

Planification patrimoniale -Nouvelle mesure « anti-abus »-

Me Manoël Dekeyser

membre de la Commission de droit fiscal de l'Ordre

Me Grégory Homans

29 mars 2012

www.dekeyser-associes.com

Ordre français
Barreau de Bruxelles



DEKEYSER & ASSOCIÉS

Réforme fiscale

Disposition « anti-abus »

Texte du nouvel article 344 CIR (idem CDE – CDS)

- **N'est pas opposable** à l'administration **l'acte juridique** ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre (...) qu'il y a **abus fiscal**
- Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise l'une des opérations suivantes :
 - 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
 - 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 (...)** **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

Disposition « anti-abus »

Inopposabilité de acte juridique vs qualification

□ Ancien article 344 CIR

L'administration peut requalifier un acte. Cette requalification doit avoir des conséquences juridiques semblables (sur le plan civil) (cassation)

- ⇒ Difficile à appliquer en pratique
- ⇒ Mesure inefficace

□ Nouvel article 344 CIR

« N'est pas opposable à l'administration l'acte juridique (...) »

- ⇒ Administration ne doit rien substituer à l'acte inopposable
- ⇒ Peut-elle quand même requalifier un acte ? L'acte requalifié doit-il avoir des conséquences juridiques semblables ?

Ancienne version du projet de loi : **« l'administration peut redéfinir la qualification de l'acte juridique même si les effets et conséquences juridiques de la qualification utilisées ne sont pas identiques ou analogues à ceux attachés à la qualification donnée par les parties »**

Disposition « anti-abus » Objet de l'inopposabilité

- N'est pas opposable « l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre (...) »
- ⇒ Objectif : contrer la décomposition artificielle d'une opération en actes successifs s'étalant sur une période plus longue que l'année d'imposition
- ⇒ Cela vise-t-il des actes accomplis avant le 1^{er} janvier 2012 et dont les effets fiscaux se prolongent au-delà ?

Exemple : structure usufruit dont les amortissements continuent dans le chef de la société ?

- **Inopposabilité peut viser toutes ou certaines des parties à l'acte**
- **Inopposabilité peut exister pour certains impôts et non d'autres**

Disposition « anti-abus »

Notion d'abus fiscal

- « N'est pas opposable à l'administration l'acte juridique (...) lorsque l'administration démontre qu'il y a **abus fiscal** »
- ⇒ le fait de choisir un acte qui permet de **se placer dans une situation contraire aux objectifs de la loi** : deux manières (Tr. Pr) :
 - se placer en dehors des conditions d'imposabilité
 - se placer dans une situation d'imposabilité réduite
- ⇒ « Objectifs de la loi » : travaux préparatoires ? Absence de valeur légale
- La « situation contraire à objectif de loi » doit s'entendre comme une « **construction purement artificielle** », **c'est-à-dire sans réalité économique ou hors des conditions commerciales ou financières du marché.**
- ⇒ Notion plus restrictive ?
- ⇒ Illustrations

Notion d'abus fiscal : illustrations

□ « **une construction « *purement artificielle* »** *c'est-à-dire sans réalité économique ou hors des conditions commerciales ou financières du marché* »

- Un médecin qui décide d'exercer son activité économique en société ... sans réalité économique ?

□ « se placer **en dehors des conditions d'imposabilité** ou se placer dans une situation d'imposabilité réduite »

- Don manuel : administration pourrait-elle prétendre que pratiquer des dons manuels (pas droits de donation) est contraire à l'objectif de la loi fiscale ?

- Mariage : cohabiter de fait plutôt que de se marier a un impact fiscal important : l'administration peut-elle contester la situation matrimoniale ?

Disposition « anti-abus »

Preuve contraire du contribuable

- « Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique (...) se justifie par **d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts** sur les revenus »

- ⇒ Caractères de ces motifs (exemples: propres à l'opération et non généraux, etc.)

- **Illustrations :**
 - Clause de la mortuaire (validé par Cass.) : motifs autres que fiscaux ?
 - Constitution d'une société : la volonté de protéger son patrimoine privé suffit-elle ?

Disposition « anti-abus » absence de preuve contraire : imposition

□ « **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 »

⇒ Imposition « conforme à l'objectif de la loi »

⇒ Violation du principe de légalité ?

⇒ En pratique, de quel impôt s'agit il ?

Exemple : structuration de société : prix/intérêts vs rémunération/dividendes ?

Disposition « anti-abus »

Recours aux ruling

- Un *ruling* ne peut pas concerner « l'utilisation des moyens de preuves ».
- Le SDA se prononce seulement sur la question de savoir si l'opération répond à des motifs autres que l'évitement de l'impôt.
- Commentaire surprenant du ministre sur le recours aux *ruling* :

*« On a du mal à comprendre que le contribuable organise déjà préalablement à l'opération une preuve contraire pour une opération dont l'administration devra encore prouver par la suite qu'elle est constitutive d'un abus fiscal. Une **telle attitude peut uniquement signifier que l'intention initiale poursuivie par cette opération était bien d'éluider l'impôt** »*

Disposition « anti-abus »

Rejet de la doctrine Brepols

- Le ministre affirme qu' « ***il ne suffit par contre plus, contrairement à la fameuse doctrine Brepols, d'accepter toutes les conséquences juridiques des actes juridiques choisis, parce qu'en cas d'application de la disposition anti-abus par l'administration, le contribuable doit démontrer que l'option choisie pour son acte juridique est inspirée par d'autres motifs que celui de vouloir éluder l'impôt sur les revenus*** »