

Abus fiscal

Introduction

Dans le prolongement du grand débat organisé par l'IEC sur la thématique « L'expert-comptable face aux mesures anti-abus », qui s'est tenu le 27 novembre 2014 lors du Forum for the Future, nous avons demandé à quatre spécialistes de la matière de nous adresser une contribution écrite sur cette problématique.

Le premier article, de la plume de Jean-Marie Cougnon, expert-comptable et conseil fiscal (cabinet Cougnon), a pour objet de définir la notion d'abus fiscal et de la confronter aux notions d'évasion fiscale, de simulation ou de fraude fiscale.

Ensuite, Gert De Greeve, Partner chez Van Havermaet Groenweghe, nous fait comprendre ce qu'il faut entendre par « violation des objectifs d'une disposition fiscale » au travers de deux exemples : l'usufruit et l'échange d'actions suivi d'une réduction de capital.

Peter Meeuwssen et Anne-Sophie Van den Bosch, respectivement Partner Tax et Manager Tax & Legal chez Moore Stephens, traitent de la question des plus-values internes à la lumière de l'article 344 du CIR et de l'approche du Service des décisions anticipées.

Enfin, le dernier article écrit par Thierry Servais, Partner BDO, se penche sur les conditions d'application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR, et en particulier sur la manière d'appréhender la notion d'« opérations » qui est reprise dans cette disposition.

Ces contributions fort intéressantes et de qualité complètent aussi un cycle de séances d'information et des *worskshops* donnés par notre Institut et consacrés au thème « Les experts-comptables et conseils fiscaux face aux mesures générales et spécifiques anti-abus ». Ces séances ont été animées en néerlandais par Philippe Salens, Partner Cnockaert en Salens, et en français par Pierre-François Coppens, conseil fiscal et chargé d'études à l'IEC.

L'« abus fiscal », une notion à préciser

Jean-Marie Cougnon
Expert-comptable et conseil fiscal

1. La notion d'abus fiscal trouve son origine dans le droit de l'UE en matière de TVA. Il existe un principe général du droit de l'Union selon lequel l'abus de droit est prohibé. L'application des normes du droit communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives, c'est-à-dire des opérations réalisées non dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par ce droit (voy., en ce sens, arrêt de la C.J.U.E. du 21 février 2006, *Halifax* e.a., C-255/02, points 68 et 69).

La « pratique abusive » (expression propre au Code de la TVA) suppose l'application formelle des conditions légales

prévues. Elle n'implique pas en soi un comportement frauduleux, lequel suppose une infraction à la loi fiscale commise avec une intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe (circulaire 2006/0604 du 24 août 2006, n° 11).

L'article 1^{er}, 10°, du Code de la TVA belge prévoit qu'il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par ledit Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage. On comprend qu'un opérateur ne respecte pas la volonté du législateur lorsque, sous le respect apparent des conditions posées par la norme, il recherche et arrive à un résultat opposé à ses prévisions.

2. Les anciens articles 344, § 1^{er}, du CIR, 18, § 1^{er}, du C. enreg. et 106, alinéa 2, du C. succ. qui organisaient une inopposabilité au fisc de la qualification juridique donnée

par les parties à un acte juridique (ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération) s'attaquaient au but d'éviter l'impôt (ou d'éviter des droits). On les désignait déjà comme des « clauses anti-abus ».

Très longtemps, la distinction était faite entre évasion fiscale, autorisée, et fraude fiscale, punissable.

Ces dernières années, l'évasion fiscale est de plus en plus assimilée à la fraude. Comme exemple de cette assimilation, on peut relever le texte de l'article 183bis du CIR (la clause anti-abus spécifique en matière de réorganisations), alors qu'il s'agit de deux concepts bien différents. Pour que l'on puisse considérer qu'il y ait « fraude », l'infraction doit avoir été commise avec une intention frauduleuse, ou à dessein de nuire (voy. le texte de l'article 354, alinéa 2, du CIR). C'est au fisc de faire la preuve de cette intention ou de ce dessein.

Ne constituent ni une évasion ni une fraude, des infractions qui trouvent leur origine dans une simple négligence, des omissions de fait, des inexactitudes commises de bonne foi. Ces infractions peuvent également être sanctionnées au moyen d'amendes administratives.

« L'évasion fiscale est de plus en plus assimilée à la fraude, ces dernières années »

Le fisc peut également rendre sans effet une construction juridique en invoquant qu'elle est simulée. Pour qu'il puisse être question de simulation, le fisc doit démontrer que l'acte (apparent) ne correspond pas à la réalité, ou que les parties n'acceptent pas toutes les conséquences de leurs actes (Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, I, 1082, *Brepols*). Les sanctions sont alors lourdes.

