre-fort ou tenu en location dans une banque ou un organisme similaire³⁰⁰. Les héritiers du *de cuius* peuvent renverser cette présomption de propriété par toutes voies de droit, témoins et présomptions compris, à l'exception du serment³⁰¹.

²⁹⁵ C. enreg. art. 105 ; Code flamand de la Fiscalité art. 3.17.0.0.1.

²⁹⁶ Ou à l'article 2.7.3.2.6 du Code flamand de la Fiscalité.

²⁹⁷ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 353.

²⁹⁸ *Idem.*

²⁹⁹ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 354.

³⁰⁰ A. MAYEUR, *Droits de succession – 2013, op. cit.*, p. 355.

³⁰¹ C. enreg. art. 110.

Dès lors, lorsque l'Administration parvient à démontrer, et ce à l'aide des diverses présomptions de propriété contenues dans les articles 108, 109 et 110 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, que les conditions de l'application de l'article 7 du même Code sont réunies, la donation visée par cette même disposition devra être prise en compte dans le calcul des droits de succession.

Attitude et moyens d'action de l'Administration

Le préliminaire du choix de la voie la moins imposée

En matière d'imposition, notre Cour de cassation a consacré depuis 1961, par deux arrêts phares³⁰², le principe selon lequel un contribuable pouvait choisir la voie la moins imposée dans le cadre d'une opération économique³⁰³. Le contribuable est, depuis lors, autorisé à éviter l'impôt d'une manière tout à fait licite pour autant qu'il assume toutes les conséquences juridiques de son choix³⁰⁴.

D'une manière concrète, le contribuable qui réalise une opération économique et qui, ce faisant, peut rentrer dans plusieurs catégories fiscales auxquelles seront appliqués des régimes distincts, a le choix de choisir la catégorie qui lui sera la plus avantageuse sur le plan fiscal pour autant qu'il en respecte toutes les conditions nécessaires pour y accéder³⁰⁵.

Ce préliminaire du choix de la voie la moins imposée était, et reste, d'une importance capitale pour les opérations de planification patrimoniale et d'optimisation fiscale en ce qu'il « rend licite » pour le contribuable (et dans le cas qui nous occupe, au futur *de cujus* qui souhaite diminuer la charge fiscale de la liquidation de sa succession de son vivant) les différentes opérations de liquidation de son patrimoine avant l'ouverture de sa succession. Concrètement, il l'autorise à consentir des donations (taxées en droit d'enregistrement) afin d'éviter que les droits de succession ne soient trop imposants, une fois son décès arrivé.

La réécriture des dispositions générales anti-abus par la loi-programme du 29 mars 2012

Par une loi-programme du 29 mars 2012³⁰⁶, le législateur belge a décidé de réécrire les différentes mesures générales anti-abus applicables tant en matière d'impôt direct (C.I.R. article 344, §1^{er}) qu'en matière de droits d'enregistrement (C. enreg. art. 18, al. 2 et Code

³⁰² Il s'agit de l'arrêt de principe *Brepols* : Cass. 6 juin 1961, *Pas.*, p. 1082 suivi de l'arrêt *Au vieux Saint-Martin* : Cass. 22 mars 1990, *Pas.*, p. 849.

³⁰³ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *Revue de planification patrimoniale belge et internationale*, liv. 4, 2014, p. 385.

³⁰⁴ *Idem.*

³⁰⁵ *Idem.*

³⁰⁶ Loi-programme du 29 mars 2012, *M. B.*, 6 avril 2012, pp. 22143 et s.

flamand de la Fiscalité art. 3.17.0.0.2) et de succession (C. succ. art. 106, al. 2 et Code flamand de la Fiscalité art. 3.17.0.0.2) étant donné que les « anciennes » dispositions étaient devenues quasi ineffectives en raison de l'interprétation qui en était faite et de la manière dont elles étaient libellées³⁰⁷.

Dans ces différentes dispositions, le législateur a eu comme objectif de faciliter le travail de l'Administration dans sa lutte contre les « constructions purement artificielles »³⁰⁸ mises en place par les contribuables afin d'échapper à l'impôt ou de bénéficier d'un régime fiscal plus avantageux³⁰⁹.

Ces diverses dispositions anti-abus seront à garder en tête par la personne voulant réaliser des opérations de planification successorale et d'optimisation fiscale de la future liquidation de sa succession, et ce particulièrement en ce qui concerne les mesures anti-abus présentes dans les différents Codes traitant des droits d'enregistrement et ceux traitant des droits de succession.

Définition de l'abus fiscal et éléments constitutifs

Une définition de l'abus fiscal est introduite dans les différentes dispositions anti-abus qui le combattent par la loi programme de 2012. Ainsi, « il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise une opération :

- par un acte juridique ou un ensemble d'actes liés entre eux par une même intention ;
- au moyen duquel (desquels) *soit* il sort du champ d'application d'une mesure de taxation (ou d'une taxation plus lourde), *soit* il entre dans le champ d'application d'un avantage fiscal ;
- en contrariété avec les objectifs poursuivis par la disposition fiscale visée »³¹⁰.

Il ressort de la lecture de cette définition que l'abus fiscal est composé, en soi, de deux éléments constitutifs, à savoir un élément objectif accompagné d'un élément subjectif.

L'élément objectif que doit contenir l'opération réalisée par un acte ou par un ensemble d'actes liés par une même intention est une certaine *contrariété avec les objectifs de la*

³⁰⁷ M. BOURGEOIS, A. NOLLET, « L'« abus fiscal » et la planification patrimoniale », *Act. fisc.*, liv. 28, 2012, p. 1.

³⁰⁸ *Doc. parl.*, Ch., sess. ord. 2011-2012, n°53-2081/001.

³⁰⁹ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 379.

³¹⁰ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 380.

*disposition fiscale contournée*³¹¹. En effet, le contribuable doit contourner cette disposition en se plaçant hors du champ d'application de ladite disposition ou en se plaçant dans le champ d'application d'un avantage dont il ne devrait en principe pas bénéficier. Pour déterminer l'objectif d'une disposition fiscale, l'Administration, qui voudrait éventuellement appliquer la mesure anti-abus, devra être en mesure d'établir les objectifs précis ou particuliers de la disposition invoquée³¹². Pour ce faire, elle devra tout d'abord se référer au texte de la disposition invoquée pour en démontrer ses objectifs³¹³. Si les objectifs de la disposition ne ressortent pas d'une manière assez claire du texte légal, l'Administration pourra, le cas échéant, se référer aux travaux préparatoires de la loi³¹⁴. Enfin, s'il n'est pas possible de trouver, ni dans le texte légal, ni dans les travaux préparatoires de la loi, les objectifs poursuivis par le législateur dans la disposition que l'Administration souhaite invoquer pour l'application de la mesure anti-abus, l'adage bien connu des fiscalistes *in dubio contra fiscum* sera d'application³¹⁵. L'élément objectif nécessaire pour qu'il y ait abus fiscal ne sera dès lors pas présent.

Le second élément pour qu'il y ait abus fiscal est un élément subjectif dans le chef du contribuable. En effet, le contribuable, qui réalise une opération par un acte ou par un ensemble d'actes juridiques liés par une même intention, doit être conduit par une *intention certaine* de se placer hors du champ d'application d'une mesure fiscale ou de se placer dans le champ d'application d'un avantage fiscal dont il ne devrait normalement pas bénéficier³¹⁶. Cet élément subjectif de l'intention du contribuable d'éviter l'impôt doit être certain et il doit, en outre, être démontré par l'Administration. Il n'est en effet pas possible pour l'Administration de n'invoquer que l'élément objectif (contrariété de l'opération avec les objectifs de la disposition invoquée) pour que l'abus fiscal soit établi ; elle doit prouver, pour une même

³¹¹ *Idem*.

³¹² C. const., 30 octobre 2013, *Rec. gén. enr. not.*, 2014, n°26.583, 2014, p. 8 ; P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 380.

³¹³ P. DE PAGE, « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine », *Rec. gén. enr. not.*, n°26.496, 2013, p. 145.

³¹⁴ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, pp. 380-381.

³¹⁵ P. DE PAGE, « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine », *op. cit.*, p. 145.

³¹⁶ P. VAN DEN EYNDE, « Présomption générale d'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, n°26.495, 2013, p. 142.

opération, que les deux éléments sont présents³¹⁷. L'Administration peut prouver cette intention dans le chef du contribuable par tout moyen de droit, présomptions y compris³¹⁸.

Conséquence de l'application d'une mesure anti-abus

Si l'Administration parvient à démontrer que les éléments objectif et subjectif nécessaires pour l'application d'une mesure anti-abus sont présents dans le chef du contribuable qui réalise une opération, par un acte juridique ou un ensemble d'actes liés par la même intention, par laquelle il se place en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale ou se place dans le champ d'application d'une disposition portant un avantage fiscal, il y aura une présomption d'abus fiscal dans le chef dudit contribuable. Cette présomption d'abus fiscal dans son chef pourra être renversée par le contribuable s'il parvient à démontrer qu'il a réalisé l'opération dans un but autre qu'un but purement ou exclusivement fiscal³¹⁹. En matière patrimoniale, qui est la matière qui nous occupe, les objectifs des opérations réalisées par les contribuables seront principalement d'ordre civil ou affectif (par exemple, l'organisation de la succession d'une personne pour maintenir la paix au sein de la famille³²⁰)³²¹.

Il est aussi possible pour le contribuable de justifier l'opération qu'il a créée par un motif qui peut être de nature fiscale, mais qui ressort d'autres sources normatives que la disposition contournée³²². Il pourrait donc justifier son opération d'économie d'un certain impôt par la taxation de l'opération relevant d'un autre code fiscal³²³. Un exemple emblématique pour ce travail serait la réalisation d'une opération de donation mobilière, enregistrée *in extremis*, dans le but d'être passée par la formalité de l'enregistrement afin qu'elle ne soit pas ramenée et qu'elle ne gonfle, en vertu de l'article 7 du Code des droits de succession, la masse successorale avant de devoir lui appliquer les tarifs des droits de succession. Dans ce cas-ci, il n'y aurait pas de présomption d'abus fiscal car le contribuable apporterait la preuve qu'il a réalisé une opération qui le place dans une situation de taxation en droits d'enregistrement aux taux réduits à la place d'une taxation en droits de succession³²⁴.

³¹⁷ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 381.

³¹⁸ *Idem.*

³¹⁹ P. DE PAGE, « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine », *op. cit.*, p. 145.

³²⁰ P. VAN DEN EYNDE, « Présomption générale d'abus fiscal », *op. cit.*, p. 142.

³²¹ *Idem.*

³²² P. DE PAGE, « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine », *op. cit.*, p. 146.

³²³ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 383.

³²⁴ *Idem.*

Par contre, si le contribuable ne parvient pas à apporter la preuve qu'il a réalisé l'opération dans un autre but que celui d'éviter l'impôt ou de se placer dans le champ d'application d'un avantage fiscal indu, cette opération sera inopposable à l'Administration, qui percevra les droits conformément aux objectifs de la disposition fiscale comme si l'abus n'avait jamais existé³²⁵. L'Administration, dans ce cas, n'est pas autorisée à appliquer de quelconques amende ou majoration d'impôt. En effet, la seule sanction possible de l'application d'une mesure anti-abus est la non-opposabilité de l'acte, ou de l'ensemble d'actes, à l'Administration qui devra percevoir l'impôt comme si l'abus n'avait jamais existé³²⁶.

Méthodologie d'application des mesures anti-abus

La méthodologie que l'Administration devra suivre pour mettre en évidence un abus de droit et pour percevoir l'impôt comme si celui-ci n'avait jamais existé est la suivante³²⁷. Tout d'abord, il lui faudra choisir une disposition fiscale qu'elle pense être contournée par l'opération du contribuable. Il lui faudra ensuite démontrer la réunion des éléments objectif et subjectif nécessaires pour qu'il y ait une présomption d'abus fiscal dans le chef du contribuable. Par ailleurs, il sera nécessaire que le contribuable soit incapable d'apporter la preuve que l'opération qu'il a réalisée a été faite pour des motifs autres que ceux de se placer dans le champ d'application d'un avantage fiscal ou de se placer hors du champ d'application d'une disposition fiscale. Enfin, lorsque toutes ces opérations auront été faites, l'Administration pourra percevoir les droits conformément à la disposition fiscale que le contribuable a essayé de contourner comme si l'abus n'avait jamais existé. Elle ne pourra en aucun cas appliquer de majoration d'impôt ou d'amende fiscale.

Limitations des dispositions anti-abus

On a déjà eu l'occasion de détailler une limite importante à l'application des mesures anti-abus, il s'agit du principe du choix de la voie la moins imposée. Ainsi, ne pourrait pas être constitutive d'abus fiscal une opération qui, légalement, peut rentrer dans une catégorie fiscale moins lourde pour le contribuable qui la réalise, à condition qu'il en remplisse toutes les conditions.

³²⁵ P. VAN DEN EYNDE, « Présomption générale d'abus fiscal », *op. cit.*, p. 142.

³²⁶ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 384.

³²⁷ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, pp. 382 à 384.

Une autre limite importante à l'application des mesures générales anti-abus est le fait que les différents législateurs fiscaux régionaux ont introduit dans leurs Codes respectifs des dispositions fiscales très spécifiques relatives à certaines opérations déterminées spécialement visées par ces dispositions. Cela a pour conséquence que si le contribuable venait à effectuer une de ces opérations déterminées, la mesure générale anti-abus ne pourrait s'appliquer en vertu du principe *lex speciali generali derogat*³²⁸. En effet, ces règles anti-abus spéciales priment sur les mesures générales.

Enfin, les différentes circulaires émises par l'Administration sur l'application éventuelle des mesures générales anti-abus excluent du champ d'application desdites mesures des « opérations traditionnelles, isolées et créées par un acte juridique unique »³²⁹.

Les listes blanche et noire mises en place par les diverses circulaires administratives

Afin d'encadrer un tant soit peu l'application éventuelle des mesures générales anti-abus, la loi-programme a été accompagnée d'une série de circulaires administratives. La première circulaire date du 4 mai 2012³³⁰ et contient la mention que les mesures anti-abus réécrites par la loi-programme de 2012 visent désormais les actes relevant de la sphère privée, c'est-à-dire qu'elles visent potentiellement depuis lors tous les actes faits dans une optique de planification patrimoniale³³¹. Cette circulaire ne contenait aucun exemple concret du genre d'opération qui serait susceptible d'être frappée par les mesures anti-abus et fut vite complétée par une autre circulaire du 19 juillet 2012³³², qui fut elle-même remplacée par une nouvelle circulaire (la dernière en date) du 10 avril 2013³³³. Cette dernière circulaire, qui vise essentiellement les opérations patrimoniales relatives aux droits d'enregistrement et de succession, contient une série d'exemples répartis en une *white list*, qui énonce toutes les opérations que l'Administration ne considère *a priori* pas comme constituant un abus fiscal, et en une *black list* qui énonce tous les actes ou opérations qui sont perçus par l'Administration comme *a priori* représentant un abus fiscal³³⁴. Elle reprend, par exemple, dans sa *white list* des opérations, qui ne peuvent être cataloguées comme abus fiscal, telles que le don manuel ou le virement bancaire, ainsi que les opérations de donations mobilières réalisées devant un

³²⁸ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 385.

³²⁹ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 386.

³³⁰ Circulaire du 4/2012 du 4 mai 2012.

³³¹ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 378.

³³² Circulaire 8/2012 du 19 juillet 2012 publiée sur le site www.fisconetplus.be.

³³³ Circulaire 5/2013 du 10 avril 2013 publiée sur le site www.fisconetplus.be.

