

La disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession : quelles critiques, et quelles solutions ?

Mémoire réalisé par
Lisa D'HONDT

Promoteur
Jehanne SOSSON

Année académique 2015-2016
Master en droit

Plagiat et erreur méthodologique grave

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

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

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

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

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

Tous mes sincères remerciements à Jehanne Sosson pour son soutien et son enthousiasme dès les premiers pas de mon projet,

Merci aussi à Bruno Ferrier (Senior Estate planner chez Puilaetco Dewaay) pour avoir non seulement pris le temps de répondre à mes questions, mais également pour s'être spontanément proposé comme relecteur et pour m'avoir donné un avis d'expert,

Ensuite, merci à Véronique Grisard de la Rochette (Head op Private Banking Wallonie chez Puilaetco Dewaay) pour son temps et

Merci enfin à mes relecteurs non-initiés, mes parents, Michèle Blum et Philippe D'Hondt, grâce à l'avis critique desquels la présente contribution est aujourd'hui, je l'espère, abordable pour tous...

Introduction

Savoir comment transmettre son patrimoine à ses héritiers ou à des tiers dans les meilleures conditions civiles et fiscales possibles est une question que la plupart des personnes se poseront tôt ou tard. C'est là qu'intervient la planification successorale. Celle-ci vise à préparer scrupuleusement le transfert d'une partie ou de la totalité du patrimoine du *de cuius* en amont (c'est-à-dire avant le décès), et ce afin d'éviter des conflits familiaux ou des conséquences fiscales néfastes en aval.¹

En Belgique, la planification successorale a commencé à se développer dans les années 1990. À cette époque, bien que l'aspect fiscal en fût une composante importante, c'était surtout son aspect civil qui était mis en avant. L'idée était alors principalement d'éviter d'éventuels conflits familiaux dus à la manière dont la loi répartit le patrimoine du *de cuius* entre les héritiers.² Puis, le patrimoine des résidents belges a été « officialisé » et une dérive liée à la crainte de la lourdeur de la charge fiscale est née. L'évitement des droits de succession est ainsi souvent devenu une priorité et la planification successorale a de plus en plus dévié vers une planification fiscale pure, mettant le cas échéant des concepts de droit civil à mal dans le but principal d'éviter la charge fiscale.³

En parallèle au développement des pratiques de planification successorale, la disposition générale dite « anti-abus » fiscal, applicable notamment en droits d'enregistrement et de succession, a été adoptée puis renforcée en Belgique par la loi-programme du 29 mars 2012. Cela s'explique doublement.

Elle a d'une part été reformulée (afin de la renforcer) dans un objectif budgétaire. Afin de combler le déficit public laissé par les aides octroyées par les Etats au soutien des entreprises et de l'emploi lors de la crise économique et financière de 2008, de nombreux Etats européens ont procédé à des modifications fiscales de grande ampleur pour augmenter la charge fiscale (notamment en s'attaquant plus sévèrement à la fraude fiscale ou aux abus). En 2010 – soit en plein milieu de la crise financière ayant marqué la fin des années 2000 – la Belgique se trouvait toutefois dans une situation de crise institutionnelle d'une ampleur tout à fait inédite. Durant

¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale », *Rev. dr. ULB*, 2003/25, p. 341

² E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 214.

³ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *ibid.*, p. 214.

541 jours, la Belgique a dû composer avec un gouvernement qui n'était qu'en affaires courantes et qui n'avait dès lors pas les compétences pour prendre certaines mesures pourtant indispensables, telles que des réformes fiscales. Ceci explique pourquoi peu de nouvelles dispositions fiscales ont été introduites durant cette période, mais qu'on a pu assister à véritable « feu d'artifice fiscal » à partir de la formation du gouvernement « Papillon » en décembre 2011. Voulant mettre en œuvre l'accord de gouvernement Di Rupo I annonçant une lutte accrue et plus sévère contre la fraude fiscale et les abus en matière fiscale⁴, le législateur belge a suivi la tendance européenne en adoptant une multitude de lois fiscales. Parmi celles-ci, on compte la loi-programme du 29 mars 2012, reformulant la disposition générale anti-abus afin de la rendre plus efficace.⁵ L'objectif de ces nombreuses nouveautés fiscales était de réduire le déficit public à 2,8% du PIB en 2012, et à 2,5% du PIB en 2015.⁶ Le gouvernement fédéral avait besoin de 15 milliards d'euros pour boucler son budget, et a – de manière justifiable ou non – décidé de les trouver principalement dans la poche du contribuable.⁷

D'autre part, l'insertion (et la reformulation) de ces mesures générales anti-abus s'explique juridiquement. La jurisprudence aujourd'hui (voir les arrêts Brepols et au Vieux Saint-Martin⁸ *infra*), ne permet pas à l'administration fiscale de se baser sur un principe général 'anti-évasion fiscale' ou 'anti-abus' pour empêcher les redevables d'impôt de recourir à des constructions juridiques ayant pour seul objectif ou pour objectif principal d'alléger leur charge fiscale. Afin d'éviter les abus, le législateur a donc inséré des mesures anti-abus *spécifiques*, ne visant que certaines situations particulières et certains comportements bien déterminés (tels que les articles 4 à 14 du Code des droits de succession). Cependant, chaque fois que l'administration fiscale se voyait confrontée à une nouvelle pratique d'évitement licite de l'impôt – c'est-à-dire à une nouvelle technique de planification patrimoniale ou successorale – elle n'avait d'autre choix, afin de néanmoins espérer taxer l'opération, que d'interpeller le législateur afin que celui-ci adopte une nouvelle mesure anti-abus spécifique destinée à cette nouvelle pratique. Ceci pose bien évidemment des problèmes en termes d'efficacité et de

⁴ Accord de gouvernement du 1^{er} décembre 2011,

https://www.lachambre.be/kvvcr/pdf_sections/searchlist/Accord_de_Gouvernement_1er_decembre_2011.pdf, p. 77.

⁵ C. KESTELOOT, « Le contexte fiscal actuel et son impact sur la planification successorale », *Revue de planification patrimoniale belge et internationale*, 2014/3/, p. 262 et M. VAN MOLLE, « La mesure générale « anti-abus » en droits d'enregistrement et de succession : *much ado about nothing* », *Droits d'enregistrement*, 2012/3, p. 2 ; Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 108 e.s. et *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 1 e.s..

⁶ C. KESTELOOT, *ibid.*, p. 263.

⁷ M. VAN MOLLE, « Le fisc s'invite dans la programmation patrimoniale : la mesure anti-abus fiscal s'applique aux planifications successorales depuis le 1er juin 2012 », *Immobilier*, 2012/14, p. 1.

⁸ Arrêt Brepols, Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082 et Arrêt Au Vieux Saint-Martin, Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853.

rapidité d'adaptation de l'administration. Voilà pourquoi le législateur a également adopté des dispositions *générales* anti-abus⁹. Celles-ci sont adoptées dans le cadre d'un impôt donné (tel que les droits d'enregistrement, les droits de succession ou les impôts sur les revenus) et mettent à mal l'efficacité de tout type de montage juridique mis en place par les redevables aux fins d'éviter ou d'atténuer la charge de cet impôt, à condition cependant que ces montages juridiques aient été mises en place sans simulation (sous peine de tomber dans le régime particulier de la fraude fiscale).¹⁰ Ainsi, nous avons connu en droit fiscal belge l'introduction d'une véritable notion d'« abus de droit » fiscal, parallèle à celle de fraude fiscale.¹¹

Si l'objectif des dispositions générales anti-abus adoptées dans le cadre des droits d'enregistrement et des droits de succession est louable, il faut toutefois constater que la manière dont elles sont rédigées pose problème.

Elles posent ainsi tout d'abord un problème de légalité. En effet, le législateur, tant dans les dispositions elles-mêmes que dans les travaux préparatoires, a omis d'établir une liste concrète de montages juridiques désormais considérés comme abusifs, voire même un critère concret et univoque marquant la délimitation entre l'« abusif » et le « non abusif ». Ceci a mené à beaucoup d'insécurité juridique et dès lors à de la spéculation de la part des praticiens, notaires et redevables quant aux actes qui seraient encore ou non permis sous l'empire des nouvelles dispositions anti-abus. Par ailleurs, si l'adoption d'une mesure anti-abus générale permet d'appréhender la problématique de l'évasion fiscale plus largement et efficacement que des mesures ponctuelles (ou spécifiques), elle ne peut pas pour autant en devenir une habilitation générale laissée à l'administration de taxer lorsque bon lui semble. Cela reviendrait en effet à laisser au fisc la faculté de définir lui-même, arbitrairement, les éléments essentiels de l'impôt – soit la personne imposable, la matière imposable (ou le fait générateur), la base imposable et le taux de l'impôt – au mépris du principe constitutionnel de légalité de l'impôt.¹²

Pourtant, c'est bien l'administration fiscale qui, dans une tentative de clarifier les choses, a établi, par circulaire, une *white list* (soit une liste de techniques de planification qui ne seront jamais, pour autant qu'elles ne soient pas incorporées dans un montage ou dans un ensemble plus complexe, constitutives d'abus fiscal) et une *black list* (soit une liste d'opérations

⁹ B. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen : een commentaar in het licht van de rechtspraak van het grondwettelijk hof », *AFT*, 2014, p. 7.

¹⁰ E. TRAVERSA, *Syllabus de droit fiscal général*, UCL, année académique 2013-2014, p. 136-137 et A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *RFRL*, 2013, p. 299.

¹¹ E. TRAVERSA, *ibid.*, p. 141

¹² E. TRAVERSA, *ibid.*, p. 136-138.

suspectes, qui seront *a priori* constitutives d'abus fiscal, à moins que le redevable ne prouve que le choix de l'opération juridique ou de l'ensemble des opérations juridiques répond à des motifs autres que fiscaux¹³) en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement (*cf* annexe).¹⁴

Malgré les tentatives critiquables de l'administration de clarifier le régime prévu par la disposition générale anti-abus, la manière dont elle s'applique est restée criblée d'insécurité juridique, ce qui porte également fortement atteinte à l'effectivité de cette dernière. Même l'administration fiscale semble en effet se sentir mal à l'aise face à ce concept très peu défini « d'abus fiscal ».

La question que l'on tentera de résoudre dans le cadre du présent mémoire est donc la suivante : « La disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession. Quelles critiques, et quelles solutions ? »

Afin de répondre à cette question, nous commencerons, dans une première partie plutôt explicative, par analyser en profondeur le régime prévu par ces dispositions. Dans une seconde partie, nous critiquerons celui-ci à la lumière des trois axes de validité des dispositions légales dégagés par François Ost et Michel van de Kerchove dans leur livre « *De la pyramide au réseau ? Une théorie dialectique du droit* » ; à savoir la légalité (chapitre 1), la légitimité (chapitre 2) et l'effectivité (chapitre 3).¹⁵ Il s'agira de déterminer si les dispositions générales anti-abus sont un filet de pêche dont il faudrait resserrer les mailles. Dans une troisième et dernière partie, nous proposerons une reformulation de la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession afin de répondre, au moins partiellement, aux critiques dégagées dans la deuxième partie.

¹³ Circulaire du 19 juillet 2012, n° 8/2012, *M.B.*, 25 juillet 2012, p. 2 et 4 remplacée par une circulaire du 10 avril 2013, n° 5/2013,

<https://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjvt5jdwfLNAhUGSBQKHde7BLIQFggjMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.patrimonia.be%2FLiteratureRetrieve.aspx%3FID%3D121308&usg=AFQjCNEhPWONCDHSCJFsFQEqk6sg1qGLqQ>.

¹⁴ L. VANHEESWIJCK, « Inleiding ; bazooka, waterpistool of scherpschuttersgeweer? », in Colloque *De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe antimisbruikbepalingen*, T.F.R., 2012, p. 741.

¹⁵ F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *De la pyramide au réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications FUSL, 2002, p. 324 e.s..

Partie 1. Le régime prévu par la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession

Chapitre 1. Introduction historique

Par la loi-programme du 29 mars 2012¹⁶, le législateur fédéral a procédé à une réécriture intégrale des dispositions anti-abus dites « générales » existantes, depuis 1993 en matière d'impôts directs (article 344, § 1^{er} du CIR)¹⁷, et depuis 1995 en matière de droits d'enregistrement (article 18, § 2 C. Enr.) et de droits de succession (article 106 C. Succ.)¹⁸. La manière dont ces anciennes dispositions avaient été libellées et interprétées les avaient en effet rendues quasiment ineffectives.¹⁹

Ces dispositions générales anti-abus ancienne mouture rendaient la qualification – c'est-à-dire l'étiquette juridique – donnée par le redevable de l'impôt à un acte juridique (ou à un ensemble d'actes juridiques distincts réalisant une même opération) inopposable à l'administration fiscale, à condition que l'administration établisse que cette qualification avait été donnée dans le seul but d'éviter l'impôt, et que le redevable n'apporte pas la preuve que la qualification donnée répondait également 'à des besoins légitimes de caractère financier ou économique'.²⁰ En d'autres termes, après que l'administration ait démontré que le redevable avait donné une certaine qualification à son (ou ses) acte(s) juridiques avec l'intention d'échapper à tout ou partie à l'impôt (sur les revenus, aux droits d'enregistrement ou de succession), le redevable devait en fournir la preuve contraire ; c'est-à-dire démontrer l'existence de motifs légitimes économiques ou financiers (c'est-à-dire des motifs non fiscaux) sous-tendant la qualification donnée. En l'absence de démonstration de la preuve contraire, le fisc pouvait procéder à la requalification de l'acte (ou des actes) juridique(s) en cause.²¹ Or, selon la doctrine majoritaire et la Cour de cassation²², le fisc pouvait uniquement toucher à la

¹⁶ Loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.* 4 avril 2012.

¹⁷ Loi portant des dispositions fiscales et financières du 22 juillet 1993, *M.B.* 24 juillet 1993.

¹⁸ Loi portant exécution du plan global en matière de fiscalité du 30 mars 1994, *M.B.* 31 mars 1994.

¹⁹ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 138 ; B. PEETERS, *op. cit.*, p. 8 et L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interprétation et application de la disposition générale anti-abus en matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de droits de succession », in *Les dialogues de la fiscalité anno 2013 ; nouveautés fiscales – abus fiscal – fiscalité environnementale*, par E. Ceci, V. Deckers *et. al.*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 134.

²⁰ E. TRAVERSA, *ibid.*, p. 139.

²¹ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 134.

²² Cass., 10 juin 2010, *F.J.F.*, 2011/21 ; Cass., 22 novembre 2007, *F.J.F.*, 2008/140 et Cass., 4 novembre 2005, *F.J.F.*, 2006/21.

qualification, et non au contenu qualifié.²³ L'administration fiscale ne pouvait donc substituer, à une qualification donnée sans erreur par les parties (c'est-à-dire à une qualification exacte²⁴) à un acte conclu réellement (c'est-à-dire sans simulation), qu'une autre qualification ayant des conséquences juridiques non-fiscales similaires.²⁵

Dans cette interprétation, les mesures anti-abus devenaient pratiquement inapplicables, et ce dans chacune de leurs hypothèses d'application. D'une part, la requalification d'un acte juridique unique est impossible, la logique juridique voulant en effet qu'un acte juridique ne soit en principe susceptible que d'une seule qualification exacte en droit. D'autre part, s'agissant d'actes distincts accomplis avec une unité d'intention, le cas échéant avec des parties tierces, on imaginait mal de passer, par une simple requalification, d'une chaîne d'actes ou de conventions successives (par hypothèse réalisés avec des parties intermédiaires), à une convention directe entre des parties qui n'ont en réalité pas contracté entre elles.²⁶

Par ailleurs, c'est également pour des raisons relevant plutôt de l'équité que l'administration a très peu appliqué les règles anti-abus ancienne mouture en matière de droits d'enregistrement et de succession. Très souvent en effet, la preuve contraire de l'existence de 'motifs légitimes à caractère *économique* ou *financier*' justifiant la qualification juridique donnée à l'acte (ou aux actes) présumé(s) abusif(s) est impossible à rapporter dans le cadre de la gestion du patrimoine privé (et donc de la planification successorale). De tels motifs y sont souvent absents, et la qualification juridique donnée à l'acte est plutôt liée à des considérations d'ordre patrimonial, personnel ou affectif.²⁷ Dans ce contexte, le fisc a très vite accepté de ne pas faire usage des dispositions anti-abus pour les opérations s'inscrivant dans la gestion du patrimoine purement privé, leur application se limitant dès lors aux opérations effectuées dans la sphère économique.²⁸ La nouvelle disposition anti-abus, introduite par la loi-programme du 29 mars 2012 dans le C. Enr. et dans le C. Succ. a toutefois également vocation à s'appliquer aux opérations effectuées dans le cadre de la sphère purement privée, et ce depuis le 1^{er} juin

²³ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 134.

²⁴ En cas de qualification inexacte, le fisc avait le devoir d'écartier la qualification erronée pour se fonder sur la qualification exacte, tout comme le fait le juge de droit commun.

²⁵ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 139 ; A. NOLLET, *op. cit.*, p. 299 ; F. VANDEN HEEDE, « Les dispositions fiscales de la loi-programme du 29 mars 2012 », *Pacioli n° 341, IPCF-BIBF*, 14 à 27 mai 2012, p. 6 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 135 ; B. PEETERS, *op. cit.*, p. 8 ; Cass., 4 novembre 2005, *F.J.F.*, 2006/21 ; Cass., 22 novembre 2007, *F.J.F.*, 2008/40.

²⁶ E. TRAVERSA, *ibid.*, p. 139.

²⁷ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 135 et W. VERMEULEN et T. MELIS, « La nouvelle disposition anti-abus en matière de droits de donation et de succession : une tempête dans un verre d'eau », *Droits d'enregistrement*, 2012/2, p. 6.

²⁸ *Bull. Q.R.*, Ch., 49^e législature, sess. ord. 1995-1996, question. n° 441 du 24 mai 1996 (DUFOUR), confirmé par la Circulaire n° 11 du 20 novembre 1996.

2012.²⁹ Ceci a bien évidemment causé un tollé général parmi les redevables d'impôts, notaires, gestionnaires de patrimoine et leurs conseillers fiscaux, dont la pratique a été considérablement compliquée par l'introduction de ces nouvelles dispositions.³⁰ Sous l'empire de l'ancienne disposition, et sous réserve des cas de fraude³¹, ils avaient carte blanche en ce qui concerne leur planification patrimoniale ou successorale. Aujourd'hui, ils se trouvent confrontés à des dispositions aux contours parfois encore incertains, tel que nous le verrons dans la suite de la présente contribution.

Chapitre 2. Analyse de la disposition anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession

§1. Introduction

Depuis la loi-programme du 29 mars 2012, les articles 18, § 2 du C. Enr. et 106, al. 2 du C. Succ. disposent:

Article 18, § 2 C. Enr. :

§ 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.*

²⁹ Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 113 et V. DEHALLEUX, « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », in *Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : Aspects civils et fiscaux*, par A. Culot, L. Barnich et Th. Afschrift, Limal, Anthemis, 2015, p. 138.

³⁰ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 138.

³¹ Entendue comme « la violation de la loi fiscale, qui comporte généralement une altération de la vérité et qui est commise dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale » par J. KIRCKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55, n° 1.27.

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.

Article 106, al 2. C. succ. :

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

Cette nouvelle formulation des dispositions générales anti-abus est inspirée du texte proposé par Luc de Broe dans le cadre d'une réécriture de la disposition anti-abus en matière d'impôts sur les revenus. Le législateur a toutefois également voulu limiter les abus fiscaux en matière de droits de succession et d'enregistrement, et a donc inséré – sans en peser toutes les conséquences (voir *infra*) – des mesures similaires dans le Code des droits d'enregistrement et dans le Code des droits de succession.³²

L'inopposabilité désormais prévue ne porte plus uniquement sur la qualification juridique donnée à ou aux acte(s) par le redevable (« l'étiquette ») tel que c'était le cas sous l'ancien régime, mais porte sur le ou les acte(s) juridique(s) *in se* accompli(s) par le redevable de l'impôt. Lorsqu'un abus est établi dans le chef d'un redevable, la mesure anti-abus générale viendra ainsi déployer les effets d'une véritable fiction, puisqu'elle permettra à l'administration fiscale, non plus uniquement d'ignorer la qualification donnée aux actes par le redevable, mais bien d'ignorer purement et simplement certains actes pourtant réellement conclus par ce dernier afin de rétablir la base imposable « comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».³³ Cela a pour conséquence inévitable que l'acte que l'administration retiendra en lieu et place de l'acte initialement posé aura d'autres conséquences juridiques que cet acte primaire. La portée de l'inopposabilité est aujourd'hui donc beaucoup plus étendue, ce qui devait participer à une efficacité plus grande de la disposition anti-abus, *quod non*.

Comme nous en avons déjà fait état *supra*, cette nouvelle disposition a provoqué une vague de critiques, notamment en raison de l'insécurité juridique qu'elle crée en omettant de prévoir une liste d'opérations susceptibles d'être considérées comme abusives. Voilà pourquoi elle a fait l'objet de deux circulaires de l'administration fiscale visant à préciser le champ

³² L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 137-138.