Il existe encore une notion, à savoir le choix de la voie la moins imposée. Ce choix, à l'instar de l'évasion fiscale, n'est pas punissable, heureusement pour le contribuable et son conseil fiscal ! Ce choix ne peut servir de base à une présomption de fraude (C.J.U.E., conclusions de l'avocat général dans l'arrêt du 20 mai 2010, *Zwijnenburg*, C-352/08 n° 45).

Pour en revenir aux anciennes clauses anti-abus : si le fisc voulait obtenir une requalification, 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). En outre, 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 ses effets juridiques connexes.

3. À la suite du rapport final (14 mai 2009) de la commission d'enquête parlementaire mise en place pour investi-

« La tendance à divers niveaux (OCDE, UE, G20) est à la lutte contre le planning fiscal agressif (notion à situer entre l'abus et l'évitement), et à l'exigence de transparence et de sincérité »

guer les lourds dossiers de fraude fiscale, il fut décidé, pour empêcher que des cas d'abus manifestes ne soient considérés comme un choix en faveur de la voie la moins imposée, de durcir ces règles anti-abus et d'introduire une mesure générale instaurant l'abus de droit en matière fiscale (*Doc. parl.*, n° 52-0034/004, pp. 241-242).

Cette mesure se retrouve aux articles 344, § 1^{er}, du CIR, 18, § 1^{er}, du C. enreg. et 106, alinéa 2, du C. succ. dans leur rédaction actuelle. En Flandre, il faut considérer depuis le 1^{er} janvier 2015 l'article 3.17.0.0.2 du C.F.F. (Code flamand de la fiscalité)

Ainsi, le fisc reçoit un moyen de contrer les opérations caractérisées par l'évasion ou l'évitement d'impôts ou de droits. Mais il disposait déjà de la possibilité d'invoquer la simulation. Il faut donc supposer que les conditions de la simulation ne seraient pas réunies.

La tendance à divers niveaux (OCDE, UE, G20) est à la lutte contre le planning fiscal agressif (notion à situer entre l'abus et l'évitement), et à l'exigence de transparence et de sincérité. Des réponses nationales à la globalisation ne sont plus adaptées. Les États également doivent protéger leurs sources de revenus à l'encontre des nouvelles menaces. Mais les mesures anti-abus ne font pas de distinction quant à l'importance de la « fraude » alléguée, ou quant au rôle joué par le contribuable.

Où les contribuables pourraient-ils encore trouver une sécurité juridique ? Comment les conseils fiscaux et fiscalistes pourraient-ils encore exercer leur activité dans des conditions correctes si le fisc pouvait rejeter quand même les justifications invoquées à la base de l'opération ?

Une des preuves attendues (en effet, il s'agit d'un système de preuve et de preuve contraire) implique normalement que le fisc mette en avant les objectifs d'une disposition. La circulaire générale n° 4 du 4 mai 2012 semble vouloir dire que les objectifs généraux des dispositions fiscales sont de rassembler les moyens financiers nécessaires pour réaliser des dépenses dans l'intérêt général : elles se contenteraient de déterminer, à cet effet, quels revenus sont imposables, ou exonérés, ou quelles dépenses sont déductibles et quels avantages fiscaux sont octroyés. « Par conséquent, les objec-

tifs d'une disposition fiscale sont clairs et contenus dans la disposition elle-même». Selon moi, ceci est par trop réducteur. Chaque mesure est à placer dans un contexte économique donné, et peut probablement avoir été instaurée en réaction à une mesure antérieure.

En général, l'efficacité de mesures anti-abus spécifiques est supérieure: songeons aux articles 183*bis*, 185, § 2, 344, § 2, du CIR, ou à la clause insérée récemment dans la directive Sociétés mères/filles. Une mesure anti-abus générale présente des imprécisions en ce qui concerne ses conséquences. Ainsi, l'inopposabilité vaut-elle par rapport aux deux parties à la convention, ou à l'égard d'une seule partie? Si les effets juridiques pour les parties à l'opération ne changent pas, de telle sorte que les obligations ou droits éventuellement nés subsistent, comment limiter les effets de l'inopposabilité, qui s'étendent éventuellement sur plusieurs années, aux seuls effets fiscaux?

Les objectifs de la loi

Gert De Greeve
Van Havermaet Groenweghe

La disposition générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus (article 344, § 1^{er}, du CIR) vise à lutter contre l'évasion fiscale «illicite». La loi parle d'abus fiscal et définit ce terme comme suit:

« Il y a 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° 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 est donc crucial de savoir si une opération conduit à un avantage fiscal, dont l'octroi est contraire aux objectifs d'une disposition du CIR ou d'un arrêté royal pris en exécution du CIR. La charge de la preuve en la matière incombe au fisc, après quoi le redevable a encore la possibilité d'apporter la preuve contraire.