³³⁴ M. BOURGEOIS, A. NOLLET, « L'« abus fiscal » et la planification patrimoniale », *op. cit.*, p. 5.

notaire étranger et ainsi de suite³³⁵, pour autant qu'ils ne fassent pas partie d'un montage constitué de plusieurs actes. Dans la *black list*, par contre, l'Administration énonce des opérations qu'elle considère comme abus fiscal si le contribuable ne sait pas démontrer qu'elles ont été faites pour un motif autre que fiscal. Il s'agit notamment des clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou des clauses de partage inégales de ce patrimoine ainsi qu'une sortie de la communauté de biens meubles suivie par une donation mutuelle entre époux, et ainsi de suite³³⁶.

Les différentes opérations présentes dans cette circulaire ne pourraient représenter une liste exhaustive des opérations que l'Administration considère comme étant susceptibles ou non d'être attaquées par les mesures générales anti-abus sous peine pour cette dernière de faire œuvre législative en lieu et place du législateur, ce qui serait contraire au principe de la légalité de l'impôt consacré par l'article 170 de la Constitution³³⁷. Les *white* et *black lists* sont donc, et ne restent, qu'exemplatives de la position de l'Administration en la matière³³⁸.

La requalification

A côté des mesures générales anti-abus, l'Administration pourrait *requalifier* l'acte que les parties auraient, de bonne foi, mal qualifié, et ce principalement en ce qui concerne la présentation d'un acte à la formalité de l'enregistrement. Pour ce faire, il faut que les différents éléments de la nouvelle qualification que l'Administration va substituer à celle des parties soient présents dans l'acte en lui-même sans qu'aucune recherche extérieure à l'acte ne soit nécessaire³³⁹. Elle devra donc se limiter à analyser le caractère réel de l'acte en vue de le requalifier³⁴⁰.

En cas de requalification, aucune majoration d'impôt ou amende ne pourrait être imposée par l'Administration dans le chef des parties qui auraient, de bonne foi, donné une

³³⁵ Pour connaître l'ensemble des opérations qui font partie de cette *white list*, voy. le site web de l'Administration : www.fisconetplus.be sur lequel est publiée la circulaire 5/2013.

³³⁶ Pour connaître l'ensemble des opérations qui font partie de cette *black list*, voy. le site web de l'Administration : www.fisconetplus.be sur lequel est publiée la circulaire 5/2013.

³³⁷ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 381.

³³⁸ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, pp. 378-379.

³³⁹ C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 410.

³⁴⁰ P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, p. 380.

mauvaise qualification à l'acte qu'ils présentent à l'Administration. Celle-ci ne pourrait que les imposer sur la base de la nouvelle qualification de l'acte³⁴¹.

Un exemple traditionnel en matière de vente serait une convention de vente d'un bien (ainsi qualifiée par les parties) qui aurait pour contrepartie un prix beaucoup trop peu élevé, étant donné le bien vendu. L'acte devrait donc être requalifié en donation avec charge³⁴².

La simulation

La simulation peut aussi être combattue par l'Administration afin de percevoir les droits normalement dus. La simulation est, en droit civil, « la situation dans laquelle les parties concluent un acte apparent donc elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète »³⁴³. Dans le cas de la simulation, les parties à l'acte ont volontairement présenté à l'Administration un acte avec une certaine qualification qui ne révèle pas la véritable convention intervenue entre elles³⁴⁴.

En cas de simulation, l'Administration pourra rechercher des éléments extrinsèques pour établir la convention secrète réellement intervenue entre les parties et elle pourra choisir de se prévaloir de la contre-lettre (la convention secrète) ou non afin de percevoir les droits les plus élevés³⁴⁵. Si la simulation est établie, l'Administration sera également en droit de percevoir une amende égale aux droits que les parties ont essayé d'éluder³⁴⁶.

Techniques impliquant la donation et conditions de validité

Lorsque l'on en vient à l'examen des différentes techniques de planification successorale dans un but principal d'optimisation d'une succession future qui utilisent l'outil civil de la donation, il est nécessaire d'effectuer une distinction entre le sort que les meubles vont suivre, en comparaison avec le régime selon lequel les immeubles seront traités. En effet, on a pu le remarquer à l'examen des aspects fiscaux relatifs aux donations, les immeubles et les meubles sont traités d'une manière tout à fait différente et les donations de ceux-ci seront, en conséquence, taxées d'une manière totalement différente.

³⁴¹ *Idem.*

³⁴² *Idem.*

³⁴³ *Idem.*

³⁴⁴ C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 410.

³⁴⁵ *Idem.*

³⁴⁶ C. enreg. art. 204 ; P. DE PAGE, M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *op. cit.*, pp. 380-381.

Il est cependant une technique de droit civil qui transcende cette distinction entre la donation de biens meubles et immeubles. Il s'agit du partage d'ascendant, prévu par les articles 1075 et suivants du Code civil, qui est l'opération par laquelle « des pères et mères ou autres ascendants ont la faculté de d'opérer eux-mêmes la distribution et le partage de leurs biens entre leurs enfants et descendants »³⁴⁷. La raison pour laquelle cette technique nous intéresse, outre qu'il s'agit d'une technique de planification successorale très intéressante sur le plan civil, est qu'elle peut être réalisée de deux manières : par un testament-partage (opérant après le décès du *de cuius*) ou par donation-partage (qui opère donc du vivant du donateur).

Pour réaliser une donation-partage, qui peut porter sur tout ou partie de ses biens (c'est-à-dire sur des biens meubles et immeubles sans distinction), le donateur, qui devra recueillir le consentement de tous ses héritiers, devra aussi s'acquitter de la tâche d'établir des lots qu'il attribuera à ces derniers³⁴⁸. Il pourra de cette manière organiser à l'avance et selon ses désirs la répartition de son patrimoine entre ses héritiers. Il est capital, pour que l'opération soit qualifiée de donation-partage, que le donateur répartisse lui-même ses biens en lots. En effet, c'est cette tâche attribuable au donateur qui différencie la donation-partage du procédé du double acte (voir *infra*).

Il faudra, bien entendu, appliquer les régimes fiscaux d'enregistrement adéquats selon les biens qui composent les lots.

Donation de meuble

Les avantages de la donation notariée

Bien qu'il existe de nombreuses exceptions quant aux règles de forme que doivent respecter les donations, le Code civil prévoit « par défaut » qu'elles doivent, en principe, être réalisées en la forme authentique (Article 931 du Code civil). De ce fait, ce type de donation devra dans tous les cas passer par la formalité de l'enregistrement, comme en dispose l'article 19 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. En matière de meubles, il sera dès lors toujours perçu des droits proportionnels (réduits) basés sur la valeur vénale des biens donnés par une donation notariée.

D'un point de vue purement fiscal, les parties à une donation notariée devront donc passer par la formalité de l'enregistrement et payer des droits de donation. Cela dit, le fait

³⁴⁷ J. DE SACE, « Les libéralités : dispositions générales », *op. cit.*, p. 131.

³⁴⁸ *Idem*.

d'utiliser la forme notariée offre des avantages intéressants en matière d'optimisation fiscale. Le premier point positif que revêt la formalité de l'enregistrement est le fait que chacune des trois Régions, compétentes en matière d'enregistrement comme de succession, ont adopté depuis une dizaine d'années des législations plus attractives qui encouragent fortement les parties à une donation de l'enregistrer. On le rappelle, le but de ces législations, en proposant des taux particulièrement attractifs, a été d'éviter que les parties ne décident d'utiliser d'autres formes de donations afin d'éviter de passer par l'enregistrement et de faire ainsi l'économie des droits proportionnels des donations. Donc, en cas de donations de meubles notariées, il est obligatoire de passer par la formalité de l'enregistrement et de payer les droits dus, mais les taux ne sont plus astronomiques comme ils l'étaient auparavant.

Le second intérêt que présente la forme notariée des donations est qu'elle permet aux parties de sortir de la fiction de l'article 7 du Code des droits de succession, fiction par laquelle, on le rappelle, le fisc considère que la valeur des donations, faites dans une période de trois ans précédant le décès du donateur sur lesquelles n'est perçu aucun droit d'enregistrement, doit être réintégrée dans la masse successorale afin de calculer les droits de succession qui devront être perçus. Le simple fait de passer par la formalité de l'enregistrement et de payer les droits réduits de donation offre donc aux parties la sécurité juridique de ne pas se voir appliquer la fiction de l'article 7 du Code des droits de succession. Par ailleurs, il est unanimement admis que cet enregistrement peut se faire *in extremis* dans les cas où les parties craignent que le donateur puisse décéder endéans la période de trois ans suivant sa donation. Il est dès lors loisible aux parties de réaliser une donation qui ne doit pas respecter les différentes règles de forme imposées par le Code civil (don manuel, donation indirecte et déguisée), quitte à l'enregistrer plus tard, dans la crainte du décès « prématuré » du donateur³⁴⁹.

Le don manuel de biens meubles et l'incidence d'un écrit probatoire

On le sait, le don manuel, pour être valide au regard du droit civil, ne requiert aucunement d'écrit. Il est seulement nécessaire, en effet, que la donation s'opère du vivant du donateur, avec une acceptation expresse du donataire qui se réalise aussi du vivant du donateur, que le donateur effectue le don avec l'intention d'effectuer un don manuel et que le don se réalise par la remise matérielle du bien donné au donataire (tradition).

Cette absence d'écrit, et de constatation du don dans un acte authentique qui plus est, ne subordonne pas obligatoirement le don à la formalité de l'enregistrement, ce qui a pour

³⁴⁹ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 85.

conséquence qu'il ne sera perçu aucun droit proportionnel de donation. Cela étant dit, les parties aux dons pourraient tomber, dans le cas du décès du donateur dans les trois ans suivant la donation, dans la fiction établie par l'article 7 du Code des droits de succession. Ceci aurait pour conséquence, si le fisc arrive à apporter la preuve que le donateur a été propriétaire de la chose donnée, aidé dans cette mission par les différentes présomptions établies aux articles 108 à 110 du même Code, que la valeur des biens ainsi donnés devra être ajoutée au reste de la masse successorale du donateur décédé en vue de calculer les droits de succession que devront payer les héritiers et légataires du *de cuius*.

Pour parer à cette éventualité, les parties au don ont deux choix qui se présentent à elles. Soit elles décident de faire enregistrer le don, par un acte faisant titre de celui-ci, aux taux réduits mis en place depuis une dizaine d'années par les différentes législations régionales. Cela leur permettra de se constituer la date certaine du don ainsi que d'éviter la fiction de l'article 7 du Code des droits de succession, étant donné que les droits de donation, dont les taux sont peu élevés, auront été retenus. L'on revient, dans ce cas, dans la même situation qu'une donation notariée. Les parties peuvent aussi décider d'essayer de se constituer une date certaine du don (article 1328 du Code civil) afin de prouver à l'Administration que celui-ci a eu lieu plus de trois ans avant le décès. Pour ce faire, les parties pourraient décider de présenter un écrit volontairement à la formalité de l'enregistrement afin de se réserver une date certaine du don, que ce soit un écrit probatoire signé des deux parties ou une reconnaissance unilatérale, soit provenant du donataire, soit provenant du donateur. Il faudra rester attentif, toutefois, à ne pas présenter au receveur un acte ou écrit faisant titre du don, auquel cas il sera assujéti à la perception des taux progressifs des droits de donation. Ainsi, s'il est volontairement présenté un écrit signé des deux parties, l'acte fera titre du don et les droits proportionnels d'enregistrement seront perçus³⁵⁰. Par ailleurs, les parties peuvent présenter un acte portant une reconnaissance unilatérale du don et qui ne ferait pas du tout titre de celui-ci. Dans le cas où il s'agit d'une reconnaissance unilatérale du donataire, l'état actuel de la doctrine et de la jurisprudence nous apprend que seront perçus les droits proportionnels de donation, ce qui n'est pas très intéressant pour les parties³⁵¹. Par contre, si la reconnaissance unilatérale du don émane du donateur, il ne sera perçu que le droit fixe établi l'article 10 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe³⁵². Dans ce cas, les parties pourront opposer à l'Administration un écrit ayant date certaine qui prouverait que le don a eu lieu avant la

³⁵⁰ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.* p. 153.

³⁵¹ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.* pp. 154-155.

³⁵² C. LAMBERT, « Le don manuel en droit fiscal (droit d'enregistrement et droit de succession) », *op. cit.*, p. 415.

période de trois précédant le décès du donateur et qui leur permettrait ainsi de sortir du champ d'application de l'article 7 du Code des droits de succession, tout en ayant fait l'économie du paiement des droits progressifs d'enregistrement des donations.

Il est aussi intéressant de noter qu'il est possible pour les parties d'enregistrer un écrit probatoire, ou d'éventuelles reconnaissances unilatérales, dans un pays étranger qui ne subordonnerait pas cet enregistrement à la perception de droits proportionnels³⁵³. Ce faisant, elles acquerraient une date certaine de leur don, pour autant que l'enregistrement à l'étranger corresponde à notre formalité de l'enregistrement en Belgique³⁵⁴. Il est par ailleurs aussi possible d'enregistrer le don manuel, en soi, dans un pays étranger dans lequel il ne serait pas perçu de droits proportionnels³⁵⁵.

La donation déguisée et la donation indirecte

La donation déguisée ainsi que la donation indirecte sont, avec le don manuel, les deux types de donation qui ne doivent pas respecter les règles de forme prescrites par le Code civil. La donation déguisée est une donation qui se fait sous l'apparence d'un acte à titre onéreux mais qui est, en réalité, un acte fictif qui ne représente pas la réalité entre parties. Il y a donc simulation. Un parfait exemple de donation déguisée serait une convention par laquelle une partie vend un bien meuble, mais pour lequel aucun prix n'est payé ou alors d'une manière très insuffisante³⁵⁶. La donation indirecte est, quant à elle, une donation qui se réalise par l'intermédiaire d'un acte neutre, c'est-à-dire par un acte qui ne révèle pas sa nature d'acte à titre onéreux ou d'acte à titre gratuit. L'exemple emblématique d'une donation indirecte est celui d'une donation d'une somme d'argent par l'intermédiaire d'un virement bancaire. En effet, le virement ne reflète pas s'il a été fait à titre gratuit ou à titre onéreux³⁵⁷.

Ces deux types de donations sont parfaitement valides et acceptées en pratique pour autant que les actes par l'intermédiaire desquels elles sont réalisées répondent aux différentes conditions de fond et de forme qui leur sont propres³⁵⁸.

³⁵³ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.* p. 160.

³⁵⁴ *Idem.*

³⁵⁵ M. MUND, « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *op. cit.* p. 161.

³⁵⁶ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 72.

³⁵⁷ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 73.

³⁵⁸ Mons, 15 septembre 1992, *Rev. not. b.*, *op. cit.*, p. 22 ; P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 71.

Étant donné qu'il n'est pas requis que ces donations soient constatées dans un acte authentique pour être valides, elles ne doivent donc pas obligatoirement être enregistrées. En réalisant de telles donations, les parties peuvent donc faire l'économie des droits d'enregistrement relatifs aux donations notariées. Il est néanmoins important de noter que les parties courent les risques de voir la valeur des biens donnés être ajoutée à la masse successorale du donateur si celui-ci venait à décéder dans une période de trois ans suivant la donation et que l'Administration parvienne à démontrer qu'il était propriétaire de ces biens pendant cette période³⁵⁹. Tout comme pour le don manuel, les parties devront donc choisir soit d'enregistrer leur donation avant le décès du donateur, et ce même *in extremis*, et de payer les droits d'enregistrement calculés aux taux réduits, soit de prouver que leur donation a eu lieu plus de trois ans avant le décès du donateur (pour les règles de preuve, voir *supra*).

