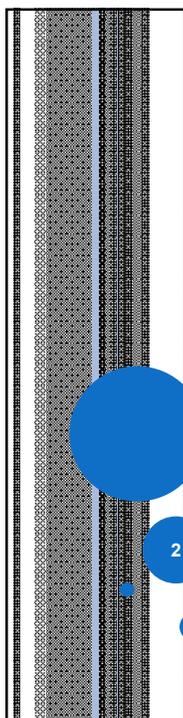


A.CULOT/2013

**L'ABUS FISCAL
EN DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE
SUCCESSION
NE CÉDONS PAS À LA PANIQUE !**

André Culot

1



A.CULOT/2013

BREF RAPPEL

Requalification ou simulation en droits d'enregistrement

2

HISTORIQUE

L'article 18 C. enr. avant 1994

La date des actes sous seing privé en général ou des conventions assujetties obligatoirement à l'enregistrement par le seul fait de leur existence n'est opposable à l'administration que dans la mesure où elle est opposable aux tiers. L'enregistrement n'implique pas reconnaissance, par l'administration, de la date de l'acte ou de la convention.

A. CULOT/2013

3

L'ARTICLE 18 C. ENR. AVANT 1994

Exemple :

Lorsqu'un acte porte vente d'un terrain et que les parties soutiennent que les constructions se trouvant sur ce terrain appartiennent à l'acquéreur parce que le propriétaire du terrain a renoncé à son profit au droit d'accession, l'acte contenant cette renonciation n'est opposable à l'Etat - et ne peut donc empêcher la perception du droit de vente sur les constructions - que s'il a date certaine **avant l'érection** des constructions.

L'Administration, faisant preuve de tolérance, admet cependant que la date peut être prouvée par toutes voies de droit, comme, par exemple, par la production du permis de bâtir, des factures,...(au nom du constructeur).

A. CULOT/2013

4

L'ARTICLE 18 C. ENR. AVANT 1994

Mesure préventive :

- Renonciation à accession
- Enregistrement

➡ ◦ Avant le début des constructions

LA REQUALIFICATION

◦ La requalification

- 1°) Depuis toujours (sans texte)
 - Le fisc étant un tiers pour la perception des droits d'enregistrement, l'Administration peut toujours rectifier la fausse qualification d'un acte (changement d'étiquette)
→ requalification *sur le plan civil*
- 2°) Entre 1995 et 2012 (avec texte)
 - L'article 18 § 2 C. enr. prévoyait une mesure dite « anti-abus de droit » qui visait la situation où la requalification civile n'était pas possible
→ requalification uniquement *sur le plan fiscal*

1°) LA REQUALIFICATION (SANS TEXTE)

Le droit d'enregistrement s'attache moins à ce que les parties ont déclaré faire qu'à ce qu'elles ont fait en réalité, d'après l'ensemble des stipulations de l'acte et des principes de droit applicable ; que ce soit l'intérêt du fisc ou celui du contribuable, le receveur ne doit pas nécessairement s'en tenir au sens littéral de l'écrit ni à son étiquette ; il doit rechercher sa véritable nature d'après les effets juridiques des stipulations qu'il renferme.

A. CULOT/2013

7

1°) LA REQUALIFICATION (SANS TEXTE)

Exemples :

C'est ainsi que le receveur peut être amené à percevoir :

- le droit de donation sur l'acte présenté comme une vente, alors que la transmission est consentie moyennant un prix dérisoire ou moyennant une rente dont le montant n'excède pas le revenu du bien ;



Pas automatique

- le droit de vente sur un acte présenté comme un apport en société, alors que la rémunération attribuée ne consiste pas en droits sociaux ;
- le droit de donation sur un bail à long terme, consenti par une personne au profit de ses héritiers présomptifs, moyennant un loyer dérisoire.