³³ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 140 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 302.

d'application de ces nouvelles dispositions. La première, celle du 4 mai 2012, ne nous apprend rien en matière de planification successorale si ce n'est quant à l'entrée en vigueur de la disposition anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession, et à son application dans la sphère privée.³⁴ La seconde, celle du 19 juillet 2012, concerne quant à elle uniquement l'application de l'abus fiscal en matière de droits d'enregistrement et de succession. Elle fut fortement critiquée et finalement remplacée par une circulaire du 10 avril 2013³⁵ (à son tour remplacée, en Région flamande uniquement, par une circulaire 2014/2 du 23 décembre 2014 et ensuite par une circulaire 2015/1 du 16 février 2015 abrogeant la circulaire de 2014).³⁶ Dans le cadre de cette contribution, nous nous limiterons à l'analyse de la situation en Régions Wallonne et Bruxelloise et ne nous intéresserons donc pas à la circulaire 2015/1, mais bien à celle du 10 avril 2013, toujours applicable en Wallonie et à Bruxelles.

Cette circulaire du 10 avril 2013 insiste, dans la lignée de celle du 19 juillet 2012, sur l'importance d'apprécier chaque situation *in concreto* avant de déterminer si elle est ou non constitutive d'abus fiscal, mais établit néanmoins deux listes non limitatives d'opérations qui seront *a priori* constitutives d'abus fiscal ou non : les « *black list* » et « *white list* » dont nous avons déjà pu toucher un mot plus haut. Cependant, ces listes n'étant pas exhaustives, et les présomptions qu'elles consacrent n'étant pas irréfragables, elles sont très loin de conférer aux dispositions générales anti-abus une sécurité juridique totale. Celles-ci sont par définition en effet *générales*, et visent à lutter contre *toute* forme d'abus fiscal – tant les pratiques actuelles contestées par le fisc, mais également toutes les éventuelles pratiques futures issues de la créativité et de l'ingénierie des praticiens. Du principe même de ces dispositions générales anti-abus découle dès lors une certaine insécurité juridique, qui est, comme nous le verrons *infra*, presque impossible à éradiquer.³⁷

³⁴ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, *M.B.* 14 mai 2012 ; V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 140 et P. HINNEKENS, «Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie», *Fisc. Act.*, 2012/28, p. 2.

³⁵ Circulaire du 10 avril 2013, *op. cit.*.

³⁶ Circulaire flamande du 23 décembre 2014, n° 2/2014, *M.B.* 23 janvier 2015 ; C. KESTELOOT, *op. cit.*, p. 265 et M. VAN MOLLE, « La mesure générale « anti-abus » en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 1.

³⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », in *Les dialogues de la fiscalité anno 2013 ; nouveautés fiscales – abus fiscal – fiscalité environnementale*, par E. Ceci, V. Deckers *et. al.*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 208-209.

§2. Le fonctionnement de la nouvelle disposition générale anti-abus

Le fonctionnement du nouveau mécanisme anti-abus peut être décomposé en trois temps, qui correspondront aux trois sous-points de ce paragraphe. Tout d'abord, afin que l'on puisse parler d'abus fiscal, il revient au fisc de prouver qu'en accomplissant un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, le redevable a voulu délibérément se placer soit hors du champ d'application d'une disposition fiscale qui lui est défavorable, soit dans le champ d'application d'une disposition fiscale qui lui est favorable, et ce en contrariété avec les objectifs de la disposition fiscale en cause (a). Si le fisc prouve cet abus, il est encore possible pour le redevable d'échapper à une requalification du ou des acte(s) juridique(s) en cause en prouvant que ce(s) dernier(s) se justifiait(en)t par des motifs autres que l'évitement de l'impôt (b). Si au contraire le redevable ne parvient pas à rapporter cette contre-preuve, le fisc pourra substituer aux actes abusifs un « complexe de faits » permettant de rétablir la charge fiscale en conformité avec les objectifs de la disposition fiscale violée, comme si l'abus n'avait pas eu lieu (c).³⁸

a. La preuve de l'existence d'un abus fiscal par l'administration fiscale

En vertu de l'article 18, § 2 du C. Enr., et conformément aux jurisprudences Halifax et Cadbury Schweppes de la Cour de Justice de l'Union Européenne³⁹, les dispositions anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession visent à éviter deux formes courantes d'évitement de l'impôt.

La première est le choix du redevable de se placer dans une situation qui ne répond pas aux conditions légales pour être imposable, mais qui s'en rapproche très fortement, auquel cas l'intention du législateur serait bafouée si la loi fiscale n'était pas appliquée. Il s'agit du cas où le redevable se place à la marge du champ d'application d'une disposition fiscale, mais tout juste en dehors de celui-ci. La seconde est le fait pour le redevable de se placer dans les conditions d'application d'une disposition fiscale qui lui procurerait un avantage (déduction, exonération ou réduction), et ce alors qu'il se trouve dans des circonstances auxquelles ledit avantage n'était pas destiné.⁴⁰

³⁸ V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 138 et 139 ; E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 142 et W. VERMEULEN et T. MELIS, *op. cit.*, p. 9.

³⁹ C.J.U.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, n° C-196/04 et C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax*, n° C-255/02.

⁴⁰ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 143-144.

Afin de conclure à l'existence d'un abus fiscal, l'administration doit, en vertu du texte des dispositions anti-abus, prouver les éléments suivants⁴¹ : que (1) le redevable (2) ait posé un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques constituant une seule et même opération (3) par le ou lesquels soit il se place, en contrariété avec les objectifs d'une disposition du C. Enr. ou du C. Succ. ou des arrêtés pris en exécution de ceux-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition, soit par le ou lesquels il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du C. Enr. ou du C. Succ. ou par les arrêtés pris en exécution de celui-ci, et ce en contrariété avec les objectifs de la disposition en cause (4) et à condition que le but essentiel (ou l'intention) de cet ou de ces acte(s) ait été l'évitement d'une charge fiscale ou l'obtention d'un avantage fiscal indu⁴². Si le fisc prouve ces éléments, et à condition que l'on entre dans le champ d'application *rationae temporis* de la disposition (5), l'abus fiscal sera présumé.

La preuve de ces éléments, et donc de l'abus doit, comme le prévoit le texte de la disposition anti-abus, être apportée au cas par cas, et peut l'être par le biais de tous les moyens de preuve de droit commun prévus par les articles 105 C. Succ. et 185 C. Enr., en ce compris les présomptions et les procès-verbaux des agents du SPF Finances, hormis le serment. L'administration peut donc prouver par le biais de la preuve écrite, de la preuve testimoniale, par aveux et par présomption, notamment de fait⁴³. La preuve par présomption signifie que le fisc, en partant de faits raisonnablement avérés, va, à travers des circonstances objectives du dossier (tel que certains comportements ou documents (actes de vente par exemple)) démontrer l'existence d'un fait inconnu⁴⁴.

Analysons à présent plus en détail les différents éléments à prouver par l'administration :

A.1. Le fisc doit tout d'abord démontrer que c'est bien le redevable de l'impôt qui a accompli le ou les acte(s) jugé(s) abusif(s).

A.2. Ensuite, elle doit prouver que c'est grâce à un acte juridique, ou à des actes juridiques constituant une seule et même opération, conclu(s) par le redevable, que ce dernier a pu échapper totalement ou partiellement à l'impôt ou a pu obtenir un avantage fiscal indu.

⁴¹ C. KESTELOOT, *op. cit.*, p. 265 et VAN MOLLE, M., « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 7.

⁴² P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-abus en matière fiscale : état de la question », *Rev. not.*, 2014/7, n° 3087, p. 527.

⁴³ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 145 et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 121.

⁴⁴ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 145.

Par « acte juridique », il faut entendre un acte accompli par une ou plusieurs personnes, et qui soit destiné et apte à réaliser des effets juridiques (c'est-à-dire à créer, modifier, transmettre ou éteindre un droit subjectif).⁴⁵

Pour que l'on puisse considérer que plusieurs actes juridiques constituent « un ensemble réalisant une même opération », il faut prouver que ces différents actes juridiques sont liés entre eux par une unité d'intention d'évitement de l'impôt, c'est-à-dire une préméditation d'évitement d'impôt. Cela suppose par ailleurs une « décomposition artificielle »⁴⁶ – éventuellement sur plusieurs exercices d'imposition – d'actes visant à réaliser une seule et même opération.⁴⁷

Enfin, l'administration fiscale devra prouver un élément dit objectif et – bien que des controverses existent à ce sujet – un élément dit subjectif dans le chef du redevable de l'impôt afin de pouvoir requalifier l'acte ou les actes commis.⁴⁸

A.3. L'élément objectif

Afin de prouver l'élément objectif de l'abus fiscal, le fisc doit démontrer que le redevable a accompli un acte ou un ensemble d'actes juridiques qui lui permettent – selon les termes de la disposition anti-abus – soit de se placer, en violation des objectifs d'une disposition du Code des droits d'enregistrement ou de succession ou de tout arrêté pris en exécution de ceux-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition, soit de prétendre à un avantage fiscal prévu par une disposition du Code des droits d'enregistrement ou de succession ou de tout arrêté pris en exécution de ceux-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition.⁴⁹

La preuve de l'élément objectif de l'abus requiert donc à son tour la preuve de deux éléments. Non seulement faut-il prouver que le redevable se trouve en dehors du champ d'application d'une disposition prévoyant un impôt, ou dans le champ d'application d'une disposition prévoyant un avantage fiscal, mais également que le ou les acte(s) accomplis par le redevable afin de se retrouver dans cette situation sont contraires aux objectifs – c'est-à-dire au

⁴⁵ J. HANSENNE, *Introduction au droit privé*, Bruxelles, Kluwer, 2000, 4^e édition, p. 104 et 125.

⁴⁶ Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 5. Termes également repris dans la circulaire du 19 juillet 2012, *op. cit.* et dans la Circulaire du 10 avril 2013, *op. cit.*

⁴⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 213.

⁴⁸ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 547 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 214 et P. VAN DEN EYNDE, « Présomption générale d'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, liv. 4, p. 141.

⁴⁹ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 24 ; PH. DEDOBBELEER, « Les décisions anticipées en matière d'abus fiscal », in *Les dialogues de la fiscalité, anno 2013 ; nouveautés fiscales – abus fiscal – fiscalité environnementale*, par E. Ceci, V. Deckers et al., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 245 et V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 214.

but et à la portée – de la disposition concernée.⁵⁰ En d'autres termes, il revient à l'administration d'indiquer quelle est la disposition fiscale auquel le redevable, le cas échéant, échappe ou se soumet par son ou ses actes, mais également en quoi ce ou ces acte(s) viole(nt) – ou à tout le moins contournent – les objectifs poursuivis par le législateur en adoptant la disposition concernée.⁵¹

La preuve de l'élément objectif de l'abus de droit fiscal suppose donc bien entendu que l'administration fiscale connaisse les objectifs poursuivis par le législateur en adoptant telle ou telle disposition fiscale, ce qui n'est, comme on le verra *infra*, pas toujours le cas. Si, après avoir analysé la loi, les travaux préparatoires et même l'application constante de la disposition prétendument abusée par la jurisprudence et le fisc, l'administration fiscale n'arrive pas à déterminer quels en sont les objectifs, l'abus fiscal ne pourra pas être constaté, et ce en vertu du principe général de droit fiscal *in dubio contra fiscum*.⁵² Si au contraire, il ressort de l'analyse du fisc que le ou les acte(s) en cause violent les objectifs de la disposition prétendument abusée, l'élément objectif de la preuve sera rempli.

A.4. L'élément subjectif

L'article 18, § 2, al. 2, deuxième tiret du Code des droits d'enregistrement prévoit enfin que l'opération réalisée par le redevable et par laquelle il prétend à un avantage fiscal doit avoir pour but essentiel d'obtenir cet avantage. L'administration fiscale doit donc prouver que le redevable de l'impôt avait pour intention essentielle, en réalisant certains actes, de se placer dans une situation fiscalement avantageuse.⁵³ C'est ce qu'on appelle l'élément subjectif de l'abus.⁵⁴

Pour que l'élément subjectif soit rempli, les opérations en cause doivent avoir pour but *essentiel* ou principal (mais non exclusif) l'obtention d'un avantage fiscal. L'administration fiscale devra ainsi donc opérer une balance entre l'importance de l'obtention de l'avantage fiscal pour le redevable et les autres motifs non fiscaux invoqués par celui-ci.⁵⁵

⁵⁰ Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 6 et V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 214.

⁵¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 217 ; P. DE PAGE, « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine familial », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, liv. 4, p. 145 ; P. VAN DEN EYNDE, *op. cit.*, p. 142 et M. VAN MOLLE, « La mesure générale « anti-abus » en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 5.

⁵² E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 217 ; P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 529 et P. DE PAGE, *op. cit.*, p. 145.

⁵³ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *ibid.*, p. 531.

⁵⁴ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 143.

⁵⁵ PH. DE DOBBELEER, *op. cit.*, p. 245.

Deux controverses relatives à l'exigence de prouver cet élément subjectif sont malheureusement à déplorer :

Premièrement, il convient de remarquer que la formulation de l'article 18, § 2 , al. 2 du C. Enr. est malencontreuse en ce que la preuve d'un élément subjectif ou intentionnel n'est prévue que pour le second type d'abus prévu par l'article 18 (soit le fait de se placer dans une situation qui procure un avantage fiscal), mais non pour le premier type d'abus (le fait de se placer en-dehors du champ d'application d'une disposition fiscale). Cette formulation, faisant penser que l'élément subjectif ne doit pas être prouvé pour le premier type d'abus n'est pas conforme aux arrêts de la Cour de Justice de l'UE ayant pourtant expressément inspiré la définition de l'abus, et est par ailleurs insuffisamment expliquée dans l'exposé des motifs.⁵⁶ De plus, une telle interprétation conduirait, selon nous, à une discrimination illicite entre redevables ; l'abus de la première catégorie étant beaucoup plus facile à prouver que l'abus de la seconde.⁵⁷ La Cour constitutionnelle en est d'ailleurs arrivée à la même conclusion en considérant que malgré la différence de libellé entre les deux variantes de l'abus, il fallait donner « une même signification à ces conditions ».⁵⁸

Ensuite, l'exposé des motifs prévoit une précision qui nous semble inconciliable avec le texte de la disposition anti-abus. D'une part, il prévoit que l'existence d'un abus fiscal requiert un élément objectif et un élément subjectif, mais il prévoit d'autre part également que l'administration ne doit jamais (soit dans aucun des deux cas d'abus) prouver l'élément subjectif.⁵⁹ La circulaire du 4 mai 2012 recopie cette précision en ce qui concerne la disposition générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus (rédigée de la même façon que l'article 18 C. Enr). À la page 7, elle prévoit en effet que « cet élément subjectif ne doit pas être constaté par l'administration fiscale pour prouver l'existence d'un abus fiscal », et que le simple fait de démontrer que les objectifs de la disposition ont été violés suffirait (en ce qu'il ne reviendrait en effet pas à l'administration de connaître l'intention des redevables)⁶⁰.

En ce qui concerne les abus de la seconde catégorie, cela est toutefois clairement contraire au texte légal lui-même, et il faut considérer que l'élément subjectif doit bien être prouvé par l'administration.

⁵⁶ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 27 et L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 144 et 145.

⁵⁷ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 146.

⁵⁸ C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.* 2 janvier 2014, B.20.2. et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 311.

⁵⁹ Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 113 et 114.

⁶⁰ Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 7 et M. VAN MOLLE, « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 6.

D'autre part, en ce qui concerne les abus de la première catégorie, s'il est vrai que le législateur a oublié de mentionner explicitement que l'administration doit apporter la preuve de l'élément subjectif, cela ressort néanmoins implicitement du vocabulaire utilisé. Il est en effet prévu que l'administration doit prouver que le redevable « s'est placé » hors du champ d'application d'une disposition fiscale, ce qui implique un élément intentionnel.

Dès lors, si l'administration prouve, outre les 3 éléments précédents, l'élément subjectif – soit l'existence d'une intention principale d'obtenir un avantage fiscal –, il y aura présomption d'abus fiscal.⁶¹

A.5. La condition *rationae temporis*

Enfin, et même si cela aura moins d'importance dans la suite du présent travail, il faut savoir que la nouvelle disposition générale anti-abus ne s'applique qu'aux actes accomplis après le 31 mai 2012 (soit à partir du 1^{er} juin 2012). Dans le cas d'un ensemble d'actes réalisant une seule et même opération, l'ensemble de ces actes doivent avoir été accomplis après le 31 mai 2012.⁶²

b. La contre-preuve à fournir par le redevable

Si l'administration fiscale prouve tous les éléments précités, il en découle une présomption légale d'abus fiscal. Celle-ci peut toutefois être renversée par le redevable de l'impôt s'il prouve que le choix de l'acte ou des actes constitutif(s) d'abus est justifié par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt du Code dont la disposition générale anti-abus est invoquée. Ainsi, si l'administration se fonde sur l'article 18 C. Enr., le redevable devra prouver d'autres motifs que l'évitement des droits d'enregistrement, et si elle se fonde sur l'article 106 C. Succ., il devra prouver d'autres motifs que l'évitement des droits de succession.⁶³

Sous l'empire de l'ancienne disposition anti-abus, le redevable devait démontrer l'existence de motifs légitimes à caractère économique ou financier afin de justifier la qualification juridique donnée à son ou à ses acte(s) s'il souhaitait échapper à une requalification de ceux-

⁶¹ M. VAN MOLLE, *ibid.*, p. 6.

⁶² V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 304.

⁶³ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 532 et V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 218 et L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 146.

ci.⁶⁴ Cette exigence a été abandonnée⁶⁵, et il est aujourd'hui admis que les motifs à invoquer par lui puissent être non seulement économiques ou financiers, mais également patrimoniaux, civils ou familiaux (et même personnels ou affectifs).⁶⁶

Ces motifs peuvent cependant également être fiscaux. En effet, dans la mesure où la disposition anti-abus prévoit – pour le code des droits d'enregistrement – qu' « 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* », la diminution de la charge fiscale d'un autre Code ou d'une autre loi fiscale pourra également être invoquée comme motif légitime.⁶⁷ Le même raisonnement vaut bien évidemment pour les droits de succession. Il est donc, sous l'empire de la nouvelle disposition générale anti-abus, tout à fait possible de justifier un évitement d'impôt par des motifs tirés de l'évitement d'un autre impôt.⁶⁸

Ensuite, contrairement à ce qui était prévu dans le premier texte soumis pour avis au Conseil d'Etat, les motivations « autres que l'évitement de l'impôt concerné » à invoquer par le redevable pour échapper à un redressement de l'impôt ne doivent pas être d'une importance prépondérante (ou essentielle) par rapport aux motifs fiscaux justifiant la forme juridique empruntée.⁶⁹ Des motifs fiscaux et des motifs autres que l'évitement de l'impôt peuvent donc parfaitement coexister, auquel cas les motifs non fiscaux prévaudront.⁷⁰ Ceci évite que l'administration et, le cas échéant également les cours et tribunaux, ne doivent opérer une balance des intérêts impossible entre les différents motifs invoqués, alors que leur rôle devrait se limiter à une appréciation marginale de ceux-ci.⁷¹ Tout motif quelconque, pour autant qu'il soit sérieux et raisonnable, peut donc suffire pour justifier l'acte contesté (ou ses modalités). *In fine*, pour pouvoir identifier un abus, c'est donc bien une intention *exclusivement* fiscale qui doit être constatée, et non simplement une intention *notamment* fiscale.⁷² Une requalification du ou des acte(s) ne sera donc possible que si le redevable est dans l'impossibilité de fournir,

⁶⁴ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 146 et 147.

⁶⁵ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 143.

⁶⁶ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 219.

⁶⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 219.

⁶⁸ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 217 et P. DE PAGE, *op. cit.*, p. 148 et M. VAN MOLLE, « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 8.

⁶⁹ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 143.

⁷⁰ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 144, 147 et 149 ; Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 3-124 et circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 8 et 9.

⁷¹ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 147.