Une attention particulière devra être portée par les parties en cas de donation déguisée. En effet, la donation déguisée réalisant une simulation, l'Administration pourrait bien y voir un cas de fraude fiscale. Elle pourra donc décider de se prévaloir de la contre-lettre établie par les parties ou non afin de leur imposer le paiement des droits les plus élevés. Elle pourra en outre leur imposer le paiement d'une amende égale aux droits éludés par la simulation (C. enreg. art. 204).

La donation mobilière à l'étranger

La donation de biens meubles à l'étranger présente un avantage conséquent par rapport à un éventuel enregistrement en Belgique en matière de donations mobilières. Cet intérêt que revêt l'enregistrement à l'étranger est celui de conférer une date certaine à la donation notariée de biens meubles situés en Belgique, enregistrée dans un pays étranger sans passer par la formalité de l'enregistrement en Belgique et par le paiement des droits de donation. Outre la preuve de la date à laquelle la donation a été faite, le fait d'enregistrer la donation à l'étranger peut aussi permettre de prouver que la donation a réellement eu lieu³⁶⁰. En effet, l'article 28 du Code de droit international privé belge, qui énonce les conditions selon lesquelles les actes authentiques étrangers font foi en Belgique, énonce que ceux-ci seront accueillis en Belgique « à condition que, d'une part, les exigences posées par le droit étranger pour l'authenticité de l'acte aient été respectées et, d'autre part, que les conditions posées par

³⁵⁹ C. succ. art. 7 ; Code flamand de la Fiscalité art. 2.7.3.2.6.

³⁶⁰ X., dir. F. DERÈME, *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 57-58.

le Code pour la forme de l'acte aient également été respectées »³⁶¹. Dans un contexte franco-belge, par exemple, le notaire français veillera à ce que les conditions du droit français quant à l'authenticité de l'acte soient bien respectées et, en ce qui concerne les conditions de forme posées par le Code, l'adage *locus regit actum* (en matière de donations) permet aux parties de s'en remettre aux conditions de forme françaises, dont le notaire français s'assurera qu'elles sont respectées³⁶². Donc, si ces conditions sont respectées, la donation notariée enregistrée à l'étranger pourra être opposée à l'Administration belge, qui en acceptera la date certaine, ce qui peut être très intéressant d'un point de vue probatoire³⁶³. En effet, cela permettra par exemple de prouver qu'une donation a dépassé le délai de trois ans contenu dans l'article 7 du Code des droits de succession. Étant donné que l'acte authentique étranger fait foi en Belgique, il ne sera pas non plus nécessaire de passer par la formalité de l'enregistrement, permettant ainsi aux parties de ne pas devoir payer les droits d'enregistrement³⁶⁴.

Le contrat d'assurance-vie et la stipulation pour autrui

Le contrat d'assurance-vie est une stipulation pour autrui par laquelle « un des contractants stipule de l'autre contractant que celui-ci donnera ou fera quelque chose au profit d'une troisième personne qui est juridiquement étrangère à l'opération »³⁶⁵. Concrètement, il s'agit d'un contrat par lequel le preneur d'assurance va payer des primes à la compagnie d'assurance, à charge pour elle de verser à un tiers choisi par le preneur d'assurance le capital total composé par les primes lorsque ce dernier vient à décéder. En ce qu'il rassemble les éléments qui créent une donation (appauvrissement du disposant suivi d'un enrichissement corrélatif du bénéficiaire et *animus donandi*), le contrat d'assurance-vie peut en soi être assimilé à une donation³⁶⁶.

L'intérêt que revêt cette technique est qu'elle permet, pour celui qui contracte un contrat d'assurance-vie, de faire échapper des montants importants des règles de réserve prévues pour protéger les héritiers du futur *de cuius*. Elle permet, en outre, d'échapper aux

³⁶¹ X., dir. F. DERÈME, *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, op. cit., p. 58 ;

³⁶² X., dir. F. DERÈME, *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, op. cit., pp. 58-59.

³⁶³ M. MUND, « L'incidence en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession de donations intervenues par acte authentique à l'étranger », in *Liber Amicorum Lucien Simont*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 1114.

³⁶⁴ M. MUND, « L'incidence en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession de donations intervenues par acte authentique à l'étranger », op. cit., p. 1114.

³⁶⁵ A. CULOT, « Les actes de la vie courante dans une optique de planification successorale », in *La planification successorale*, coll. Les manuels pratiques des FUCaM, Limal, Anthémis, 2013, p. 38.

³⁶⁶ X., *Libéralités et successions*, dir. P. MOREAU, op. cit., p. 197.

droits d'enregistrement prévus pour les donations bien que, on le verra, le législateur ait mis en place quelques garde-fous.

Pour être valide, la stipulation pour autrui ainsi créée par le contrat d'assurance-vie doit « nécessairement être l'accessoire d'un contrat principal conclu entre le promettant [la compagnie d'assurance] et le stipulant [le preneur d'assurance] »³⁶⁷.

Le garde-fou dont il a été question mis en place par le législateur afin d'éviter que le stipulant ne fasse sortir de sa masse successorale future des montants trop importants est contenu dans l'article 8 du Code des droits de succession (ou à l'article 2.7.1.0.6 du Code flamand de la Fiscalité). Dans cet article 8 est contenue une présomption de legs « pour toutes les sommes, rentes ou valeurs qu'une personne est appelée à recevoir à titre gratuit au décès du défunt en vertu d'un contrat renfermant une stipulation à son profit par le défunt ou par un tiers »³⁶⁸. Cela signifie que sera ajoutée à la masse successorale la valeur du capital que la personne aura reçu en vertu du contrat d'assurance-vie que le *de cuius* a passé avec la compagnie d'assurance en vue d'y appliquer les tarifs des droits de succession. Pour que l'article 8 puisse s'appliquer, il faut que la stipulation soit faite au profit d'un tiers déterminé ou déterminable, qu'elle porte sur des sommes, rentes ou valeurs et que le bénéficiaire du capital le reçoive à titre gratuit sans qu'il ne soit nécessaire qu'il accepte la stipulation³⁶⁹.

Il existe cependant une échappatoire à la présomption de legs prévue par l'article 8 en son alinéa premier du Code des successions. En effet, si l'on en lit le sixième alinéa (ou l'article 2.7.1.0.6, §2, al. 3, 1° du Code flamand de la Fiscalité), il est possible de sortir du champ d'application de la présomption de legs dans le cas où le contrat principal sur lequel est greffé la stipulation sur autrui est assujéti à la formalité de l'enregistrement³⁷⁰.

Il sera donc fiscalement intéressant de payer les droits d'enregistrement relatifs à l'enregistrement du contrat d'assurance-vie afin d'échapper à la présomption contenue dans l'article 8 du Code des droits de succession dans le cas où le payement de ceux-ci serait moins lourd que si la valeur du capital que recevrait le bénéficiaire retombait dans la masse successorale avant le calcul des droits de succession.

³⁶⁷ A. CULOT, « Les actes de la vie courante dans une optique de planification successorale », *op. cit.*, p. 38.

³⁶⁸ C. succ. art. 8 ; Code flamand de la Fiscalité art. 2.7.1.0.6.

³⁶⁹ A. CULOT, « Les actes de la vie courante dans une optique de planification successorale », *op. cit.*, pp. 39 à 41.

³⁷⁰ A. CULOT, « Les actes de la vie courante dans une optique de planification successorale », *op. cit.*, p. 49.

Donation d'immeuble

La donation immobilière à l'étranger

La donation à l'étranger d'un immeuble situé en Belgique ne revêt d'un point de vue fiscal aucun intérêt. En effet, l'article 19, al. 1^{er}, 2^o du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe subordonne tout acte translatif de propriété d'un immeuble situé en Belgique à la formalité de l'enregistrement, en conséquence de laquelle seront perçus des droits de donations³⁷¹.

Par contre, s'il s'agit d'un immeuble qui n'est pas situé en Belgique, il n'est nul besoin d'enregistrer la donation et aucun droit d'enregistrement ne sera dû sur l'opération. Cela étant dit, la valeur de l'immeuble ainsi donné devra être ajoutée à la base imposable de la masse successorale afin de pouvoir y appliquer les taux des droits de succession.

La donation simple

En matière d'immeubles, la donation simple n'est fiscalement guère intéressante lorsqu'elle est comparée avec les donations mobilières qui peuvent soit bénéficier de taux réduits (en cas de donation notariée), soit ne pas être taxées en droits d'enregistrement du tout (en cas de don manuel, de donation déguisée ou de donation indirecte) ni en droits de succession (si la donation a eu lieu plus de trois ans avant le décès du donateur).

En effet, en matière d'immeubles, la donation simple devra dans tous les cas passer par la formalité de l'enregistrement, en ce qu'elle opère le transfert de propriété d'un immeuble situé en Belgique³⁷². Les donations simples d'immeubles donneront dès lors toujours lieu à la perception des droits de donations selon les taux régionaux relatifs aux donations d'immeubles³⁷³.

Bien que les parties doivent s'acquitter des droits de donations lorsqu'elles décident de réaliser une donation d'immeuble, il reste toutefois intéressant de noter que le fait de donner un immeuble avant le décès du donateur permet de diminuer d'une manière conséquente la base imposable de la masse successorale, et donc de diminuer ce que les parties devront payer en droits de succession, quand surviendra le décès du donateur³⁷⁴. Par ailleurs, grâce à l'enregistrement obligatoire qui suit la donation d'un immeuble, les

³⁷¹ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 89.

³⁷² C. enreg. art. 19, al. 1^{er}, 2^o ; Code flamand de la Fiscalité art. 2.8.1.0.1.

³⁷³ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 87.

³⁷⁴ *Idem*.

parties sortent directement et automatiquement du champ d'application de l'article 7 du Code des droits de succession. En effet, les droits de donations ayant déjà été perçus, il n'est plus nécessaire de calculer le délai de trois ans afin de déterminer si une donation doit retomber ou non dans la masse successorale en vue de calculer les droits de succession qui vont être dus.

Le fait de donner un immeuble et d'être taxé sur la valeur de l'immeuble au jour de la donation sans qu'il ne soit perçu de droits de succession par après est aussi intéressant d'un point de vue fiscal pour la raison suivante. Les parties, lorsqu'elles donnent l'immeuble, seront taxées sur la valeur vénale de l'immeuble au jour de la donation, tandis que si elles ne procèdent à aucune donation et que l'immeuble se retrouve dans la masse successorale, la valeur de l'immeuble peut avoir considérablement augmenté avec le temps et cela gonflera donc la base imposable à laquelle seront appliqués les taux progressifs des droits de succession. En donnant son immeuble à un certain moment, le donateur évite donc un accroissement d'impôts successoraux dû à la prise de valeur de l'immeuble avec le temps³⁷⁵.

Les donations partielles successives

Une technique intéressante imaginée par la pratique en cas de donation d'immeuble est celle de donations successives partielles afin de réduire la progressivité des droits d'enregistrement relatifs aux donations d'immeubles³⁷⁶. En effet, selon l'article 137 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ou l'article 2.8.3.0.3 du Code flamand de la Fiscalité), « la base imposable de celle-ci [de la donation en question] est ajoutée à la somme qui a servi de base de perception sur les donations déjà intervenues entre les mêmes parties, constatées par actes remontant à moins de trois ans avant la date de la nouvelle donation et qui, avant la même date, ont été enregistrées ou sont devenues obligatoirement enregistrables »³⁷⁷. Donc, selon l'article 137 du Code, il suffira de procéder à la division de son patrimoine immobilier et de ne réaliser des donations immobilières que tous les trois ans afin de « recommencer au plus bas des tranches » prévues par les barèmes régionaux, tranches pour lesquelles sont prévus des taux progressifs moins élevés que si l'on donnait tout l'immeuble en une seule fois. En procédant de la sorte, les parties feront donc l'économie d'une partie des droits d'enregistrement relatifs à la donation de leur immeuble et de

³⁷⁵ G. JORION, *Planification successorale dans un contexte international – États-Unis, France, Belgique*, Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 79.

³⁷⁶ *Idem*.

³⁷⁷ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, *op. cit.*, p. 87.

l'ensemble des droits de succession qu'elles auraient dû payer dans le cas où elles n'auraient pas procédé à la donation³⁷⁸.

Il sera important, par contre, de rester attentif quant à l'utilisation de cette technique depuis l'entrée en vigueur de la réécriture des mesures anti-abus générales. En effet, s'il est fait usage de cette technique, il sera essentiel de se réserver la preuve d'un motif autre que purement fiscal afin de renverser la présomption d'abus fiscal dans le chef du donateur. Le praticien, pour éviter tout problème de ce point de vue, s'assurera de conseiller à son client d'effectuer des donations successives en se réservant chaque fois des éléments qui lui permettront de prouver que les objectifs de ces opérations étaient autres que purement fiscaux.

Procédé du double acte

Le procédé du double acte est une technique de planification successorale qui présente, à tout le moins, un avantage civil considérable ainsi qu'un avantage fiscal dans certains cas. Il s'agit d'une technique, réalisée en deux phases, par laquelle la personne qui effectue la planification de sa succession future opère, dans le premier acte, la donation d'un immeuble à tous ses futurs héritiers, dont il aura besoin du concours, en indivision³⁷⁹. Dans le second acte, auquel le donateur ne prend pas part sous peine de requalification de l'opération en donation-partage, les héritiers s'accordent quant aux modalités de sortie de l'indivision (date de la sortie d'indivision, paiement du prix de la cession des droits indivis par l'héritier gratifié aux autres héritiers)³⁸⁰. Grâce à cette technique comprenant une donation, le donateur, à condition que tous ses héritiers soient d'accord, pourra gratifier d'un immeuble un héritier de son choix.

L'avantage fiscal que comprend la technique du procédé du double acte peut être explicité par un petit exemple issu d'un ouvrage de E. De Wilde D'Estmael³⁸¹. Si le futur *de cuius* a trois enfants, qu'il veut gratifier l'aînée d'actions d'une valeur de 250.000 euros et qu'il souhaite que ses deux autres enfants reçoivent deux immeubles d'une valeur de 225.000 euros, il pourra donner les actions ainsi que les deux immeubles en indivision, à charge pour les enfants de s'arranger par la suite quant aux modalités de sortie d'indivision. L'avantage fiscal est le suivant : la déduction en droits d'enregistrement sera moindre dans le cas où les

³⁷⁸ G. JORION, *Planification successorale dans un contexte international – Etats-Unis, France, Belgique*, op. cit., pp. 79-80.

³⁷⁹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale*, 2^{ème} éd., Waterloo, Kluwer, 2007, p. 348.

³⁸⁰ *Idem*.

³⁸¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale*, op. cit., pp. 348-349.

deux immeubles sont donnés en indivision aux trois enfants en comparaison avec la situation dans laquelle le père ne ferait que des donations simples d'immeubles à ses deux enfants.

Acquisition avec des fonds donnés

Un autre moyen de faire l'économie d'une charge fiscale en matière immobilière, qui utilise l'outil de la donation, serait le fait pour le donateur de donner au donataire une certaine somme d'argent dans le but pour ce dernier d'acquérir un immeuble au moyen d'un contrat de vente. L'intérêt de cette technique n'existe que dans les situations dans lesquelles le droit d'enregistrement perçu en cas de vente (c'est-à-dire au taux de 12,5% en Région wallonne et Bruxelles-Capitale³⁸² et 10% en Région flamande) est inférieur aux droits d'enregistrement relatifs aux donations d'immeubles³⁸³.