Mais quels sont donc ces objectifs? Vous pouvez, par exemple, par un renvoi à l'article 1^{er} du CIR, en général postuler que l'objectif du CIR est que des impôts soient perçus sur tous les revenus. Cela me paraît cependant trop facile.

Vous pouvez, par exemple, aussi rechercher pour chaque article les travaux préparatoires de la loi afin de sonder les pensées profondes du législateur.

Autant que possible, je suggère toutefois d'inférer l'objectif de la loi, des textes de loi proprement dits. Les objectifs de la loi transparaissent en effet de sa logique interne. Je vais tenter d'expliquer, à partir de deux exemples, ce que j'entends par là.

Usufruit

La possibilité de requalifier l'usufruit en loyer est l'objet de discussions depuis longtemps déjà.

« Depuis longtemps déjà,
la possibilité de requalifier
l'usufruit en loyer est l'objet
de discussions »

Quelle en est la raison dans le cadre des impôts sur les revenus? Celle-ci est relativement claire. Le CIR prévoit des règles en vue d'imposer les personnes physiques sur leurs revenus locatifs, même si ces personnes agissent en dehors du cadre d'une activité professionnelle. Ces dispositions se retrouvent dans la rubrique des revenus immobiliers. Sous certaines conditions, les revenus locatifs sont considérés comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise, de sorte qu'ils sont imposés au titre de revenus professionnels.

Aucune disposition de ce genre n'est en revanche prévue concernant la constitution ou la cession du droit réel d'usufruit, de sorte que cette opération ne serait pas imposable.

Le CIR contient pourtant en son article 10 une disposition qui tend à imposer les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires. Il a été demandé dans une question parlementaire du 17 juin 1988 si, par «droits immobiliers similaires», le Parlement entendait l'usufruit. Le ministre de l'époque a estimé que ce n'était pas le cas.

Conclusion: l'intention du législateur n'était pas de cataloguer l'usufruit parmi les revenus immobiliers. Il était parfaitement au courant que la constitution ou la cession d'un usufruit ne pouvait pas conduire à une imposition au titre de revenu immobilier. Si le législateur avait eu un autre objectif à l'esprit, il aurait sans doute fait mention de l'usufruit

à l'article 10 du CIR (comme il l'a fait pour les droits d'emphytéose et de superficie).

Selon moi, une opération d'usufruit ne saurait dès lors pas être contraire aux objectifs des dispositions du CIR qui prévoient une imposition de revenus immobiliers.

Échange d'actions suivi d'une réduction de capital

La question de savoir si le capital constitué par un apport en nature d'actions d'une autre société pouvait être considéré comme un dividende imposable lors d'une réduction de capital ultérieure a récemment fait grand bruit.

Même dans le cas où l'échange d'actions proprement dit réussit le test de l'article 90, 1^o, du CIR, le Service des décisions anticipées en matière fiscale dit dans son avis (www.ruling.be) que la réduction de capital ultérieure doit réussir le test de l'article 344, § 1^{er}, du CIR. Autrement dit, le délai *stand still* de trois ans précédemment avancé dans le cadre de rulings n'est plus garant d'une évaluation fiscale positive.

Ce point de vue doit être interprété à la lumière de la « doctrine *step by step* » où un dividende est distribué par la société apportée au holding (exonération de précompte mobilier, 95 % de déduction RDT dans le chef du holding bénéficiaire), après quoi il est procédé à une réduction du capital du holding. À supposer bien entendu qu'il n'y ait pas suffisamment d'éléments autres que fiscaux dans la structure.

En l'occurrence, la question se pose également de savoir si une telle opération est contraire aux objectifs du CIR. À cet égard, nous partons du principe que l'opération d'échange d'actions peut être considérée comme s'inscrivant dans le cadre d'une « gestion normale » au sens de l'article 90, 9^o, premier tiret, du CIR :

- L'article 18, alinéa 1^{er}, 2^o, du CIR est on ne peut plus clair : « Les dividendes comprennent (...) les remboursements totaux ou partiels de capital social, à l'exception des remboursements de capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social, prise conformément aux dispositions du Code des sociétés ».
- Il ne fait également aucun doute que le capital constitué par un échange d'actions qui est qualifié de « gestion normale » doit être considéré comme du capital au sens de l'article 184, alinéa 1^{er}, du CIR.
- L'article 95 du CIR prévoit, sous certaines conditions, une exonération temporaire des plus-values sur actions réalisées en dehors du cadre d'une « gestion normale ».

