



De l'abus fiscal en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession (Partie III)

Luc HERVE, avocat

En matière de droits d'enregistrement et de succession, l'Administration a déjà remplacé la Circulaire n° 8/2012 du 19 juillet 2012 que nous avons commentée dans un précédent numéro des Brèves, par une nouvelle Circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013. Par ailleurs, dans une Décision n° EE/98.937 du 19 avril 2013, elle considère qu'une donation préalable des fonds nécessaires effectuée par l'acquéreur de l'usufruit au futur acquéreur de la nue-propriété n'est plus admise comme preuve du paiement au moyen de fonds personnels, en vue d'apporter la preuve contraire requise par l'article 9 du Code des droits de succession.

La Circulaire AAF n° 8/2012 du 19 juillet 2012, qui était relative à la présence ou non d'abus fiscal dans le cadre des droits d'enregistrement et des droits de succession, a été remplacée par la Circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013, le renvoi à la Circulaire générale AAF n° 4/2012, qui n'a subi aucune modification, étant maintenu.

La Circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013 (ci-après dénommée, "la Circulaire") se limite à apporter 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 et à indiquer 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 posés se justifie par d'autre(s) motif(s) que l'évitement des droits d'enregistrement ou de succession.

L'article 18, § 2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (en abrégé, "CDE"), qui est également applicable aux droits de succession en vertu de l'article 106, § 2 du Code des droits de succession (en abrégé, "CDS"), précise que l'abus fiscal porte sur les actes juridiques que le redevable a posés lui-même. Aussi la Circulaire énonce-t-elle que les dispositions testamentaires ne peuvent être constitutives d'abus au sens de ces textes, dès lors que le testateur n'est pas le redevable des droits de succession. Ceci a pour conséquence de faire disparaître de la Circulaire tous les cas dans lesquels on se trouvait en présence de telles dispositions (*cf. infra*, § 2).

La Circulaire souligne à nouveau 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 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", la Circulaire détaille toujours un certain nombre d'opérations juridiques qui peuvent, 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 actes juridiques ou les ensembles d'actes juridiques qui ne sont pas repris dans ces deux listes ne sont pas *ipso facto* "*sûrs*" ni *ipso facto* "*suspects*".

Enfin, la Circulaire observe que, sur base des dispositions légales en vigueur contenues dans le CDE ou dans le CDS, l'Administration peut estimer imposables un certain nombre des actes juridiques ou des constructions visés dans la liste "*noire*", sans devoir invoquer la disposition anti-abus. Et de reprendre l'exemple de la clause de la (maison) mortuaire. Dans ces derniers cas, la Circulaire précise que l'application des dispositions légales déjà existantes doit être défendue à titre principal et que la disposition anti-abus doit seulement être invoquée à titre subsidiaire, "*au cas où la thèse défendue à titre principal par l'administration ne serait pas acceptée*".

2.- Pour autant qu'ils ne fassent pas partie d'un montage constitué de plusieurs actes, la Circulaire énumère dix actes juridiques qui ne peuvent pas, "*en soi*", être catalogués comme abus fiscal.

Nous renvoyons le lecteur aux actes énumérés au § 2, a) à j) de notre précédente contribution. Les actes suivants, explicités dans cette même contribution, ne sont plus repris dans cette liste, dès lors qu'il s'agit de dispositions testamentaires non susceptibles de tomber sous l'application de la mesure anti-abus, en vertu de la Circulaire :

- a) testament avec le profit maximal de régimes préférentiels ;
- b) testament avec "*generation skipping*" (saut de génération);
- c) testament-célibataire sans enfant ;
- d) legs *de duo* (ceci semble impliquer que la condition suivant laquelle, pour être admis, le legs devait procurer un avantage net substantiel au profit de l'association ou la fondation bénéficiaire, est devenue lettre-morte).

Par ailleurs, sauf pour le contribuable à prouver que le choix de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques se justifie par des motifs autres que fiscaux, la Circulaire précise les opérations juridiques qui seront considérées comme abus fiscal.

Bien que nous les ayons déjà évoquées dans notre précédente contribution, il nous a semblé utile de les examiner plus en détail, dès lors que la Circulaire indique comment il doit être remédié à l'abus. Il s'agit de :

- a) clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de "*clause de la (maison) mortuaire*"

L'acte contenant ces clauses est passé à un moment où le décès est imminent et inévitable. Si la preuve n'est pas fournie de ce que ces clauses se justifient par d'autres motifs que l'évitement de l'impôt successoral, celui-ci sera perçu, sur base de l'article 5 du CDS, 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

Une société acquiert un droit d'emphytéose sur un bien immeuble et, ensuite, une société liée acquiert ledit bien, l'indemnité due pour le droit d'emphytéose approchant la valeur de la pleine propriété du bien immeuble. Si la preuve n'est pas rapportée que ces actes successifs se justifient par d'autres motifs que l'évitement du droit de mutation, celui-ci sera perçu, sur base de l'article 44 du CDE, sur la valeur de l'ensemble du bien immeuble, sous déduction du droit d'enregistrement de 0,2 % payé lors de la constitution du droit d'emphytéose.