A. CULOT/2013

8

1°) LA REQUALIFICATION (SANS TEXTE)

- La *requalification* nécessite que tous les éléments soient inclus dans l'acte soumis à l'enregistrement de sorte qu'aucune recherche extérieure à l'acte ne soit nécessaire.
- La *requalification* n'entraîne aucune sanction puisque l'acte soumis à la formalité renferme tous les éléments nécessaires à la juste perception.
- La prescription est de deux ans à dater de l'enregistrement de la convention

A.CULOT/2013

9

2°) LA REQUALIFICATION (ANCIENNE MESURE ANTI-ABUS)

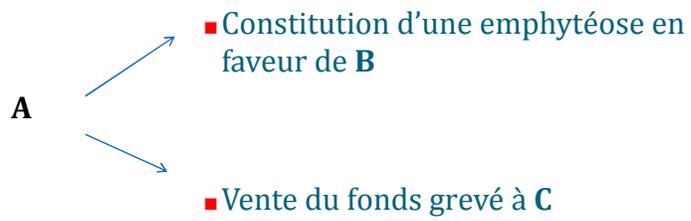
Que disaient les commentaires :

- Il faut un ou plusieurs actes au sens du droit civil, c'est-à-dire des actes manifestant une volonté de produire des effets en droit
- L'opération doit être susceptible d'une autre qualification. *Mais la requalification doit tenir compte de tous les effets juridiques et économiques de l'opération, à l'exclusion des effets fiscaux, constatés à partir des faits et des buts poursuivis*
- Il faut que l'évitement de l'impôt ait été déterminant dans le choix de la qualification opérée par les parties. Pour refuser la qualification donnée par les parties à une opération, l'Administration doit démontrer la motivation purement fiscale qui les a guidés dans le choix de la qualification donnée à l'opération

A.CULOT/2013

10

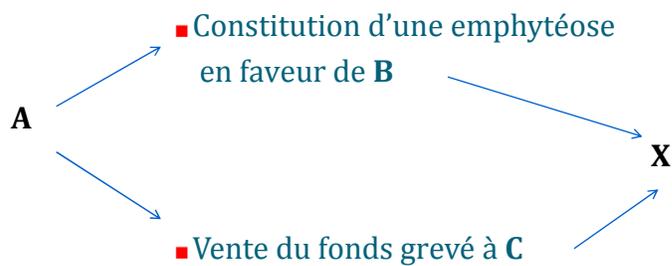
2°) LA REQUALIFICATION (SELON LE SDA)



A. CULOT/2013

11

2°) LA REQUALIFICATION (SELON LE SDA)



A. CULOT/2013

12

QUID DE LA SIMULATION ?

13

3°) LA SIMULATION

Depuis toujours

- L'article 204 C. enr. stipule que lorsque la convention constatée dans un acte n'est pas celle qui a été conclue entre les parties ou que, s'agissant d'une convention visée à l'article 19, 2° ou 5°, l'acte est incomplet ou inexact, en ce sens qu'il ne révèle pas tous les éléments de cette convention

3°) LA SIMULATION

Il y a simulation en **droit civil** lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète.

La simulation suppose donc deux conventions, contemporaines l'une de l'autre, mais dont l'une n'est destinée qu'à donner le change.

En principe, la simulation est licite (V. art. 1321 C. civ.).

Néanmoins, même entre parties, elle est subordonnée à certaines conditions (pas de disposition formelle de la loi l'interdisant, la convention secrète doit, elle-même, revêtir toutes les conditions reprises pour la validité des conventions).

3°) LA SIMULATION

L'article 1321 C. civ. a été uniquement inséré dans l'intérêt des tiers. Aussi, repousser la contre-lettre est donc pour eux une faculté, et non une obligation.

Les tiers, et donc l'Administration, peuvent donc se prévaloir de la contre-lettre, s'ils y ont intérêt.



En matière fiscale, lorsque la convention constatée dans un acte soumis à la formalité n'est pas celle qui a été conclue entre les parties, l'acte est incomplet ou inexact, en ce sens qu'il ne révèle pas tous les éléments de cette convention, il y a incontestablement simulation qui, aux termes de l'article 204 C. enr. est sanctionnée par des amendes non réductibles car la simulation est considérée comme une fraude.