Cette exonération disparaît toutefois en cas de réduction de capital ultérieure. Il y a alors imposition.

Le législateur n'a donc prévu de règles qu'en cas de réduction de capital opérée après un échange d'actions, laquelle restait exonérée dans le contexte de l'article 95 du CIR. L'article 18, alinéa 1^{er}, 2, du CIR définit par ailleurs clairement les conditions dans lesquelles une réduction de capital reste exonérée. Selon moi, l'objectif du CIR n'est pas qu'une réduction de capital opérée après un échange d'actions soit imposée, si l'échange d'actions lui-même est resté exonéré dans le cadre d'une « gestion normale ».

Plus-value interne et disposition anti-abus

Peter Meeuwssen
Partner Moore Stephens

Anne-Sophie Van den Bosch
Manager Tax & Legal, Moore Stephens

Il n'est plus besoin de préciser que l'introduction de la nouvelle disposition anti-abus de droit (DAAD) a déjà fait couler beaucoup d'encre. La nouvelle DAAD a également une influence sur des éléments de doctrine importants en droit fiscal belge. Ainsi, la nouvelle DAAD a-t-elle donné une dimension totalement nouvelle à la discussion sur les plus-values internes. Jusqu'en 2012 inclus, la discussion portait essentiellement sur la qualification de la notion de « gestion normale d'un patrimoine privé ». Les plus-values sur actions réalisées dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé sont en effet exonérées d'impôt. Les plus-values réalisées en dehors du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé sont qualifiées de revenus divers et imposées au taux de 33 % (plus taxe communale). La définition de la notion de « gestion normale d'un patrimoine privé » – laquelle implique une évaluation des faits – a déjà donné lieu à d'innombrables discussions, jugements et arrêts. Depuis 2005, le ministre des Finances a apporté plusieurs précisions à ce niveau. Dans une réponse à une question parlementaire, il a ainsi énuméré différentes conditions/obligations qui, si elles sont respectées, ont pour effet que les plus-values sur actions ne seront pas imposées à l'occasion de l'apport ou de la vente à un holding propre.

Commission de ruling

À une époque, la Commission de ruling se basait sur ces conditions dans les décisions anticipées qu'elle rendait. Celles-ci ont même été formalisées dans un avis. Récemment, la Commission de ruling a revu sa position et a entièrement supprimé le passage sur les obligations. Elle se dé-

fend toutefois d'avoir revu sa position en supprimant ces obligations. Le fait est que ces obligations n'ont jamais servi « que » de directives et n'ont jamais été considérées comme des conditions à remplir en vue de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les plus-values internes.

Le fisc dispose d'un moyen d'action plus étendu

Bien que les plus-values sur actions réalisées à l'occasion d'une vente ou d'un apport doivent toujours s'inscrire dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé (afin d'éviter l'imposition au titre de revenu divers), la discussion autour des plus-values internes, qui dure depuis des années, connaît un tournant majeur depuis l'introduction de la nouvelle DAAD. Grâce à cette nouvelle DAAD, le fisc dispose en effet, en 2015, d'un nouveau moyen d'action plus étendu. La nouvelle DAAD permet au fisc d'invoquer la non-opposabilité d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération en cas d'abus fiscal. Il y a abus fiscal lorsque le redevable, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posés, bénéficie d'un avantage fiscal contraire à l'objectif de la disposition fiscale. Si toutefois le redevable peut justifier l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques par des motifs autres que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus, ces actes peuvent être opposés au fisc.

« Grâce à la nouvelle DAAD, le fisc dispose en effet, en 2015, d'un nouveau moyen d'action plus étendu »

Étant donné que le fisc pourra toujours invoquer la DAAD précitée, il ne suffit plus de remplir la condition de *stand still* pendant trois ans. Même si la création du holding est inspirée par des motifs non fiscaux et que les liquidités disponibles ne retournent pas aux actionnaires, il y a un risque qu'à l'occasion d'une réduction de capital ultérieure le fisc tente encore de procéder à l'imposition. Le fisc tentera alors de requalifier la réduction de capital exonérée en dividende imposable.

La Commission de ruling adopte l'approche *a posteriori*

L'introduction de cette nouvelle DAAD a également eu pour effet que la Commission de ruling a revu sa position. Dans son dernier avis modifié concernant les plus-values

internes, la Commission de ruling explique – outre sa « nouvelle » conception des plus-values internes – sa nouvelle approche *a posteriori*. Cette approche est une conséquence directe de l'insertion de la nouvelle DAAD dans l'article 344, § 1^{er}, du CIR 1992 et consiste en ce qu'une opération ultérieure, telle une éventuelle réduction de capital, puisse être soumise à la disposition générale anti-abus. En l'occurrence, on remonte au-delà du délai d'attente de trois ans, dont question ci-avant. Autrement dit, toute réduction de capital pourra être (et sera) évaluée à la lumière de la DAAD, tenant compte des motifs qui ont été invoqués à l'époque en vue de la création du holding et du maintien et de l'affectation des « liquidités excédentaires » (par exemple, investissements supplémentaires, activités de *cash-pooling*...).

