



**NOTE INFORMATIVE
RELATIVE A L'ARRET N° 141/2013**

Les nouvelles dispositions fiscales anti-abus ne violent pas les règles répartitrices de compétence, le principe de légalité en matière fiscale et le principe d'égalité en matière fiscale.

Par son arrêt n° 141/2013 du 30 octobre 2013, la Cour constitutionnelle rejette le recours en annulation des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, qui avait été introduit par quelques citoyens et par l'ASBL « Ligue des Contribuables ».

Les mesures attaquées s'inscrivent dans la lutte contre la fraude fiscale. Elles instaurent une nouvelle « disposition anti-abus », tant pour les impôts sur les revenus (article 344, § 1er, du CIR 1992) que pour les droits d'enregistrement (article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe), qui, en raison d'une référence à cette dernière disposition, est également applicable en matière de droits de succession. Le régime remplace un régime précédent qui était devenu difficilement applicable dans la pratique (concernant l'historique de celui-ci, voyez le B.2.1 de l'arrêt). Il doit permettre à l'administration de combattre les abus d'une manière efficace sans porter fondamentalement atteinte à la sécurité juridique et au principe du libre choix de la voie fiscale la moins imposée. A cet effet, l'ancienne réglementation a été adaptée sur différents points, qui concernent l'objet de l'inopposabilité, l'introduction d'une définition de « l'abus fiscal », une modification de la répartition de la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable et, enfin, la possibilité de revoir la situation fiscale du contribuable (pour davantage d'explications sur ces adaptations, voyez le B.4.1 de l'arrêt).

La Cour examine tout d'abord les moyens qui ont été pris dans les deux affaires de la violation des règles répartitrices de compétence entre l'Etat fédéral et les régions (article 170 de la Constitution et articles 3 et 4 de la loi spéciale de financement), alléguant que le législateur fédéral aurait réglé le taux d'imposition, la base d'imposition ou les exonérations prévues en rapport avec un certain nombre d'impôts régionaux, en particulier les droits de succession, certains droits d'enregistrement et le précompte immobilier.

La Cour constate que les nouvelles dispositions anti-abus, comme les anciennes, sont un moyen de preuve de l'administration et qu'il s'agit d'un « système de preuve et de preuve contraire », dans lequel l'administration doit démontrer, à l'aide de présomptions ou des autres moyens de preuve (de droit commun) visés à l'article 340 du CIR 1992, qu'il y a un abus fiscal et dans lequel le contribuable peut prouver que d'autres motifs que l'évasion fiscale justifiaient ses actes juridiques. S'il n'y parvient pas, le fisc peut imposer comme si l'abus n'avait pas été commis. La circonstance que par

suite de l'application des dispositions anti-abus, une opération déterminée peut être soumise à l'impôt ne conduit pas à la conclusion que la mesure attaquée aurait réglé le taux d'imposition, la base imposable et les exonérations de certains impôts régionaux. En effet, les dispositions anti-abus sont une règle de procédure relative à l'administration de la preuve qui permet l'établissement factuel de la base imposable. A moins que la région n'en décide autrement, le législateur fédéral est compétent pour assurer le service de l'impôt et pour fixer à cet effet les règles de procédure (article 5, § 3, alinéa 1er, de la loi spéciale de financement).

Les parties requérantes estimaient en outre que les dispositions législatives attaquées violent le principe de légalité en matière fiscale au motif que l'administration pourrait redéfinir des actes administratifs et qu'elles conféreraient au pouvoir exécutif et au pouvoir judiciaire un pouvoir d'appréciation discrétionnaire pour décider de manière autonome s'il y a lieu ou non de prélever un impôt, alors que seul le législateur peut déterminer quels sont les actes imposables et la base imposable.

La Cour souligne que non seulement les dispositions attaquées n'enlèvent rien au principe selon lequel le contribuable peut opter pour la voie la moins imposée, et ce, malgré des limites qui y sont mises sans porter fondamentalement atteinte à ce principe, mais en outre l'application de ces dispositions est soumise à plusieurs conditions strictes.

