

JUSTEL - Législation consolidée

http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg_2.pl?language=fr&la=F&nm=2012003155

Dossier numéro : 2012-05-04/04

Titre

4 MAI 2012. - Circulaire AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012 et AGDP n° 4/2012 concernant la mesure anti-abus

Source : FINANCES

Publication : Moniteur belge du 14-05-2012 page : 28141

Entrée en vigueur : 14-05-2012

Table des matières

Art. M

Texte

Article M. A. TEXTES DE LOI

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

" § 1er. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

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

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

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

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

" § 2. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 185 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

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

1° une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au redevable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits d'enregistrement.

Lorsque le redevable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à

l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. ".

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

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

B. ENTREE EN VIGUEUR

B.1. IMPOTS SUR LES REVENUS

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

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

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

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

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

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

B.2. DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

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

C. DISCUSSION

C.1. IMPOTS SUR LES REVENUS

C.1.1. Introduction

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

C'est pourquoi, jusqu'à présent, il était généralement admis qu'il était pratiquement impossible d'arriver dans le cas d'une requalification à des effets juridiques similaires lorsque l'opération avait été réalisée en un seul acte. En effet, il peut rarement être donné plusieurs qualifications à un seul acte. En outre, l'article 344, § 1er, ancien du CIR 92 ne pouvait pas être d'application si les effets juridiques de l'acte juridique requalifié par l'administration étaient différents de ceux de l'acte juridique posé par le contribuable. Dans les cas où cette disposition pouvait déjà trouver à s'appliquer, c'était pour redéfinir un ensemble d'actes distincts ou successifs qui avaient été scindés de manière artificielle, en une seule opération que les parties avaient en réalité mise sur pied (DOC 53 2081/001, p. 109-110).

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

et d'introduire une mesure générale anti-abus dans la législation reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale, sans que cette mesure ne crée d'insécurité juridique.

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

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

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

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

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

C.1.2.1. L'objet de l'inopposabilité

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

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

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

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

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

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

1. une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou
2. une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage. "

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

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

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

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

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

Dans l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 23 avril 1999, la Cour fait une application structurée des règles