



De l'abus fiscal en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession (partie II)

Luc HERVE, avocat

Après l'analyse de la disposition dite anti-abus en matière de contributions directes dans le précédent numéro des Brèves, nous poursuivons notre examen de cette notion en droits d'enregistrement et en droits de succession, l'administration ayant apporté diverses précisions au regard d'actes ou opérations susceptibles de constituer un « abus fiscal ».

1.- Pour mémoire, l'article 168 de la loi-programme du 29 mars 2012 (publiée au *Mon.B.* du 6 avril 2012, 3^{ème} éd.) a introduit un texte quasi identique à l'article 344 du CIR/92 dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (en abrégé, « CDE »). Il s'agit de l'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 (en abrégé, « CDS »). Ces modifications sont entrées en vigueur le 1^{er} juin 2012.

Selon l'Exposé des Motifs (Doc 53, 2081/001, pp. 113 et 116), « *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.

La Circulaire administrative AAF n° 4/2012 du 4 mai 2012, abondamment évoquée dans la première partie de notre contribution, renvoie aux commentaires relatifs aux contributions directes (point C.3.1), en ce qui concerne la notion d' « *abus fiscal* », le régime de la preuve et les effets de l'inopposabilité. Elle abroge également la Circulaire n° 11 du 20 novembre 1996 de l'Administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines.

Elle est complétée par la Circulaire AAF n° 8/2012 du 19 juillet 2012 (dans sa deuxième version, ci-après dénommée, « la Circulaire ») qui est plus spécifiquement relative à la présence ou non d'abus fiscal dans le cadre des droits d'enregistrement et des droits de succession. L'objet de la présente contribution consiste principalement dans l'analyse de cette Circulaire.

La Circulaire souligne qu' « *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 d'opérations juridiques 'sûres' ou 'suspectes'* ».

Manifestement, les auteurs de la Circulaire ont été animés du souci « *d'apporter une certaine clarté* » et « *d'adopter une façon de faire uniforme* », en établissant une liste d'opérations pouvant, soit être considérées « *avec certitude* » comme étant des abus, soit être considérées comme ne pouvant pas l'être. La Circulaire insiste sur le fait que les listes ne sont « *nullement limitatives (ni dans un sens ni dans l'autre)* ». Les opérations juridiques ou les ensembles d'opérations juridiques

qui ne sont pas reprises dans ces deux listes ne sont pas *ipso facto* « sûres » ni *ipso facto* « suspectes ».

2.- Pour autant qu'elles ne fassent pas partie d'un montage constitué de plusieurs opérations, la Circulaire considère que les opérations juridiques suivantes ne peuvent **pas**, « *en soi* », être cataloguées comme **abus fiscal**, cette liste n'étant pas exhaustive :

- a) donation effectuée par don manuel (par exemple, pour du mobilier ou des titres au porteur) ou par virement bancaire (par exemple, pour des titres nominatifs ou des avoirs en compte); il est alors nécessaire de respecter le délai de trois ans avant le décès prévu par l'article 7 du CDS, à défaut de quoi les biens donnés sont censés faire partie de la succession du donateur défunt;
- b) donation par acte passé devant un notaire étranger (par exemple, donation avec réserve d'usufruit établie devant un notaire hollandais); l'article 7 du CDS s'applique à nouveau;
- c) donation échelonnée de biens immeubles avec période intermédiaire supérieure à trois ans (pour déterminer le tarif applicable, les bases imposables des donations déjà intervenues entre les mêmes parties dans les trois ans précédant la date de la nouvelle donation sont ajoutées à la base de celle-ci);
- d) donation avec charge (financière ou autre);
- e) donation sous condition résolutoire (par exemple, la donation assortie d'un retour conventionnel en cas de prédécès du donataire, avec ou sans descendance); les autres modalités susceptibles d'assortir la donation (condition suspensive ou terme suspensif) ne sont pas mentionnées;
- f) donation par les grands-parents aux enfants et/ou aux petits-enfants;
- g) donation avec réserve d'usufruit ou d'un autre droit viager;
- h) donation soumise à un droit d'enregistrement réduit (donations de valeurs mobilières et donations d'entreprises, notamment), sans distinction du moment où elle intervient;
- i) donation jouissant d'une exonération prévue dans le Code des droits d'enregistrement;
- j) clauses de tontine et d'accroissement (il s'agit, par une clause, de transférer un bien ou d'accroître la part dans celui-ci, en pleine propriété ou en usufruit, en faveur du bénéficiaire de la clause, au moment du décès du donateur);
- k) testament avec le profit maximal de régimes préférentiels (par exemple, legs au conjoint survivant de la totalité en pleine propriété de l'habitation familiale en Flandre);
- l) testament avec « *generation skipping* » (la totalité du patrimoine de la personne concernée est léguée aux petits-enfants qui sont, en règle, plus nombreux que les enfants);
- m) testament-célibataire sans enfant (la totalité du patrimoine est attribuée au père et/ou à la mère, plutôt qu'aux frères et sœurs, l'objectif étant que la succession revienne ensuite à ces derniers à l'issue de deux donations en ligne directe);
- n) legs *de duo* (legs d'une partie de la succession à une ASBL ou une fondation bénéficiant d'un tarif préférentiel, à charge de payer les droits de succession dus par les autres héritiers soumis à un tarif progressif plus élevé), pour autant que suite au calcul de la charge des droits, il en résulte un avantage net substantiel pour l'ASBL ou la fondation, à défaut de quoi l'opération est qualifiée d'abus fiscal.

