



De l'abus fiscal en matière de contributions directes (partie I)

Luc HERVE, avocat

Notre arsenal législatif contient désormais une disposition fiscale dite « anti-abus » (l'article 344, § 1 du CIR/92) qui rend inopposable à l'administration des contributions directes un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques lorsqu'il y a un « abus fiscal ». Nous en examinons notamment le champ d'application, la portée nouvelle, la preuve (contraire) à rapporter et les conséquences au regard du délai d'enrôlement et des accroissements.

1.- La disposition « anti-abus » a été introduite par l'article 167 de la loi-programme du 29 mars 2012 (publiée au Mon.B. du 6 avril 2012, 3^{ème} éd.) qui est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013 (en pratique, aux revenus obtenus en 2012 en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques), ainsi qu'aux actes ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt le 6 avril 2012 et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012. Seraient, par exemple, visés des actes ou opérations accomplis durant l'exercice comptable débutant le 1^{er} juillet 2011 et se terminant le 30 juin 2012. À cet égard, toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture des comptes annuels est sans incidence pour l'application du nouveau texte.

La loi-programme du 29 mars 2012 a également introduit un texte quasi-identique dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 18, § 2), lequel est également applicable à la matière des droits de succession en vertu de l'article 106, § 2 du Code des droits de succession. Ces modifications sont entrées en vigueur le 1^{er} juin 2012. Nous les commenterons dans une seconde partie de la présente contribution.

Changement de cap radical par rapport au passé, « *tant les opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé que celles effectuées dans la sphère économique sont visées* », ce qui inclut les droits de succession (cf. Exposé des Motifs, Doc 53, 2081/001, pp. 113 et 116).

2.- Au contraire de l'ancienne mouture de la disposition anti-abus, en cas d' « *abus fiscal* », la nouvelle version frappe d'inopposabilité à l'administration, non pas la qualification que le contribuable a donnée à (aux) acte(s) accompli(s), mais bien l'acte juridique lui-même ou un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération.

La Circulaire administrative n° 4/2012 du 4 mai 2012 (AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, publiée au Mon.B. du 14 mai 2012, ci-après dénommée « la Circulaire ») souligne qu' « *il n'y a donc plus lieu de requalifier (en un autre acte juridique) comme c'était le cas auparavant* » (point C.1.2.1). La critique principale formulée à l'encontre de l'ancien système était précisément que la requalification ne pouvait concerner les éléments essentiels de l'acte juridique (tels que les parties, l'objet, les effets essentiels ou essentialisés, ...), mais uniquement des effets

juridiques annexes, dès lors que, selon la jurisprudence devenue constante de la Cour de cassation, la nouvelle qualification devait avoir des effets juridiques non fiscaux « *similaires à ceux de l'acte juridique originel* ».

La Circulaire précise également que des actes répartis sur plusieurs années pourraient être rendus inopposables « *à condition de démontrer l'unicité d'intention entre les opérations* », ces actes devant être « *conçus dès le départ comme une chaîne indivisible* » (point C.1.2.1).

Selon la Circulaire (point C.1.2.4), un autre acte juridique ne doit pas être substitué à celui qui est inopposable à l'administration et les obligations ou droits éventuellement nés des parties subsistent. De manière peu cohérente, la Circulaire constate que l'inopposabilité peut valoir soit par rapport aux deux parties à la convention, soit à l'égard d'une seule partie (avec, dans ce cas, un risque de double imposition économique), la convention devant alors être analysée « *au cas par cas* ».

3.- Quand se trouve-t-on en présence d'un « *abus fiscal* » ? Lorsque le redevable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posés, l'une des opérations suivantes :

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

Suivant une conception « *objective* » de l'abus fiscal, il y a lieu de se référer aux objectifs de la norme. Par le choix de la forme, le contribuable se place tantôt en dehors du champ d'application d'une disposition visant à augmenter l'impôt, tantôt dans le cadre d'une disposition visant à le réduire (cf. Circulaire, point C.1.2.2).

L'abus fiscal peut également être entendu de manière « *subjective* », ce qui implique de s'interroger sur l'intention du contribuable qui pose un choix avec comme but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal incompatible avec les objectifs de la disposition fiscale concernée.

En définitive, ce qui est avant tout stigmatisé, ce sont les « *constructions purement artificielles* », lorsque l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financières du marché, dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou d'éviter l'impôt dû (cf. Circulaire, point C.1.2.2). Sont notamment visées les filiales ou sous-filiales "boîtes aux lettres" ou « *écrans* ».

4.- Lorsque l'administration a établi l'existence d'un abus fiscal, il appartient au redevable de prouver que l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques se justifie par « *d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus* ».

Selon la Circulaire, l'administration peut se contenter de prouver l'élément objectif de l'abus, et non que le choix est uniquement dicté par des considérations fiscales. Elle doit faire état d'un ensemble de circonstances objectives et peut recourir à tous les moyens de preuve prévus par le droit commun, hormis le serment (point C.1.2.3).

Il incombe alors au contribuable de rapporter la preuve contraire. La Circulaire vise trois situations où les motifs « *non-fiscaux* » sont à ce point « *négligeables* » que cette preuve n'est pas établie, mais elle ne fournit pratiquement aucune illustration concrète :

- 1° actes juridiques par lesquels un pur avantage fiscal est visé;
- 2° actes juridiques dans lesquels les motifs non fiscaux sont si généraux qu'ils sont nécessairement présents lors de chaque opération du même type (ainsi en cas de fusion, l'économie des coûts structurels résultant de la réduction des frais administratifs et de gestion);
- 3° actes juridiques où les motifs non-fiscaux sont spécifiques à l'opération concernée, mais ont un intérêt tellement limité qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ces motifs.

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* ». La base imposable et le calcul de l'impôt sont ainsi rétablis en ce sens.

5.- La Circulaire précise que le Service des Décisions Anticipées en matière fiscale (SDA) ne peut décider si l'administration peut ou non appliquer la mesure anti-abus (il ne peut se prononcer sur une règle de procédure), mais bien sur la question de savoir si le choix du ou des actes juridiques ou l'ensemble des actes juridiques projetés et réalisant une même opération est justifié par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt (point C.2.1). Il n'est aucunement fait référence aux accords particuliers conclus directement avec les services de taxation.

La Circulaire confirme par ailleurs que le contribuable qui méconnaît la disposition anti-abus ne se rend pas coupable de fraude fiscale. Ceci implique plusieurs conséquences (point C.2.4) :

- 1° la cotisation supplémentaire éventuelle devra nécessairement être enrôlée dans le délai de trois ans prenant cours à dater du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition, qui est visé par l'article 354, alinéa 1 du CIR/92;
- 2° l'administration n'est pas tenue de dénoncer les faits constatés au Parquet (article 29 du Code d'instruction criminelle);
- 3° si des accroissements sont appliqués, ils ne peuvent excéder 10 à 30 % en fonction du nombre d'infractions commises; ils pourraient également être réduits à zéro eu égard à la bonne foi du contribuable.

En conclusion, principalement en ce qui concerne les impôts sur les revenus au regard desquels les circulaires et autres instructions édictées par l'Administration s'expriment en termes très (trop) généraux, il est encore trop tôt pour circonscrire précisément les applications que cette dernière en fera sur le terrain. Les praticiens du droit fiscal devront demeurer vigilants face aux abus que pourraient commettre, à leur tour, certains taxateurs qui estimerait, à tort, que le nouveau texte leur donne tous pouvoirs pour redresser une situation dans laquelle un contribuable retire un quelconque avantage fiscal.