3°) LA SIMULATION

La simulation entraîne la perception des amendes prévues à l'article 204 C. enr.

La prescription est de 15 ans

3°) LA SIMULATION

Exemples :

- Présenter la vente d'un immeuble comme un apport en société et ceci, en raison de la grande différence de tarif entre les deux opérations ;
- l'apport pourrait servir à masquer notamment :
 - une vente à des tiers qui apportent ensuite l'immeuble à la société
 - une vente à la société, suivie par une réduction de capital avec remboursement aux actionnaires
 -

3°) LA SIMULATION

Exemples :

- la donation présentée comme une vente ; cette fraude peut ressortir de diverses circonstances qui démontrent que le prix stipulé dans l'acte est purement fictif et qu'il n'a jamais été payé et ne devra jamais être payé ;
- la donation sous forme de remise de dette ;
- la convention par laquelle un actionnaire majoritaire établit un droit de superficie pour une courte durée à l'avantage de sa société par laquelle les constructions érigées par la société, après l'échéance du délai, passeront à titre gratuit à la personne qui a donné le droit de superficie et par laquelle la société a entre-temps dû payer une indemnité d'un montant anormalement élevé.

COMPARAISON ENTRE REQUALIFICATION ET SIMULATION

	Requalification	Simulation
	A démontrer par l'administration	A prouver par l'administration (intention)
Droits complémentaires	Dus par les parties	Dus indivisiblement par les parties
Sanction	Aucune	Une amende par partie
Prescription	• Un acte : deux ans • Plusieurs actes dont un non enregistré : 15 ans	15 ans

L'ABUS FISCAL NOUVELLE VERSION

André Culot

21

L'ARTICLE 18

§ 1. ...

"§ 2. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 185 et à la lumière des circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le redevable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, 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 appartient au redevable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridique se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits d'enregistrement.

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."

22

CLARTÉ DE LA LOI

- Prédominance du fiscal sur le civil
- Texte laissant un large pouvoir d'appréciation à l'administration
- Qui pouvait légiférer en cette matière ?
- Qui peut encore donner un avis préalable ?

A. CULOT/2013

23

LES OPÉRATIONS JURIDIQUES OU LES ENSEMBLES D'OPÉRATIONS JURIDIQUES QUI NE SONT PAS IPSO FACTO « SÛRES » NI IPSO FACTO « SUSPECTES »

Pour autant **qu'elles ne fassent pas partie d'un montage constitué de plusieurs opérations**, les opérations juridiques suivantes, **ne peuvent pas, en soi, être cataloguées comme abus fiscal** :

- Donation effectuée par don manuel ou virement bancaire
- Donation par acte passé devant un notaire étranger
- Donation échelonnée de biens immeubles avec période intermédiaire supérieure à trois ans
- Donation avec charge
- Donation sous condition résolutoire
- Donation par les grands-parents aux enfants et/ou aux petits-enfants
- Donation avec réserve d'usufruit ou d'un autre droit viager
- Donation soumise à un droit d'enregistrement réduit
- Donation jouissant d'une exonération prévue dans le code des droits d'enregistrement
- Clauses de tontine et d'accroissement

A. CULOT/2013

24

LES OPÉRATIONS JURIDIQUES OU LES ENSEMBLES D'OPÉRATIONS JURIDIQUES QUI NE SONT PAS IPSO FACTO « SÛRES » NI IPSO FACTO « SUSPECTES »

- Testament avec profit maximal de régimes préférentiels (ex: legs au conjoint survivant de la totalité en pleine propriété de l'habitation familiale en Flandre)
- Testament avec « generation skipping »
- Testament-célibataire sans enfant
- Legs duo, pour autant que, suite au calcul de la charge, il en résulte un avantage net substantiel pour l'association