- 3.-** Au contraire, sauf pour le contribuable à démontrer que son choix répond à des motifs autres que fiscaux, la Circulaire précise que les opérations juridiques suivantes seront considérées comme constitutives d'abus fiscal :
- a)** clauses de partage inégal ou d'attribution unilatérale de la communauté conjugale, sans condition de survie, le décès de l'un des époux étant certain et imminent, mieux connues sous le nom de clauses mortuaires ou de la maison mortuaire (atteinte à l'article 5 du CDS);
 - b)** acquisition scindée (nue-propriété et usufruit) de biens précédée par une donation enregistrée ou non des fonds nécessaires faite par l'acquéreur de l'usufruit à l'acquéreur de la nue-propriété, à condition qu'il y ait unité d'intention (est notamment visé l'achat par les enfants d'un immeuble dont les parents conservent l'usufruit - atteinte à l'article 9 du CDS);
 - c)** apport de biens (propres) par un époux dans la communauté, suivi par une donation faite par les deux époux à condition qu'il y ait une unité d'intention (atteinte à la base de taxation et à la progressivité visée à l'article 131 du CDS);
 - d)** construction emphytéose (la superficie et l'usufruit ne sont pas expressément visés) sous la forme d'une acquisition scindée d'un bien immeuble par des sociétés liées (atteinte à l'article 44 du CDE);
 - e)** sortie de la communauté de biens meubles, suivie par une donation mutuelle des époux, souvent sous condition résolutoire pour la donation faite au premier défunt (atteinte à l'article 5 du CDS);
 - f)** testament « ik Opa » (atteinte à la progressivité et au tarif visés à l'article 48 du CDS) : le grand-parent désigne ses enfants comme légataires universels et il leur impose une charge consistant à payer une somme qui est exprimée en valeur au comptant à la date du décès du grand-parent (il s'agit de la valeur escomptée du montant qui devra être payé au petit-enfant au décès de l'enfant); les petits-enfants sont fondés à réclamer la valeur nominale de la charge (pleine propriété) lors du décès de leur parent, mais ils sont seulement taxés sur la valeur au comptant (inférieure) de la charge (nue-propriété).

On observera que les donations dites *in extremis* (peu de temps avant le décès) ne semblent pas remises en cause. Il nous paraît qu'il convient de conclure à l'absence d'abus fiscal en raison de l'existence même de la donation qui implique le but civil de gratifier autrui, l'enregistrement au taux réduit étant une faculté laissée au redevable et non, une obligation.

- 4.-** La preuve contraire à rapporter par le redevable consistera à démontrer que le choix d'une opération ou d'un acte est justifié par d'autres motifs que l'évitement des droits d'enregistrement et de succession, principalement des buts civils ou familiaux (protection du conjoint, du cohabitant ou de certains enfants, réalisation d'équilibres familiaux, gratification immédiate ou irrévocable, ...).

Si le redevable échoue, l'opération sera considérée comme inopposable à l'administration et le prélèvement sera effectué comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

La Circulaire observe encore que l'administration considère que certaines opérations ou constructions juridiques sont déjà taxables sur base des dispositions légales existantes, sans recourir à la disposition anti-abus. Il en est ainsi, selon l'administration, de la clause de la maison mortuaire qu'elle assimile à une libéralité (cf. Décision du 15 juillet 2011, *REP. RJ*, S 5-04.05, *R.G.E.N.*, 2011, n°26.308). Il s'ensuit que, dans ces cas, « la disposition anti-abus ne sera invoquée

qu'à titre subsidiaire, au cas où la thèse défendue par l'administration à titre principal ne serait pas acceptée ».

En conclusion, alors qu'un grand flou, sans doute partiellement recherché, subsiste en matière de contributions directes, la Circulaire du 19 juillet 2012 a pour mérite de clarifier différentes situations rencontrées en planning successoral et d'écarter l'application de la disposition anti-abus au regard de plusieurs d'entre elles. Les opérations considérées comme suspectes sont plutôt rares dans la pratique, hormis l'acquisition en usufruit/nue-propriété d'un bien.

La prudence demeure néanmoins de rigueur en raison des nuances contenues dans la Circulaire elle-même (absence de « *montage* », caractère non exhaustif des listes, ...) et de la portée relative de celle-ci dès lors que, en raison de sa nature même, elle ne s'impose pas aux cours et tribunaux qui ne sont tenus que par le texte légal.