« Toute réduction de capital ultérieure pourra être (et sera) évaluée à la lumière de la DAAD, tenant compte des motifs qui ont été invoqués à l'époque »

Doctrine *step by step*

Il découle clairement de la nouvelle définition de la DAAD que cette disposition peut s'appliquer non seulement à une seule opération, mais aussi à une série d'opérations : « un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération » (doctrine *step by step*). Bien que la formulation de la nouvelle DAAD diffère quelque peu de la formulation précédente, l'ancienne et la nouvelle version de la DAAD sont supposées avoir la même portée sur ce point. La Cour de cassation elle-même avait déjà confirmé que le fisc peut attribuer une nouvelle qualification à une opération dans son ensemble, lorsque cette opération est décomposée artificiellement en plusieurs actes distincts et que, d'un point de vue économique, l'ensemble de ces actes réalise la même opération. L'application de la doctrine *step by step* requiert toutefois qu'il y ait une unité d'intention. L'évaluation de l'existence d'une telle unité d'intention est une question de fait et la charge de la preuve en la matière incombe au fisc. Les travaux parlementaires de la loi qui a introduit la nouvelle DAAD et la circulaire publiée à ce sujet confirment que l'étalement dans le temps des différentes étapes de l'opération ne fait pas obstacle à l'application de la DAAD. La notion d'« ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération » vise en effet également « la décomposition arti-

ficielle d'une opération en actes juridiques successifs s'étalant sur une période plus longue que l'exercice d'imposition».

Entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013

La discussion concernant l'entrée en vigueur de la nouvelle DAAD revêt dès lors une grande importance pour la problématique des plus-values internes. Formellement, la DAAD *entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013*, mais elle s'applique également aux «actes juridiques ou à l'ensemble des actes juridiques qui ont été posés pendant une période imposable qui se clôture au plus tôt le 6 avril 2012 et qui est liée à l'exercice d'imposition 2012».

L'application de la disposition précitée à un seul acte juridique soulève peu de questions. La situation est par contre différente lorsque l'opération considérée est constituée d'un ensemble d'actes juridiques. Le fisc – suivi en cela par la Commission de ruling – adopte le point de vue selon lequel la nouvelle version de la DAAD s'applique dès que le dernier acte faisant partie d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération a été posé dans le courant de l'année 2012. Ce point de vue ne saurait être suivi. Les dispositions transitoires de nouvelle DAAD confirment clairement que l'ensemble d'actes juridiques doit avoir été posé à partir de l'exercice d'imposition 2013. Il ressort de cette formulation que l'ensemble des actes juridiques (donc tous les actes) doit avoir été posé pendant la période imposable en question, et pas uniquement le dernier. L'effet rétroactif «illimité» que le fisc aimerait attacher à cette disposition est dès lors contraire au texte de loi.

« Les dispositions transitoires de la nouvelle DAAD confirment clairement que l'ensemble d'actes juridiques doit avoir été posé à partir de l'exercice d'imposition 2013 »

Requalification d'une réduction de capital en distribution de dividende

Concernant les plus-values internes, il apparaît également que le fisc a récemment opté pour un autre «angle d'ap-

proche», également basé sur l'application de la nouvelle DAAD. Concrètement, le fisc tente d'appliquer la nouvelle DAAD et d'ainsi requalifier la réduction de capital en distribution de dividende. Le fisc estime pouvoir appliquer la DAAD dans les cas où, au cours de la même année, le holding reçoit un dividende des sociétés d'exploitation qu'il distribue ensuite quasi intégralement et immédiatement aux actionnaires sous la forme d'une réduction de capital. En l'occurrence, le fisc se fonde sur la nouvelle DAAD et sur un arrêt de la Cour de cassation de 1973 pour conclure à un abus fiscal. Cette théorie ne saurait être suivie. L'arrêt de la Cour de cassation invoqué par le fisc est par ailleurs mal interprété et n'est donc pas d'application. Il est en outre relativement simple d'éviter de telles discussions. Le fisc a en effet basé sa théorie susmentionnée sur la situation où la perception du dividende et la distribution du capital ont lieu au cours du même exercice. Cette théorie ne peut donc pas être appliquée dans le cas où on procède d'abord à la distribution d'un dividende au holding, avant de décider l'année suivante, voire plus tard, de procéder à une réduction de capital.

Matière à une nouvelle discussion

Ce qui précède montre clairement que l'approche renforcée de la Commission de ruling et l'effet des nouvelles dispositions anti-abus donnent matière à une nouvelle discussion concernant la problématique des plus-values internes. Le fisc belge qui se bat depuis des années contre ces plus-values exonérées y trouve appui et dispose désormais de plusieurs moyens d'action plus étendus.

Comme vous l'aurez compris à la lecture de ce qui précède, il sera plus important que jamais, lors de la préparation d'une éventuelle opération d'apport ou de vente, d'accorder l'attention nécessaire aux éléments de fait de l'opération, avec une attention particulière pour les motifs non fiscaux de l'opération. L'examen des demandes de ruling – tant les demandes accordées que les demandes refusées – montre clairement que l'ébauche du cadre réel de l'opération projetée constitue un exercice d'équilibre très important, où il s'agit de tenir compte à la fois des opérations passées et des opérations futures. De plus, il sera également très important que les motifs envisagés soient réellement mis à exécution. La pratique qui consistait à créer un holding passif dans le seul but de bénéficier d'un *step up* fiscal, sans que ce holding exerce la moindre activité pendant des années, fait donc définitivement partie du passé.

Abus fiscal et « opération »

Thierry Servais
Conseil fiscal IEC
Partner BDO Conseils fiscaux
Professeur à l'ESSF (ICHEC)

Dans la nouvelle mesure anti-abus¹, outre l'introduction et la définition du concept d'abus fiscal, les termes « opération » et « contribuable » (ou « redevable ») tiennent désormais, à notre estime, une place fondamentale qu'ils avaient nettement moins dans l'ancienne mouture.

C'est, en effet, par rapport à une opération qu'il pourra être déterminé s'il y a ou non abus fiscal et, en cas de réponse positive, ce sera une opération qui sera soumise à l'impôt.

De même, l'abus fiscal existera ou non dans le chef d'un contribuable (ou redevable), et la cohérence interne du nouveau texte – tel qu'actuellement libellé – voudrait que le rétablissement de l'impôt s'effectue dans le chef de ce (seul) contribuable².

« Les termes « opération » et « contribuable » ou (« redevable ») tiennent désormais, à notre estime, une place fondamentale dans la nouvelle mesure « anti-abus » »

Dans le cadre limité de la présente contribution, nous ne pouvons évidemment pas nous étendre sur l'abus fiscal

comme tel – celui-ci étant le cœur même de la matière et ne pouvant être traité en quelques mots – ni sur l'épineuse question du rétablissement de l'impôt³, mais nous nous concentrerons uniquement sur ce que recouvre le mot « opération ».

Acte juridique (unique)

Le terme « opération » utilisé dans la mesure anti-abus n'est pas défini en tant que tel. Ceci n'est que normal puisque, selon le sens commun ou le dictionnaire, une opération est « un ensemble organisé des processus qui concourent à l'effet, une action qui vise à tel résultat » et que, dès lors, une opération ne se définit qu'en fonction de son effet recherché.

C'est ainsi que, dans le cas de la mesure anti-abus, il sera question de l'opération d'abus fiscal, celle-ci étant définie à l'alinéa 2 précisément par son résultat (placement en dehors du champ d'application d'une disposition/obtention d'un avantage prévu par une disposition).

Ceci étant, qu'entend la loi par cet « ensemble organisé des processus » ? Ou encore, toute « action », quelle qu'elle soit, sera-t-elle considérée comme une « opération » ?

L'opération visée peut, tout d'abord, être réalisée par un acte juridique unique.

Ce cas ne pose normalement pas trop de problèmes, mais par contre, tout autre et complexe sera la question de savoir si pareille opération pourra être une opération d'abus fiscal.

En effet, dans l'absolu, comment un acte juridique, s'il est vraiment unique, peut-il constituer un abus fiscal, sauf à se heurter au principe du libre choix de la voie fiscale la moins imposée, principe auquel la mesure anti-abus entend ne pas porter atteinte⁴ ?

¹ À défaut de précision contraire, nos considérations visent *a priori* simultanément les trois nouveaux textes remplacés par la loi-programme du 29 mars 2012 (I) (article 344, § 1^{er}, du CIR; article 18, § 2, du C. enreg. et article 106, alinéa 2, du C. succ.), vu leurs termes identiques ici analysés.

² La question de savoir dans le chef de quelles parties le rétablissement de l'impôt doit se faire (contribuable, cocontractant, intermédiaire...) est très vaste et fait l'objet de controverses doctrinales : voy. par exemple L. DILLEN, « Symmetrische of asymmetrische toepassing van de fiscale algemene antimisbruikbepaling », *AFT*, 2013/1, pp. 15 à 20, avec de

nombreuses références. De notre côté, et sans analyse plus approfondie, nous pensons, en effet, que la cohérence interne du nouveau texte – tel qu'actuellement libellé – voudrait que le rétablissement de l'impôt ne puisse s'effectuer que dans le chef du seul contribuable, et que, dès lors, pour éviter certaines doubles impositions induites, le texte légal devrait peut-être être adapté.

³ Voy. ainsi déjà ce que nous disions sous le renvoi précédent.

⁴ Voy. ainsi notamment *Doc. parl.*, Chambre, sess. 2011-2012, n° 53-2081/001, exposé des motifs, p. 111.

Ensemble d'actes juridiques réalisant une « même opération »

L'opération visée peut, ensuite, consister en un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération.

Mais quand y aura-t-il une « même opération » en présence de plusieurs actes juridiques ?

La circulaire administrative du 4 mai 2012 s'exprime à cet égard⁵ en exposant que « 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 (...) à condition de démontrer⁶ « l'unicité d'intention entre les opérations »⁷, et « pour cela, les actes successifs doivent constituer une suivie⁸ d'actes conçus dès le départ comme une chaîne indivisible ».

Dans ce texte, qui reprend quasiment littéralement un passage de l'exposé des motifs de la loi⁹, le mot « également » pourrait prêter à confusion, en laissant entendre qu'il y aurait encore d'autres cas possibles de « même opération » (que celui ici défini).

Nous pensons toutefois, au contraire, que les conditions ici exposées et dont nous avons souligné certains mots essentiels doivent nécessairement être réunies pour qu'il puisse y avoir une « même opération ».

En réalité, voulant donner la définition de la « même opération », la circulaire s'est – trop vite – focalisée sur le cas particulier des actes successifs sur plusieurs périodes – cas, il est vrai, le plus difficile à faire rentrer sous la notion de « même opération » – et c'est en ce sens qu'elle a utilisé l'adverbe « également ».

Cette nécessité de la réunion de plusieurs conditions – deux fondamentales en substance – a été analysée d'une manière extrêmement limpide par Daniel Garabedian¹⁰, et ce à partir de la *step transaction doctrine* anglaise¹¹.

La première condition (unicité ou unité d'intention) implique un haut degré de préméditation – entre les parties –, et ce dès le début de l'opération.

La seconde (découpage artificiel) implique qu'un (ou plusieurs) des actes n'a pas de sens.

Vu globalement, il ne doit pas y avoir de probabilités que la série d'actes, dont l'acte intermédiaire dénué de but commercial, ne se passe pas comme prévu. C'est ce qui se retrouve dans l'idée de « chaîne indivisible », vue plus haut.

Autrement dit encore, si des alternatives existent, il n'y aura pas de « même opération » possible.

À cet égard, si l'on peut se référer entièrement à la *step transaction doctrine* telle qu'appliquée en Angleterre, pareilles alternatives nous paraissent pouvoir assez souvent être présentes.

Ainsi, dans trois cas où des personnes physiques avaient tenté d'éviter la taxation d'une plus-value sur actions en interposant une société de l'île de Man, a-t-il été jugé qu'il n'y avait pas « même opération », car :

- dans le premier cas, le contribuable avait réalisé l'apport à la société intermédiaire avant de choisir une alternative pour la suite (vente des actions ou absorption de la société) ;
- dans le second cas, un autre acheteur final que le present avait en définitive été trouvé ;

⁵ Circ. AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012 et AGDP n° 4/2012 concernant la mesure anti-abus, exceptionnellement publiée au *Moniteur belge* le 14 mai 2012, pp. 28141 à 28148, point C.1.2.1., alinéa 2.

⁶ Dans le passage non ici repris, il est dit que c'est à l'administration de démontrer l'unicité d'intention. Ceci est assez étonnant, et même en contradiction avec un autre passage de la circulaire : « (...) Au cours des discussions au Sénat, des amendements ont été déposés afin de reporter sur l'administration la preuve de l'unicité de l'intention du contribuable (...). Cette demande n'a pu être rencontrée parce qu'il aurait incombé à l'administration d'établir un élément subjectif que seul le contribuable peut connaître » (circ. susvisée, point C.1.2.2., avant-dernier alinéa). Bien sûr, comme dit plus loin, la circulaire semble ne traiter ici que du cas spécifique d'actes successifs s'étalant sur une période plus longue que l'année d'imposition, mais nous ne voyons

pas ce qui justifierait un régime de charge de la preuve plus lourd pour l'administration en ce cas.

⁷ Il est regrettable que soit ici utilisé le terme « opérations » au lieu d'« actes ».

⁸ Il faut plutôt lire « une suite ».

⁹ *Doc. parl.*, Chambre, sess. 2011-2012, n° 53-2081/001, exposé des motifs, p. 113.

¹⁰ D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle fiscale anti-abus et les "ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération" », *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 443 et s., n° 3 à 5.

¹¹ Doctrine à laquelle se réfèrent les travaux parlementaires de la loi de 1993 et qui, à l'estime de Daniel Garabedian, doit toujours être la référence, même si non expressément dit dans les travaux parlementaires de la loi de 2012 ; voy. *op. cit.*, n° 3, renvoi 8.

- dans le troisième cas, après rupture et renégociation, la vente finale avait été conclue à des conditions différentes¹².

A *fortiori*, la simple préparation d'une situation fiscale avantageuse ne suffit pas¹³, car, à ce moment, toutes les alternatives sont encore possibles.

Ainsi, à notre estime, il ne sera jamais possible de prétendre à un abus fiscal en matière de droits d'enregistrement dans le cas d'une acquisition immobilière en indivision entre une société et son associé, et ce pour s'offrir une souplesse (éventuelle) de sortie au moindre coût¹⁴.

«Partie» d'acte juridique

Même si le texte légal n'en dispose pas expressément, nous nous demandons enfin si «l'opération» visée par la mesure anti-abus ne pourrait pas être réalisée par une partie seulement d'un acte juridique.

En effet, un acte juridique unique est-il toujours bien inséparable ou ne peut-il pas parfois être analysé comme la composition, à son tour, de plusieurs actes juridiques qui auraient pu être distincts ?

Et, en cette dernière hypothèse, si l'un des actes qui aurait pu être distinct a été *artificiellement*¹⁵ inséré dans l'acte unique, ne devrait-on pas admettre qu'en tant que partie d'un acte il puisse, lui aussi, être considéré comme une «opération» visée par la mesure anti-abus ?

C'est peut-être par le biais de ce raisonnement que l'on pourrait faire rentrer sous l'abus fiscal un cas d'acte juridique unique comme celui-ci : prêt par un dirigeant d'entreprise à sa société à un taux manifestement exorbitant de 30 %, qui (sous réserve de la simulation) pourrait être décomposé, d'une part, en un prêt à un taux de, par exemple, 15 % (lequel taux serait alors discuté au regard d'une requalification en dividendes¹⁶), d'autre part, en un complément de rémunération pour ce qui est du solde des intérêts.

N'est-ce pas finalement aussi le moyen de comprendre certaines récentes décisions – assez surprenantes au premier abord – du service des décisions anticipées en matière de liquidation/reconstitution de sociétés ?

Ainsi, lorsque le SDA estime, dans un premier temps, qu'il n'y a pas abus fiscal de mise en liquidation, mais que, dans un second temps, soit il oblige de distribuer avant liquidation les réserves existantes avec un Pr.M. de 25 %¹⁷, soit il tient à constater qu'il y a eu distribution antérieure à la mise en liquidation¹⁸.

En effet, vu autrement et en supposant en pareilles hypothèses le cas fréquent d'une *seule distribution* de liquidation (englobant tant les réserves antérieures que le résultat de liquidation) – soit donc bien à cet égard un acte juridique *unique* –, ne se trouve-t-on pas ici dans un cas où une «partie» seulement d'un acte juridique unique – distribution à concurrence du montant des réserves antérieures – serait «l'opération» visée par la mesure anti-abus ? ●

¹² Voy. l'exposé de D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 4, alinéa 2, pp. 446-447.

¹³ D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 4, dernier alinéa, p. 447, se référant notamment à Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, n° 206, p. 147.

¹⁴ Dans ce cas spécifique d'acquisition immobilière en indivision entre une société et son associé, nous sommes extrêmement étonnés de la récente décision du 22 septembre 2014 prise par l'administration (*Rép. R.J.*, E129/27.01), non fondée sur l'abus fiscal, mais néanmoins fort critiquable : voy. *R.G.E.N.*, n° 26.690 et A. CULOT, « Bon à savoir », *R.G.E.N.*, n° 26.696.

¹⁵ Cette condition ferait en quelque sorte écho à celle vue plus haut de décomposition artificielle d'une opération en plusieurs actes.

¹⁶ Article 18, alinéa 1^{er}, 4^o, et alinéa 2, du CIR.

¹⁷ Déc. antic. n° 2014.154 du 13 mai 2014, *Fisc. Act.*, 2014, n° 36, p. 2. et *Le Fiscologue*, n° 1413, p. 8.

¹⁸ Déc. antic. n° 2014.480 du 30 septembre 2014, *Le Fiscologue*, n° 1413, pp. 8 et 9.