Comme annoncé lors de l'examen de l'objet des libéralités, une controverse existait quant à la nature des biens donnés dans le cas d'un don manuel d'une somme d'argent suivi de l'acquisition d'un immeuble au moyen de ladite somme d'argent³⁸⁴. Est-ce la somme d'argent (par don manuel non obligatoirement enregistrable) ou l'immeuble (par donation authentique obligatoirement enregistrable) qui est donné(e) par le donateur ? La Cour de cassation a tranché cette controverse en nous apprenant que dans le cas où une personne fait l'acquisition d'un immeuble en son nom propre avec une somme d'argent qui lui a été donnée, c'est cette somme d'argent qui a fait l'objet de la donation et non l'immeuble³⁸⁵. Il est dès lors intéressant d'acquérir un immeuble avec des fonds donnés (par don manuel non obligatoirement enregistrable) et de ne payer les droits d'enregistrement de la vente (12,5% ou 10% selon la Région dans laquelle se situe l'immeuble en question) que dans le cas où les droits d'enregistrement relatifs à la donation simple de l'immeuble seraient supérieurs aux droits d'enregistrement relatifs à la vente.

Donation avec réserve d'usufruit

La donation avec réserve d'usufruit³⁸⁶ ne comporte sur le plan fiscal aucun réel avantage puisque les droits de donations relatifs à une donation immobilière, dans le cas où le donateur se réserve l'usufruit du bien qu'il donne, sont calculés sur la base de la valeur de la pleine propriété du bien donné et non par rapport à la valeur de la nue-propriété ou de

³⁸² C. enreg. art. 44 ; Code flamand de la Fiscalité art. 2.9.4.1.1.

³⁸³ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 89.

³⁸⁴ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., pp. 89-90.

³⁸⁵ Cass. 15 novembre 1990, *J. T.*, 1991, p. 518 ; Cass. 11 février 2000, *R. W.*, 2000-2001, p. 944.

³⁸⁶ C. civ. art. 949.

l'usufruit de celui-ci³⁸⁷. Par contre, ce type de donation revêt un intérêt particulier d'un point de vue purement civil. En effet, le fait de donner un immeuble avec une réserve d'usufruit permettra au donateur de continuer à pouvoir percevoir les revenus liés à l'immeuble donné ou de continuer à y habiter³⁸⁸.

Démembrement de propriété

Il est par contre possible pour le donateur qui souhaite donner son immeuble de le donner en opérant un démembrement de propriété. Ce faisant, il donnerait la nue-propriété à une personne et l'usufruit à une autre³⁸⁹. Dans ce cas-ci, et contrairement à la situation dans laquelle le donateur ne fait que donner la nue-propriété de l'immeuble en s'en réservant l'usufruit, les droits de donations dont les donataires devront s'acquitter seront calculés sur la valeur de l'usufruit (calculé conformément à l'article 47 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou l'article 2.9.3.0.4 du Code flamand de la Fiscalité), d'une part, et sur la valeur de la nue-propriété d'autre part³⁹⁰. Cela aura pour conséquence que les droits d'enregistrement de la donation immobilière ainsi effectuée seront amoindris en comparaison avec les droits qui seraient dus en cas de donation simple de l'immeuble en pleine propriété.

Donation en indivision

Selon l'article 109 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ou les articles 2.10.1.0.1 et 2.10.4.0.1 du Code flamand de la Fiscalité), si deux ou plusieurs personnes se trouvent dès l'origine dans une situation d'indivision immobilière résultant d'un achat, d'une donation ou par succession, elles pourront sortir de cette indivision au taux d'enregistrement intéressant de 1%³⁹¹. Par contre, si les parties ne sont pas, à l'origine, dans une situation d'indivision, ce taux de partage ne pourra pas s'appliquer.

Donation déguisée

Il est bien entendu, comme en matière de donations mobilières, que les parties réalisent une donation déguisée afin d'éviter de supporter une trop grosse charge fiscale. Le parfait exemple d'une donation déguisée en matière mobilière est celui d'un contrat apparent de vente entre les deux parties, enregistrable au taux de 12,5% en Région wallonne et Bruxelles-Capitale ou 10% en Région flamande, alors qu'en réalité une des parties paye un

³⁸⁷ C. enreg. art. 133 ; Code flamand de la Fiscalité art. 2.8.3.0.1.

³⁸⁸ P. KENNEL, K. GEVAERT, *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, op. cit., p. 90.

³⁸⁹ *Idem*.

³⁹⁰ C. enreg. art. 49 ; Code flamand de la fiscalité art. 2.9.3.0.6.

³⁹¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale*, op. cit., p. 354.

prix tout à fait inférieur à la valeur du bien ou n'en paye pas du tout. L'économie d'impôt se réalise si les droits d'enregistrement que devraient normalement payer les parties, si elles réalisaient une donation simple de l'immeuble, dépassent les droits perçus en matière d'enregistrement de la vente.

De nouveau en matière de donation déguisée, et tout comme la donation déguisée de meubles, il sera très important de rester attentif à ce que l'Administration ne perce pas le secret de la simulation ainsi créée par les parties. En effet, si cela venait à arriver l'Administration pourra, d'une part, choisir de se prévaloir de l'acte simulé ou de la contre-lettre afin de percevoir les droits les plus élevés et elle pourra, d'autre part, infliger aux parties une amende égale aux droits éludés. La plus grande prudence s'impose donc en matière de donation déguisée.

Conclusion

La conclusion générale que l'on peut tirer des développements qui précèdent est que l'outil civil de la donation revêt une importance capitale tant en matière de planification successorale, comprise dans une acceptation purement civile, qu'en matière d'optimisation fiscale d'une succession future.

On a pu l'apercevoir au travers de l'examen de ses aspects civils, la donation présente tout d'abord l'avantage pour le futur *de cujus* de lui permettre de commencer à organiser la répartition de ses biens de son vivant comme il l'entend, pour autant qu'il respecte tant les conditions de fond des libéralités que les conditions de validité propres aux donations, et ce sous réserve de certaines règles civiles qui n'ont pas été abordées lors de ce travail. En effet, le droit belge prévoyant qu'une donation peut être réalisée sous différents aspects, dont les règles de forme à respecter en vue de sa validité sont parfois très légères voire inexistantes, il existe de nombreuses possibilités de répartition de son patrimoine pour le futur *de cujus*. Par ailleurs, les différentes modalités dont peut être grevée la donation offrent au donateur l'occasion de moduler ses dons en demandant au donataire de remplir certaines charges en échange du bien donné, en suspendant l'exécution du don jusqu'à ce qu'un certain événement se produise ou en se réservant l'usufruit du bien donné pour ne citer que quelques exemples. Les possibilités de répartition de patrimoine du vivant du futur *de cujus* sont donc nombreuses et peuvent revêtir bien des formes différentes.

D'un autre côté, l'outil civil qu'est la donation permet aussi d'optimiser fiscalement, et d'une manière préventive, la liquidation de la succession du futur *de cujus*. En effet, l'on a pu s'en rendre compte après l'analyse des aspects fiscaux liés aux donations, la charge fiscale que doivent supporter les héritiers d'une personne décédée peut être extrêmement lourde en fonction de la valeur du patrimoine à liquider et du degré de parenté que les héritiers ont à l'égard du *de cujus*. La donation, en ce qu'elle opère le transfert à titre gratuit de biens ou de sommes hors du patrimoine du donateur de son vivant, permet donc de réduire « à l'avance » la composition de la masse successorale sur laquelle des droits de succession aux taux très élevés devront être perçus. Il y aura donc ici une économie de coûts fiscaux permise grâce à la donation. Cela étant dit, il ne faut pas trop vite se réjouir du fait que la donation permette une

économie fiscale du point de vue des droits de succession. En effet, les donations ont aussi un régime fiscal propre (droits d'enregistrement) et nombreuses sont les présomptions établies par la loi qui considèrent les donations comme des legs afin d'en rapporter la valeur dans la masse successorale dans le but d'y appliquer les tarifs importants des droits de succession. C'est le cas de l'article 7 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe pour n'en citer qu'un exemple. Bien qu'il soit possible de les contourner, il reste d'une importance capitale de prendre en compte ces présomptions afin de réaliser une opération d'optimisation fiscale qui soit la plus parfaite possible.

Lorsque l'on en vient à cette thématique de l'optimisation fiscale parfaite d'une succession, il faudra toujours prendre en considération l'attitude de l'Administration fiscale quant aux techniques utilisées ainsi que les moyens qui sont à sa disposition pour combattre de telles opérations. On l'a vu, l'Administration dispose d'un arsenal chargé, créé pour contrer les opérations qu'Elle pourrait considérer comme constituant un abus fiscal ou une fraude fiscale, et ce particulièrement depuis la réécriture des mesures générales anti-abus accompagnée des diverses circulaires administratives mises en place afin d'en encadrer l'application. Il est dès lors indispensable pour quiconque voulant se lancer dans des opérations de planification successorale et d'optimisation fiscale de prendre en compte l'attitude de l'Administration au regard de ces opérations ainsi que l'arsenal légal qu'elle pourrait mobiliser en cas de doute concernant des opérations qu'Elle pourrait considérer comme abus ou fraude fiscaux.

Enfin, dans la dernière partie du travail, l'on a aussi pu se rendre compte de l'importance et de la diversité des techniques impliquant la donation réalisées à des fins d'optimisation fiscale dans un contexte de planification successorale. Le fait que la donation puisse revêtir plusieurs aspects crée une multitude de possibilités à mettre en place qui peut assurer une optimisation quasi parfaite des coûts fiscaux liés à la liquidation d'une succession pour autant que la planification soit bien pensée pour le cas d'espèce et qu'elle soit mûrement réfléchie.

L'on ne saurait insister d'avantage sur tous les intérêts que revêt l'outil civil de la donation dans un contexte de planification successorale et d'optimisation fiscale d'une succession future.

Bibliographie

Législation

- Const. art. 170.
- C. enreg. art. 1, 10, 18, 19, 31, 32, 44, 47, 49, 105, 108, 109, 131, 131*bis*, 131*ter*, 133, 137, 159, 168, 204.
- Code flamand de la Fiscalité art. 2.7.1.0.1, 2.7.1.0.6, 2.7.3.2.4, 2.7.3.2.5, 2.7.3.2.6, 2.7.3.2.9, 2.8.1.0.1, 2.8.3.0.1, 2.8.3.0.3, 2.8.4.1.1, 2.9.3.0.4, 2.9.3.0.6, 2.9.4.1.1, 2.10.1.0.1, 2.10.4.0.1, 3.17.0.0.1.
- C. succ. art. 7, 8, 15, 48, 105, 106, 108, 109, 110.
- C. civ. art. 110, 718, 843, 894, 900, 901, 902, 931, 932, 933, 949, 951, 953, 955, 1075 et s., 1096, 1097, 1098, 1110 et s., 1134, 1168, 1181, 1183, 1185, 1304, 1315, 1317 et s., 1328, 1339, 1340, 1341, 1347, 1348, 2262, 2279, al. 1.
- C. D. I. P. art. 28.
- C. I. R. art. 344, §1^{er}.
- C. jud. art. 870.
- Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M. B.*, 17 janvier 1989, pp. 850 et s.
- Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales de Régions, *M. B.*, 3 août 2001, pp. 26624 et s.
- Loi-programme du 29 mars 2012, *M. B.*, 6 avril 2012, pp. 22143 et s.

Jurisprudence

- Trib. Anvers, 30 octobre 1985, *Rec. gén. enr. not.*, 1987, p. 373.

- Civ. Huy, 12 février 1987, *R. G. D. C.*, 1987, p. 78.
- Civ. Bruxelles, 24 décembre 1987, *Pas.*, 1988, III, p. 40.
- Civ. Liège, 5 décembre 1988, *J.L.M.B.*, 1990, p. 506.
- Civ. Termonde, 8 mars 1990, *T. not.*, 1990, p. 188.
- Civ. Liège, 19 février 1991, *J.L.M.B.*, 1992, p. 620.
- Civ. Turnhout, 28 mars 1991, *R. G. D. C.*, 1991, p. 400.
- Civ. Liège, 20 novembre 1993, *Rev. trim. dr. fam.*, 1995, p. 703.
- Civ. Liège, 2 mai 1994, *J.T.*, 1995, p. 85.
- Civ. Bruxelles, 31 janvier 1997, *Rec. gén. enr. not.*, 1998, p. 226.
- Civ. Gand, 4 septembre 1997, *T. G. R.*, 1998, p. 10.

- Liège, 23 février 1927, *Rev. Prat. Not.*, 1927, p. 679.
- Bruxelles, 12 décembre 1962, *J. T.*, 1963, p. 320.
- Bruxelles, 11 février 1964, *Rev. prat. not. b.*, 1966, p. 333.
- Bruxelles, 14 février 1972, *R. W.*, 1971-1972, col. 1787.
- Liège, 25 janvier 1984, *F. J. F.*, 84/188.
- Liège, 5 mars 1976, *J. T.*, 1976, p. 355.
- Mons, 16 juin 1982, *Rec. gén. enr. not.*, 1983, n° 22.974.
- Bruxelles, 21 novembre 1985, *Rec. gén. enr. not.*, 1987, p. 108.
- Liège, 3 décembre 1986, *Rev. not. b.*, 1988, p. 150.
- Mons, 5 mai 1987, *Rec. gén. enr. not.*, 1988, n° 23.589, p. 232.
- Liège, 4 décembre 1988, *Rec. gén. enr. not.*, 1990, n°23.866.
- Liège, 2 octobre 1989, cité par E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les donations (1989-1998)*, *op. cit.*, p. 73.
- Liège, 3 octobre 1989, *Rev. not. b.*, 1991, p. 347.
- Liège, 2 octobre 1990, cité par P. DELNOY, *Les libéralités. Chronique de jurisprudence 1988-1997*, Bruxelles, Larcier, 2000, p. 34.
- Gand, 18 juin 1991, *T. G. R.*, 1991, p. 117.
- Anvers, 26 juin 1991, *L. R. L.*, 1991, p. 133.
- Bruxelles, 25 novembre 1991, *Pas.*, II, 1992, p. 209.
- Liège, 17 décembre 1991, *Rev. not. b.*, 1993, p. 427.
- Mons, 15 septembre 1992, *Rev. not. b.*, 1995, p. 22.
- Bruxelles, 6 avril 1993, *Journ. proc.*, 1994, p. 26.
- Mons, 11 mai 1993, *Rev. not. b.*, 1994, p. 127.
- Gand, 3 décembre 1993, *T. not.*, 1994, p. 137.
- Bruxelles, 19 septembre 1994, *Rev. trim. dr. fam.*, 1996, p. 595.
- Liège, 9 mai 1995, *Rec. gén.*, 1995, p. 304.
- Mons, 15 septembre 1995, *R.R.D.*, 1996, p. 249.
- Mons, 7 janvier 1997, *J.T.*, 1997, p. 568.
- Gand, 22 mai 1997, *T. R. V.*, 1997, p. 500.
- Liège, 13 octobre 1997, *J. T.*, 1998, p. 123.
- Mons, 16 février 1998, *Rev. not. b.*, 1998, p. 272.
- Liège, 9 mai 2000, *J.L.M.B.*, 2000, p. 1206.
- Mons, 9 avril 2001, *J.T.*, 2002, p. 409.
- Liège, 25 février 2002, *J. L. M. B.*, 2002, p. 1019.
- Mons, 12 novembre 2002, *J.L.M.B.*, 2003, p. 413.
- Liège, 17 février 2003, *J. T.*, 2003, cité par X., *Précis du droit de successions et des libéralités*, *op. cit.*, p. 251.
- Mons, 7 octobre 2003, *Rev. trim. dr. fam.*, 2005, p. 623.
- Gand, 18 mars 2004, *R.A.B.G.*, 2005, p. 753.
- Liège, 19 mai 2004, *J.L.M.B.*, 2004, p. 1197.
- Mons, 18 octobre 2005, *Rec. gén. enr. not.*, 2007, p. 186.
- Mons, 19 décembre 2005, *J.L.M.B.*, 2007, p. 739.
- Mons, 20 juin 2006, *Rev. not. b.*, 2008, p. 107.