La circulaire n° 5 du 10 avril 2013 considère que des dispositions testamentaires **ne peuvent** pas constituer un abus fiscal

A. CULOT/2013

25

LES OPÉRATIONS JURIDIQUES OU LES ENSEMBLES D'OPÉRATIONS JURIDIQUES QUI SONT « SUSPECTES »

Les opérations juridiques suivantes seront considérées comme **abus fiscal**, à moins que le contribuable prouve que le choix de l'opération juridique ou de l'ensemble des opérations juridiques répond à des motifs autres que fiscaux :

- Clauses d'attribution (~~unilatérale~~) de la **totalité du patrimoine commun** ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie (mieux connue sous les termes de clause mortuaire) (atteinte à l'article 5 C. succ.) (**Décès imminent et inévitable**)
- ~~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 (atteinte à l'article 9 C. succ.), **mais.....**~~

A. CULOT/2013

26

LES OPÉRATIONS JURIDIQUES OU LES ENSEMBLES D'OPÉRATIONS JURIDIQUES QUI SONT « SUSPECTES »

- Construction emphytéose : une acquisition scindée d'un bien immeuble par des sociétés liées **au sens des articles 11 et 12 C. soc.** (atteinte à l'article 44 C. enr.)
- Apport de biens 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 article 131 C. enr.)
- 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 C. succ.)
- **Renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie par une donation**

A. CULOT/2013

27

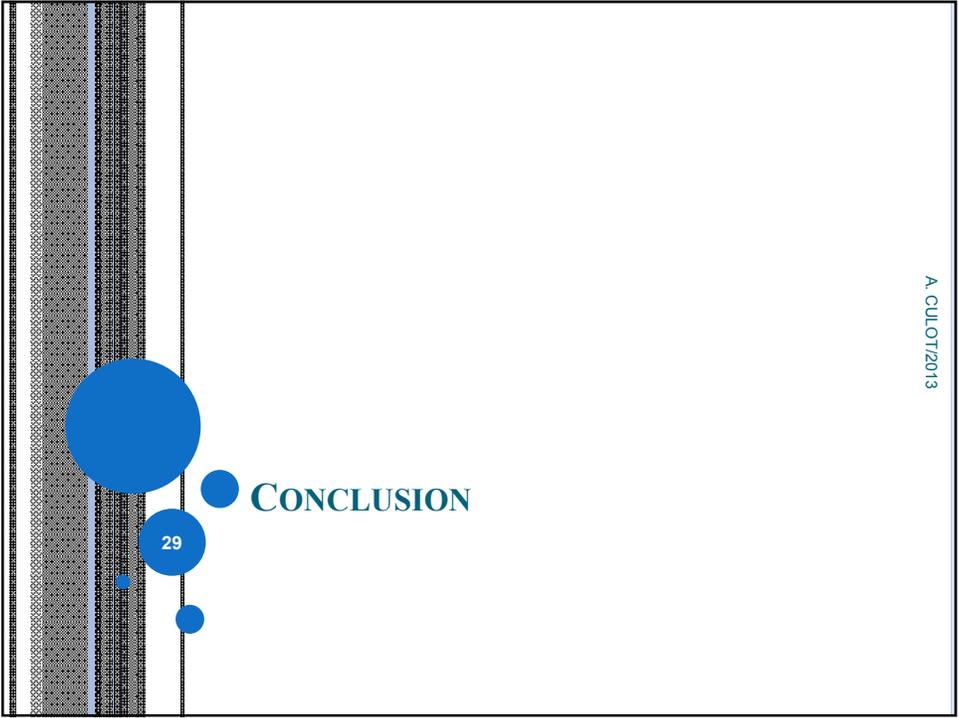
LES OPÉRATIONS JURIDIQUES OU LES ENSEMBLES D'OPÉRATIONS JURIDIQUES QUI SONT « SUSPECTES »

- 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 (atteinte à l'article 9 C. succ.)

→Quelle insécurité !!!!

A. CULOT/2013

28



CONCLUSION