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 (par exemple à leur enfant unique)

Si le redevable n'établit pas que l'apport dans le patrimoine commun se justifie par d'autres motifs que l'évitement de droits de donation plus élevés, ceux-ci seront perçus, sur base de l'article 131 du CDE, comme si l'apport n'avait pas eu lieu, sur la valeur totale du bien.

d) sortie de la communauté de biens meubles, suivie par une donation mutuelle entre époux

Le plus souvent, cette opération est couplée avec une clause de retour conventionnel reprise dans chaque donation. S'il n'est pas démontré que la sortie du patrimoine commun vers le patrimoine propre se justifie par d'autres motifs que fiscaux, les droits de succession seront dus, sur base de l'article 5 du CDS, sur l'avantage que le conjoint survivant recevra à la suite de cette sortie, le patrimoine commun étant traité comme une indivision.

e) renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie par une donation : il s'agit d'un nouveau cas figurant sur la liste "*noire*"

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 il donne à ses enfants, dans le même acte notarié ou dans un délai rapproché, sa moitié en pleine propriété dans ce bien immeuble. Si le redevable ne prouve pas que le choix de la renonciation à l'usufruit se justifie par d'autres motifs que l'évitement des droits de donation, ceux-ci seront dus, sur base de l'article 131 du CDE, sur la renonciation à l'usufruit et sur la valeur de l'usufruit.

3.- Alors que la Circulaire n° 8/2012 du 19 juillet 2012 visait encore expressément le testament "*ik Opa*" (dès lors qu'il s'agit d'une disposition testamentaire, *cf. supra*) et l'acquisition scindée (en 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 (atteinte à l'article 9 du CDS), la Circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013 n'en fait désormais plus état.

Ce constat a conduit certains commentateurs à considérer que l'acquisition scindée avec donation préalable ne serait désormais plus constitutive d'abus fiscal et qu'elle pourrait être réalisée sans encourir de critique. Cette analyse n'était pas dépourvue de bon sens, dès lors qu'on en revenait au régime prévu par la Décision administrative du 13 décembre 2007 (Rép. RJ, S09/06-05).

Sans doute était-ce une conclusion un peu hâtive...

En effet, dans une Décision n° EE/98.937 du 19 avril 2013, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a fait application de l'article 9 du CDS, sans avoir égard à la disposition anti-abus contenue dans l'article 106, alinéa 2 du CDS.

En vertu de l'article 9 du CDS, les biens meubles ou immeubles qui ont été acquis à titre onéreux par le défunt pour l'usufruit et par un tiers pour la nue-propiété sont considérés comme se trouvant encore en pleine propriété dans la succession du défunt et comme recueillis à titre de legs par le tiers. Pour renverser cette présomption, il convient d'établir que "*l'acquisition ne déguise pas une libéralité au profit du tiers*" et donc, que le tiers disposait de fonds personnels suffisants au moment de l'acquisition de la nue-propiété.

Se référant à l'Exposé des motifs de la loi du 11 octobre 1919 introduisant les actuels articles 9 à 11 du CDS, l'Administration estime désormais que le point de vue qu'elle avait adopté dans sa précédente Décision du 13 décembre 2007 a pour conséquence que l'intention initiale du législateur est méconnue. Selon cette dernière Décision, une donation préalable des fonds nécessaires effectuée par l'acquéreur de l'usufruit au futur acquéreur de la nue-propiété est admise comme preuve du paiement au moyen de fonds propres, en vue d'apporter la preuve contraire requise par l'article 9 du CDS.

L'Administration a décidé de rétablir la portée initiale de l'article 9 du CDS. Par conséquent, une donation préalable, effectuée par l'acquéreur de l'usufruit au futur acquéreur de la nue-propiété, des fonds nécessaires pour financer sa part dans l'acquisition, ne sera plus acceptée comme preuve contraire. Il importe peu que la donation préalable ait ou non été enregistrée.

L'Administration motive curieusement sa position au motif que "*la donation préalable est en fait une confirmation de la présomption légale de libéralité déguisée dont question à l'article 9 du CDS*". Elle conclut que la libéralité via une acquisition scindée ne peut donc pas être infirmée par une autre libéralité octroyée par l'acquéreur de l'usufruit.

Comment l'acquéreur pourra-t-il établir que l'acquisition par lui-même de la nue-propiété ne déguise pas une libéralité à son profit ? Il devra démontrer, par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, témoignages et présomptions y compris, avoir disposé de moyens financiers en suffisance (autrement que via une donation préalable) et de les avoir effectivement utilisés pour financer l'acquisition.

La Décision du 19 avril 2013 est applicable à toutes les opérations juridiques réalisées à partir du 1er septembre 2013.

Nous sommes d'avis que la tolérance prévue par la Décision du 13 décembre 2007 demeure applicable jusqu'à cette date, la donation préalable des fonds nécessaires effectuée par l'acquéreur de l'usufruit au futur acquéreur de la nue-propiété n'étant par ailleurs plus, en soi, a priori constitutive d'abus fiscal en vertu de la Circulaire n°5/2013 du 10 avril 2013.

La prudence reste toutefois de rigueur...