- Liège, 17 septembre 2012, 2011/AR/900 cité dans X., *Patrimonium 2013*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2013.

- Cass. 2 février 1961, *Pas.*, I, 1961, p. 587.
- Cass. 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, p. 1082.
- Cass. 4 avril 1979, *Rec. gén. enr. not.*, 1981, p. 176.
- Cass. 8 septembre 1989, *Pas.*, I, 1990, p. 20.
- Cass. 16 novembre 1989, *Pas.*, I, 1990, 331.
- Cass. 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, p. 849.
- Cass. 15 novembre 1990, *J. T.*, 1991, p. 518
- Cass. 19 mai 1994, *Larcier Cass.*, 1994, p. 135.
- Cass. 21 janvier 2000, *Pas.*, 2000, p. 165.
- Cass. 11 février 2000, *R. W.*, 2000-2001, p. 944.
- Cass. 12 décembre 2008, *Pas.*, 2008, p. 2934, n° 723.

- Cass. fr., 22 décembre 1971, *Journ. not. et avoc.*, 1973, pp. 112-113.

- C. const., 30 octobre 2013, *Rec. gén. enr. not.*, 2014, n°26.583, 2014, p. 8.

Doctrine

- BARBAIX R., *Het contractuele statuut van de schenking*, Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2008.
- BAUGNIET N., TAYMANS J.-F., *Planification successorale – Aspects civils et fiscaux*, coll. Patrimoine, vol. XXIII, Bruxelles, Bruylant, 2008.
- BOURGEOIS M., NOLLET A., « L'introduction d'une notion générale d'« abus (de droit) fiscal » en matière d'impôts sur les revenus, de droit d'enregistrement et de droits de succession », *R. G. F.*, liv. 6, 2012, pp. 4 et s.
- BOURGEOIS M., NOLLET A., « L'« abus fiscal » et la planification patrimoniale », *Act. fisc.*, liv. 28, 2012, pp. 1 et s.
- BOURS J.-P., MAGNUS F., « La fiscalité des donations en Région wallonne », in X., *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthémis, 2011.
- BYTTEBIER J., « De handgift », *T. Not.*, 1998, pp. 67 et s.
- CAPITANT H., *De la cause des obligations*, Dalloz, Paris, 1927.
- CASMAN H., « Schenkingen en succierechten », *Not. Fisc. M.*, 1994, pp. 463 et s.
- COOLS H., *Gids erven en schenken. De theorie en de praktijk*, Anvers, De Boeck, 2009.
- COOLS H., *Gids successie- en vermogensplanning. Voor wie ? Wanneer ? Hoe ?*, Anvers, De Boeck, 2009.
- CULOT A., « Mesure anti-abus de droit, requalification et simulation », *Rec. gén. enr. not.*, 1997, p. 97.

- CULOT A., « L'administration de l'enregistrement – Buts et utilités – Intérêts sur le plan civil de l'enregistrement », *Rec. gén. enr. not.*, n° 24906, 1999, pp. 229 et s.
- CULOT A., “Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession”, in X., *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, Louvain-La-Neuve, Anthémis, 2005, p. 9.
- CULOT A., “Les donations : principes généraux en droit d'enregistrement et de succession”, in X., *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Limal, Anthémis, 2011.
- CULOT A., *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2012.
- CULOT A., *Manuel des droits de succession*, Bruxelles, Larcier, 2012.
- CULOT A., « Les actes de la vie courante dans une optique de planification successorale », in *La planification successorale*, coll. Les manuels pratiques des FUCaM, Limal, Anthémis, 2013, pp. 7 et s.
- CUVELIER A., « Droits d'enregistrement applicables aux donations entre vifs », *Rép. not.*, t. III, 1. XII.
- DEBLANDRE J., « Donations entre vifs de biens meubles par un non habitant du Royaume », *Rec. gén. enr. not.*, 2005, n°25.532, pp. 269 et s.
- DE BOUNGNE A., « De schenking van hand tot hand », *Tijd. not.*, 1982, p. 161.
- DE GROOT D., GHYSELEN M., WUSTENBERGHS T., *Handboek registratie- en successierchten*, Anvers-Oxford, Intersentia, 2006.
- DE GROOT D., *Handboek successierechten*, coll. Fiscal, 2ème éd., Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2014.
- DEHALLEUX V., “La planification successorale par donation(s)”, in X., *La planification successorale*, coll. Les manuels pratiques des FUCaM, Limal, Anthémis, 2013, pp. 107 et s.
- DEKKERS R., *Précis de droit civil belge*, t. III, *Les régimes matrimoniaux, les successions – les donations et les testaments*, Bruxelles, Bruylant, 1955.
- DEKKERS R., CASMAN H., *Handboek burgerlijk recht. Deel IV : Huwelijksstelsels, Erfrecht, Giften*, 3ème éd., Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2010.
- DELNOY P., « La qualification de la donation par virement », *R. C. J. B.*, 1984, pp. 196 et s.
- DELNOY P., *Les libéralités. Chronique de jurisprudence 1988-1997*, Bruxelles, Larcier, 2000.
- DELNOY P., *Les libéralités et les successions. Précis en droit civil*, Bruxelles, Larcier, 2004.
- DELPORTE F., *De handgift*, Diegem, Ced.Samson, 1996.
- DE PAGE P., « Les donations et arrangements de famille et le droit fiscal », *Rev. gén. fisc.*, 1996, p. 301.
- DE PAGE P., « Successions et donations. Questions de fiscalité et de preuve », *Rev. not. b.*, 1996, pp. 558 et s.
- DE PAGE P., « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine familial », *Rec. gén. enr. not.*, n°26.496, 2013, pp. 144 et s.

- DE PAGE P., VAN MOLLE M., « La programmation patrimoniale à l’heure de l’introduction d’une mesure générale anti-bus en matière fiscale : état de la question », *Revue de planification patrimoniale belge et internationale*, liv. 4, 2014, pp. 377 et s.
- DE WILDE D’ESTMAEL E., *Les donations. Aspect civil et fiscal*, Bruxelles, Créadif, 1996.
- DE WILDE D’ESTMAEL E., « La preuve des dons manuels, indirects et déguisés et incidence de cette preuve en droit fiscal », in VERHEYDEN-JEANMART N., *Droit de la preuve*, Liège, Formation permanente CUP, 1997.
- DE WILDE D’ESTMAEL E., *Les donations (1989-1998)*, Diegem, Story-Scientia, 1999.
- DE WILDE D’ESTMAEL E., *Les droits de succession*, 4^e éd., Bruxelles, Créadif, 2004.
- DE WILDE D’ESTMAEL E., *Transférer son patrimoine dans le cadre d’une planification successorale*, 2^e éd., Waterloo, Kluwer, 2007.
- DE WILDE D’ESTMAEL E., *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2014.
- DONNAY M., « Droits d’enregistrement », *Rép. not.*, tome XV, livre X, n°77.
- DONNAY M., « Commentaire de l’article 7 du Code des droits de succession », *Rec. gén. enr. not.*, n°22.066, 1976, pp. 257 et s.
- DOUNY R., « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l’encadrement législatif dans les trois Régions », *Rev. Dr. ULg.*, 2008, pp. 81 et s.
- JORION G., *Planification successorale dans un contexte international*, Bruxelles, Larcier, 2011.
- KENEL P., GEVAERT K., *La donation de valeurs mobilières : outil de planification successorale*, Bruxelles, Larcier, 2006.
- LAMBERT C., « Le don manuel en droit fiscal (droit d’enregistrement et droit de succession) », *Rec. gén. enr. not.*, 1998, pp. 389 et s.
- MASSCHELEIN M. A., *Schenking bij notariële akte*, Gand, Larcier, 2007.
- MAYEUR A., *Droits de succession – 2013*, vol. I, mise à jour par M. PETIT, Waterloo, Kluwer, 2013.
- MEYUS A., WILIKENS S., « de gemodaliseerde hand- en bankgift – een instrument voor estate-planning », *A.F.T.*, 2001, pp. 165 et s.
- MUND M., « Le don manuel. Synthèse de droit civil et droit fiscal », *J.D.F.*, 1993, pp. 129 et s.
- MUND M., « L’incidence en matière de droits d’enregistrement et de droits de succession de donations intervenues par acte authentique à l’étranger », in *Liber Amicorum Lucien Simont*, Bruxelles, Bruylant, 2002.
- NEMERY DE BELLEVAUX J.-P., « Successions et donations », in X, *L’optimisation fiscale du patrimoine immobilier, Applications pratiques en Belgique et en France*, Anthémis, 2007.
- NUDELHOLC S., « Chronique d’une mort annoncée : la condamnation, par la Cour de cassation, du prétendu principe de la caducité des donations par disparition de leur cause », *Act. dr. fam.*, 2009, pp. 152 et s.

- PEETERS B., « Article 7 du Code des droits de succession : quelques questions quant à son application pratique », *M. not. fisc.*, 1991/1, p. 12.
- PIRSON R., « Examen de jurisprudence (1960 à 1964), Successions et libéralités », *R. C. J. B.*, 1966, pp. 143 et s.
- PODEVYN S., « Schenkingsrechten en successierechten langsheen de drie gewesten », *Nieuwsbr. not. fisc.*, 2003/3, pp. 1 et s.
- PUELINCKX-COENE M., GEELHAND N., BUYSSENS F., « Overzicht van rechtspraak – Giften (1993-1998) », *T. P. R.*, 1999, pp. 779 et s.
- PUELINCKX-COENE M., BARBAIX R., GEELHAND N., « Overzicht van rechtspraak – Giften (1999-2011(1)) », *T. P. R.*, 2013, vol. 1, pp. 175 et s.
- RAUCENT L., STAQUET I., « Examen de jurisprudence : les libéralités et les successions », *R.C.J.B.*, 1989, pp. 665 et s.
- STIENON P. ; « Problèmes civils et fiscaux relatifs aux dons manuels », *Rev. gén. fisc.*, 1987/2, p. 44.
- VAN CROMBRUGGE S., « Anti-Misbruikmaatregel nu ook in registratie- en successierecht : een maat voor niets ? », *Fiscoloog*, n°460, 1994.
- VAN DEN EYNDE P., « Présomption générale d’abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, n°26.495, 2013, pp. 139 et s.
- VAN ELDER G., « De l’importance de la preuve écrite du don manuel en droit civil et en droit fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2001, pp. 3 et s.
- VERBEKE A., VAN GERVEN D., DERYCKE H., *Vermogensplanning met effect bij leven : schenking*, coll. Handboek Estate Planning, n°3, Gand, Larcier, 2005.
- VERSTAPPEN J., *Aspects fiscaux des donations*, Diegem, Ced.Samson, 1999
- X., *Les arrangements de famille*, Bruxelles, Story-Scientia, 1990.
- X., *Handboek Estate Planning. Vermogensplanning met effect bij leven : schenking*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- X., dir. VAN GYSEL A.-C., *Précis du droit des successions et libéralités*, Bruxelles, Bruylant, 2008.
- X., dir. DEREME F., *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2013.
- X., *La planification successorale*, coll. Les manuels pratiques des FUCaM, Limal, Anthémis, 2013.

Divers

- Circulaire n°7 du 22 mars 2002 relative à la notion de résidence fiscale.
- Circulaire du 4/2012 du 4 mai 2012.
- Circulaire 8/2012 du 19 juillet 2012 publiée sur le site www.fisconetplus.be.
- Circulaire 5/2013 du 10 avril 2013 publiée sur le site www.fisconetplus.be.

- *Doc. parl.*, Ch., sess. ord. 2011-2012, n°53-2081/001.

- Site web de l'Administration fiscale : www.fisconetplus.be

Annexes

Annexe I : La fiscalité de l'enregistrement

La donation d'un bien immeuble en Région wallonne (C. enreg. art 131)

TABLEAU I

Tranche de la donation		Ligne directe entre époux et entre cohabitants légaux	
De	à ... inclus	a	b
EUR	EUR	p.c.	EUR
0,01	12.500	3	
12.500	25.000	4	375
25.000	50.000	5	875
50.000	100.000	7	2.125
100.000	150.000	10	5.625
150.000	200.000	14	10.625
200.000	250.000	18	17.625
250.000	500.000	24	26.625
Au-delà de 500.000		30	86.625

Ce tableau reprend les différents tarifs par tranches qui sont applicables aux donations d'immeubles en Région wallonne. Il n'est valable, on le voit, que pour des donations qui sont faites par le donateur à tous ses descendants et ascendants ainsi qu'à son époux(se) et à son cohabitant légal³⁹².

³⁹² E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2014, p. 164.

TABLEAU II

Tranche de la donation		Entre frères et sœurs		Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces		Entre toutes autres personnes	
de	à ... inclus	a	b	a	b	a	b
EUR	EUR	p.c.	EUR	p.c.	EUR	p.c.	EUR
0,01	12.500	20	-	25	-	30	-
12.500	25.000	25	2.500	30	3.125	35	3.750,00
25.000	75.000	35	5.625	40	6.875	60	8.125,00
75.000	175.000	50	23.125	55	26.875	80	38.125,00
Au-delà de 175.000		65	73.125	70	81.875	80	118.125,00

TABLEAU III

Tableau relatif au tarif préférentiel pour les donations d'habitations			
Tranche de la donation			
de	à inclus	a	b
EUR	EUR	p.c.	EUR
0,01	25.000,00	1	-
25.000,01	50.000,00	2	250
50.000,01	175.000,00	5	750
175.000,01	250.000,00	12	7.000
250.000,01	500.000,00	24	16.000
au-delà de 500.000		30	76.000

Il est aussi possible de bénéficier de taux préférentiels lorsque le donateur procède à la donation de son immeuble de résidence principale sous certaines conditions³⁹³. En effet, pour pouvoir bénéficier de ces taux préférentiels, il faut que l'immeuble, qui est située en Région wallonne, soit destiné en tout ou en partie à l'habitation. Il faut en outre que le donateur y ait habité depuis cinq ans au moins avant la donation. La donation doit voir pour objet toute la part du donateur en plein propriété. Enfin, les taux préférentiels ne seront valables que si la donation est faite aux personnes reprises dans le tableau I³⁹⁴.

³⁹³ C. enreg. art. 131ter.

³⁹⁴ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, op. cit., p. 166.

La donation d'un bien immeuble en Région flamande (Code flamand de la fiscalité art. 2.8.4.1.1)

TABLEAU I

tarif en ligne directe et entre partenaires			
tranche de la donation			
A tranche en euros		tarif applicable à la tranche correspondante figurant dans la colonne A, en %	montant total de la taxe sur les tranches précédentes, en euros
A partir de	À		
0,01	150 000	3	-
150 000,01	250 000	9	4500
250 000,01	450 000	18	13 500
450 000,01		27	49 500

Ces tarifs sont valables lorsque le donateur effectue une donation à tous ses ascendants ou descendants ainsi qu'à son conjoint, son cohabitant légal et à toutes les personnes qui vivent sans interruption depuis au moins un an et tiennent ménage avec lui (cohabitant de fait)³⁹⁵.