Celles-ci sont décrites avec une précision suffisante dans la loi, en ce compris en ce qui concerne l'élément subjectif de l'abus fiscal : l'opération doit être exclusivement motivée par le souci d'éviter l'impôt ou l'être d'une manière à ce point essentielle que les éventuels autres objectifs de l'opération doivent être considérés comme négligeables ou purement artificiels, non seulement sur le plan économique, mais aussi eu égard à d'autres considérations pertinentes, notamment personnelles ou familiales. A cet effet, la loi a aussi prévu un système de preuve et de preuve contraire. Il revient d'abord à l'administration de démontrer que l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération choisi par le contribuable est en contradiction avec les objectifs d'une disposition fiscale clairement identifiée et a pour motif déterminant, sinon exclusif, d'éviter l'impôt, sans qu'elle doive nécessairement à ce stade prendre en compte les autres raisons éventuelles pour lesquelles le contribuable a pu décider de réaliser une telle opération et que le fisc peut ignorer. La charge de la preuve incombe dès lors en premier lieu à l'administration. Ce n'est qu'ensuite que le contribuable doit démontrer que son choix de l'opération litigieuse a été justifié par d'autres motifs éventuels que le fait d'échapper à l'impôt. Il s'agit donc, selon la Cour, non d'un renversement de la charge de la preuve, mais d'un aménagement de celle-ci. La Cour rappelle pour cette raison que la nouvelle disposition anti-abus constitue une règle procédurale relative à l'administration de la preuve dans le cadre de l'établissement factuel de la base imposable, de sorte que la mesure attaquée n'affecte ni la base imposable, ni le taux d'imposition.

En ce qui concerne l'élément objectif de l'abus fiscal, le législateur exige que l'opération en cause ait pour effet d'échapper à l'impôt, soit en profitant d'un avantage fiscal, soit en se plaçant en dehors du champ d'application d'une disposition taxatrice. Il faut en outre que l'effet ainsi décrit de l'opération soit en contradiction avec les objectifs poursuivis par la disposition fiscale concernée, et pas simplement étranger à de tels objectifs. Par conséquent, les mesures attaquées ne sont pas une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, mais elles constituent un moyen de preuve destiné à apprécier, dans des cas

concrets, sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle. Le principe constitutionnel de légalité en matière fiscale n'exige pas, selon la Cour, que le législateur définisse de façon plus détaillée encore les conditions concrètes d'application des mesures, puisque la nature même du phénomène que celles-ci combattent ne le permet pas. La Cour ajoute encore que lorsque l'administration fiscale établit l'existence de l'élément objectif de l'abus fiscal, elle ne peut constater la contrariété de l'opération aux objectifs de la disposition fiscale concernée que lorsque ces objectifs ressortent de manière suffisamment claire du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable. A cet égard, l'administration devra tenir compte, notamment, du contexte général de la législation fiscale pertinente, des pratiques communément en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la disposition fiscale dont elle invoque l'usage abusif ainsi que de l'existence éventuelle de dispositions spécifiques qui visent déjà à lutter contre certains usages abusifs de la disposition fiscale concernée.

Concernant la violation invoquée du principe d'égalité en matière fiscale, la Cour rappelle en premier lieu qu'il appartient au législateur de prendre des mesures qui tendent à lutter contre l'évasion fiscale et à y remédier. Il dispose en la matière d'une large liberté d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique. A cet égard, les mesures ne sont par ailleurs pas dénuées de justification raisonnable.

Les parties requérantes apercevaient en outre une violation du principe d'égalité en matière fiscale au motif que la réglementation ne serait pas appliquée de la même manière à tous les contribuables : l'application *in concreto* dépendrait de l'appréciation par l'administration d'un acte juridique précis ou d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération. La Cour rejette cet argument en déclarant qu'une telle différence de traitement entre contribuables n'est pas imputable aux normes législatives attaquées puisque ces normes sont applicables de la même manière à tous les contribuables qui relèvent de leur champ d'application, mais qu'elle découle de l'application de la loi, point sur lequel il n'appartient pas à la Cour de se prononcer mais au juge compétent, lequel doit apprécier, dans un cas concret, si la disposition anti-abus a été appliquée en respectant notamment le principe d'égalité.

Cette note informative, rédigée par le greffe, ne lie pas la Cour constitutionnelle. En raison même de la nature du résumé, il ne contient pas les raisonnements développés nécessaires ni les nuances spécifiques propres à l'arrêt.

L'arrêt n° 141/2013 peut être trouvé sur le site de la Cour constitutionnelle, www.const-court.be (<http://www.const-court.be/public/f/2013/2013-141f.pdf>).