⁷² M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 12.

ne serait-ce qu'un seul motif autre que l'évitement de l'impôt, seules les constructions dites « purement artificielles » étant visées.⁷³

Les possibilités de contre-preuve sont donc assez larges. Dès lors, afin d'éviter que les nouvelles dispositions anti-abus générales ne soient rendues complètement inefficaces, l'exposé des motifs prévoit que les motifs invoqués doivent à tout le moins être pertinents et consistants⁷⁴; c'est-à-dire qu'ils doivent être « précis et spécifiques à l'opération envisagée et déterminants et substantiels pour celle-ci ».⁷⁵ Des motifs trop généraux ou abstraits – c'est-à-dire qui ne seraient en rien spécifiques à l'acte litigieux, mais qui seraient au contraire nécessairement présents dans toute opération du même type – ou trop minimales, négligeables ou insignifiants – au point qu'ils n'auraient pas pu déterminer une personne raisonnable à passer le ou les actes en cause – ne pourraient donc pas être utilement invoqués par le redevable.⁷⁶ Remarquons que si plusieurs motifs autres que l'évitement de l'impôt existent, ceux-ci doivent être analysés dans leur ensemble. Plusieurs motifs individuellement trop minimales peuvent donc, ensemble, être suffisamment pertinents et consistants que pour justifier le ou les acte(s) litigieux.⁷⁷

Il en ressort que la présomption d'abus sera maintenue dans trois cas : soit lorsque le seul objectif de l'acte était d'obtenir un avantage fiscal, soit lorsque le ou les motif(s) invoqué(s) n'est/ne sont en rien spécifique(s) à l'acte mis en cause, soit encore lorsque le ou les motif(s) invoqué(s) a/ont un intérêt trop limité que pour avoir à lui/eux-seul(s) poussé une personne raisonnable à accomplir ce ou ces acte(s).⁷⁸

Le rejet de motifs trop généraux peut toutefois poser problème dans certaines situations. Ainsi en est-il par exemple d'un montage comportant une donation et qualifié par le fisc de « purement artificiel ». Un des éléments déterminants de toute donation, et donc aussi de celles

⁷³ Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114 ; Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 7 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 217 ; V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 139 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 147 et M. VAN MOLLE, « La mesure générale « anti-abus » en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 8 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « L'introduction d'une notion générale « d'abus (de droit) fiscal » en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de succession », *R.G.F.*, 2012/6, p. 11 et C.J.U.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, n° C-196/04, §§ 63 – 68

⁷⁴ Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114-115.

⁷⁵ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 535 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 312.

⁷⁶ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 143 et L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 149.

⁷⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 219.

⁷⁸ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 219 ; M. VAN MOLLE, M., « La mesure générale « anti-abus » en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 8 ; Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114-115 et Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 8.

permettant d'éviter les droits de succession, est la volonté de gratifier une personne déterminée (pour des raisons personnelles ou affectives par exemple). Ce motif – celui de la volonté de gratifier – suffira-t-il toutefois à justifier une donation abusive, dans la mesure où la volonté de gratifier est un élément constitutif de toute donation, et non un élément spécifique à l'opération en question ?⁷⁹

c. La conséquence de la qualification d' « abus fiscal »

La disposition anti-abus prévoit que « 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 »⁸⁰. L'idée est donc que l'administration rétablisse une imposition conforme au but et à l'esprit de la disposition contrariée en appliquant cette dernière. La seule sanction de l'abus fiscal est donc la perception de l'impôt normalement dû en absence d'abus.⁸¹ Aucune fraude ni infraction à la loi fiscale ne peut en effet être reprochée au redevable, et aucune majoration, amende ou intérêt de retard ne peut dès lors lui être réclamé.⁸²

Appliquer la disposition fiscale comme si l'abus n'avait pas eu lieu suppose néanmoins que le fisc requalifie le ou les acte(s) abusif(s) posé(s) par le redevable afin que celui-ci/ceux-ci corresponde(nt) au champ d'application de la disposition fiscale que le fisc souhaite lui/leur appliquer (ou au contraire, afin qu'il(s) ne corresponde(nt) plus au champ d'application de la disposition fiscale que le fisc veut refuser de lui/leur appliquer).⁸³ L'administration doit en effet asseoir la perception de tout impôt sur une disposition fiscale dont les conditions d'application sont parfaitement remplies. Cette requalification des actes par le fisc peut se faire, soit par substitution – c'est-à-dire en remplaçant le ou les acte(s) juridique(s) abusif(s) par d'autres, ayant une autre forme juridique permettant une imposition conforme à l'objectif de la loi –, soit par élimination – c'est-à-dire en ne tenant pas compte d'un ou plusieurs actes juridiques,

⁷⁹ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 150.

⁸⁰ Article 18 du Code des droits d'Enregistrement, d'Hypothèque et de Greffe.

⁸¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 217 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 220 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 151 ; P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 535 et Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114-115.

⁸² M. VAN MOLLE, M., « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 9 ; P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, 535 et L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 141 et V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 139.

⁸³ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 143.

notamment lorsqu'une opération est artificiellement scindée en plusieurs actes juridiques afin d'échapper à l'impôt ou d'en faire l'économie.⁸⁴

Dans le cas des abus visés par l'article 18, § 2, al. 2, 2° du Code des droits d'enregistrement – soit la tentative d'obtenir un avantage fiscal indu –, il n'est pas requis de l'administration fiscale qu'elle procède à une substitution du ou des acte(s) entaché(s) d'abus. Il suffira en effet pour l'administration de rejeter la demande d'exemption, de crédit d'impôt ou de déduction faite à tort par le redevable, en écartant (c'est-à-dire en éliminant) tout simplement les actes abusifs. La sanction est en effet le simple refus de prise en considération de l'acte juridique sur lequel la demande induite d'avantage fiscal est basée.⁸⁵

En revanche, en ce qui concerne les abus visés à l'article 18, § 2, al. 2, 1° du Code des droits d'enregistrement – soit la tentative abusive de se placer hors du champ d'application d'une disposition d'imposition –, il est requis de l'administration qu'elle substitue d'autres actes juridiques aux actes juridiques abusifs posés par le redevable afin de rétablir une imposition conforme au souhait du législateur.⁸⁶

Contrairement à ce qui était le cas sous l'empire de l'ancienne disposition anti-abus, la substitution dont il est question aujourd'hui n'est plus un simple changement d'étiquette – devant respecter l'ensemble des éléments constitutifs et effets juridiques de l'opération substituée. Aujourd'hui au contraire, l'administration peut aller beaucoup plus loin en substituant à l'opération dite abusive un autre complexe de faits permettant d'inclure l'opération contestée dans une catégorie juridique fiscalement moins avantageuse, et dès lors de rétablir l'imposition « comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».⁸⁷ Ce n'est donc plus uniquement la qualification juridique du ou des acte(s) qui est inopposable à l'administration fiscale, mais bien l'acte ou les actes juridique(s) en soi.⁸⁸

Deux remarques s'imposent par ailleurs :

Tout d'abord, la requalification est purement fiscale, et ne modifie dès lors pas l'acte en question sur le plan civil.⁸⁹

⁸⁴ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 526 ; C. KESTELOOT, *op. cit.*, p. 265 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 153 ; M. VAN MOLLE, « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession ... », *op. cit.*, p. 3 et 4 et M. VAN MOLLE, « Le Fisc s'invite dans la programmation patrimoniale ... », *op. cit.*, p. 3.

⁸⁵ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 155.

⁸⁶ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 153.

⁸⁷ M. VAN MOLLE, « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession ... », *ibid.*, p. 4 et circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 8 et 9.

⁸⁸ L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen », in Colloque *De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen*, T.F.R., 2012, p. 749.

⁸⁹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 218.

Ensuite, les propos tenus à cet égard par le ministre des Finances devant le Parlement, et repris dans la circulaire du 4 mai 2012, en vertu desquels une substitution n'est jamais nécessaire, sont tout à fait inexacts.⁹⁰ En effet, si cela est le cas pour les abus visés par l'article 18, § 2, al. 2, 2° C. Enr., pour les abus visés par l'article 18, § 2, al. 2, 1° cela conduirait à une inefficacité totale de la disposition générale anti-abus. En effet, si on suivait cette logique jusqu'au bout, cela signifierait que l'administration pourrait systématiquement se contenter de considérer tous les actes abusifs comme non existants (au lieu de les requalifier). L'administration considérerait dès lors qu'aucun acte juridique n'a été posé, et elle ne pourrait dès lors pas procéder à une imposition. Il est en effet impossible d'imposer un acte inexistant.

Somme toute, la sanction de l'abus fiscal est l'inopposabilité de l'acte dit abusif à l'administration fiscale. Cette dernière, suivant les travaux parlementaires et la circulaire administrative, considère que l'inopposabilité de l'acte sera déclarée soit à l'égard des deux parties à la convention abusive, soit à l'égard d'une seule des parties, et que cette question sera analysée au cas par cas.⁹¹ Ceci pose, outre un problème de cohérence et de sécurité juridique, un éventuel problème de double taxation dans les cas où l'inopposabilité serait invoquée à l'égard d'une partie à l'acte dit abusif, mais non à l'égard de l'autre partie. Nous pouvons en effet imaginer la situation où l'administration procède, dans le chef d'une des parties, à une requalification augmentant le montant de l'impôt payé par cette personne, mais qu'elle ne procède pas, en même temps, à une requalification dans le chef de l'autre partie (alors même qu'une telle requalification aurait une diminution de l'impôt pour cette personne comme conséquence). Ce faisant, elle procède à une double imposition, constitutive d'un abus de droit et contraire au principe de *ne bis in idem*.⁹²

⁹⁰ *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 37 ; Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 9.

⁹¹ *Doc. Parl.*, *ibid.*, p. 38 et Circulaire du 4 mai 2012, *ibid.*, p. 8.

⁹² V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 221 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 155 et M. VAN MOLLE, « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession... », *op. cit.*, p. 10.

Partie 2. Critique des dispositions générales anti-abus du point de vue de la légalité, de la légitimité et de l'effectivité

Selon la théorie exposée par François Ost et Michel van de Kerckhove dans leur livre « *De la pyramide au réseau ? Une théorie dialectique du droit* », la validité d'une norme juridique a trois dimensions : la dimension formelle (ou la légalité), la dimension axiologique (ou la légitimité) et la dimension factuelle (ou l'effectivité).⁹³ Dans l'exposé qui suit, chacune de ces dimensions sera analysée en ce qui concerne les dispositions générales anti-abus en droits d'enregistrement et de succession, pour arriver à la conclusion que les trois font, à tout le moins en partie, défaut. Ceci mènerait, par l'application de la théorie de F. Ost et M. van de Kerckhove, au constat d'invalidité de ces dispositions générales anti-abus. Sans vouloir en arriver à une conclusion aussi drastique, cela dévoile à tout le moins la présence de questionnements qui supposeraient qu'on repense dans une certaine mesure la formulation et le fonctionnement de ces dispositions.

Chapitre 1. Critique de la légalité des dispositions générales anti-abus

L'exigence de légalité des dispositions au sens où l'entendent François Ost et Michel van de Kerckhove renvoie de prime abord à la question de la légalité formelle de la loi, soit la question de la compétence de son auteur et du respect des procédures légales pour son adoption. Elle renvoie cependant aussi à une « idéologie de l'application » de la loi, c'est-à-dire à une sécurité juridique parfaite de celle-ci, permettant aux justiciables et aux autorités subordonnées – c'est-à-dire aux juges et administrations – de pouvoir se limiter à exécuter ou à appliquer le droit sans interférer dans l'activité de création des règles générales.⁹⁴

Le présent chapitre, dédié à la légalité des dispositions générale anti-abus, commencera par une analyse de celles-ci au regard du principe constitutionnel de légalité et de consentement à l'impôt (§1), pour, dans un deuxième temps, les analyser au regard de la sécurité juridique (§2). Dans un troisième temps, le principe général de droit du choix de la voie la moins imposée sera mis en tension avec les dispositions générales anti-abus afin de voir si ce premier n'est pas mis à mal par ces secondes (§3).

⁹³ F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *op. cit.*, p. 327.

⁹⁴ F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *ibid.*, p. 326 et 327.

§1. Le principe constitutionnel de légalité et de consentement à l'impôt

Toute règle fiscale – en ce compris les dispositions générales anti-abus – doit respecter un certain nombre de principes, dont la plupart sont exprimés dans la Constitution. Ces principes peuvent être matériels, c'est-à-dire ayant trait au contenu de la règle fiscale, mais aussi formels, c'est-à-dire relatifs à la procédure de son adoption. Parmi ces principes formels, on retrouve le principe de légalité et de consentement à l'impôt inscrit à l'article 170 de la Constitution.⁹⁵ Cet article prévoit qu'aucun impôt ne peut être établi que par une loi, un décret, une ordonnance, ou une décision du Conseil provincial ou communal. L'idée est donc que nul ne puisse être soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, et que celle-ci en ait également établi les éléments essentiels.⁹⁶ Cela a notamment pour conséquence que ni le Roi (c'est-à-dire le gouvernement fédéral), ni un Ministre, ni un gouvernement régional ou communautaire ne pourraient établir d'impôts, et ce même en vertu d'une loi.⁹⁷ Le rôle de l'exécutif est donc limité.

Dans un arrêt du 30 mars 2010, la Cour constitutionnelle a d'ailleurs déclaré que l'exigence de l'article 170 de la Constitution n'est remplie que si « les éléments essentiels de l'impôt établi par la loi sont définis en des termes suffisamment clairs et précis que pour permettre au contribuable de déterminer le montant de l'impôt dû ».⁹⁸ Bien que la distinction entre les éléments essentiels de l'impôt, et ses éléments accessoires ne soit pas toujours facile à établir, la Cour constitutionnelle a tendance à considérer que les éléments essentiels de l'impôt sont la personne imposable, la matière imposable (c'est-à-dire le fait générateur), la base d'imposition, le montant de l'impôt (ou le taux), et les exemptions et exonérations.⁹⁹ Un pouvoir limité d'exécution peut être laissé au Roi pour régler les autres aspects (secondaires ou accessoires) de l'imposition, et ce sur base des articles 105 et 108 de la Constitution, permettant que la loi soit complétée par des textes réglementaires.¹⁰⁰

⁹⁵ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 93

⁹⁶ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 306 et V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2009/6, p. 545.

⁹⁷ E. TRAVERSA, *ibid.*, p. 95 ; B. PEETERS, *op. cit.*, p. 4 et T. DE CLERCK, « Taal: de rechtsonzekerheid van het fiscaal recht? », *T.F.R.*, 2012, p. 955

⁹⁸ C.C., 30 mars 2010, n° 32/2010, *M.B.* 14 mai 2010.

⁹⁹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 306 ; E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 96 et C.C., 24 avril 2008, n° 72/2008, *M.B.* 15 mai 2008.

¹⁰⁰ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 546 et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 96.

Comme le prévoit l'article 170 de la Constitution, l'obligation de légalité ne vaut que pour les règles établissant l'impôt. Afin de pouvoir analyser la légalité des dispositions générales anti-abus, une question liminaire se pose dès lors : les nouvelles dispositions générales anti-abus sont-elles des dispositions probatoires, ou des dispositions établissant un impôt ?

Selon le législateur, les dispositions générales anti-abus sont des dispositions probatoires, et donc procédurales, auxquelles l'article 170 de la Constitution ne s'applique pas.

Plusieurs auteurs¹⁰¹ estiment cependant que les dispositions générales anti-abus vont beaucoup plus loin que des simples règles probatoires. En permettant à l'administration d'ignorer certains actes juridiques réalisés par le redevable sans simulation, et en lui permettant de considérer librement en leur lieu et place d'autres actes juridiques n'ayant pas réellement été conclus, et ce dans le seul but de rétablir un impôt, on lui concèderait le pouvoir de décider elle-même quelles opérations imposer, et partant, de déterminer les éléments essentiels de l'impôt – pouvoir qui devrait n'appartenir qu'au seul législateur.¹⁰²

La Cour constitutionnelle a estimé que les diverses mesures anti-abus adoptées par la loi-programme du 19 juillet 2012 (en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession) sont des règles de procédure relatives à l'administration de la preuve, de sorte qu'elles n'affectent ni la base imposable ni le taux d'imposition.¹⁰³

Cet arrêt est cependant contestable, et ce pour plusieurs raisons.

La Cour constitutionnelle affirme que les dispositions anti-abus générales en droits d'enregistrement et de succession sont des règles probatoires en se fondant sur les travaux préparatoires de la loi-programme du 19 juillet 2012.¹⁰⁴ Ce faisant, elle ne s'inquiète toutefois pas du fait que ces travaux préparatoires, lorsqu'ils considèrent la disposition anti-abus comme une règle de preuve, ne parlent que de la disposition générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus, et non de celles en matière de droits d'enregistrement et de succession.

¹⁰¹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 302 ; N. GEELHAND, « Antimisbruikbepaling in successierechten in strijd met de wet? », *Fisc. Act.*, 2012/17, p. 3 et A. HAELTERMAN, « De doelstellingen van de fiscale bepaling bij de organisatie van privévermogen en het gebruik van de management- en patrimoniumvennootschap », in *Colloque De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen*, T.F.R., 2012, p. 758.

¹⁰² A. NOLLET, *ibid.*, p. 307 et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 144-145.

¹⁰³ C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.* 2 janvier 2014.

¹⁰⁴ Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 111-113.

En outre, et contrairement à ce que semble affirmer la Cour constitutionnelle, le simple fait que la disposition générale anti-abus ancienne mouture ait été un moyen de preuve de l'administration, ne suffit pas pour conclure que la nouvelle disposition, même si elle organise toujours un jeu de « preuve et de contre-preuve », soit également une simple règle probatoire. Plusieurs arguments peuvent être invoqués à l'appui de cette affirmation.

Tout d'abord, le mécanisme de la « preuve » en droit a pour but unique de prouver la réalité de certains actes, c'est-à-dire que ceux-ci ont réellement eu lieu. Si la disposition anti-abus se bornait donc à demander au redevable de prouver que ses actes existent réellement et sans simulation, la mesure serait une simple règle de preuve, permettant à l'administration de présumer de manière réfragable l'existence d'une simulation. La disposition anti-abus au contraire, ne demande pas au redevable de prouver que les actes ont véritablement été accomplis, mais bien qu'ils étaient justifiés par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt concerné. De la sorte, elle va beaucoup plus loin qu'une simple facilité de preuve. En effet, si le redevable ne parvient pas à apporter la preuve de motifs autres que l'évitement de l'impôt, il verra ses actes, pourtant *réels*, requalifiés par l'administration afin qu'elle puisse rétablir l'impôt. Il s'agit bien là d'une fiction ayant pour conséquence, au fond, de modifier les conditions d'établissement de l'impôt.¹⁰⁵

Par ailleurs, d'autres dispositions fiscales prévoyant un mécanisme similaire de « preuve et de contre-preuve » – tel que l'article 49 CIR –, ou d'autres disposition anti-abus spécifiques sont incontestablement considérées comme des dispositions établissant un impôt, et non comme des dispositions simplement probatoires.¹⁰⁶

Le simple fait que la disposition générale anti-abus définisse les éléments à prouver par le fisc pour conclure à un abus fiscal, et les justifications pouvant être apportées par le redevable à titre de contre-preuve, ne suffit donc pas pour en affirmer le caractère de « règle de preuve ». S'il est vrai qu'elle comporte un volet probatoire, son application en cas d'abus fiscal avéré et non contesté peut avoir des conséquences sur la composition de l'assiette de l'imposition. La mise en œuvre des dispositions anti-abus par l'administration dépasse ainsi donc les questions de pure preuve pour parfois toucher à des éléments essentiels de l'impôt, qui relèvent de la compétence du législateur, voire du législateur régional.

Enfin, la Cour considère qu'est sans importance le fait que l'article 18, § 2 C. Enr. soit référencé sous le titre « Division des droits et règles générales de perception », titre consacré à

¹⁰⁵ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 315.

¹⁰⁶ PH. DEDOBDELEER, *op. cit.*, p. 250.

la *perception* et non sous le chapitre intitulé « moyens de preuve » (tel que c'est le cas pour l'article 344 du CIR92 ou pour l'article 106 du C. Succ.).

En définitive, il faut constater que plutôt que de véritablement expliquer le raisonnement sur lequel elle se fonde pour considérer les dispositions anti-abus comme des règles de preuve, la Cour constitutionnelle se contente uniquement de le réaffirmer en boucle.

Dans les titres qui suivent, une analyse sera faite de la disposition générale anti-abus du point de vue de la légalité, qu'on la considère comme une disposition établissant un impôt ou non.

a. La violation du principe de légalité in se

Si l'on accepte de considérer les dispositions générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession comme des dispositions établissant un impôt, plusieurs violations du principe de légalité sont à déplorer.

a.1. Le rôle trop important des circulaires

Très souvent, devant la complexité du droit fiscal, le Ministre compétent (en la personne de son administration) établit des instructions – soit des circulaires – à destination des fonctionnaires de son administration (c'est-à-dire l'administration fiscale). Ces circulaires s'imposent à ces derniers et doivent aider à uniformiser l'interprétation et l'application des dispositions fiscales, mais elles ne peuvent en aucun cas être source d'obligations fiscales pour les contribuables et les juges. Il arrive pourtant que le Ministre, de manière illégale, élargisse le champ d'application de certaines dispositions légales par le biais de circulaires, tel que c'est, selon nous, le cas en l'espèce.¹⁰⁷

En ce qui concerne les dispositions générales anti-abus en droits d'enregistrement et de succession, plusieurs circulaires ont rapidement été établies afin de donner une orientation à l'administration fiscale dans leur application, et afin dès lors de favoriser la sécurité juridique. En effet, les dispositions générales anti-abus en droits d'enregistrement et de succession s'appliquent désormais également dans le domaine de la gestion du patrimoine privé, et devant

¹⁰⁷ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 91 et T. DE CLERCK, *op. cit.*, p. 960.

l'absence de liste d'opérations abusives, grand nombre de praticiens et de notaires se sont trouvés dans une situation fort gênante, n'osant plus réaliser certains actes de gestion patrimoniale qu'ils auraient autrefois réalisés sans hésitation.¹⁰⁸ Afin de rétablir une relative sécurité juridique, l'administration fiscale a décidé de publier une circulaire le 19 juillet 2012 (n° 8/2012), remplacée par une circulaire du 10 avril 2013 (n° 5/2013), énonçant de manière non exhaustive – sous la forme de deux listes (une *black list* et une *white list*) – des actes et opérations juridiques susceptibles ou non de tomber *a priori* sous le coup de la disposition générale anti-abus.¹⁰⁹

La question se pose dès lors de savoir si lesdites circulaires ne vont pas plus loin que la simple détermination des éléments accessoires de l'impôt, et partant si elles ne violent pas le principe de légalité de l'impôt.