TABLEAU II

³⁹⁵ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, op. cit., p. 167.

tarif entre toutes les autres personnes			
tranche de la donation			
A tranche en euros		tarif applicable à la tranche correspondante figurant dans la colonne A, en %	montant total de la taxe sur les tranches précédentes, en euros
A partir de	à		
0,01	150 000	10	-
150 000,01	250 000	20	15 000
250 000,01	450 000	30	35 000
450 000,01		40	95 000

La donation d'un bien immeuble en Région Bruxelles-Capitale (C. enreg. art. 131)

TABLEAU

I

Tarif en ligne direct, entre époux et entre cohabitants

Tranche de la donation		a	b
de	à inclus		
0,01 EUR	50.000 EUR	3 %	
50.000 EUR	100.000 EUR	8 %	1.500 EUR
100.000 EUR	175.000 EUR	9 %	5.500 EUR
175.000 EUR	250.000 EUR	18 %	12.250 EUR
250.000 EUR	500.000 EUR	24 %	25.750 EUR
au-delà de 500.000 EUR		30 %	85.750 EUR

TABLEAU

II

Tarif entre frères et sœurs

Tranche de la donation		a	b
de	à inclus		
0,01 EUR	12.500 EUR	20 %	
12.500 EUR	25.000 EUR	25 %	2.500 EUR
25.000 EUR	50.000 EUR	30 %	5.625 EUR
50.000 EUR	100.000 EUR	40 %	13.125 EUR
100.000 EUR	175.000 EUR	55 %	33.125 EUR
175.000 EUR	250.000 EUR	60 %	74.375 EUR
au-delà de 250.000 EUR		65 %	119.375 EUR

TABLEAU**III**

Tarif entre oncles ou tantes et neveux ou nièces

Tranche de la donation		a	b
de	à inclus		
0,01 EUR	50.000 EUR	35 %	
50.000 EUR	100.000 EUR	50 %	17.500 EUR
100.000 EUR	175.000 EUR	60 %	42.500 EUR
au-delà de 175.000 EUR		70 %	87.500 EUR

TABLEAU**IV**

Tarif entre toutes autres personnes

Tranche de la donation		a	b
de	à inclus		
0,01 EUR	50.000 EUR	40 %	
50.000 EUR	75.000 EUR	55 %	20.000 EUR
75.000 EUR	175.000 EUR	65 %	33.750 EUR
au-delà de 175.000 EUR		80 %	98.750 EUR

TABLEAU V

Tableau relatif au tarif préférentiel pour les donations d'habitations

Tranche de la donation		a	b
de	à inclus		
0,01 EUR	50.000 EUR	2 %	
50.000 EUR	100.000 EUR	5,30 %	1.000 EUR
100.000 EUR	175.000 EUR	6 %	3.650 EUR
175.000 EUR	250.000 EUR	12 %	8.150 EUR
250.000 EUR	500.000 EUR	24 %	17.150 EUR
au-delà de 500.000 EUR		30 %	77.150 EUR

Tout comme en Région wallonne, il est aussi possible en Région Bruxelles-Capitale pour le donateur d'effectuer une donation d'un immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation³⁹⁶. Pour cela, il faut que les conditions énoncées pour la donation de l'immeuble en Région wallonne soient respectées. Il faut en outre que le donataire qui veut bénéficier de ce régime préférentiel en fasse la demande expresse dans l'acte de donation ou dans l'acte d'acceptation de celle-ci. Par ailleurs, il doit aussi déclarer dans ces mêmes actes qu'il n'est pas exclu de l'application des tarifs préférentiels. Enfin, au moins un des donataires doit s'engager dans ces mêmes actes à établir sa résidence principale à l'adresse de l'immeuble donné dans les deux ans qui suivent la date de l'enregistrement du document³⁹⁷.

³⁹⁶ C. enreg. art. 131bis.

³⁹⁷ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation – Aspects théoriques et pratiques*, op. cit., p. 170.

Annexe II : Les barèmes des droits de succession

Les tarifs applicables en Région wallonne (C. succ. art. 48)

TABLEAU I

Tranche de part nette		Ligne directe, Entre époux, Entre cohabitants légaux	
De	à ... inclus	a	b
EUR	EUR	p.c.	EUR
0,01	12.500,00	3	
12.500,01	25.000,00	4	375,00
25.000,01	50.000,00	5	875,00
50.000,01	100.000,00	7	2.125,00
100.000,01	150.000,00	10	5.625,00
150.000,01	200.000,00	14	10.625,00
200.000,01	250.000,00	18	17.625,00
250.000,01	500.000,00	24	26.625,00
Au-delà de 500.000,00		30	86.625,00

TABLEAU II

Tranche de part nette		Entre frères et sœurs		Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces		Entre toutes autres personnes	
de	à ... inclus	a	B	a	b	a	b
EUR	EUR	p.c.	EUR	p.c.	EUR	p.c.	EUR
0,01	12.500,00	20		25		30	
12.500,01	25.000,00	25	2.500,00	30	3.125,00	35	3.750,00
25.000,01	75.000,00	35	5.625,00	40	6.875,00	60	8.125,00
75.000,01	175.000,00	50	23.125,00	55	26.875,00	80	38.125,00
Au-delà de 175.000,00		65	73.125,00	70	81.875,00	90 (*)	118.125,00

Les tarifs applicables en Région flamande (Code flamand de la Fiscalité art. 2.7.4.4.1)

TABLEAU I

Tarif pour une acquisition en ligne directe et entre partenaires

A tranche en euros		tarif applicable à la tranche correspondante dans la colonne A, en %	montant total de l'impôt sur les tranches précédentes en euro
A partir de	jusqu'à		
0,01	50.000	3	
50.000,01	250.000	9	1.500
250.000,01		27	19.500

TABLEAU II

Tarif pour une autre acquisition que les acquisitions mentionnées au tableau I

A Tranche en euros		tarif applicable à la tranche correspondante dans la colonne A, en %		montant total de l'impôt sur les tranches précédentes en euro	
A partir de	jusqu'à	Entre frères et soeurs	Entre autres	Entre frères et soeurs	Entre autres
0,01	75.000	30	45		
75.000,01	125.000	55	55	22.500	33.750
125.000,01		65	65	50.000	61.250

Tarifs applicables en Région Bruxelles-Capitale (C. succ. art. 48)

TABLEAU

I

Tarif en ligne directe, entre époux et entre cohabitants

A	B	C
tranches d'imposition	pourcentage d'imposition par tranche	montant total de l'impôt sur les tranches précédentes
de à		
0,01 EUR - 50.000 EUR	3 %	
50.000 EUR - 100.000 EUR	8 %	1.500 EUR
100.000 EUR - 175.000 EUR	9 %	5.500 EUR
175.000 EUR - 250.000 EUR	18 %	12.250 EUR
250.000 EUR - 500.000 EUR	24 %	25.750 EUR
au-delà de 500.000 EUR	30 %	85.750 EUR

TABLEAU

II

Tarif entre frères et soeurs

A	B	C
tranches d'imposition	pourcentage d'imposition par tranche	montant total de l'impôt sur les tranches précédentes
de à		
0,01 EUR - 12.500 EUR	20 %	
12.500 EUR - 25.000 EUR	25 %	2.500 EUR
25.000 EUR - 50.000 EUR	30 %	5.625 EUR
50.000 EUR - 100.000 EUR	40 %	13.125 EUR
100.000 EUR - 175.000 EUR	55 %	33.125 EUR
175.000 EUR - 250.000 EUR	60 %	74.375 EUR
au-delà de 250.000 EUR	65 %	119.375 EUR

TABLEAU**III**

Tarif entre oncles ou tantes et neveux ou nièces

A	B	C
tranches d'imposition	pourcentage d'imposition par tranche	montant total de l'impôt sur les tranches précédentes
de à		
0,01 EUR - 50.000 EUR	35 %	
50.000 EUR - 100.000 EUR	50 %	17.500 EUR
100.000 EUR - 175.000 EUR	60 %	42.500 EUR
au-delà de 175.000 EUR	70 %	87.500 EUR

TABLEAU**IV**

Tarif entre toutes les autres personnes

A	B	C
tranches d'imposition	pourcentage d'imposition par tranche	montant total de l'impôt sur les tranches précédentes
de à		
0,01 EUR - 50.000 EUR	40 %	
50.000 EUR - 75.000 EUR	55 %	20.000 EUR
75.000 EUR - 175.000 EUR	65 %	33.750 EUR
au-delà de 175.000 EUR	80 %	98.750 EUR

Annexe III : La circulaire 4/2012 du 4 mai 2012

Circulaire n° 4/2012 du 04.05.2012 (AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012)

Mesure anti-abus

(M.B. 14.05.2012, p. 28141)

Voir aussi : [Circulaire n° 5/2013 du 10.04.2013](#)

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

Expertise et support stratégique Administration des Affaires Fiscales

Administration générale de la fiscalité

Administration générale de la documentation patrimoniale

Service **1/3**
AAF/2012-0219

Direction **II/1**
Ci.RH.81/616.207

Service **VI/Direction** **8** **&** **9**
EE/L 214

A tous les fonctionnaires des niveaux A, B et C.

Cette circulaire contient le commentaire des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 ([Moniteur Belge du 6 avril 2012, Ed. 3](#)) et est basée sur les travaux parlementaires ([DOC 53 2081/001](#) et [DOC 53 2081/016](#)).

* * *

A. TEXTES DE LOI

Art. 167. - *L'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par la loi du 28 juillet 1992 et modifié par la loi du 22 juillet 1993, est remplacé par ce qui suit:*

"§ 1er. 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 ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

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

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 les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu."

Art. 168. - *Dans l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, modifié par les lois du 30 mars 1994 et 24 décembre 2002, le paragraphe 2 est remplacé par ce qui suit:*

"§ 2. 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 185 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le redevable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

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

Il appartient au redevable 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 droits d'enregistrement.

Lorsque le redevable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu."

Art. 169. - *L'article 167 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013, ainsi qu'aux actes ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la présente loi au Moniteur belge et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012. Toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des dispositions visées à l'article 167.*

L'article 168 est applicable aux actes ou ensembles d'actes juridiques réalisant une seule opération qui sont accomplis à dater du premier jour du deuxième mois qui suit celui de la publication de cette loi au Moniteur belge.

B. ENTREE EN VIGUEUR

B.1. IMPOTS SUR LES REVENUS

L'article 169, alinéa premier, de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 prévoit que la nouvelle disposition anti-abus en matière d'impôts sur les revenus est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2013.

Par conséquent si l'acte juridique ou le dernier acte juridique qui fait partie d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, a été posé dans le courant de l'année 2011, l'article 344, § 1er, nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), ne trouve pas à s'appliquer.

Si par contre, l'acte juridique ou le dernier acte juridique qui fait partie d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération a été posé ou est posé dans le courant de l'année 2012, l'article 344, § 1er, nouveau, CIR 92 peut s'appliquer.

En ce qui concerne les personnes morales, il convient de faire observer que la nouvelle disposition anti-abus pourra, sous certaines conditions, déjà s'appliquer à partir de l'exercice d'imposition 2012, notamment à l'égard des actes juridiques ou de l'ensemble d'actes juridiques qui ont été posés au cours d'une période imposable qui se clôture au plus tôt le 6 avril 2012 et qui sont liés à l'exercice d'imposition 2012.

Prenons par exemple une société qui tient sa comptabilité du 1er juillet au 30 juin. L'exercice comptable qui se clôture le 30 juin 2012, est lié à l'exercice d'imposition 2012. Cela signifie que si un acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération a été posé ou est posé pendant l'exercice comptable courant du 1er juillet 2011 au 30 juin 2012, la nouvelle disposition anti-abus est déjà d'application pour cet acte juridique ou cette opération ([DOC 53 2081/016](#), p. 70-71).

Il est aussi stipulé que toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de la nouvelle réglementation.

B.2. DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

En droits d'enregistrement et en droits de succession, la nouvelle disposition "est applicable aux actes ou ensembles d'actes juridiques réalisant une seule opération qui sont accomplis à dater du premier jour du deuxième mois qui suit celui de la publication de cette loi au Moniteur belge" (article 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012), à savoir aux actes ou ensembles d'actes posés à partir du 1er juin 2012.

C. DISCUSSION

C.1. IMPOTS SUR LES REVENUS

C.1.1. Introduction

Il existe aujourd'hui un certain consensus sur le fait que l'article 344, § 1er, ancien du CIR 92 ne pouvait être appliqué de manière efficiente par l'administration. Afin de pouvoir appliquer l'article 344, § 1er, ancien du CIR 92, l'administration devait prouver que le contribuable avait opté pour une qualification juridique avec l'intention d'éviter l'imposition. Etant donné la preuve contraire que le contribuable devait fournir et qui consistait à démontrer l'existence de besoins légitimes de caractère financier ou économique, il apparaissait que d'autres motifs non-fiscaux devaient soutenir la qualification juridique. Si le contribuable n'était pas en mesure de fournir la preuve contraire, l'administration pouvait procéder à la requalification; mais cette nouvelle qualification devait avoir, selon la Cour de Cassation, des effets juridiques non fiscaux similaires à ceux de(s) (l') acte(s) juridique(s) originel(s) (Cass. 4 novembre 2005, *F.J.F.*, N° 2006/21; Cass. 22 novembre 2007, *F.J.F.*, N° 2008/140; Cass. 11 décembre 2008, *T.R.V.*, 2009, 311). De plus, seule la qualification de l'acte juridique n'était pas opposable à l'administration, et non l'acte juridique lui-même. Par conséquent, la requalification ne pouvait concerner les éléments essentiels de l'acte juridique (tels que les parties, l'objet, le moment et le prix), mais uniquement les effets juridiques annexes et non-pertinents des actes juridiques posés par les parties.

C'est pourquoi, jusqu'à présent, il était généralement admis qu'il était pratiquement impossible d'arriver dans le cas d'une requalification à des effets juridiques similaires lorsque l'opération avait été réalisée en un seul acte. En effet, il peut rarement être donné plusieurs qualifications à un seul acte. En outre, l'article 344, § 1er, ancien du CIR 92 ne pouvait pas être d'application si les effets juridiques de l'acte juridique requalifié par l'administration étaient différents de ceux de l'acte

juridique posé par le contribuable. Dans les cas où cette disposition pouvait déjà trouver à s'appliquer, c'était pour redéfinir un ensemble d'actes distincts ou successifs qui avaient été scindés de manière artificielle, en une seule opération que les parties avaient en réalité mise sur pied ([DOC 53 2081/001](#), p. 109-110).

La commission d'enquête parlementaire mise en place pour investiguer les gros dossiers de fraude fiscale était arrivée à la même conclusion et avait d'ailleurs, dans son rapport final approuvé le 14 mai 2009 ([DOC 52 0034/004](#), p. 241-242), convenu que "*La législation contient actuellement une série de dispositions anti-abus spécifiques et partielles dont l'application n'est pas toujours aisée. Pour empêcher que des cas d'abus manifestes ne soient considérés comme un choix en faveur de la voie la moins imposée, il convient de durcir ces règles anti-abus et d'introduire une mesure générale instaurant l'abus de droit en matière fiscale. A cet égard, l'article 344 du CIR 92 devrait être retravaillé.*" (nous soulignons). En conséquence, la commission a, dans cette matière, recommandé d'évaluer, au regard de la législation européenne, le besoin de renforcer notre dispositif anti-abus et d'introduire une mesure générale anti-abus dans la législation reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale, sans que cette mesure ne crée d'insécurité juridique.

C.1.2. Discussion générale de l'article 344, § 1er, nouveau, CIR 92

La nouvelle rédaction de l'article 344, § 1er, CIR 92 est inspirée de la proposition de texte que Monsieur De Broe, professeur de droit fiscal à la KUL (Louvain), a formulé il y a deux ans (L. De Broe dans "Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", T.F.R., 2010, n° 379-380, p. 332 et s.).

La nouvelle disposition anti-abus a pour objectif de résoudre les problèmes d'application susmentionnés du texte de l'article 344, § 1er, ancien du CIR 92. La nouvelle disposition s'inscrit néanmoins dans la logique de l'article 344, § 1er, ancien du CIR 92. Elle reste un moyen de preuve que l'administration peut appliquer dans des cas individuels et dont l'application conduit à l'inopposabilité à l'administration. Par ailleurs, il s'agit toujours d'un système de preuve et de preuve contraire: la charge de la preuve de l'existence d'un abus fiscal repose sur l'administration et le contribuable peut fournir la preuve contraire que d'autres considérations que l'évitement des impôts sur les revenus justifie sa forme juridique.

Certains éléments sont modifiés de manière telle que la mesure puisse être efficacement appliquée. Il s'agit notamment de:

1. l'objet de l'inopposabilité;
2. l'introduction d'une définition de "l'abus fiscal";
3. la clarification du partage de la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable;
4. la révision de la situation fiscale du contribuable.

C.1.2.1. L'objet de l'inopposabilité

Le premier alinéa du nouvel article 344, § 1er, CIR 92 décrit l'objet de l'inopposabilité. Désormais l'inopposabilité concerne un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération. Dans certains cas, le contribuable ne pourra plus tirer aucun droit, sur le plan fiscal, des actes juridiques posés (voir également C.1.2.4, dernier alinéa, deuxième point). Un exemple d'acte juridique est la vente ou la location d'un bien immobilier ou la constitution d'un usufruit. L'inopposabilité ne concerne donc plus la qualification juridique de l'acte comme c'était le cas auparavant. Il n'ya donc plus lieu de requalifier comme c'était le cas auparavant (voir également C.1.2.4.).

La notion d'«ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération» vise également la décomposition artificielle d'une opération en actes successifs s'étalant sur une période plus longue que l'année d'imposition. Les actes juridiques en question ne doivent donc pas nécessairement être établis au cours du même exercice d'imposition. Lorsque les actes sont ainsi répartis sur plusieurs années, l'administration pourra tout de même appliquer l'article 344, § 1er, CIR 92, à condition de démontrer l'unicité d'intention entre les opérations. Pour cela, les actes successifs doivent constituer une suivie d'actes conçus dès le départ comme une chaîne indivisible. En ce sens, la nouvelle notion a la même portée que la notion d'"actes distincts qui constituent une seule et même opération" ([DOC 53 2081/001](#), p. 113).

C.1.2.2. L'introduction d'une notion d'"abus fiscal"

L'inopposabilité peut être invoquée par l'administration fiscale lorsqu'il est question d'abus fiscal.

L'alinéa 2 du nouvel article 344, § 1er, CIR 92 donne une définition de l'abus fiscal:

*"Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:
1. une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition 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 ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage."*

L'abus fiscal est composé d'un élément objectif et subjectif.

L'élément objectif implique que le contribuable choisit un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques qui lui permettent de se placer dans une situation qui est contraire aux objectifs d'une disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution. Les termes "une disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution" doivent être interprétés de manière large: cela signifie toutes les dispositions de la législation fiscale, en ce compris les dispositions particulières ([DOC 53 2081/016](#), p. 39). De tels actes peuvent se présenter sous deux formes:

1. par le choix de la forme, le contribuable se place en dehors du champ d'application d'une disposition visant à augmenter l'impôt: le choix d'une forme juridique pour se placer dans une situation qui ne répond pas aux conditions légales à remplir pour être imposable, mais qui est très proche de la situation imposable alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. La volonté du législateur serait transgressée si la loi fiscale n'était pas appliquée à l'acte juridique posé.
2. par le choix de la forme, le contribuable se place dans le cadre d'une disposition visant à réduire l'impôt: le choix d'une forme juridique qui vise à se soumettre à une norme procurant un avantage fiscal, alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. La revendication de cet avantage est contraire à l'objectif poursuivi par la loi ([DOC 53 2081/001](#), p. 111).

L'élément subjectif implique que le contribuable choisit cet acte juridique ou cet ensemble d'actes juridiques avec comme but essentiel l'obtention de l'avantage fiscal.

Ces deux formes d'abus fiscal supposent chaque fois une incompatibilité avec les objectifs de la disposition fiscale concernée, c.-à-d. que le but et la portée de la disposition concernée doivent être déjoués, comme si un acte juridique déterminé n'était pas imposé, ou comme si un acte juridique conduisait à la jouissance d'un avantage fiscal déterminé.

Dans l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 23 avril 1999, la Cour fait une application structurée des règles d'interprétation généralement admises dans les affaires fiscales. La Cour d'appel confirme que l'interprétation de la législation fiscale se fait généralement en deux phases:

1. dans la première on doit rechercher la signification du texte.
2. ensuite, si le texte n'est pas clair, on doit le cas échéant interpréter les mots et les notions utilisées, à la lumière de l'intention du législateur.

En cas d'interprétation textuelle (première phase), on peut rechercher la signification des mots et des notions utilisés en fonction du contexte dans lequel ils sont mentionnés. Ce contexte peut être la loi elle-même dans laquelle ils se présentent, ou une partie de celle-ci, néanmoins une interprétation en fonction de la législation en général est également possible. L'interprétation textuelle doit être stricte, c.-à-d. rigoureuse et pas plus étroite ni plus large que la signification que les notions ont normalement (Cass., 10 novembre 1997, *F.J.F.*, n° 97/282). Lorsqu'une interprétation textuelle permet de comprendre le texte, on ne peut passer à la deuxième phase. Traditionnellement, ceci s'exprime dans l'adage 'ce qui est clair ne s'interprète pas' ('interpretatio in claris cessat'; Cass., 11 décembre 1962, *Bull. Contr.*, 1963, n° 395; Cass., 15 janvier 1963, *Bull. Contr.*, 1963, n° 397, Anvers, 14 décembre 1978, *R.W.*, 1979-80, p. 1644 et Bruxelles, 6 janvier

1997, *F.J.F.*, 1997/132.) (à ce propos voir aussi A. Tiberghien, *Handboek voor fiscaal recht* 1999, n° 51 et A. Tiberghien, *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, 1986, n° 62, voir encore dans le même sens Anvers, 3 avril 1995, *F.J.F.*, 1995/378; Trib. Mons 19 mai 2005, *F.J.F.*, 2006, partie 3, p. 242). En plus, il convient de remarquer que les impôts sont des prélèvements imposés par l'Etat selon certaines règles de droit, en vue de rassembler les moyens financiers nécessaires pour réaliser des dépenses dans l'intérêt général. Les dispositions fiscales fixent ces règles de droit : elles doivent déterminer, à cet effet, quels revenus sont imposables ou exonérés d'impôt ou non imposables, quels coûts ou dépenses sont déductibles et quels avantages fiscaux sont octroyés ([DOC 53, 2081/016](#), p. 69). Par conséquent, les objectifs d'une disposition fiscale sont clairs et contenus dans la disposition elle-même.

Ce n'est que lorsque l'interprétation textuelle n'apporte aucun résultat qu'on peut passer à la deuxième phase de l'interprétation, durant laquelle l'intention du législateur sera examinée. Cette intention doit être recherchée dans les travaux préparatoires de la loi elle-même et exceptionnellement dans des travaux préparatoires de lois antérieures ou similaires (voir à ce propos Cass., 29 mai 1987, *F.J.F.*, n° 87/219).

L'incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale doit être comprise à la lumière du concept de "construction purement artificielle". Il y a une "construction purement artificielle" lorsque l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financières du marché ([DOC 53, 2081/001](#), p. 114). Une construction artificielle est par conséquent créée dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou d'éviter l'impôt dû (en ce qui concerne les constructions artificielles et l'obtention d'un avantage fiscal ou l'évitement de l'impôt dû dans le cadre de paiements à des paradis fiscaux, voir Circ. AAF n° 13/2010 et nr. Ci. RH. 421/607.890 (AGFisc 64/2010) du 30/11/2010). Cet "élément subjectif" ne doit toutefois pas être constaté par l'administration fiscale pour prouver l'existence d'un abus fiscal. A cet égard, le texte proposé suit la même logique que celle de l'article 344, § 1er, ancien, CIR 92. Ceci a également été confirmé dans les documents parlementaires de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières par laquelle l'article 344, § 1er, ancien, CIR 92 a été introduit, (Doc. Parl., Chambre, n° 1992-1993, 1072/8, p. 100):

"(...) Au cours des discussions au Sénat, des amendements ont été déposés afin de reporter sur l'Administration la preuve de l'unicité de l'intention du contribuable, c'est-à-dire la seule recherche par le contribuable d'un objectif fiscal (voir le rapport de M. Didden, Doc. Sénat n° 762/2, p. 41, 44 et suivantes). Cette demande n'a pu être rencontrée parce que, dans la construction du texte de l'article 344, § 1er, avec preuve et contrepreuve, il aurait incombé à l'Administration d'établir un élément subjectif que seul le contribuable peut connaître."

Sans préjudice de l'application de la théorie de la simulation, une filiale ou sous-filiale "boîte aux lettres" ou une filiale ou sous-filiale "écran" peut, par exemple, constituer une construction purement artificielle (CJUE, C-341/04, 2 mai 2006, Eurofood IFSC, points 34 et 35 et [DOC 53 2081/016](#), p. 38).

C.1.2.3. Une clarification du partage de la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable

En application de l'alinéa 1er du nouvel article 344, § 1er, CIR 92, l'administration doit d'abord fournir la preuve que le choix de la forme juridique répond à la définition d'abus fiscal. Comme déjà exposé ci-avant, l'administration doit uniquement prouver l'élément objectif de l'abus. L'administration n'est donc pas tenue de démontrer que le choix de la forme est uniquement dicté par des motivations fiscales. Cela équivaudrait à une charge de la preuve impossible pour l'administration.

La preuve objective de l'abus fiscal doit être apportée sur base d'un ensemble de circonstances objectives et de tous les moyens de preuve prévus à l'article 340, CIR 92, peuvent être utilisés pour ce faire. Il s'agit de tous les moyens de preuve du droit commun, à l'exception du serment ([DOC 53 2081/016](#), p. 38). Le moyen de preuve par excellence sera, selon toute vraisemblance, l'usage des présomptions. Cela suppose qu'à partir de faits qu'elle considère comme juridiquement satisfaisants, l'administration établira le fait ignoré dont elle doit apporter la preuve, à savoir la réalisation d'une opération dont le but est l'évitement des impôts sur les revenus.

Lorsque l'administration a rapporté la preuve qui lui incombe, il revient au contribuable d'apporter la preuve que ses actes juridiques sont justifiés par des motifs autres que l'évitement des impôts sur les revenus. Si le contribuable ne le fait pas, il résulte de la répartition de la charge de la preuve que les actes juridiques posés par le contribuable ont été déclarés uniquement pour des motifs fiscaux.

Le champ d'application de l'article 344, § 1er, CIR 92 nouveau s'étend aux situations où les motifs "non-fiscaux" sont tellement négligeables que l'opération semble impossible s'il n'est pas tenu compte des motifs fiscaux. Concrètement, les trois situations suivantes sont visées :

1. les actes juridiques par lesquels le contribuable vise un pur avantage fiscal;
2. les actes juridiques dans lesquels les motifs non fiscaux ne sont en rien spécifiques à l'opération concernée mais au contraire si généraux qu'ils sont nécessairement présents lors de chaque opération du même type;
3. les actes juridiques où les motifs non-fiscaux sont certes spécifiques pour l'opération concernée, mais ont un intérêt tellement limité qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ces motifs "non fiscaux": dans ce cas-là, on peut partir du principe que l'invocation du motif (non fiscal) n'est pas le réel motif de l'opération ([DOC 53 2081/001](#), p. 114-115).

L'objectif est d'éviter que ce moyen de preuve ne devienne totalement inefficace dès que le contribuable justifierait son acte juridique par n'importe quel improbable motif non fiscal. Cela s'inscrit également dans l'évolution jurisprudentielle européenne des règles anti-abus. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, il peut aussi être question d'abus de droit lorsque la recherche d'un avantage fiscal illégitime constitue le but essentiel de l'opération, malgré la présence éventuelle d'autres buts économiques (CJUE, C-425/06, 21 février 2008, Part Service, points 40 à 45). Dans le cadre de la directive sur les fusions, la Cour de Justice a jugé que si l'on admettait de manière systématique que l'économie des coûts structurels résultant de la réduction des frais administratifs et de gestion constitue un motif économique valable, sans tenir compte des autres objectifs de l'opération envisagée, et plus particulièrement des avantages fiscaux, la règle anti-abus énoncée dans la directive serait privée de toute sa finalité (CJUE, C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia, point 49).

C.1.2.4. Une révision de la situation fiscale du contribuable

L'alinéa 4 détermine que, lorsque l'administration a réussi dans sa charge de la preuve et que le contribuable n'a pas apporté une preuve contraire valable, l'administration revoit la situation fiscale du contribuable et la rend 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 53 2081/001](#), p. 115). Ceci implique que la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conformément à l'objectif de la disposition contournée ou ignorée, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

Il faut souligner que:

- L'administration ne doit rien substituer à l' (aux) acte(s) juridique(s) qui lui est (sont) inopposable(s) à des fins de taxation ([DOC 53 2081/016](#), p. 37).
- Lorsqu'un acte juridique est rendu inopposable par l'administration, l'inopposabilité vaut soit par rapport aux deux parties à la convention soit à l'égard d'une seule partie. La question doit être analysée au cas par cas ([DOC 53 2081/016](#), p. 38).
- Les effets juridiques pour les parties à l'opération ne changent pas, de telle sorte que les obligations ou droits éventuellement nés subsistent ([DOC 53 2081/016](#), p. 38). Les effets de l'application de la nouvelle disposition anti-abus qui s'étendent éventuellement sur plusieurs années, sont ainsi limitées aux effets fiscaux.

C.2. Points d'attention particuliers

C.2.1. Décisions anticipées

Lors de la discussion concernant le projet de loi, il a été prêté beaucoup d'attention à l'impact possible que la nouvelle disposition anti-abus de droit pourrait avoir sur la sécurité juridique des contribuables.

Il est évident que le maintien de la procédure actuelle de décisions anticipées en matière fiscale (ruling) garantit, si nécessaire, la sécurité juridique au contribuable, étant entendu que l'arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Moniteur belge du 31 janvier 2003, Ed. 3), dispose, en son article 1er, 3^o, *qu'il n'est pas autorisé de donner une décision anticipée en ce qui concerne: "3^o la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions"*.

En soi, le service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) ne peut donc pas se prononcer sur le fait de savoir si l'administration appliquera ou non la mesure anti-abus ([DOC 53 2081/001](#), p 112). En soi, la mesure anti-abus de droit est une règle de procédure qui ne peut s'appliquer qu'après la réalisation des opérations visées.

Certes, ce service pourra prendre une décision relative au choix de l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qui lui est présenté par le contribuable. Le service pourra donc se prononcer sur le fait de savoir si le choix du ou des acte(s) juridique(s), ou l'ensemble d'actes juridiques projetés et réalisant une même opération, est justifié par d'autres motifs que l'évitement des impôts. L'accord de ce service sur le choix du contribuable d'un acte ou d'un ensemble d'actes implique que celui-ci ne peut pas être remis en question dans le cadre de la présente disposition, pour autant que toutes les opérations aient été réalisées telles qu'elles sont reprises dans l'accord préalable ([DOC 53 2081/001](#), p. 112).

Il est rappelé que les décisions anticipées prises par le SDA ne lient pas le SPF Finances ,

- 1^o lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies;
- 2^o lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur;
- 3^o en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée;
- 4^o lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne.

En outre, la décision anticipée ne lie plus le Service public fédéral Finances lorsque les effets essentiels de la situation ou des opérations sont modifiés par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur (article 23, alinéas 2 et 3, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale).