Ainsi, l'administration, en établissant des circulaires déterminant quels actes sont *a priori* constitutifs d'abus, n'ajoute-t-elle pas au texte de la loi, et partant, ne se donne-t-elle pas une compétence discrétionnaire de déterminer tant la matière imposable que la base imposable, en violation du principe constitutionnel de légalité de la loi fiscale ?¹¹⁰

En outre faut-il constater que l'administration a parfois agi purement et simplement en contrariété avec le texte de la loi lors de la rédaction des circulaires. En effet, en ce qui concerne les cinq opérations mentionnées sur la « *black list* », l'administration s'est contentée de citer les articles du Code fiscal qu'elles contrarieraient, sans exposer les objectifs de ces dispositions, ni en quoi les opérations en cause les violeraient, faisant ainsi, *contra legem*, l'économie de la preuve de l'élément objectif de l'abus fiscal.¹¹¹ Ce faisant, elle a indument élargi le champ d'application des dispositions générales anti-abus en facilitant la preuve de l'existence d'un abus.

a.2. Les dispositions générales anti-abus en droits d'enregistrement et de succession violent les règles de répartition des compétences

En vertu de l'article 170, § 2 de la Constitution, et des articles 3, al. 1 et 4, § 1^{er} de la loi spéciale relative au financement des communautés et des régions du 16 janvier 1989¹¹², les

¹⁰⁸ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 138.

¹⁰⁹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation, op. cit.*, p. 211 ; X. ULRICI, « Analyse des conséquences fiscales de la cessation anticipée des droits réels démembrés immobiliers : emphytéose, superficie et usufruit », *Rec. gén. enr. not.*, 2014, liv. 6, p. 238 et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 146.

¹¹⁰ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 161 et 62 et L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever'... », *op. cit.*, p. 748.

¹¹¹ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE., *op. cit.*, p. 542 et V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 143.

¹¹² Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.* 17 janvier 1989.

droits de succession et la plupart des droits d'enregistrement sont des impôts régionaux, ne pouvant être adoptés que par le législateur décentralisé dans la région où il exerce son pouvoir. Seules les Régions sont par ailleurs compétentes pour modifier le taux, la base d'imposition (*i.e.* le montant sur lequel l'impôt est calculé) et les exonérations de ces impôts. En revanche, le législateur fédéral reste compétent, par le biais de l'adoption d'une loi à majorité spéciale, pour déterminer la matière imposable (soit le fait générateur de l'impôt, *i.e.* le fait ou la situation l'ayant fait naître).¹¹³

Jusqu'à ce que la Région en décide autrement, l'Etat fédéral est par ailleurs également compétent pour le « service » des impôts en question (c'est-à-dire la procédure (en ce compris les règles de preuves)), ainsi que pour éventuellement supprimer l'impôt¹¹⁴. En l'occurrence, aucun des impôts régionaux nous intéressant (*i.e.* les droits de succession et certains droits d'enregistrement) n'a vu son « service » repris par la Région wallonne ou bruxelloise¹¹⁵, et l'Etat fédéral demeure donc compétent en matière de procédure. Si l'on considère les dispositions générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession comme des règles de preuve, et dès lors procédurales, aucune critique du point de vue de la répartition des compétences ne peut être adressée aux dispositions générales anti-abus (adoptées par le législateur fédéral). Si l'on accepte cependant de considérer que les dispositions générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession sont des dispositions établissant un impôt (selon les cas en droits d'enregistrement ou en droits de succession), nous nous retrouverions confrontés à deux problèmes.

Un premier problème est lié à la violation des règles de répartition des compétences entre le niveau de pouvoir fédéral et régional. En effet, si l'on considère les dispositions générales anti-abus comme des dispositions établissant un impôt, cela signifie qu'elles modifient également la base d'imposition pour les droits d'enregistrement et de succession (*supra*). Or, la modification de la base d'imposition est une compétence régionale, alors que les dispositions générales anti-abus en droits d'enregistrement et de succession ont été adoptées par le législateur fédéral.

¹¹³ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 304.

¹¹⁴ Article 5, § 3 de la Loi spéciale de financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989, *M.B.* 17 janvier 1989 ; E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 82 ; A. NOLLET, *op. cit.*, p. 305 et *Doc. Parl.*, Ch., 50^e législature, sess. 2000-2001, n° 50-1183/007, p. 158.

¹¹⁵ En Région flamande toutefois : en vertu du décret du 19 décembre 2014 modifiant l'article 3.17.0.0.2. du Code flamand de la fiscalité, le service des droits de succession et des droits d'enregistrement régionalisés a été repris par le Service flamand de impôts (« Vlaamse belastingsdienst »). Une circulaire, la circulaire n° 2014/2 du 23 décembre 2014, abrogée et remplacée par la circulaire n° 2015/1 du 16 février 2015, y apporte des clarifications, et prévoit une « *white list* » ainsi qu'une « *black list* ».

Un second problème est lié à la répartition des compétences entre le législateur ordinaire et le législateur spécial, faute pour le législateur d'avoir adopté la disposition générale anti-abus à la majorité spéciale, et ce alors qu'elle toucherait par définition à la matière imposable dès lors qu'elle déterminerait quelles situations sont imposables.

a.2.1. Violation des règles de répartition des compétences entre le législateur fédéral et le législateur régional

Selon certains¹¹⁶ – dont N. Geelhand – les dispositions générales anti-abus sont beaucoup plus que de simples règles de preuve. Elles permettent en effet à l'administration d'imposer certains actes juridiques qui ne sont pas, selon le texte de la loi, imposables. De la sorte, elles établissent des impôts, et violent dès lors la répartition des compétences.¹¹⁷ Selon d'autres en revanche¹¹⁸ – dont L. de Broe et J. Bossuyt –, les mesures générales anti-abus sont bien des moyens de preuve. Ils se basent pour cela notamment sur la circulaire¹¹⁹ ou sur le fait que tant l'article 344, § 1 CIR92 que l'article 106 C. Succ. sont référencés sous le titre « moyens de preuve » dans leurs codes respectifs. La requalification et l'imposition subséquente ne seraient que la conséquence de cette preuve et les dispositions générales anti-abus en droits d'enregistrement et de succession ne violeraient dès lors pas la répartition des compétences.¹²⁰ La Cour constitutionnelle a, elle aussi, dans un arrêt du 30 octobre 2013¹²¹, répondu par la négative à la question de savoir si les dispositions générales anti-abus violent les règles répartitrices de compétence. En ce qui concerne cet arrêt de la Cour constitutionnelle, nous renvoyons aux critiques déjà faites *supra*.

Nous nous rattachons à l'avis de L. de Broe et J. Bossuyt selon lequel la requalification ne pose pas toujours des problèmes de répartition des compétences. Ainsi par exemple lorsque celle-ci influence uniquement la matière imposable.¹²² Nous sommes cependant d'avis que les dispositions anti-abus demeurent problématiques dans les cas où elles permettent à l'administration de requalifier des actes non imposés par la loi en actes imposés. De la sorte, elles touchent en effet tant à la base imposable, que potentiellement également au taux d'imposition, qui est aussi de compétence régionale.

¹¹⁶ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 758.

¹¹⁷ N. GEELHAND, « Antimisbruikbepaling in successierechten in strijd met de wet ? », *op. cit.*, p. 3.

¹¹⁸ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 536-537.

¹¹⁹ Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.*, p. 10 et 11.

¹²⁰ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 175.

¹²¹ C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.* 2 janvier 2014, B.15.1.

¹²² L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 176.

Le législateur semble d'ailleurs l'avouer à demi-mot. Les dispositions anti-abus en droits d'enregistrement et de succession (articles 18, § 2 C. Enr. et 106 C. Succ.) sont en effet rédigées de manière moins précise que la disposition générale anti-abus applicable dans la matière fédérale que sont les impôts sur les revenus (soit l'article 344, § 1 nouveau du CIR92). L'article 344, § 1 nouveau du CIR prévoit ainsi qu'en cas d'abus avéré, *la base imposable* et le calcul de l'impôt sont rétablis, alors que l'article 18, § 2 C. Enr. et l'article 106 du C. Succ. ne font pas référence à la base imposable, mais affirment uniquement qu'en cas d'abus avéré, l'opération sera soumise à un prélèvement conforme aux objectifs de la loi. Cette différence de rédaction n'est expliquée ni dans la loi ni dans les travaux préparatoires. Nous en déduisons que le législateur s'est rendu compte du potentiel problème de répartition des compétences entre les pouvoirs fédéral et régionaux auquel il serait confronté s'il rédigeait les articles 18, § 2 du C. Enr. et 106 C. Succ. de la même manière que l'article 344, § 1 CIR92 et qu'il s'est par conséquent abstenu d'y faire référence à la base imposable.¹²³

a.2.2. Violation des règles de répartition des compétences entre le législateur ordinaire et le législateur spécial

Ensuite faut-il constater que les dispositions générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession peuvent avoir pour conséquence de modifier la matière imposable. Or, et tel que nous l'avons vu *supra*, les règles modifiant la base imposable doivent être adoptées par le législateur fédéral et à la majorité spéciale, ce qui n'est pas le cas de la loi-programme du 29 mars 2012 ayant été adoptée à une majorité simple. De la sorte, la loi-programme du 29 mars 2012, contenant les nouvelles dispositions générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession, viole les règles répartitrices de compétences entre le législateur ordinaire et le législateur spécial.

a.3. L'éventuel problème d'interprétation par analogie lors de la requalification

La question se pose enfin de savoir si l'application des mesures générales anti-abus – soit la requalification (comprise comme la substitution d'autres actes juridiques aux actes accomplis) – peut mener à une interprétation par analogie des dispositions fiscales appliquées.

L'interprétation par analogie est l'interprétation d'une disposition légale de manière telle qu'on l'appliquera à des actes juridiques ou à des faits qui ne tombent pas, strictement

¹²³ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 151 et 174 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 303.

parlant, dans son champ d'application. Ceci a pour conséquence que des actes juridiques ou des faits, qui ne sont pas imposables en vertu de la loi, seront néanmoins taxés.¹²⁴

En Belgique, tant en vertu du principe de légalité qu'en vertu de la jurisprudence de la Cour de cassation¹²⁵, de telles interprétations par analogie sont interdites¹²⁶, et c'est une interprétation stricte de la loi fiscale qui prévaut. Un contribuable se trouvant en dehors du champ d'application d'une règle fiscale ne peut dès lors pas y être soumis.¹²⁷

En ce qui concerne l'abus de dispositions prévoyant un avantage fiscal, la question de l'interprétation par analogie ne se pose pas. En effet, dans ce cas, la sanction consistera uniquement dans le refus de l'octroi de l'avantage, mais il n'y aura pas lieu de donner une autre qualification juridique aux actes accomplis. En revanche, en cas d'abus d'une disposition augmentant la charge fiscale, la sanction consistera en une requalification juridique des actes réalisés par le redevable, menant à un risque d'interprétation par analogie.¹²⁸ En effet, dans ce cas, l'administration pourra nier la réalité, voire la transformer (soit en éliminant des actes existants, soit en y substituant d'autres actes non réellement commis) afin de la faire correspondre à une situation imposable.¹²⁹ Il ne s'agit certes pas d'une interprétation par analogie au sens strict en ce sens qu'il ne s'agit pas d'une application extensive d'une disposition prévoyant un impôt, mais le résultat est exactement le même. Si l'administration peut modifier les faits pour les faire entrer dans le champ d'application d'une disposition, le résultat est le même que si elle pouvait modifier le champ d'application d'une disposition pour y faire entrer certains faits.¹³⁰

b. Les problèmes liés à la recherche des objectifs de la disposition contrariée

Si l'on refuse de considérer les dispositions générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession comme des dispositions établissant un impôt, et que l'on considère par conséquent que le principe de légalité prévu par l'article 170 de la Constitution ne s'y applique pas, tous les potentiels problèmes que pourrait présenter

¹²⁴ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibid.*, p. 163 et L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever' ... », *op. cit.*, p. 749.

¹²⁵ Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, 1978, I, pp. 910-912.

¹²⁶ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 163.

¹²⁷ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 4.

¹²⁸ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 164 et L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever' ... », *op. cit.*, p. 750.

¹²⁹ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 758.

¹³⁰ A. HAELTERMAN, *ibid.*, p. 758 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 317.

l'application de la disposition anti-abus ne sont pas pour autant réglés. Le fisc devra ainsi rester prudent dans la manière dont il ira à la recherche des objectifs visés par la disposition fiscale prétendument abusée, sans quoi il pourrait, en appliquant la disposition générale anti-abus, violer l'exigence de légalité de l'impôt.

On sait en effet que les objectifs de la disposition fiscale contrariée constituent une double pierre angulaire pour l'application de la disposition générale anti-abus. La contravention des objectifs de la disposition fiscale en cause est tout d'abord le signal d'alerte qui permet à l'administration fiscale de déterminer qu'il y a abus fiscal. Ensuite, lorsque l'abus est constaté par le fisc, la question des objectifs de la disposition contrariée revient au premier plan, puisque l'administration fiscale devra dans ce cas rétablir l'impôt, *conformément aux objectifs de la loi*, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. Les objectifs de la disposition fiscale invoquée ou évitée ne déterminent donc pas seulement s'il y a abus fiscal ou non, mais aussi quel sera le montant de l'impôt dû en cas d'abus fiscal, puisqu'il faudra le cas échéant rétablir l'impôt en conformité avec les objectifs de la loi.¹³¹

Il faut dès lors être très attentif à la manière dont l'administration analysera la présence de l'élément objectif de l'abus, et dès lors à la manière dont elle recherchera les objectifs visés par la disposition abusée. Il ne revient en effet pas à l'administration de redéfinir *ex post* le but d'une règle dont le législateur n'aurait pas suffisamment limité les contours lors de son adoption.¹³² Si l'administration en venait en effet à définir elle-même, de manière autonome, le but de dispositions fiscales lorsque les objectifs visés par le législateur ne sont *a priori* pas clairs, cela reviendrait à une violation du principe de légalité dès lors que cela donnerait le pouvoir à l'administration de décider librement quand elle peut imposer un comportement ou non, et quel sera le montant de l'impôt dû.

Ceci est d'autant plus le cas qu'il y a – tel que dit *supra* – une certaine incertitude qui règne sur la question de savoir si l'administration doit systématiquement prouver l'élément subjectif de l'abus pour pouvoir conclure à l'abus fiscal. Ainsi, si l'administration définit elle-même les objectifs de la disposition contrariée et que l'on considère par ailleurs qu'elle ne doit pas prouver d'élément subjectif, cela aurait pour conséquence qu'une interprétation des objectifs de la loi faite de manière tout à fait arbitraire et autonome par l'administration pourrait le cas échéant suffire non seulement à imposer un certain comportement (en appliquant la

¹³¹ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 157 ; L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever'... », *op. cit.*, p. 742 et D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales : portée, arbre de décision, cas pratiques », in Colloque *De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen*, T.F.R., 2012, p. 753.

¹³² E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 144 et 145.

disposition générale anti-abus), mais aussi à déterminer le montant de l'impôt, ce qui serait radicalement en violation du principe constitutionnel de légalité.¹³³

Plusieurs problèmes se posent dès lors. Il faut premièrement constater que ce qu'on entend exactement par « objectifs d'une disposition » n'est pas défini. Ensuite, il faut constater que l'administration est confrontée à de nombreuses difficultés pratiques lors de la recherche des objectifs de dispositions fiscales.

b.1. L'absence de définition de ce qu'on entend par « objectif(s) d'une disposition »

La loi ne prévoit nulle part ce qu'elle entend par « objectif(s) » et nous renvoie par conséquent au sens commun du terme, soit le but que l'on cherche à atteindre.¹³⁴

Par ailleurs, contrairement à ce qui avait été affirmé par le Ministre des finances¹³⁵ et repris dans la circulaire du 4 mai 2012, l'objectif recherché doit être un objectif spécifique à la disposition prétendument abusée. L'administration fiscale ne peut donc pas se contenter d'invoquer l'objectif général et commun à toute disposition fiscale qu'est de taxer (en cas de disposition prévoyant un impôt) ou de détaxer (en cas de disposition prévoyant un avantage fiscal), et ne peut pas non plus se contenter d'invoquer l'objectif général du Code ou de la législation fiscale dont la disposition contrariée fait partie.¹³⁶ Si elle pouvait se contenter d'invoquer un tel objectif général, nullement spécifique à la disposition prétendument abusée, cela donnerait à l'administration fiscale un pouvoir arbitraire (et contraire au principe de légalité) de requalifier toute opération fiscalement avantageuse pour le redevable sous prétexte qu'elle serait contraire aux objectifs de ladite disposition, et qu'il s'agirait dès lors d'un abus fiscal. Le danger d'arbitraire est d'autant plus grand qu'il n'y a, tel que dit *supra*, pas d'unanimité sur la question de savoir si le fisc doit également prouver l'élément subjectif de l'abus ou non. La possibilité pour le fisc d'invoquer des objectifs généraux reviendrait dès lors à une obligation générale faite aux redevables d'impôt de choisir la voie la plus imposée, allant à l'encontre tant du principe général du choix de la voie la moins imposée que des travaux préparatoires.¹³⁷ L'invocation d'objectifs généraux aurait par ailleurs pour conséquence de

¹³³ D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 753.

¹³⁴ Le Petit Robert, 2004.

¹³⁵ *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 69.

¹³⁶ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 157, 159 et 160 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 215 et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 752.

¹³⁷ D. GARABEDIAN, *ibid.*, p. 752 et L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever' ... », *op. cit.*, p. 742.

rendre la disposition générale anti-abus inefficace pour les montages visant à entrer dans le champ d'application d'une disposition prévoyant un avantage fiscal. L'objectif général de ces dispositions étant la détaxation, de tels montages ne pourraient jamais être considérés comme abusifs puisqu'ils visent justement à détaxer, et qu'ils sont dès lors conformes à cet objectif général.¹³⁸

L'objectif étant le but recherché par le législateur, il va de soi qu'il doit être antérieur au vote de la disposition en question, et ne peut être exprimé que par le législateur lui-même. Un commentaire d'un ministre ou une circulaire administrative n'a donc aucune valeur pour déterminer l'objectif de la disposition en cause.¹³⁹

L'objectif visé par le législateur doit enfin être certain et non équivoque, ce qui n'est toutefois pas nécessairement le cas. Dans ce cas, il doit être interprété *in dubio contra fiscum*.¹⁴⁰

L'application de la disposition générale anti-abus n'est donc possible que si l'objectif de la disposition est clair, et que le redevable l'a violé au-delà de tout doute raisonnable.¹⁴¹ Pourtant, et tel que nous le verrons plus en profondeur *infra*, il arrive parfois à l'administration fiscale de se contenter d'invoquer des objectifs généraux ou équivoques afin d'imposer des opérations qui n'auraient pas été imposables autrement. Afin d'insister sur l'obligation pour l'administration de rechercher tels objectifs spécifiques, antérieurs, clairs et non équivoques, il serait intéressant d'inclure dans la disposition anti-abus générale une définition de ce qu'il faut entendre par « objectifs d'une disposition » ou « objectif de la loi » (*infra*).

b.2. Les problèmes pratiques liés à la recherche des objectifs d'une disposition fiscale

Ni le texte légal, ni les travaux préparatoires n'indiquent ensuite comment identifier l'objectif de la disposition en cause. Il faut donc se demander comment et où l'administration fiscale peut aller à la recherche de cet objectif, ce qui sera souvent, on le verra, un exercice compliqué.

La circulaire du 4 mai 2012 a tenté de clarifier les choses. En vertu de celle-ci, suivant la jurisprudence de la Cour de cassation, l'administration fiscale doit tout d'abord tenter de

¹³⁸ D. GARABEDIAN, *ibid.*, p. 752 et L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 157.

¹³⁹ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 217.

¹⁴⁰ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 217 et Rapport Ch., *Doc. Parl.*, 48^e législature, sess. 1992-1993, n° 1072/8, p. 97

¹⁴¹ D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 753.

découvrir quels sont les objectifs de la disposition fiscale visée en interprétant celle-ci de façon textuelle, c'est-à-dire en s'arrêtant à son texte. Une lecture littérale de la disposition doit en principe suffire à en déceler l'objectif. Cette interprétation doit, comme toute interprétation d'une loi fiscale, être stricte¹⁴², et ne peut jamais être ni plus étroite ni plus large que la signification normalement donnée aux notions interprétées (notamment par des dictionnaires d'autorité). Le principe est en effet qu'un texte clair ne s'interprète pas. Il est toutefois admis que la lecture de la disposition en question soit contextualisée, par exemple par rapport à la loi dans laquelle la disposition apparaît.¹⁴³

Dans le cas où le texte légal ne suffit pas ou n'est pas clair, ou afin de contrôler que l'interprétation textuelle ne va pas à l'encontre de la volonté du législateur, l'administration pourra se tourner vers les travaux préparatoires de la disposition fiscale en cause – soit notamment vers l'exposé des motifs, l'avis du Conseil d'Etat, les rapports de commissions ou les amendements –, voire vers les travaux préparatoires de dispositions ou lois antérieures ou similaires afin de retracer l'évolution de la législation et l'intention du législateur à chacune de ces étapes. Remarquons qu'il faut aller à la recherche de l'intention connue du législateur, soit celle qui a été extériorisée publiquement. Si cela ne suffit toujours pas, l'administration pourra en dernier ressort s'en référer à l'application constante du texte faite par la jurisprudence ou par l'administration fiscale elle-même.¹⁴⁴ En revanche, conformément au principe de légalité de l'impôt prévu par l'article 170 de la Constitution, un commentaire administratif ou une circulaire ne peut jamais contenir les objectifs de la loi. Ce principe de légalité interdit en effet au fisc de définir lui-même les conditions ou le champ d'application d'une disposition fiscale.¹⁴⁵

S'il est en *in fine*, tel que cela arrive régulièrement en pratique, impossible pour l'administration de déduire l'intention du législateur (par exemple parce que les travaux préparatoires ou arrêts de la Cour constitutionnelle sont peu clairs, contradictoires ou même inexistantes), il faudra selon nous appliquer le principe général de droit *in dubio contra fiscum*. En vertu de celui-ci, il faudra interpréter la disposition fiscale en cause à l'avantage du redevable d'impôt et au désavantage du fisc en ne concluant pas à l'existence d'un abus fiscal.¹⁴⁶

¹⁴² Cass., 10 novembre 1997, *F.J.F.*, 97/282.

¹⁴³ Cass., 14 janvier 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 105 ; Cass., 17 mars 1943, *Pas.*, 1943, I, p. 97 et Cass., 10 novembre 1997, *F.J.F.*, 97/282.

¹⁴⁴ Circulaire du 4 mai 2012, *op. cit.* ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 217 et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 5.

¹⁴⁵ M. VAN MOLLE, *ibid.*, p. 2 et P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 529.

¹⁴⁶ L. DE BROE, « Het 'doel van de wetgever'... », *ibid.*, p. 744 ; E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 122 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 19-20 et Cass., 28 mai 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134.

Dans la pratique, il est malheureusement assez souvent impossible pour le fisc de déceler l'objectif visé par le législateur et il ne pourrait dans ces cas en principe donc pas appliquer la disposition générale anti-abus. Pourtant, il lui arrive de conclure à l'existence d'un abus. De la sorte, l'administration fiscale viole le principe de légalité de l'impôt. Ainsi, pour les cinq opérations comprises sur la *black list* de la circulaire du 10 avril 2013 (*cf* annexe), l'administration se contente d'affirmer que ces montages constituent un abus de certaines dispositions des Codes Enr. ou Succ. sans se préoccuper de rechercher en quoi ces montages violent les objectifs de ces dispositions.

Des deux sous-titres précédents, nous pouvons donc conclure qu'une disposition générale anti-abus basée sur la recherche des objectifs du législateur est difficilement applicable, notamment au regard du principe constitutionnel de légalité de l'impôt. Le législateur devra donc à l'avenir, s'il veut que la disposition générale anti-abus puisse être appliquée efficacement, indiquer clairement et précisément les objectifs qu'il vise en adoptant telle ou telle disposition fiscale.¹⁴⁷ Dans le cas contraire en effet, la disposition générale anti-abus ne pourra pas légalement être appliquée.

c. L'application arbitraire, voire *contra legem*, faite de la disposition générale anti-abus par le fisc

Il est enfin malheureux de constater que l'administration fiscale, dans son application des dispositions générales anti-abus, ne respecte pas les règles imposées par celles-ci. Au contraire, souvent, elle se contente d'identifier la disposition fiscale qu'elle estime contrariée par une certaine opération, mais reste en défaut d'en indiquer les objectifs et en quoi ceux-ci sont violés par l'opération en cause.¹⁴⁸ De la sorte, elle agit en contrariété avec le principe de légalité de l'impôt.

Ainsi par exemple du cas de la clause de la mortuaire. Cette clause peut être intégrée dans un contrat de mariage et prévoit que lors de la dissolution du régime matrimonial (pour quelque cause que ce soit, et notamment le décès), un des deux époux nommément désigné se verra attribuer plus de la moitié, et souvent la totalité, du patrimoine commun, et ce *sans qu'aucune condition de survie ne soit stipulée dans son chef*. Il s'agit là d'un avantage

¹⁴⁷ D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 754.

¹⁴⁸ V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 172.

matrimonial, lié à la liquidation du régime matrimonial, et non à la liquidation de la succession ayant lieu ultérieurement. Une telle clause opérant donc avant la liquidation de la succession, elle devrait en principe échapper totalement aux droits de succession puisque seul ce qui se trouve dans la succession peut être soumis aux impôts successoraux. L'article 5 du Code des droits de succession prévoit toutefois que l'attribution de plus de la moitié du patrimoine commun à l'un des deux époux, et ce *sous condition de survie* est un actif taxable en droits de succession.¹⁴⁹ La clause de la mortuaire ne prévoyant cependant justement pas de condition de survie, elle devrait en principe échapper au régime prévu par cette disposition, et ce même si elle est souvent signée *in extremis*, à un moment où il est clair que tel époux décèdera en premier et dans l'unique but d'échapper au régime prévu par l'article 5 du C. Succ.. L'administration fiscale a cependant inscrit la clause de la mortuaire sur la *black list* de la circulaire fédérale du 10 avril 2013 lorsqu'elle est adoptée « en cas de décès imminent et inévitable », c'est-à-dire lorsqu'elle est signée *in extremis*. Cette inscription ne dispense toutefois pas le fisc de l'obligation de démontrer, avant de pouvoir conclure à l'abus fiscal, que le redevable a violé les objectifs de l'article 5 du C. Succ. en adoptant la clause de la mortuaire. Or, les travaux préparatoires de l'article 5 révèlent que l'objectif de cet article est justement de ne pas taxer les clauses inconditionnelles – telles que celles en cause, stipulées sans condition de survie –, mais bien de limiter la taxation aux clauses stipulées sous condition de survie.¹⁵⁰ Très souvent cependant, il faut constater que l'administration s'arrête au pur constat de l'existence d'une clause de la mortuaire *in extremis* pour conclure à l'existence d'un abus fiscal, sans s'inquiéter des objectifs visés par l'article 5 du C. Succ.. Telle pratique est en contrariété avec le texte de la disposition générale anti-abus.

Il est également regrettable que l'administration fiscale, lorsqu'elle constate l'échec de l'application des dispositions anti-abus générales à certaines opérations, tente parfois de faire entrer ces opérations dans le champ d'application d'une disposition anti-abus spécifique, au besoin en en réécrivant totalement la portée.

Ainsi par exemple en cas de donations suivies d'une acquisition scindée usufruit/nue-propriété.¹⁵¹ La mise en œuvre de cette technique de planification successorale très répandue suppose que le futur défunt achète l'usufruit d'un bien immobilier, et finance, par une donation

¹⁴⁹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les droits de donation et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *Rec. Gén. Enr. Not.*, 2012/7, p. 294-295.

¹⁵⁰ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *R.G.E.N.*, 2012, p. 313, et V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 155.

¹⁵¹ V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 172

préalable (par exemple par une donation bancaire), l'achat de la nue-propriété de ce même bien par le futur successeur. Cette technique permet d'associer le futur successeur – par hypothèse les enfants – à un projet immobilier tout en permettant au futur défunt – par hypothèse les parents – de maintenir l'usufruit (et donc notamment l'occupation du bien) jusqu'à leur décès. Au décès des parents, les enfants recueilleront la pleine propriété par la simple extinction du droit viager d'usufruit, et ce sans devoir payer de droits de succession. La donation – permettant aux enfants d'acquérir la nue-propriété – ne serait quant à elle imposée qu'en cas de décès dans les 3 ans ou en cas d'enregistrement de celle-ci. Cette technique vise donc à éviter tant les droits de succession que les droits de donation immobilière. Cette technique est spécifiquement visée par la disposition anti-abus spécifique de l'article 9 du Code des droits de succession ayant pour but de contrer les opérations à fonds perdus réalisées en faveur des héritiers. Cet article assimile l'acquisition scindée à un legs en pleine propriété en faveur du nu-propriétaire, sauf si ce dernier démontre que l'opération en question ne déguise pas une libéralité. Cette contre-preuve peut, en vertu du texte clair de l'article 9 C. Succ., être rapportée par la preuve de l'existence d'une donation préalable de liquidités consentie par l'usufruitier au nu-propriétaire, pour autant que cette libéralité ait été réalisée avant la date d'acquisition de l'immeuble en cause. En vertu de l'article 9, ce n'est donc qu'en cas de donation simultanée à l'acquisition que le régime spécial prévu par cet article 9 se déploierait. Pourtant, l'administration fiscale, suite à une décision administrative du 19 avril 2013, confirmée (bien que mieux délimitée) par une décision administrative du 18 juillet 2013, n'accepte plus de considérer la donation préalable de liquidités comme preuve contraire afin d'échapper au régime de l'article 9 C. Succ.. sauf dans deux hypothèses : soit que la donation préalable ait été enregistrée, soit qu'il soit démontré que le bénéficiaire de la donation ait pu disposer librement des liquidités données. Ce faisant, le fisc réécrit totalement la portée de l'article 9 du Code des droits de succession puisque ce dernier ne conditionne la preuve contraire à aucune quelconque condition relative à l'origine des fonds, et ce de manière très claire.¹⁵²

¹⁵² V. DEHALLEUX, *ibid.*, p. 164-166 ; B. CARDOEN, « Achat scindé et donation préalable : le fisc modère son point de vue », *fiscologue*, 9 août 2013, n° 1348, p. 6-8 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 230-234 et G. JORION, *Planification successorale dans un contexte international*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 81-84.

§2. L'absence de sécurité juridique de la disposition générale anti-abus

Afin de garantir au contribuable qu'il puisse déterminer sa position fiscale sur base du texte légal uniquement, la jurisprudence européenne impose notamment à la loi fiscale d'être assez accessible, mais aussi assez prévisible.¹⁵³ Suite à cette jurisprudence, la Cour constitutionnelle a, en 2008, jugé que tout contribuable doit pouvoir prédire l'imposition qu'il subira avec suffisamment de prévisibilité, sans quoi la disposition fiscale en cause sera contraire au principe de légalité, et partant inconstitutionnelle.¹⁵⁴ En d'autres mots, la Cour constitutionnelle a inclus la prévisibilité de l'impôt – et donc la sécurité juridique – dans le principe de légalité¹⁵⁵.

L'absence de connaissance (ou même d'existence) des objectifs des dispositions fiscales (*supra*), mais également la compétence incertaine du Service des Décisions Anticipées (a), l'absence de liste exhaustive d'opérations considérées comme abusives (b), l'incertitude quant à la requalification des actes abusifs (c) ou encore les tergiversations du fisc concernant certaines opérations (d) participent à l'insécurité juridique des dispositions générales anti-abus, et dès lors à leur contrariété avec le principe de légalité de l'impôt.

a. L'insécurité juridique quant aux *rulings* du Service des Décisions anticipées

Dans certaines situations concernant l'application des lois d'impôts, le contribuable peut préalablement demander à l'administration – plus précisément au Service des Décisions Anticipées (SDA) – une décision anticipée (ou *ruling* fiscal) sur les conséquences fiscales d'une situation ou opération particulière.¹⁵⁶ Cette décision est alors, sous certaines conditions, obligatoire pour l'administration fiscale, ce qui participe à la sécurité juridique.

L'opportunité d'appliquer ou non les dispositions générales anti-abus ancienne mouture à des situations particulières a toujours fait l'objet de décisions anticipées ; d'abord par la

¹⁵³ Cour eur. D. H., *Karademirci c. Turquie*, 25 janvier 2005, www.echr.coe.int.

¹⁵⁴ C.C., 27 mai 2008, n° 86/2008, *M.B.* 29 août 2008.

¹⁵⁵ T. DE CLERCK, *op. cit.*, p. 955.

¹⁵⁶ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 30 et Loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale du 24 décembre 2002, *M.B.*, 31 décembre 2002, art. 20 à 28.

Commission des Accords Fiscaux Préalables, puis par le SDA à partir de sa création en 2005.¹⁵⁷ L'exposé des motifs de la loi-programme instaurant les nouvelles dispositions anti-abus prévoit toutefois que le SDA, incompétent pour se prononcer sur l'utilisation des moyens de preuve par l'administration, ne peut pas se prononcer sur l'existence d'un abus fiscal, les dispositions générales anti-abus étant considérées comme des règles de preuve.

Cette incompétence du SDA porte fortement atteinte à la sécurité juridique des contribuables. Par ailleurs, la justification de l'incompétence du SDA semble faible. Si l'article 106 du C. Succ. se trouve en effet dans le chapitre relatif aux moyens de preuve de l'administration, l'article 18 du C. Enr. n'est quant à lui pas inscrit dans un chapitre dédié aux moyens de preuve, mais bien dans un chapitre dédié à la perception des impôts. Cela montre bien toute la difficulté qu'a eue le législateur à classer les différentes mesures anti-abus. Malgré cela, et sans justification réelle, cet article 18 a été considéré comme un moyen de preuve pour lequel le SDA est incompétent.¹⁵⁸ L'incompétence du SDA a par ailleurs été confirmée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 30 octobre 2013, considérant les dispositions générales anti-abus comme des règles de procédure de nature probatoire.¹⁵⁹ Cette incompétence du SDA est d'autant plus incompréhensible que la Commission des Accords Fiscaux Préalables (soit le prédécesseur du SDA) a été spécialement créée en 1993¹⁶⁰ afin de servir de contrepoids à l'insécurité juridique née de l'adoption de la mesure générale anti-abus ancienne mouture, et que les décisions adoptées par celle-ci concernant cette disposition n'ont jamais été remises en question.¹⁶¹

Afin de favoriser un minimum la sécurité juridique, il a été admis dans l'exposé des motifs que la SDA puisse à tout le moins se prononcer sur le fait de savoir si le ou les acte(s) posé(s) est/sont justifié(s) par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt.¹⁶² L'exposé des motifs prévoit donc que le SDA ne peut pas se prononcer sur la présence d'un abus fiscal (soit sur les objectifs de la loi fiscale et sur l'adéquation de l'opération considérée à ceux-ci), mais uniquement sur la question de la preuve contraire, soit sur l'existence d'un motif autre que l'évitement de l'impôt. De cette manière, le SDA peut sécuriser une opération qui lui serait soumise, non en constatant s'il s'agit ou non d'un abus, mais bien en reconnaissant l'existence

¹⁵⁷ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 92 et PH. DEBOBBELEER, *op. cit.*, p. 240.

¹⁵⁸ PH. DEBOBBELEER, *ibid.*, p. 242.

¹⁵⁹ C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.* 2 janvier 2014.

¹⁶⁰ Loi portant des dispositions fiscales et financières du 22 juillet 1993, *M.B.* 24 juillet 1993.

¹⁶¹ PH. DEBOBBELEER, *op. cit.*, p. 249-250.

¹⁶² Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 112 ; *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 38 et V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 147.

d'objectifs autres que l'évitement de l'impôt, empêchant ainsi l'administration de pouvoir requalifier l'opération en cas d'abus prouvé. En revanche, un redevable dont les objectifs sont bel et bien exclusivement d'éviter l'impôt, et qui souhaiterait uniquement savoir si son opération court le danger d'être considérée comme abusive, ne trouverait aucune utilité dans la consultation du SDA.¹⁶³ Questionner le SDA peut dans cette situation même impliquer de devoir avouer que son intention principale est fiscale et donc potentiellement abusive, ce qui revient pratiquement à dispenser le fisc de la preuve de l'élément intentionnel.¹⁶⁴ Dans ce cas, il vaudra mieux s'abstenir. Ceci est tout à fait malheureux, d'autant plus que l'insécurité juridique entourant l'application des dispositions générales anti-abus est, comme nous l'avons vu, problématique.

En définitive, l'opportunité d'encore interroger le SDA dans une opération de programmation patrimoniale peut être mise en question.

Voilà pourquoi certains auteurs, tel que L. De Broe – le père spirituel de la disposition générale anti-abus tel qu'on la connaît – sont d'avis que le SDA doit pouvoir se prononcer en amont sur la compatibilité d'une certaine opération avec l'objectif du législateur fiscal, soit sur l'élément objectif de l'abus.¹⁶⁵ Tel avis a été corroboré par la réponse controversée du ministre des Finances à une question parlementaire déclarant que « le SDA doit pouvoir établir s'il s'agit vraiment bien d'un abus fiscal ».¹⁶⁶

Il demeure donc une grande insécurité juridique sur le rôle du SDA dans l'application du régime général anti-abus. Les politiques en sont plus que conscients et ont d'ailleurs indiqué dans l'accord de gouvernement de 2014 que « le SDA peut aussi donner un avis sur l'application de la disposition anti-abus afin d'accroître la sécurité juridique ».¹⁶⁷ Si cela montre une volonté politique forte, on sait que les accords de gouvernement n'ont pas de force juridique et qu'il faudrait donc idéalement attendre l'intervention du gouvernement, ou mieux encore, du législateur.

¹⁶³ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 537 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 320.

¹⁶⁴ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE., *ibid.*, p. 538.

¹⁶⁵ L. DE BROE, « Rulingsdienst is bevoegd om *rulings* af te leveren over toepasselijkheid algemene antimisbruikregels », *Fisc. Act.*, 2014/24, p. 1-3.

¹⁶⁶ *Bull. Q.R.*, Ch., sess. ord. 2012-2013, question n° 190 du 7 mars 2013, 53-124, p. 500 (V. WOUTERS).

¹⁶⁷ Accord de gouvernement, 9 octobre 2014, p. 86.

b. L'insécurité juridique liée à l'absence d'exhaustivité des circulaires

A considérer que le fait pour l'administration d'établir des listes d'actes *a priori* considérés abusifs n'est pas contraire au principe de légalité, la question se pose encore de savoir si le fait pour les circulaires d'établir des listes non exhaustives ne porte pas atteinte à la sécurité juridique. En effet, les opérations non reprises dans ces listes ne sont jamais *ipso facto* sûres ou *ipso facto* suspectes¹⁶⁸, et aucune certitude n'existe donc les concernant. La Cour constitutionnelle avait en tout cas fait remarquer, en ce qui concerne la mesure générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus, que le principe de légalité de l'impôt ne requiert pas que le *législateur* prévoit en détail toutes les variantes du phénomène d'évasion fiscale, car cela serait impossible.¹⁶⁹ Nous ne voyons aucune raison que cela ne s'applique pas également en ce qui concerne la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession. Il est cependant moins sûr que si peu d'exigences s'appliquent également à *l'administration fiscale*. En effet, le pouvoir exécutif a justement pour vocation de donner plus de précision, et un plus grand degré d'applicabilité à des règles générales de nature législative.

c. L'incertitude quant à la requalification opérée en cas d'abus

Lorsque l'abus fiscal est avéré, l'administration fiscale soumettra l'opération à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. Toutefois, comment comprendre cela dans les cas où l'administration fiscale peut produire plusieurs pistes de rechange pour l'acte juridique posé ? Devra-t-elle opter pour la piste la plus avantageuse pour le fisc, ou pour la piste la plus avantageuse pour le redevable ? Cette question ne trouve pas de réponse, ce qui mène à une certaine insécurité juridique, et même à une éventuelle discrimination entre des redevables qui se trouveraient dans des situations similaires mais qui seraient traités de manière différente.¹⁷⁰

¹⁶⁸ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 212 et P. VAN DEN EYNDE, *op. cit.*, p. 139

¹⁶⁹ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 162.

¹⁷⁰ N. GEELHAND DE MERXEM, « Trois questions parlementaires sur la disposition anti-abus en matière de droits de succession », *Info Droits de succession*, 2013/7, p. 8-9.

d. L'insécurité liée aux tergiversations du fisc concernant certaines opérations

S'il semble aujourd'hui normal que les administrations fiscales des différentes Régions aient, en raison des circulaires propres applicables à chacune d'entre elles, des politiques parfois distinctes concernant la qualification de certaines opérations comme abusives ou non, il est toutefois beaucoup moins normal qu'une même administration change de politique d'un contribuable à l'autre. Or, il faut constater que concernant certaines opérations, les administrations fiscales n'adoptent pas de ligne de conduite claire, les considérant tantôt abusives, tantôt non abusives. C'est le cas de l'acquisition scindée usufruit/nue-propriété avec donation préalable des fonds qui – outre les nombreuses hésitations concernant l'application de la disposition anti-abus spécifique la concernant (*supra*) – a été successivement introduite dans la *black list* de la circulaire fédérale du 19 juillet 2012, avant d'être supprimée de cette *black list* par la circulaire fédérale du 10 avril 2013 – suppression ne signifiant pas pour autant que l'opération sera considérée comme non abusive.¹⁷¹

Il est sans contestation possible que de telles tergiversations de la part de l'administration portent atteinte non seulement au principe de bonne administration et de confiance légitime, mais également au principe d'égalité et de non-discrimination entre les contribuables prévu par l'article 172 de la Constitution.

Le principe de bonne administration et de confiance légitime, intrinsèquement lié au principe de sécurité juridique, suppose en effet que le contribuable puisse avoir confiance dans une attitude de l'administration considérée par tous comme une ligne de conduite bien établie de l'autorité.¹⁷²

Par ailleurs, s'il n'est pas clair quelles opérations sont ou non constitutives d'abus, ni quels arguments peuvent être opposés à l'administration pour prouver l'absence d'abus, il y a un risque de différenciation discriminatoire (contraire à l'article 172 de la Constitution) entre les contribuables.¹⁷³ Cette discrimination potentielle a d'ailleurs été soulevée devant la Cour constitutionnelle dans le recours formé par les parties « Bart Van Nieuwenhuyze et autres » (affaire n° 5487). Le moyen a toutefois été jugé « irrecevable » en ce que les différences de

¹⁷¹ V. DEHALLEUX, *op. cit.*, p. 164 à 168 ; A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 761 et P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 547 à 553.

¹⁷² E. TRAVRSA, *op. cit.*, p. 147.

¹⁷³ E. TRAVRSA, *ibid.*, p. 109.

traitement potentielles seraient imputables au fisc, chargé de l'application des dispositions générales anti-abus, et non à la disposition légale en elle-même.¹⁷⁴

Si cela est vrai, deux remarques peuvent néanmoins être faites :

D'une part, si l'application de la disposition générale anti-abus par l'administration fiscale est incertaine, cela n'est-il pas une conséquence directe du manque de clarté de la disposition légale elle-même ? Par conséquent, n'est-ce pas la loi qui crée elle-même, indirectement, telle discrimination ?

Par ailleurs, si c'est effectivement l'application faite par l'administration fiscale qui crée une différence de traitement injustifiée, cela n'est-il pas attaquantable malgré tout, tant devant les Cours et Tribunaux de l'ordre judiciaire sur base de l'article 159 de la Constitution que devant le Conseil d'Etat sur base de l'article 14 des Lois coordonnées sur le Conseil d'Etat ?

§3. La tension avec le principe général du choix de la voie la moins imposée

Comme nous le savons, en vertu du principe de légalité, la loi fiscale doit être interprétée de manière stricte. Ceci implique que les impôts ne peuvent être établis par le fisc que dans les cas visés par la loi, et uniquement ceux-ci.¹⁷⁵

En vertu des arrêts Brepols¹⁷⁶ et Au Vieux Saint-Martin¹⁷⁷ de la Cour de cassation, les contribuables ont quant à eux la liberté de pouvoir choisir « la voie la moins imposée » pour réaliser leurs volontés.¹⁷⁸ Afin d'atteindre le résultat souhaité, le redevable ou le contribuable a donc le droit de choisir librement la voie juridique qui emportera pour lui la plus faible charge fiscale, à condition toutefois qu'il le fasse par des comportements sincères et à condition qu'il assume toutes les conséquences juridiques de son choix, et ce même si la forme juridique qu'il donne ainsi à ses actes n'est pas la plus normale et qu'elle est utilisée dans le seul but de réduire la charge fiscale.¹⁷⁹ On appelle cela le choix licite de la voie la moins imposée.¹⁸⁰ Dans de tels

¹⁷⁴ C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, M.B. 2 janvier 2014, A.3.2. et B.23 à B.27 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 304.

¹⁷⁵ C. LEMAIRE, « La liberté du choix de la voie la moins imposée sacrifiée sur l'autel de la rigueur budgétaire ? », *Act. Fisc.*, 2012/11, p. 1 et 2.

¹⁷⁶ Arrêt Brepols, Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

¹⁷⁷ Arrêt Au Vieux Saint-Martin, Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853.

¹⁷⁸ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 126 et B. PEETERS, *op. cit.*, p. 4 et S. VAN CROMBRUGGE, « *Fraus legis* of wetsontduiking in het belgisch fiscaal recht anno 2012 », *trv*, 2012, p. 537.

¹⁷⁹ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 538 ; M. VAN MOLLE, « Le Fisc s'invite dans la programmation patrimoniale... », *op. cit.*, p. 2 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 5 ; Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853 et arrêt Brepols, Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, I, p. 1082.

¹⁸⁰ E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 126.

cas, le redevable ou le contribuable ne fraude pas la loi fiscale en dissimulant ou en déformant la réalité, mais façonne au contraire une réalité telle qu'il évite de se placer dans une situation où un impôt serait dû.¹⁸¹ Ce choix de la voie la moins imposée peut prendre la forme d'un « évitement matériel », auquel cas le redevable ou le contribuable soit s'abstient purement et simplement de commettre l'acte le soumettant à imposition soit substitue matériellement (et non juridiquement) cet acte à un autre ayant des conséquences fiscales plus favorables, empêchant ainsi la réalisation concrète du fait générateur de l'impôt. Dans ce cas, la disposition générale anti-abus n'a aucun rôle à jouer. L'évitement licite de l'impôt peut cependant également prendre la forme d'un « évitement juridique », auquel cas le redevable ou le contribuable évite l'impôt, non pas par abstention ou substitution, mais bien en recourant à des mécanismes juridiques tels que l'opération reste économiquement inchangée, mais n'entre juridiquement plus dans le champ d'application des dispositions fiscales visées, et ne peut dès lors pas être imposée.¹⁸² Dans ce type d'évitement – toujours licite –, l'intention d'alléger la charge fiscale est clairement présente, mais contrairement à ce qui est le cas en matière de fraude fiscale, aucune disposition fiscale n'a été violée et aucune simulation n'est présente.

Cette dernière situation est exactement celle visée par les dispositions anti-abus. Celles-ci ont en effet pour vocation, qu'elles soient générales ou spécifiques, d'encadrer le choix du redevable à emprunter la voie la moins imposée, et permettent ainsi à l'administration fiscale de contrer cet évitement de l'impôt.¹⁸³

L'introduction des dispositions générales anti-abus a-t-elle dès lors pour conséquence de réduire à néant le principe général du choix de la voie la moins imposée qui reste pourtant d'application en Belgique ? Certes, il est pour le redevable toujours possible d'arpenter la voie fiscale la moins imposée, mais seulement à condition de pouvoir le justifier de manière adéquate (*supra*). Le choix de la voie la moins imposée reste donc (dans certaines conditions) permis. Néanmoins, cette obligation de justification ne met-elle pas trop de bâtons dans les roues des redevables souhaitant, de manière licite, mais avec des motivations fiscales, faire application du principe du choix de la voie la moins imposée ?¹⁸⁴ Selon la majorité des auteurs, les dispositions générales anti-abus ne font qu'encadrer le principe de la voie la moins imposée, sans le mettre à mal.¹⁸⁵ Toutefois, selon d'autres, tel qu'Axel Haelterman, le principe du choix

¹⁸¹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 297.

¹⁸² E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 126 ; A. NOLLET, *ibid.*, p. 297 et M. DASSESSE et P. MINNE, *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles Bruylant, 2^e édition, 1991, p. 50.

¹⁸³ M. VAN MOLLE, « La mesure générale «anti-abus» en droits d'enregistrement et de succession... », *op. cit.*, p. 3.

¹⁸⁴ C. KESTELOOT, *op. cit.*, p. 278.

¹⁸⁵ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 538 ; P. DE PAGE, *op. cit.*, p. 145 et C. KESTELOOT, *ibid.*, p. 278.

de la voie la moins imposée serait bel et bien en danger et la disposition générale anti-abus impliquerait une obligation de suivre la voie la plus imposée, sauf à pouvoir justifier son choix par des motifs autres que l'évitement de l'impôt, alors que ceux-ci n'existent pas toujours.¹⁸⁶ Nous nous rattachons à cette dernière opinion. L'obligation pour le redevable de devoir justifier des actes licites porte selon nous atteinte à ce principe général de droit prévoyant un choix *libre* (et dès lors non soumis à justification) du contribuable d'emprunter la voie la moins imposée.

Chapitre 2. Critique de la légitimité des dispositions générales anti-abus

Le critère de légitimité des dispositions légales vise à analyser les raisons sous-tendant leur adoption.¹⁸⁷ Une question qu'il est intéressant de se poser pour évaluer la légitimité des dispositions générales anti-abus est de savoir s'il faut considérer normal que les redevables d'impôts soient soumis à des dispositions critiquables du point de vue de la légalité sous prétexte qu'il faille remplir les caisses de l'Etat suite à la crise économique et financière de la fin des années 2000.

L'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme consacre le droit à la protection de la propriété.

Il prévoit que « *toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.*

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

L'imposition constitue une ingérence dans le droit au respect des biens garanti par l'alinéa 1^{er}. La Cour européenne des droits de l'Homme a estimé qu'il lui revient de contrôler les normes portant atteinte au droit de propriété (tel que les impôts) au regard des critères établis par cet article 1^{er}. Les atteintes – en ce compris les normes fiscales – doivent ainsi ménager un 'juste équilibre' entre l'intérêt général de la communauté et l'intérêt de l'individu (soit la

¹⁸⁶ A. HAELTERMAN, *op. cit.*, p. 758.

¹⁸⁷ F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *op. cit.*, p. 337.

protection de ses droits fondamentaux).¹⁸⁸ Les autorités nationales disposent cependant d'une certaine marge d'appréciation pour déterminer ce qui est 'un problème d'utilité publique' et d'intérêt général pour la communauté, sauf lorsque les motifs les sous-tendant sont manifestement dépourvus de base raisonnable. En effet, la décision d'adopter des lois privatives de propriété implique toujours pour le législateur de trancher des questions politiques, économiques et sociales – matières pour lesquelles la Cour laisse une large marge d'appréciation aux Etats.¹⁸⁹ En l'occurrence, l'idée de limiter le déficit public peut tout à fait être considérée comme un impératif d'utilité publique parfaitement justifié. L'ingérence dans le droit de propriété renforcée par les dispositions générales anti-abus est dès lors valide au regard de l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Si les mesures peuvent dès lors juridiquement être considérées légitimes, la question se pose néanmoins de savoir s'il est normal – éthiquement et humainement parlant – de soumettre les petits redevables d'impôts personnes physiques à des dispositions fiscales légalement douteuses, dans l'idée de réparer des erreurs commises par les banques et le secteur financier – soit par des gros acteurs – durant la crise économique et financière de 2007-2008, et ce dans un contexte où de nombreuses multinationales (telles que InBev Belgium ou ArcelorMittal¹⁹⁰) ne payent pratiquement aucun impôt.

Chapitre 3. Critique de l'effectivité des dispositions générales anti-abus

L'effectivité d'une règle est sa capacité à orienter le comportement de ses destinataires, tant primaires – soit les justiciables (§1) – que secondaires – soit les autorités administratives et répressives en charge de la mise en œuvre, du contrôle et des éventuelles sanctions (§2) – dans un sens souhaité.¹⁹¹

La question de l'effectivité d'une disposition légale a aujourd'hui une importance réelle dans le vocabulaire juridique et la Cour européenne des droits de l'Homme affirme d'ailleurs

¹⁸⁸ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 536.

¹⁸⁹ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 536 et Cour eur. D. H., *Pressos Compania Naviera s.a. c. Belgique*, 20 novembre 1995, *J.T.*, 1996, p. 794.

¹⁹⁰ TRENDS TENDANCE, *Le top 50 des sociétés qui paient le moins d'impôts en Belgique*, 7 décembre 2010, <http://trends.levif.be/economie/entreprises/le-top-50-des-societes-qui-payent-le-moins-d-impots-en-belgique/article-normal-198943.html>.

¹⁹¹ F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *op. cit.*, p. 329 et 330.

clairement que « la convention a pour but de protéger des droits non théoriques ou illusoire, mais concrets et effectifs ». ¹⁹² Il faut toutefois rester prudent et veiller à ne pas tomber dans une exigence trop radicale d'effectivité. En effet, les effets du droit ne doivent pas nécessairement donner des résultats sociaux mesurables et visibles. Cela reviendrait à postuler l'existence d'une règle mythique, capable de répondre à tout problème social de manière claire et complète, ce qui n'est assurément jamais le cas dans la réalité en raison notamment de la complexité des politiques publiques, de l'absence de moyens, ou encore du flou des objectifs. ¹⁹³

Nous verrons néanmoins dans les deux paragraphes suivants que les dispositions générales anti-abus passent en grande partie à côté de leur objectif d'effectivité.

§1. En tant que normes primaires de comportement : La facilité pour le redevable de trouver des motifs autres que l'évitement de l'impôt concerné afin de justifier ses actes

Même dans l'hypothèse où l'administration fiscale a pu conclure à l'abus, et même lorsque le seul motif du redevable était d'échapper à la charge fiscale, il sera extrêmement facile pour ce dernier de justifier ses actes par des motifs autres que l'évitement de l'impôt (même entièrement fictifs). En ce sens, les dispositions générales anti-abus passent à côté de leur objectif. Il est en effet tellement facile pour tout redevable d'échapper à l'application des dispositions générales anti-abus, qu'il n'en craint pas le joug. En ce sens, les dispositions générales anti-abus n'arrivent pas à orienter le comportement de leurs destinataires.

a.1. L'invocation de motifs de nature autre que fiscale ; civils, patrimoniaux, affectifs,...

Il sera tout d'abord facile pour le redevable d'invoquer des motifs de nature autre que fiscale. Dans la grande majorité des cas en effet, les actes juridiques accomplis dans le cadre d'une planification patrimoniale sont justifiés (ou justifiables) par des motifs de nature patrimoniale, personnelle ou affective comme par exemple la protection du conjoint survivant ou d'un enfant ou encore la volonté d'éviter des tensions entre les héritiers après l'ouverture de

¹⁹² Cour eur. D. H., *Airey c. République d'Irlande*, 9 octobre 1979, www.echr.coe.int.

¹⁹³ F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *op. cit.*, p. 334.

la succession.¹⁹⁴ Même si l'administration demande que les motifs soient vérifiables in *concreto*, il sera donc assez facile d'apporter une contre-preuve à l'abus.

Ainsi par exemple en cas d'apport d'un bien dans la communauté, afin d'ensuite réaliser une donation depuis la communauté. Cette technique a pour vocation de briser la progressivité de l'impôt. Le mécanisme est le suivant : un des deux conjoints apporte un bien immobilier de son patrimoine propre à la communauté matrimoniale. Cette opération n'est soumise qu'au droit fixe général de 50 euros prévu par l'article 11 du Code des droits d'Enregistrement. Ensuite, les deux époux font, ensemble, une donation de ce bien immobilier à leurs enfants. La base imposable se scindant sur la tête des deux donateurs, cela permet de casser la progressivité des droits d'enregistrement prévus à l'article 131 du Code des droits d'Enregistrement pour les donations immobilières, et ainsi donc de réduire l'impôt. Ces actes consécutifs (apport-donation) sont, s'ils sont liés par une unité d'intention, contraires aux objectifs de la loi, et se trouvent d'ailleurs sur la *black list* de la circulaire 5/2013. Cependant, il sera pour le propriétaire initial facile de démontrer qu'ils ont été réalisés pour des motifs autres que l'évitement de l'impôt (et ce même si ce n'est pas le cas). Si par exemple seul un des deux conjoints travaille et que c'est à lui seul qu'appartient le logement familial, alors que les deux conjoints s'investissent (notamment financièrement) dans l'entretien de ce logement, il sera facile pour le conjoint propriétaire de justifier un apport de ce bien dans la communauté comme une sorte de contrepartie aux investissements du conjoint non propriétaire. Par ailleurs, lorsque deux époux font une donation à leurs enfants, ils souhaitent généralement pouvoir chacun y participer, reflétant ainsi leur implication réelle dans le bien, et ce même si le bien n'appartient à la base qu'à l'un des deux époux.¹⁹⁵ On le voit, une opération purement fiscale pourrait ainsi être aisément justifiée par des motifs autres que l'évitement de l'impôt.

Un autre exemple est le suivant : un parent souhaiterait faire une donation immobilière à ses enfants, et ce en échappant aux droits d'enregistrement proportionnels (dépassant parfois 25%) prévus par l'article 131 du Code des droits d'Enregistrement. Afin d'échapper aux droits proportionnels, le parent préférera parfois vendre cet immeuble à son enfant, ne soumettant ainsi l'opération qu'à des droits d'enregistrement de 10 ou 12,5% selon les Régions. Pour qu'il s'agisse malgré tout d'un don, le parent fera suivre cette vente d'une donation de sommes de

¹⁹⁴ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 534 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 219 et P. VAN DEN EYNDE, *op. cit.*, p. 142.

¹⁹⁵ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 236-237 et E. DE WILDE D'ESTMAEL (E.), « Les droits de donation et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *op. cit.*, p. 292.

valeur équivalente. Si l'unité d'intention entre la vente et la donation de sommes est démontrée, l'abus (voire même la simulation) sera constaté. Cette opération ne vise en effet qu'à échapper aux droits d'enregistrement proportionnels. Il sera cependant à nouveau facile pour le redevable de justifier ces opérations par des raisons autres que l'évitement de l'impôt. En effet, une donation immobilière risquerait, dans une perspective successorale, d'être résolue totalement ou en partie par une action en réduction pour atteinte à la réserve des autres enfants. La réduction doit en principe en effet avoir lieu en nature, et l'immeuble se retrouverait ainsi en indivision dans la masse successorale (859, 860 et 866 C. Civ.). La donation d'une somme d'argent est quant à elle réductible ou rapportable en valeur, ce qui permettrait en tout état de cause au donataire de conserver l'immeuble qu'il a acquis.¹⁹⁶ Ici à nouveau on peut constater qu'il sera facile pour le redevable de justifier une opération pourtant mise en place dans l'unique but d'éviter les droits d'enregistrement proportionnels, par des motifs civils autres que l'évitement de l'impôt.

a.2. L'invocation de motifs de nature fiscale

Tel que nous l'avons vu *supra*, le texte de la disposition anti-abus en droits d'enregistrement prévoit que pour échapper à la requalification, « 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* ». En ce qui concerne la disposition générale anti-abus en droits de succession, la même logique s'applique, et le redevable devra donc prouver que le choix de ses actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les *droits de succession*.

Il n'est donc pas impossible pour le redevable d'invoquer des motifs purement fiscaux pour échapper à l'application de la disposition générale anti-abus, pour autant qu'ils soient tirés de la volonté d'échapper à un impôt prévu par une autre loi fiscale ou par un autre Code que celui dont la disposition générale anti-abus est invoquée. Ainsi, pour échapper à une requalification en vertu de 18 C. Enr, le redevable pourra invoquer un motif tiré de l'évitement des droits de succession, et inversement. Ceci est fort profitable dans la mesure où les opérations de planification patrimoniale font parfois interagir plusieurs codes fiscaux afin d'arriver à des

¹⁹⁶ P. DE PAGE et M. VAN MOLLE, *op. cit.*, p. 554-555.

résultats avantageux, alors que les mesures anti-abus sont conçues chacune à l'intérieur de leur propre Code uniquement.

Qu'il soit aussi facile pour les redevables de trouver des motifs justifiant presque tout type d'opération d'évitement de l'impôt affecte bien entendu l'effectivité des dispositions générales anti-abus. Celles-ci resteraient en effet inapplicables dans tous les cas où les redevables s'entoureraient de conseils éclairés afin de construire de toute pièce, et *a posteriori*, des motifs « autres que l'évitement de l'impôt » pour justifier leurs opérations douteuses.

§2. En tant que normes secondaires de sanction : Les difficultés de mise en œuvre des dispositions générales anti-abus pour le fisc

En tant que normes secondaires de sanction, les dispositions générales anti-abus manquent également en effectivité, en ce que leur application est trop difficile pour le fisc.

b.1. Les difficultés liées à la double exigence (1) d'adéquation de source juridique entre la disposition abusée et la disposition générale anti-abus appliquée et (2) à la nécessaire violation des objectifs de la disposition abusée

Le texte de la disposition générale anti-abus dispose qu' « il y a abus fiscal lorsque le redevable réalise (...) 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 (...) ».

Il en ressort que pour que la disposition générale anti-abus d'un certain Code fiscal joue, il faut d'une que le redevable ait « abusé » d'une disposition *de ce Code fiscal (ou de ses arrêtés d'exécution)* (1), et d'autre part qu'il ait « abusé » de cette disposition en contrariété avec les objectifs *de cette même disposition* (2). En résumé, les dispositions générales anti-abus ne sont applicables qu'au sein de leurs propres Codes (ou de leurs arrêtés d'exécution), et uniquement si les objectifs violés par le montage fiscal sont ceux de la disposition prétendument abusée.

Si cette double exigence n'est pas remplie, l'abus ne pourra pas être constaté par l'administration fiscale. Dans certains cas, qui pourraient pourtant parfois comporter des abus,

le fisc ne pourra donc pas conclure à la présence de l'élément objectif de l'abus. Ainsi de tous les cas où le redevable aura « abusé » une disposition du Code dont on souhaite appliquer la disposition générale anti-abus (ou de ses arrêtés d'exécution), mais en violant les objectifs d'une autre disposition de ce même Code fiscal ou d'un autre Code fiscal ou loi fiscale. À l'inverse, l'abus ne pourra pas non plus être constaté lorsque le redevable viole les objectifs d'une disposition du Code dont on applique la disposition générale anti-abus (ou de ses arrêtés d'exécution), mais afin d'échapper à l'impôt prévu par une disposition d'une autre loi fiscale (ou d'entrer dans son champ d'application).

b.2. L'absence d'objectifs spécifiques de la disposition prétendument abusée ou l'impossibilité de les connaître

Tel que nous l'avons vu *supra*, le Ministre des finances a affirmé dans les travaux parlementaires que l'on ne peut se baser sur l'intention du législateur – à supposer qu'elle existe – que si elle est univoque et spécifique, ce qui n'est – tel qu'on l'a vu – pas nécessairement le cas.¹⁹⁷ Certes, l'objectif d'une disposition est parfois clair, mais dans la majorité des cas il ne le sera pas, ou n'existera pas, la disposition n'étant alors pas motivée par un objectif spécifique.¹⁹⁸ Dans ces cas, tel que nous l'avons vu *supra*, la disposition générale anti-abus ne pourra, en vertu de principe général *in dubio contra fiscum*, pas être appliquée, et sera dès lors inefficace.

b.3. La difficulté liée au fait que l'abus doive avoir été commis par le « redevable » et dans son intérêt propre

Ensuite faut-il remarquer qu'en vertu des articles 18 du C. Enr. et 106 C. Succ., la qualification d'abus fiscal ne peut être donnée qu'à l'acte ou aux actes réalisé(s) *par le redevable de l'impôt* en question. En absence de définition particulière de la notion de « redevable » en matière fiscale, celle-ci doit ici être comprise dans son sens usuel, c'est-à-dire comme « celui qui est ou qui demeure débiteur de quelqu'un »¹⁹⁹, en l'occurrence de l'administration fiscale. Il est ensuite prévu que le redevable ait réalisé certains actes par lesquels *il se place* soit dans une situation où il sort du champ d'application d'une disposition

¹⁹⁷ Rapport Ch., *Doc. Parl.*, 48^e législature, sess. 1992-1993, n° 1072/8, p. 97.

¹⁹⁸ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 216.

¹⁹⁹ Le petit Robert, 2004

fiscale taxatrice, soit dans une situation où *il prétend* à un avantage fiscal. Il en ressort dès lors qu'il faut que ce soit le redevable de l'impôt qui ait commis les actes qualifiés d'abus (1), et que ces actes l'avantagent personnellement (2).

Si cette formulation ne pose aucun problème d'effectivité en matière d'impôts sur les revenus, nous verrons qu'en matière de droits d'enregistrement et de succession, cela y nuit fortement.

En matière de droits d'enregistrement, ce sont les parties à l'acte qui sont les redevables effectifs des droits, et à qui la disposition anti-abus pourra donc être opposée.²⁰⁰ Ainsi, le fisc ne pourra jamais invoquer la disposition générale anti-abus en matière de droits d'enregistrement à l'égard d'une personne n'ayant pas été partie à l'acte, même si c'est elle qui bénéficie de l'avantage fiscal en résultant.²⁰¹ C'est ce qu'on appelle l'application asymétrique de la disposition générale anti-abus.²⁰² La sanction de l'abus fiscal n'est en effet que l'inopposabilité de l'acte à l'administration fiscale, et uniquement au regard des parties à l'acte. L'acte ne disparaît donc pas réellement de l'ordre juridique, et l'avantage fiscal pour le tiers restera entier et incontestable par l'administration fiscale.

En matière de droits de succession, en vertu de l'article 70, al. 1^{er} du Code des droits de succession, les redevables de l'impôt sont les héritiers, légataires et donataires. Pour entrer dans le champ d'application de la disposition anti-abus, il faut donc que l'une de ces personnes ait posé des actes jugés abusifs dans l'objectif d'échapper aux droits de succession, par exemple en concluant une convention avec le *de cuius* (telle qu'une donation, une modification du contrat de mariage ou une acquisition en démembrement). En revanche, si seul le *de cuius* a commis des actes jugés abusifs dans le but de favoriser ses héritiers, légataires ou donataires, la terminologie de la disposition générale anti-abus exclut toute possibilité de requalification, puisque dans ce cas, le redevable de l'impôt n'a accompli aucun acte.²⁰³ Or, dans presque tous les cas, ce n'est pas l'héritier, le légataire ou le donataire qui réalise les actes tentant d'échapper aux droits de succession, mais bien le *de cuius*. Ainsi par exemple de toute opération réalisée par voie de testament, de contrats d'assurance-vie lorsque le bénéficiaire est différent du preneur ou de trusts ou fondations lorsque le bénéficiaire désigné par l'acte constitutif n'est pas

²⁰⁰ Ceci est le cas bien qu'il soit prévu à l'article 35 j° 225 du Code des droits d'enregistrement que l'officier public doit, dans certains cas prévus, payer les droits. Il faut en effet considérer qu'il n'en fait que l'avance.

²⁰¹ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 210 et B. PEETERS, *op. cit.*, p. 29.

²⁰² B. PEETERS, *ibid.*, p. 29.

²⁰³ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 211 et P. VAN DEN EYNDE, *op. cit.*, p. 141.

le *settlor* ou le fondateur.²⁰⁴ Il s'agit en effet d'actes unilatéraux du défunt.²⁰⁵ Dans tous ces cas, la disposition générale anti-abus sera inopérante.

Il est toutefois justifié que seule une personne ayant véritablement commis des actes puisse se voir opposer la disposition générale anti-abus. Opposer la disposition générale anti-abus à une personne n'ayant elle-même réalisé aucun acte abusif serait en effet inconcevable. Par ailleurs, il lui serait dans ce cas impossible de justifier de motifs autres que fiscaux justifiant ses actes, étant donné qu'il n'aurait lui-même commis aucun acte.²⁰⁶

Force est néanmoins de constater que la condition que ce soit le *redevable* qui ait commis les actes abusifs, et *dans son propre intérêt*, joue en défaveur de l'effectivité des dispositions générales anti-abus.

b.4. L'ensemble des actes juridiques ayant participé à l'abus doivent avoir été commis par le redevable de l'impôt

Enfin faut-il en vertu du texte légal que le redevable ait réalisé une opération abusive par « l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé ». Il en ressort qu'en cas de pluralité d'actes juridiques menant à une situation abusive, il faudra que le redevable ait accompli l'ensemble des actes pour que la disposition générale anti-abus puisse être invoquée²⁰⁷, ce qui nuit à nouveau fortement à sa possibilité d'application pratique. Ceci est d'autant plus le cas que la plupart des mécanismes visant à la diminution de la charge fiscale nécessitent une pluralité d'actes juridiques, le cas échéant par l'intermédiaire de tiers non redevables.

Des trois chapitres précédents, nous pouvons dégager une conclusion : celle de l'absence de validité de la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrements et droits de succession en vertu de la théorie de François Ost et Michel van de Kerchove. Nous avons en effet pu constater que tant la légalité que l'effectivité et la légitimité de la disposition font, à tout le moins en partie, défaut. Ce constat doit nous amener à repenser la disposition générale anti-abus.

²⁰⁴ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 212.

²⁰⁵ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *Les droits de succession et les droits de donation*, *op. cit.*, p. 210.

²⁰⁶ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *op. cit.*, p. 211

²⁰⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibid.*, p. 212.

Partie 3. Pistes de résolution de l'invalidité

Elaborer une disposition anti-abus est un exercice délicat, requérant de trouver un équilibre entre la défense des intérêts du Trésor (par une norme flexible, capable d'englober grand nombre de situations) et la défense des intérêts des contribuables (à savoir une imposition identique de situations identiques ou très comparables, et le respect des principes de légalité et de sécurité juridique)²⁰⁸. Comme nous avons pu le constater dans la deuxième partie de la présente contribution, le législateur a partiellement échoué dans la recherche de cet équilibre, adoptant une disposition suffisamment vague que pour permettre un déséquilibre en faveur du fisc.²⁰⁹

Dans cette troisième et dernière partie, nous tâcherons de répondre à ce constat d'invalidité en donnant, sans prétendre à l'exhaustivité, quelques pistes au législateur afin de l'aider à corriger sa copie, faisant ainsi disparaître certains vices touchant à la légalité et à l'effectivité de la disposition anti-abus. Nous devons toutefois être conscients qu'il est peu probable, bien qu'idéal, que le législateur opère une modification législative de grande ampleur sur une disposition encore relativement neuve, et ce malgré le fait que l'accord de gouvernement prévoit qu'il faut au moins en partie repenser la disposition générale anti-abus, notamment « afin d'améliorer la sécurité juridique des contribuables ».²¹⁰

Deux remarques s'imposent toutefois :

Tout d'abord, une intervention du (ou des) gouvernement(s) ou de leurs administrations, par des circulaires plus claires et précises ou en permettant au SDA de rendre des décisions anticipées en matière d'abus fiscal, résoudrait déjà une grande partie du problème d'insécurité juridique (bien que laissant subsister grande partie du problème de légalité). En effet, l'insécurité juridique en matière fiscale n'est pas uniquement liée au flou de certaines normes fiscales *in se*, mais également à l'application, par le fisc, de ces normes vagues et indéterminées.

Par ailleurs, tout comme le disait déjà Portalis lors de l'élaboration du Code civil de 1804, la sécurité juridique absolue est une utopie, et il restera éternellement impossible pour une norme juridique de prévoir exhaustivement tous les cas et situations.

²⁰⁸ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 137.

²⁰⁹ T. DE CLERCK, *op. cit.*, p. 956.

²¹⁰ T. DE CLERCK, *op. cit.*, p. 956 et Accord de gouvernement, 9 octobre 2014, p. 86.

Chapitre 1. Résoudre le problème de légalité

En laissant de côté ici le débat de savoir si l'on considère que les mesures générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession sont des règles de procédure ou des dispositions établissant un impôt, nous partirons de l'idée – communément acceptée par la Cour constitutionnelle et l'administration, soit les entités devant mettre en œuvre la disposition – qu'il s'agit bien de règles de procédure. Cependant, même si l'on considère qu'il s'agit de règles de preuve, il faut constater que certains problèmes de légalité se présentent toujours.

En rapport avec le principe de légalité, le défi pour le législateur lorsqu'il adopte une disposition générale anti-abus est de trouver l'équilibre permettant de contrecarrer les abus tout en empêchant d'une part l'administration de redéfinir arbitrairement les éléments essentiels de l'impôt, et d'autre part de ne pas la contraindre au respect de chacun des effets juridiques des actes accomplis par le contribuable lorsque celle-ci requalifie les actes jugés abusifs.²¹¹

Afin d'obtenir ce résultat, nous nous proposons d'émettre quelques pistes de réflexion :

- Résoudre l'équivoque sur la preuve de l'élément subjectif de l'abus

Ce que l'on peut tout d'abord conseiller au législateur est de résoudre l'équivoque qui règne sur l'obligation pour l'administration fiscale de prouver l'élément subjectif de l'abus – soit l'intention essentielle du redevable de se placer dans une situation fiscalement avantageuse. Il devra ainsi dissiper un double doute : celui créé tant par l'exposé des motifs que par la circulaire du 4 mai 2012 sur l'obligation pour l'administration de devoir prouver un quelconque élément intentionnel, que celui créé de par la formulation même de la disposition générale anti-abus de l'article 18 C. Enr. entre les deux types d'abus fiscaux (soit le fait de se placer hors du champ d'application d'une disposition fiscale et le fait pour le redevable de se placer dans une situation qui lui procure un avantage fiscal). Comme nous l'avons vu *supra*, la disposition générale anti-abus semblait en effet exiger un élément intentionnel supplémentaire dans le second cas, ce qui a notamment été rejeté par la Cour constitutionnelle.²¹² Selon nous, l'objectif du législateur était d'imposer la preuve d'un élément subjectif, et ce pour les deux types d'abus (*supra*).

²¹¹ M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 8.

²¹² C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.* 2 janvier 2014 et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 311.

Une solution serait alors de modifier l'article 18, § 2, al. 2 du C. Enr. de la façon suivante :

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, **et avec pour but essentiel d'échapper à l'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.

De la sorte, l'équivoque sur la preuve de l'élément subjectif de l'abus serait résolue.

- Résoudre les problèmes que présente le concept « d'objectif de la disposition »

Comme nous l'avons vu *supra*, « l'objectif » de la disposition constitue une double pierre angulaire pour l'application des dispositions générales anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession. Or, comme nous l'avons vu *supra*, il est parfois impossible pour l'administration fiscale de découvrir quels sont les objectifs spécifiques et non équivoques visés par le législateur en adoptant une certaine disposition fiscale. Dans ce cas, en vertu du principe *in dubio contra fiscum*, la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de droits de succession devrait être inopérante. Or, nous avons pu constater que bien trop souvent, lorsque le doute fait surface quant à l'objectif visé par la disposition (prétendument) abusée, le fisc fait l'impasse sur la preuve de ces objectifs, se contentant d'affirmer que la disposition a été abusée (voir *supra* concernant la clause de la mortuaire). Afin d'éviter cela, il semble impératif que la loi insiste sur l'obligation pour l'administration fiscale de chercher les objectifs des dispositions qu'elle prétend abusées et de justifier en quoi les actes accomplis par le redevable contrarient ceux-ci.

On pourrait dès lors imaginer ajouter à l'article 18, § 2 du C. Enr. un alinéa rédigé de la manière suivante :

Par « objectifs d'une disposition » ou « objectif de la loi » au sens du présent article, il faut comprendre le but spécifique que le législateur poursuivait de manière claire et consciente en adoptant ladite disposition ou loi, et qu'il a exprimé de manière non équivoque dans le texte même de la disposition ou de la loi ou dans leurs travaux préparatoires.

Un nouvel alinéa formulé de la sorte répondrait selon nous à la plupart des problèmes de légalité soulevés par la notion « d'objectif » dans la disposition générale anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession.

- Résoudre l'équivoque sur ce qui se passe en cas de possibilités multiples de requalification

Enfin, tel que nous l'avons vu *supra*, lorsque l'abus fiscal est avéré, l'administration fiscale soumettra l'opération à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. *Quid* toutefois lorsque l'administration fiscale peut produire plusieurs pistes de rechange pour l'acte juridique posé ? Devra-t-elle opter pour la piste la plus avantageuse pour le fisc, ou pour la piste la plus avantageuse pour le redevable ? Cette question ne trouve pas de réponse. Selon nous toutefois, afin de ne pas implicitement anéantir le principe général de droit du choix licite de la voie la moins imposée, l'administration devra choisir la piste de requalification la plus avantageuse pour le redevable. Afin d'éviter toute équivoque, ceci devrait selon nous être explicitement inscrit à l'article 18, § 2, alinéa 4 du C. Enr. :

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. Si divers prélèvements conformes à l'objectif de la loi sont possibles, l'administration devra choisir celui représentant la charge fiscale la moins élevée pour le redevable.

Chapitre 2. Résoudre le problème d'effectivité

Tel que nous l'avons également vu *supra*, la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession présente, notamment dû à la manière dont elle est rédigée, diverses incertitudes mettant à mal son application, et donc son effectivité.

À nouveau sans prétendre à l'exhaustivité, quelques pistes peuvent être proposées au législateur afin de résoudre celles-ci.

- Accepter que pour qu'il y ait abus, les actes abusifs aient pu être commis non seulement par le redevable, mais également par des tiers

Dans la disposition anti-abus telle qu'elle existe aujourd'hui, il est requis, pour qu'il soit question d'abus, que ce soit le redevable de l'impôt qui ait commis tous les actes abusifs. Si

c'est dès lors un tiers qui a commis les actes, ou une partie de ces actes, l'abus ne pourra pas être prouvé. Or, tel que nous l'avons vu *supra*, cela est souvent le cas.

On pourrait dès lors imaginer de modifier l'article 18, § 2, al. 2. du C. Enr. de la façon suivante :

*Il y a abus fiscal lorsque le redevable **et/ou une personne partageant avec lui une unité d'intention d'évitement de l'impôt réalisent**, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques **qu'ils ont** posé, l'une des opérations suivantes : (...)*

Il faudra alors également modifier la définition des deux cas d'abus. Ceux-ci prévoient dans leur formulation actuelle qu'il y a abus fiscal que lorsque *le redevable* réalise des actes par lesquels il *se place lui-même* dans une situation fiscalement avantageuse. Si l'on accepte toutefois que des tiers aient pu commettre des actes abusifs, il faudra également admettre que ces actes commis par des tiers l'aient été au bénéfice du redevable de l'impôt.

On pourrait dès lors réécrire la définition des deux cas d'abus de la façon suivante :

*1. une opération par laquelle le redevable se place, **lui-même ou avec la participation d'un tiers avec qui il partage une unité d'intention d'évitement de l'impôt**, 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 le redevable prétend, **seul ou avec la participation d'un tiers avec qui il partage une unité d'intention d'évitement de l'impôt**, 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.*

Afin de maintenir une certaine logique, il faudra également accepter que ce tiers puisse apporter la contre-preuve de l'abus. Il faudra dès lors modifier également l'article 18, § 2 alinéas 3 et 4 de la manière suivante :

*Il appartient au redevable **et/ou au tiers avec qui il partage une intention d'évitement de l'impôt** 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 **et/ou le tiers avec qui il partage une intention d'évitement de l'impôt** 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.*

Remarquons qu'une telle modification de la disposition anti-abus élargirait certes le champ d'application et dès lors l'effectivité de la disposition anti-abus, mais il faudrait cependant être prudent quant à sa portée. Des mécanismes tout à fait anodins et non abusifs pourraient en effet tomber sous le coup de la disposition anti-abus générale si elle était écrite de cette manière. Ainsi par exemple de certains types de testaments, tel que le « ik-opa ». Dans ce type de testament, visant notamment à réduire la progressivité de l'impôt, le grand-parent institue son enfant (par hypothèse son fils) légataire universel de ses biens, mais avec la charge à ce dernier de payer un montant à ses propres enfants (soit les petits-enfants du testateur). Lors du décès du testateur, le fils ne devra payer les droits de succession que sur la part dont il hérite, moins la charge. Les petits-enfants héritent quant à eux, par l'application du testament, d'une créance sur leur père (exigible qu'au décès de ce dernier), et ils ne payeront donc les droits de succession que sur cette créance. La succession est dès lors partagée, ce qui coupe la progressivité.

Sous la formulation de la disposition générale anti-abus proposée, un tel mécanisme pourrait être considéré comme abusif, alors qu'il peut manifestement ne pas l'être. Il serait donc impératif d'accompagner cette formulation d'un arrêté d'exécution clair, décrivant « l'unité d'intention d'évitement de l'impôt » de manière restrictive, c'est-à-dire comme une intention exclusive d'éviter l'impôt, justifiée par aucun motif autre que fiscal.

- Supprimer l'exigence qu'en tentant d'échapper ou de se soumettre à une disposition du Code fiscal dont la mesure générale anti-abus est appliquée, le redevable ait violé les objectifs de cette même disposition

Les dispositions anti-abus prévoient que pour qu'il y ait abus, le redevable viole les objectifs d'une disposition d'un certain Code fiscal (ou de ses arrêtés d'exécution), et ce afin d'échapper à l'application de cette même disposition ou afin de prétendre à un avantage fiscal prévu par celle-ci. Or, il arrive que le redevable tente d'échapper à l'application d'une certaine disposition, ou prétende à un avantage prévu par celle-ci, et ce en violant les objectifs poursuivis par une autre disposition fiscale du même Code, ou par une disposition fiscale d'une autre loi ou d'un autre code fiscal. Or, dans l'état actuel de la législation, si le redevable tente par exemple d'échapper à l'application d'une disposition du Code des droits de Succession en violant les objectifs d'une autre disposition de ce même Code, d'une loi fiscale ou d'une disposition d'un autre Code fiscal, l'abus des droits de succession ne pourra pas être constaté.

Afin de rétablir plus d'effectivité, la modification suivante de l'article 18, § 2, al. 2 du C. Enr. pourrait être étudiée :

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 fiscale quelconque**, en-dehors du champ d'application **d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution; 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**, dont l'octroi serait contraire aux objectifs d'une **disposition fiscale quelconque** et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.*

- Ne pas accepter les motivations fiscales comme contre-preuve

Ensuite faut-il constater que si l'abus est constaté, le redevable peut s'appuyer sur des motivations fiscales afin d'échapper à la requalification. Cela nuit également fortement à l'effectivité de la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession.

La modification suivante de l'article 18, § 2, al. 3. du C. Enr. pourrait être proposée :

*Il appartient au redevable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie **par des motifs autres que fiscaux**.*

- Imposer une obligation au législateur de définir explicitement les objectifs visés par chaque disposition fiscale nouvellement adoptée

« L'objectif » de la disposition constituant une double pierre angulaire pour l'application de la disposition générale anti-abus, il est primordial que celui-ci soit clair, précis et univoque. Ceci n'est malheureusement très souvent pas le cas, auquel cas la disposition générale anti-abus est inopérante en vertu du principe général de droit *in dubio contra fiscum*. Voilà pourquoi une obligation pourrait être imposée au législateur de définir de manière claire, précise et non équivoque – dans la disposition ou dans les travaux préparatoires – les objectifs qu'il vise lors de l'adoption de nouvelles dispositions fiscales.

Chapitre 3. Proposition de reformulation de la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession

La formulation proposée en définitive est donc la suivante :

§ 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 **et/ou une personne partageant avec lui une unité d'intention d'évitement de l'impôt réalisent**, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques **qu'ils ont** posé, l'une des opérations suivantes :*

*1. une opération par laquelle le redevable se place, **lui-même ou avec la participation d'un tiers avec qui il partage une unité d'intention d'évitement de l'impôt**, en violation des objectifs d'une disposition fiscale quelconque, en-dehors du champ d'application d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution et avec pour but essentiel d'échapper à l'application de cette disposition; ou*

*2. une opération par laquelle le redevable prétend, **seul ou avec la participation d'un tiers avec qui il partage une unité d'intention d'évitement de l'impôt**, à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution, dont l'octroi serait contraire aux objectifs d'une disposition fiscale quelconque et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.*

*Il appartient au redevable **et/ou au tiers avec qui il partage une intention d'évitement de l'impôt** de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par **des motifs autres que fiscaux**.*

*Lorsque le redevable **et/ou le tiers avec qui il partage une intention d'évitement de l'impôt** 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. **Si divers prélèvements conformes à***

l'objectif de la loi sont possibles, l'administration devra choisir celui représentant la charge fiscale la moins élevée pour le redevable.

Par « objectifs d'une disposition » ou « objectif de la loi » au sens du présent article, il faut comprendre le but spécifique poursuivi de manière claire et consciente par le législateur en adoptant ladite disposition ou loi, et qu'il a exprimé de manière non équivoque dans le texte même de la disposition ou de la loi ou dans leurs travaux préparatoires.

Conclusion

Le présent exposé visait à répondre à la question suivante : « La disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession : quelles critiques, et quelles solutions ? »

Sur le plan des critiques, nous avons pu conclure, en appliquant la théorie de la validité tridimensionnelle de François Ost et Michel van de Kerckhove, à un échec de la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession dans chacune de ces trois branches de validité.

Ainsi, sur le plan de la légalité, trois critiques principales ont été opposées à la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession : la violation du principe constitutionnel de légalité, l'absence de sécurité juridique et la tension avec, voire la violation du principe général du libre choix de la voie la moins imposée.

Ensuite, nous avons constaté que, sur un plan éthique, la légitimité de cette disposition peut également être mise en cause.

Enfin, nous avons, par plusieurs exemples, démontré que la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession manque d'effectivité, et ce à la fois comme norme primaire de comportement, et comme norme secondaire de sanction.

Nous avons dès lors proposé une solution : une reformulation de la disposition générale anti-abus. Il faut néanmoins insister sur le fait que celle-ci n'est qu'une solution parmi d'autres, et qu'elle ne résoudrait par ailleurs que certains des aspects qui nous ont fait conclure à l'invalidité de la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession. En effet, et comme nous avons déjà eu le loisir de l'écrire, une disposition anti-abus générale vise à trouver un équilibre entre les intérêts du trésor (soit une disposition avec un champ d'application large et fort englobant) et ceux des contribuables (soit la sécurité juridique). Cet

équilibre est cependant utopique, une disposition *générale* anti-abus étant par définition générale et manquant de sécurité juridique. La formulation proposée vise uniquement à réduire cette insécurité et surtout à donner plus d'effectivité à la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession.

En absence d'intervention de la part du législateur toutefois, l'insécurité juridique resterait entière et l'épée de Damoclès de la disposition générale anti-abus continuerait à pendre au-dessus de la tête des planificateurs patrimoniaux. Dans l'état actuel des choses, et comme nous l'avons vu tout au long du présent exposé, les cas dans lesquels la disposition générale anti-abus pourra être appliquée sont en effet incertains.

Voilà pourquoi il convient pour les planificateurs patrimoniaux d'être prudents. Toute situation étant unique, il leur revient de réfléchir en profondeur à la situation factuelle (la situation familiale, la consistance des biens à transmettre, la localisation de ceux-ci, les bénéficiaires, le régime matrimonial ou un éventuel contrat de mariage,...) et de ne rien avoir laissé au hasard. Un des aspects sur lesquels on ne peut pas faire l'impasse est la réflexion sur les conséquences fiscales de la planification patrimoniale. Toute opération de planification doit en effet non seulement respecter le cadre fixé par les dispositions anti-abus spécifiques, mais également celui fixé par les dispositions anti-abus générales. Nous conseillerons donc à toute personne, avant de mettre en œuvre une opération de planification patrimoniale, de faire le test de l'abus fiscal – soit de se poser la question de savoir s'il serait possible pour l'administration fiscale de prouver un quelconque abus, et ensuite de voir si celui-ci serait justifiable. Les banques privées telles que Puilaetco Dewaay recommandent d'ailleurs la plus grande prudence lors de l'élaboration d'un planning successoral en rappelant systématiquement la position de l'administration fiscale à leurs clients.²¹³ Toutefois, comme nous l'avons vu *supra*, la disposition anti-abus en droits d'enregistrement et de succession telle qu'elle est rédigée aujourd'hui manque gravement en effectivité, et il est donc assez facile pour les planificateurs patrimoniaux d'éviter son application ou d'apporter la preuve de motifs autres que l'évitement de l'impôt concerné.

²¹³ Entretien avec Véronique Grisard de la Rochette (Head of Private Banking Wallonie) et Bruno Ferrier (Senior Estate planner) de la banque privée Puilaetco Dewaay.

Bibliographie

DOCTRINES

- BOURGEOIS (M.) et NOLLET (A.), « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal » en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *R.G.F.*, 2012/6, pp. 4-20.
- CARDOEN (B.), « Achat scindé et donation préalable : le fisc modère son point de vue », *Fiscologue*, 9 août 2013, n° 1348, pp. 6-8.
- DASSESSE (M.) et MINNE (P.), *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles Bruylant, 2^e édition, 1991, 964 p.
- DE BRAUWERE (V.-A.) et DE FOY (G.), « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale : le tigre de papier », *R.G.E.N.*, 2012, pp. 297-314.
- DE BRAUWERE (V.-A.), et DE FOY (G.), « Planification patrimoniale et abus fiscal », in *Les dialogues de la fiscalité anno 2013 ; nouveautés fiscales – abus fiscal – fiscalité environnementale*, par E. Ceci, V. Deckers *et. al.*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 205-238.
- DE BROE (L.) et BOSSUYT (J.), « Interprétation et application de la disposition générale anti-abus en matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de droits de succession », in *Les dialogues de la fiscalité anno 2013 ; nouveautés fiscales – abus fiscal – fiscalité environnementale*, par E. Ceci, V. Deckers *et. al.*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 133-176.
- DE BROE (L.), « Het 'doel van de wetgever' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen », in *Colloque De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen*, *T.F.R.*, 2012, pp. 741-751.
- DE BROE (L.), « Rulingsdienst is bevoegd om *rulings* af te leveren over toepasselijkheid algemene antimisbruikregels », *Fisc. Act.*, 2014/24, pp. 1-3.
- DE CLERCK (T.), « Taal: de rechtsonzekerheid van het fiscaal recht? », *T.F.R.*, 2012, pp. 953-973.
- DE PAGE (P.), « Réflexions sur l'abus fiscal et la gestion du patrimoine familial », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, liv. 4, pp. 144-154.
- DE PAGE (P.) et VAN MOLLE (M.), « La programmation patrimoniale à l'heure de l'introduction d'une mesure générale anti-abus en matière fiscale : état de la question », *Rev. not.*, 2014/7, n° 3087, pp. 523-576.
- DE WILDE D'ESTMAEL (E.), *Les droits de succession et les droits de donation*, Bruxelles, Larcier, 2014, 262 p.
- DE WILDE D'ESTMAEL (E.), « Les droits de donation et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *Rec. Gén. Enr. Not.*, 2012/7, pp. 280-296.

- DE WILDE D'ESTMAEL (E.), « Transférer son patrimoine dans le cadre d'une planification successorale », *Rev. dr. ULB*, 2003/27, pp. 341-396.
- DEDOBBELEER (Ph.), « Les décisions anticipées en matière d'abus fiscal », in *Les dialogues de la fiscalité anno 2013 ; nouveautés fiscales – abus fiscal – fiscalité environnementale*, par E. Ceci, V. Deckers *et al.*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 239-259.
- DEHALLEUX (V.), « Anti-abus et planification successorale à l'heure du premier bilan », in *Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : Aspects civils et fiscaux*, par A. Culot, L. Barnich et Th. Afschrift, Limal, Anthemis, 2015, pp. 135-172.
- GARABEDIAN (D.), « La nouvelle règle générale anti-abus et l'objectif des dispositions fiscales : portée, arbre de décision, cas pratiques », in *Colloque De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen*, T.F.R., 2012, pp. 751-757.
- GEELHAND DE MERXEM (N.), « Trois questions parlementaires sur la disposition anti-abus en matière de droits de succession », *Info Droits de succession*, 2013/7, pp. 5-11.
- GEELHAND (N.), « Antimisbruikbepaling in successierechten in strijd met de wet? », *Fisc. Act.*, 2012/17, pp. 1-3.
- HAELTERMAN (A.), « De doelstellingen van de fiscale bepaling bij de organisatie van privévermogen en het gebruik van de management- en patrimoniumvennootschap », in *Colloque De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van 'fiscaal misbruik' in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen*, T.F.R., 2012, pp. 757-766.
- HANSENNE (J.), *Introduction au droit privé*, Bruxelles, Kluwer, 2000, 4^e édition, 354 p.
- HINNEKENS (P.), « Fiscus lijnt toepassingsgebied af voor registratie en successie », *Fisc. Act.*, 2012/28, pp. 1-5.
- JORION (G.), *Planification successorale dans un contexte international ; Etats-Unis, France, Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2011, 260 p.
- KESTELOOT (C.), « Le contexte fiscal actuel et son impact sur la planification successorale », *Revue de planification patrimoniale belge et internationale*, 2014/3, pp. 261-279.
- KIRCKPATRICK (J.) et GARABEDIAN (D.), *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2003, 604 p.
- LEMAIRE (C.), « La liberté du choix de la voie la moins imposée sacrifiée sur l'autel de la rigueur budgétaire ? », *Act. Fisc.*, 2012/11, pp. 1-6.
- NOLLET (A.), « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *RFRL*, 2013, pp. 296-322.

- OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *De la pyramide au réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications FUSL, 2002, 597 p.
- PEETERS (B.), « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen : een commentaar in het licht van de rechtspraak van het grondwettelijk hof », *AFT*, 2014, pp. 4-34.
- SEPULCHRE (V.), « Les droits de l’homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2009/6, pp. 524-584.
- TRAVERSA (E.), *Syllabus de droit fiscal général*, UCL, année académique 2013-2014, 171 p.
- ULRICI (X.), « Analyse des conséquences fiscales de la cessation anticipée des droits réels démembrés immobiliers : emphytéose, superficie et usufruit », *Rec. gén. enr. not.*, 2014, liv. 6, pp. 222-256.
- VAN CROMBRUGGE (S.), « *Fraus legis* of wetsontduiking in het belgisch fiscaal recht anno 2012 », *trv*, 2012, pp. 537-562.
- VAN DEN EYNDE (P.), « Présomption générale d’abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, liv. 4, pp. 139-143.
- VAN MOLLE (M.), « La mesure générale « anti-abus » en droits d’enregistrement et de succession : *much ado about nothing* », *Droits d’enregistrement*, 2012/3, pp. 1-19.
- VAN MOLLE (M.), « Le fisc s’invite dans la programmation patrimoniale : la mesure anti-abus fiscal s’applique aux planifications successorales depuis le 1er juin 2012 », *Immobilier*, 2012/14, pp. 1-5.
- VANDEN HEEDE (F.), « Les dispositions fiscales de la loi-programme du 29 mars 2012 », *Pacioli n° 341, IPCF-BIBF*, 14 à 27 mai 2012, pp. 1-8.
- VANHEESWIJCK (L.), « Inleiding ; bazooka, waterpistool of scherpshuttersgeweer? », in *Colloque De doelstellingen van een fiscale bepaling. Zoektocht naar de grenzen van ‘fiscaal misbruik’ in de nieuwe antimisbruikbepalingen*, *T.F.R.*, 2012, p. 741.
- VERMEULEN (W.) et MELIS (T.), « La nouvelle disposition anti-abus en matière de droits de donation et de succession : une tempête dans un verre d’eau », *Droits d’enregistrement*, 2012/2, pp. 5-12.

TRAVAUX PARLEMENTAIRES

- *Bull. Q.R.*, Ch., sess. ord. 2012-2013, question n° 190 du 7 mars 2013, 53-124, p. 500 (V. WOUTERS).
- Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 3-124.
- *Doc. Parl.*, Ch., 3^e session, 53^e législature, sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/016, 90 p.
- *Doc. Parl.*, Ch., 50^e législature, sess. 2000-2001, n° 50-1183/007, 162 p.

- *Bull. Q.R.*, Ch., 49^e législature, sess. ord. 1995-1996, question n° 441 du 24 mai 1996 (DUFOR).
- Rapport Ch., *Doc. Parl.*, 48^e législature, sess. 1992-1993, n° 1072/8, 139 p.

JURISPRUDENCE

Cour de Cassation

- Cass., 10 juin 2010, *F.J.F.*, 2011/21.
- Cass., 22 novembre 2007, *F.J.F.*, 2008/140.
- Cass., 4 novembre 2005, *F.J.F.*, 2006/21.
- Cass., 10 novembre 1997, *F.J.F.*, 97/282
- Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853 .
- Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, 1978, I, pp. 910-912.
- Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.
- Cass., 17 mars 1943, *Pas.* 1943, I, p. 97.
- Cass., 28 mai 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134
- Cass., 14 janvier 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 105.

Cour constitutionnelle

- C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, *M.B.* 2 janvier 2014.
- C.C., 30 mars 2010, n° 32/2010, *M.B.* 14 mai 2010.
- C.C., 27 mai 2008, n° 86/2008, *M.B.* 29 août 2008.
- C.C., 24 avril 2008, n° 72/2008, *M.B.* 15 mai 2008.

Cour de Justice de l'Union Européenne

- C.J.U.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, n° C-196/04.
- C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax*, n° C-255/02.

Cour Européenne des Droits de l'Homme

- Cour eur. D. H., *Karademirci c. Turquie*, 25 janvier 2005, www.echr.coe.int.
- Cour eur. D. H., *Pressos Compania Naviera s.a. c. Belgique*, 20 novembre 1995, *J.T.*, 1996, p. 794.
- Cour eur. D. H., *Airey c. République d'Irlande*, 9 octobre 1979, www.echr.coe.int.

SOURCES LÉGISLATIVES ET ADMINISTRATIVES

Sources législatives

- Articles 18, 35, 185 et 225 du Code des droits d'Enregistrement, d'Hypothèque et de Greffe.
- Article 105 et 106 du Code des droits de Succession.
- Loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.* 4 avril 2012.

- Articles 20 à 28 de la loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale du 24 décembre 2002, *M.B.* 31 décembre 2002, art. 20 à 28
- Loi portant exécution du plan global en matière de fiscalité du 30 mars 1994, *M.B.* 31 mars 1994.
- Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.* 17 janvier 1989.
- Loi portant des dispositions fiscales et financières du 22 juillet 1993, *M.B.* 24 juillet 1993.

Sources administratives

- Décision administrative du 18 juillet 2013-bl.nr. S 9/06-07.
- Décision administrative du 19 avril 2013-bl.nr.EE/98.937.
- Circulaire flamande du 23 décembre 2014, n° 2/2014, *M.B.* 23 janvier 2015.
- Circulaire du 19 juillet 2012, n° 8/2012, *M.B.* 25 juillet 2012.
- Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, *M.B.* 14 mai 2012.
- Circulaire du 10 avril 2013, n° 5/2013,
<https://www.google.es/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjvt5jdwfLNAhUGSBQKHde7BLIQFggjMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.patrimonia.be%2FLiteratureRetrieve.aspx%3FID%3D121308&usg=AFQjCNEhPWONCDHSCJFsFQEqk6sg1qGLqQ>.
- Circulaire du 20 novembre 1996, n° 11/1996, *R.G.E.N.*, n° 24.682, p. 99.

SOURCES NON JURIDIQUES

- Le Petit Robert, 2004.
- Accord de gouvernement, 9 octobre 2014,
http://www.premier.be/sites/default/files/articles/Accord_de_Gouvernement_-_Regeerakkoord.pdf, 230 p.
- Accord de gouvernement, 1^{er} décembre 2011,
https://www.lachambre.be/kvvcr/pdf_sections/searchlist/Accord_de_Gouvernement_1er_decembre_2011.pdf, 177 p.
- TRENDS TENDANCE, *Le top 50 des sociétés qui paient le moins d'impôts en Belgique*, 7 décembre 2010, <http://trends.levif.be/economie/entreprises/le-top-50-des-societes-qui-payent-le-moins-d-impots-en-belgique/article-normal-198943.html>.
- Entretien avec Véronique Grisard de la Rochette (Head of Private Banking Wallonie) et Bruno Ferrier (Senior Estate planner) de la banque privée Puilaetco Dewaay.

Annexe : Circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013

[Home](#) > Circulaire n° 5/2013 du 10.04.2013

<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=daaacf0d-b6f1-49ef-bedd-ade2af42234e&disableHighlighting=true#findHighlighted>

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

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.

Le 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 précitées, 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 général
de la Documentation patrimoniale,
D. DE BRONE.

Table des matières

Introduction	1
Partie 1. Le régime prévu par la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession.....	5
Chapitre 1. Introduction historique	5
Chapitre 2. Analyse de la disposition anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession.....	7
§1. Introduction	7
§2. Le fonctionnement de la nouvelle disposition générale anti-abus	10
a. La preuve de l'existence d'un abus fiscal par l'administration fiscale	10
b. La contre-preuve à fournir par le redevable	15
c. La conséquence de la qualification d' « abus fiscal »	18
Partie 2. Critique des dispositions générales anti-abus du point de vue de la légalité, de la légitimité et de l'effectivité	21
Chapitre 1. Critique de la légalité des dispositions générales anti-abus	21
§1. Le principe constitutionnel de légalité et de consentement à l'impôt	22
a. La violation du principe de légalité in se	25
b. Les problèmes liés à la recherche des objectifs de la disposition contrariée	30
c. L'application arbitraire, voire <i>contra legem</i> , faite de la disposition générale anti-abus par le fisc	35
§2. L'absence de sécurité juridique de la disposition générale anti-abus	38
a. L'insécurité juridique quant aux <i>rulings</i> du Service des Décisions anticipées ..	38
b. L'insécurité juridique liée à l'absence d'exhaustivité des circulaires	41
c. L'incertitude quant à la requalification opérée en cas d'abus	41
d. L'insécurité liée aux tergiversations du fisc concernant certaines opérations ...	42
§3. La tension avec le principe général du choix de la voie la moins imposée.....	43
Chapitre 2. Critique de la légitimité des dispositions générales anti-abus.....	45

Chapitre 3. Critique de l'effectivité des dispositions générales anti-abus	46
§1. En tant que normes primaires de comportement : La facilité pour le redevable de trouver des motifs autres que l'évitement de l'impôt concerné afin de justifier ses actes	47
a.1. L'invocation de motifs de nature autre que fiscale ; civils, patrimoniaux, affectifs,.....	47
a.2. L'invocation de motifs de nature fiscale	49
§2. En tant que normes secondaires de sanction : Les difficultés de mise en œuvre des dispositions générales anti-abus pour le fisc	50
b.1. Les difficultés liées à la double exigence (1) d'adéquation de source juridique entre la disposition abusée et la disposition générale anti-abus appliquée et (2) à la nécessaire violation des objectifs de la disposition abusée	50
b.2. L'absence d'objectifs spécifiques de la disposition prétendument abusée ou l'impossibilité de les connaître.....	51
b.3. La difficulté liée au fait que l'abus doive avoir été commis par le « redevable » et dans son intérêt propre	51
b.4. L'ensemble des actes juridiques ayant participé à l'abus doivent avoir été commis par le redevable de l'impôt.....	53
Partie 3. Pistes de résolution de l'invalidité	54
Chapitre 1. Résoudre le problème de légalité.....	55
Chapitre 2. Résoudre le problème d'effectivité.....	57
Chapitre 3. Proposition de reformulation de la disposition générale anti-abus en droits d'enregistrement et de succession	61
Conclusion.....	62
Bibliographie.....	64
Annexe : Circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013	69
Table des matières	73

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