C.2.2. Egalement dans la sphère privée

A propos de l'article 344, § 1er, nouveau, CIR 92, l'exposé des motifs précise que *"tant les opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé que celles effectuées dans la sphère économique"* sont visées ([DOC 53 2081/001](#), p. 113).

C.2.3. Dispositions anti-abus spécifiques

La disposition générale anti-abus contenue dans l'article 344, § 1er, CIR 92 est appliquée lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du Code, les dispositions spéciales relatives anti-évitement de l'impôt et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours ([DOC 53 2081/001](#), p. 112-113). L'administration peut donc appliquer l'article 344, § 1er, nouveau, CIR 92 lorsque les autres moyens spécifiques n'auront pu l'aider suffisamment et qu'elle considère avoir des raisons suffisantes pour recourir à cette disposition générale ([DOC 53 2081/016](#), p. 70 et 79).

C.2.4. Incidence sur le plan de la procédure

Il est question de fraude fiscale lorsqu'un contribuable qui se trouve dans les conditions où un impôt particulier est dû, se soustrait délibérément (élément intentionnel), à tout ou une partie du paiement de l'impôt légalement dû et commet ainsi une infraction à la loi fiscale (élément matériel) (Bruno Peeters, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingonduiking", dans M. Maus et Rozie M. (éditeurs), Actuele problemen van het fiscaal strafrecht, Intersentia, 2011, p. 66).

Un contribuable qui enfreint l'article 344, § 1er, CIR 92 (aussi bien l'ancienne que la nouvelle disposition), ne se rend pas coupable de fraude fiscale : bien qu'il y ait l'intention de payer peu ou pas du tout l'impôt, il n'y a aucune infraction à la législation fiscale. C'est pourquoi il a fallu conclure que le délai d'imposition au cours duquel doivent être réalisés les redressements sur la base de l'art. 344, § 1er, CIR 92, est le délai de 3 ans visé à l'art. 354, al. 1er, CIR 92.

Par ailleurs, il n'est pas non plus question d'une infraction à l'article 344, § 1er, CIR 92 étant donné que cet article est un moyen de preuve qui appartient à l'administration. A défaut d'infraction à une disposition légale quelconque, il n'est en effet pas possible de faire usage du délai supplémentaire de 4 ans visé à l'art. 354, al. 2, CIR 92. Cela signifie cependant aussi que, à défaut d'une infraction à la loi, il n'existe pas d'obligation de dénoncer les faits constatés auprès du Parquet en application de l'art. 29 du Code d'instruction criminelle. La dénonciation visée par cet article ne doit en effet être effectuée que par tout fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit.

Des accroissements d'impôt peuvent être appliqués sur les suppléments établis en vertu de l'article 344, § 1er, CIR 92 et ce, conformément aux échelles en vigueur figurant à la rubrique B des articles 225 et 226, AR/CIR 92 (voir aussi le commentaire de l'art. 444, CIR 92) et en tenant compte des données de chaque dossier fiscal.

C.3. DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

C.3.1. Champ d'application - Actes posés dans la sphère privée

La même modification est apportée au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 18, § 2., C. enreg.).

Sur les notions d'abus fiscal, le régime de la preuve et l'objet et les effets de l'inopposabilité, il est renvoyé au commentaire donné ci-dessus.

La nouvelle disposition s'applique aussi aux actes posés dans la sphère privée (v. supra, C.2.2.) et elle "est par conséquent aussi d'application en matière de droits de succession: l'article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession prévoit que le paragraphe 2 de l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe est applicable mutatis mutandis" ([DOC 53 2081/001](#), p. 116).

La [circulaire n° 11 du 20 novembre 1996](#) de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines est donc abrogée.

C.3.2. Entrée en vigueur

Quant à l'entrée en vigueur en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession, v. sous B.2., supra.

LE MINISTRE:

Steven VANACKERE

Annexe IV : La circulaire 5/2013 du 10 avril 2013

Circulaire n° 5/2013 (remplace Circ. N° 8/2012) du 10.04.2013

Disposition anti-abus - Abus fiscal – Cas d’application - Droits d’enregistrement et droits de succession

Remarque :

La circulaire n° 2014/2 de la Région flamande du 23 déc. 2014 modifie à partir du 1^{er} janv. 2015 la présente circulaire n° 5/2013 pour ce qui concerne la Région flamande.

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

Administration Générale de la

DOCUMENTATION PATRIMONIALE

Secteur Enregistrement

Service VI - Direction VI/8 & 9

Dossier nr. EE/L.214

Cette circulaire remplace la [circulaire n° 8/2012 du 19 juillet 2012](#) et contient un commentaire complémentaire des articles 168 et 169 de la Loi-Programme (I) du 29 mars 2012 (Moniteur Belge du 6 avril 2012, Ed. 3), comprenant les dispositions anti-abus qui sont applicables en ce qui concerne le Code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe et en ce qui concerne le Code des droits de succession.

Il est fait renvoi à la [Circulaire générale n° 4 du 4 mai 2012](#) qui n’a subi aucune modification.

Elle apporte seulement un commentaire complémentaire, plus spécifiquement relatif à l’existence ou non d’abus fiscal dans le cadre des droits d’enregistrement et des droits de succession (complément au point C.3.1) et indique de quelle manière le calcul de l’impôt est rétabli lorsque le redevable ne peut pas démontrer que l’acte juridique ou l’ensemble des actes juridiques qu’il a posé se justifie par d’autres motifs que l’évitement des droits d’enregistrement ou de succession.

A. Textes de loi applicables.

Art. 18. du Code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe :

§ 1. ...

"§ 2. 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 185 et à la lumière des circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le redevable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

1 ° une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition 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 ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au redevable 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 droits d'enregistrement.

Lorsque le redevable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu."

Art. 106. Code des Droits de Succession :

Les contre-lettres ne sont pas opposables à l'Etat, en tant qu'elles auraient pour effet de diminuer l'actif ou d'augmenter le passif de la succession.

Le paragraphe 2 de l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe est applicable mutatis mutandis.

B. Discussion.

Droits de succession – Testateur non redevable des droits de succession – Des dispositions testamentaires ne peuvent pas constituer un abus fiscal.

En matière de droit successoral, la disposition anti-abus de l'article 106 C. Succ. renvoie à l'article 18 § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Le texte de l'article 18 § 2 C. Enreg. précise que l'abus fiscal porte sur les actes juridiques que le redevable a lui-même posés. Dans le cadre des droits de succession et des testaments, le testateur n'est pas le redevable. Par conséquent, les dispositions testamentaires, sur base des textes de loi en vigueur, ne peuvent pas tomber sous l'application de la mesure anti-abus prévue à l'article 106 C. Succ.

Existence ou non d'abus fiscal – cas d'application

Afin de déterminer si un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques posé par le contribuable est constitutif d'un abus fiscal en matière d'enregistrement et de successions, et donc afin de savoir s'ils entrent en ligne de compte pour l'application de la disposition anti-abus, il conviendra en principe de juger au cas par cas, en tenant compte du contexte concret et des modalités. En d'autres termes, il n'est pas possible d'établir une liste exhaustive des opérations juridiques qui seraient sans aucun doute « sûres » ou « suspectes ».

Afin d'apporter une certaine clarté et en vue d'adopter une façon de faire uniforme en ce qui concerne l'application de la disposition anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession, un certain nombre d'opérations juridiques sont reprises ci-après ; ces opérations peuvent, soit être considérées avec certitude comme étant des abus, soit être considérées comme ne pouvant pas l'être.

Il convient d'insister sur le fait que les listes qui suivent ne sont nullement limitatives (ni dans un sens ni dans l'autre).

Les actes juridiques ou les ensembles d'actes juridiques qui ne sont pas repris dans ces deux listes ne sont pas non plus ipso facto « sûrs » ni ipso facto « suspects »

1. Pour autant qu'ils ne fassent pas partie d'un montage constitué de plusieurs actes, les actes juridiques suivants, ne peuvent pas, en soi, être catalogués comme abus fiscal:

- Donation effectuée par don manuel ou virement bancaire;
- Donation par acte passé devant un notaire à l'étranger;
- Donation échelonnée de biens immeubles avec période intermédiaire supérieure à trois ans ;
- Donation avec charge;
- Donation sous condition résolutoire;
- Donation par les grands-parents aux enfants et/ou aux petits-enfants;
- Donation avec réserve d'usufruit ou d'un autre droit viager;
- Donation soumise à un droit d'enregistrement réduit ;
- Donation jouissant d'une exonération prévue dans le code des droits d'enregistrement ;
- Clauses de tontine et d'accroissement.

2. D'autre part, les opérations juridiques suivantes seront considérées comme abus fiscal, à moins que le contribuable ne prouve que le choix de l'acte juridique ou de l'ensemble des actes juridiques se justifie par des motifs autres que fiscaux :

a) Clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, « sans condition de survie » (mieux connue sous les termes de clause de la mortuaire) (atteinte à l'article 5 C. Succ.).

Cela concerne par exemple l'acte notarié contenant modification du contrat de mariage par lequel les époux mariés sous un régime de communauté stipulent que la totalité de la communauté est attribuée à un époux bien déterminé nommément désigné, quelle que soit la cause de dissolution de la communauté.

Etant donné que le décès est imminent et inévitable, l'acte n'est passé que dans le but d'éviter l'application de l'article 5 C. Succ. qui vise toute attribution du patrimoine commun par décès.

Il appartient au redevable de prouver que la clause de la mortuaire se justifie par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt successoral.

Lorsque le redevable ne peut fournir cette preuve, le droit de succession sera perçu, sur base de l'article 5 C. Succ. sur la part qui dépasse la moitié du patrimoine commun et qui est attribuée au conjoint survivant.

b) Montage impliquant un droit d'emphytéose : une acquisition scindée d'un bien immeuble par des sociétés liées (atteinte à l'art. 44 C. Enreg.).

L'acquisition d'un droit d'emphytéose sur un bien immeuble par une société, suivie quasi immédiatement par l'acquisition du bien immeuble grevé de l'emphytéose, par une société liée au sens des articles 11 et 12 C. Soc., dans laquelle l'indemnité pour le droit d'emphytéose approche la valeur de la pleine propriété du bien immeuble, aussi nommée construction emphytéotique, répond à la définition d'abus fiscal.

Il peut être déduit du contexte des faits que ces actes successifs n'ont pour but que d'éviter le droit de vente sur l'ensemble du bien ; que l'évitement du droit de vente est le motif unique/déterminant du choix des actes juridiques concernés. Une telle construction porte par conséquent atteinte à l'article 44 C. Enreg.

Le redevable doit prouver que le choix pour la constitution d'un droit d'emphytéose et la vente du bien immeuble grevé de l'emphytéose se justifie par d'autres motifs que l'évitement du droit de vente.

Lorsque le redevable ne fournit pas cette preuve, le droit de vente doit être perçu sur la valeur de l'ensemble du bien immeuble. Le droit d'enregistrement payé conformément à l'article 83 C. Enreg. sur la constitution du droit d'emphytéose, doit être déduit du droit de vente exigible.

c) Apport par un époux d'un bien dans le patrimoine commun, suivi, immédiatement ou dans un délai rapproché, par la donation de ce bien par les deux époux ensemble (atteinte à la base de taxation et à la progressivité art. 131 C. Enreg.).

Pour autant qu'il y ait une unité d'intention, il peut être présumé que l'apport d'un bien dans le patrimoine commun par un des époux, suivi, immédiatement ou dans un délai rapproché, par la donation de ce bien par les deux époux ensemble, à leur enfant unique par exemple, n'a uniquement lieu que pour éviter la progressivité du droit de donation; que l'économie d'impôt substantielle est l'unique motif du choix de l'acte juridique concerné. Un tel montage porte atteinte à l'article 131 C. Enreg. Il est par conséquent question d'abus fiscal au sens de l'art. 18 § 2 C. Enreg.

e redevable doit prouver que le choix pour l'apport dans le patrimoine commun se justifie par d'autres motifs que l'évitement de droits de donation plus élevés.

Lorsque le redevable ne fournit pas cette preuve, le droit de donation doit être perçu comme si l'apport n'avait pas eu lieu, en d'autres mots, le calcul du droit de donation sur la donation de l'époux à l'enfant doit tenir compte de la totalité du bien.

d) Sortie de la communauté de biens meubles, suivie par une donation mutuelle entre époux (atteinte à l'article 5 C. Succ.).

Des époux mariés sous un régime de communauté procèdent dans un premier temps à la « sortie » de biens meubles de la communauté. Ensuite, ils utilisent ces mêmes biens meubles qui appartiennent à leur patrimoine propre en raison de la première étape, pour procéder à des donations mutuelles, le plus souvent couplé avec une clause de retour conventionnel reprise dans chaque donation.

Les parties « vident » ainsi la communauté et évitent la transmission des biens de communauté lors du décès. Il est porté atteinte à l'article 5 C. Succ. La « sortie » des biens de la communauté a lieu dans l'optique du décès. Le redevable se met lui-même dans une situation où l'avantage fiscal poursuivi est l'évitement de l'art. 5 C. Succ., tandis que, de facto, il avantage à court terme son époux qui survivra.

Les redevables doivent fournir la preuve que la « sortie » du patrimoine commun vers le patrimoine propre est un transfert qui se justifie par d'autres motifs que fiscaux. En matière de droit d'enregistrement, le patrimoine commun est traité comme une indivision. L'administration estime que la « sortie » ne change rien aux droits personnels que chaque époux possède dans la communauté précitée.

L'administration imposera au droit de succession, par application de l'article 5 C. Succ., l'avantage que le conjoint survivant recevra à la suite de la « sortie ».

e) Renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie par une donation (atteinte à l'art. 131 C. Enreg.).

L'opération par laquelle le conjoint survivant renonce à l'usufruit légal qu'il a recueilli dans la succession de son conjoint sur un bien immeuble qui dépendait du patrimoine commun et par laquelle il donne à ses enfants, dans le même acte notarié (ou dans un délai rapproché), sa moitié en pleine propriété dans ce bien immeuble, porte atteinte à l'art. 131 C. Enreg.

Le fait que le conjoint survivant donne à ses enfants dans le même acte (ou dans un délai rapproché) la moitié qu'il possède en pleine propriété laisse présumer qu'il y a également un animus donandi pour la moitié qu'il possède en usufruit et que la renonciation unilatérale à l'usufruit n'a lieu vraisemblablement que pour éviter les droits de donation.

Un tel évitement de l'impôt est considéré par l'administration, sauf preuve contraire, comme un abus fiscal au sens de de l'art. 18 § 2 C. Enreg.

Lorsque l'administration invoque l'abus fiscal dans une telle situation, le redevable doit prouver que le choix de la renonciation à l'usufruit se justifie par d'autres motifs que l'évitement des droits de donation.

Lorsque le redevable ne fournit pas cette preuve, le droit de donation doit être perçu sur la renonciation à l'usufruit et sur la valeur de l'usufruit.

Il convient de remarquer que, sur base des dispositions légales actuelles contenues dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèques et de greffe ou dans le Code des droits de succession, l'administration peut estimer imposables un certain nombre des actes juridiques ou des constructions précités, ou d'autres, sans devoir invoquer la disposition anti-abus (par exemple la clause de la mortuaire). Dans de tels cas, il convient de défendre à titre principal l'application des dispositions légales déjà existantes et d'invoquer seulement à titre subsidiaire la disposition anti-abus au cas où la thèse défendue à titre principal par l'administration ne serait pas acceptée.

L'Administrateur
de la Documentation patrimoniale,

général

D. DE BRONE.

Tous les textes présentés en annexe proviennent du site web de l'Administration fiscale. Ils peuvent tous être retrouvés à l'adresse url suivante : www.fisconetplus.be

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt



