

Numéros du rôle : 2810 et 2903
Arrêt n° 188/2004 du 24 novembre 2004

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance d'Anvers.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par jugement du 20 octobre 2003 en cause de C. Schots et M. Lismont contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 28 octobre 2003, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, applicable aux exercices d'imposition 1995 et 1996, est-il contraire à l'article 170 de la Constitution, et plus particulièrement au paragraphe 1er de cet article, qui dispose qu'aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi, en ce qu'il charge le pouvoir exécutif, ou tout au moins lui permet, par le biais d'une norme à fixer lui-même ou par le biais d'une ' norme en blanc ' à compléter, de conclure à des circonstances imposables, et ce d'ailleurs en dehors d'une quelconque simulation de la part du contribuable, indépendamment d'une procédure à suivre et finalement indépendamment de l'existence de certains droits ou possibilités de défense ou de preuve contraire offerts légalement au contribuable dans le cadre de la procédure ? »

b. Par jugement du 21 janvier 2004 en cause de M. Ruythooren et M. Smets contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 3 février 2004, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1996, 1997 et 1998, est-il contraire à l'article 170 de la Constitution, et en particulier au paragraphe 1er de cette disposition constitutionnelle, qui dispose qu'aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi, en ce que l'article 344, § 1er, précité confie ou laisse au pouvoir exécutif le soin de déterminer, par une norme à fixer lui-même ou par une ' norme en blanc ' à compléter, des circonstances imposables ? »

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2810 et 2903 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- C. Schots et M. Lismont, demeurant à 2018 Anvers, Hemelstraat 9;
- M. Ruythooren et M. Smets, demeurant à 2800 Malines, Willem Rosierstraat 29;
- le Conseil des ministres.

C. Schots et M. Lismont ont introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 7 juillet 2004, la Cour a déclaré les affaires en état et a fixé l'audience au 15 septembre 2004, après avoir invité les parties demanderesse dans l'instance principale à donner, dans un mémoire complémentaire à introduire pour le 14 août 2004 au plus tard, trois exemples différents de l'application de la disposition en cause aux conditions qu'elles énumèrent dans leurs mémoires et qu'elles estiment indispensables pour aboutir à une

interprétation conforme à la Constitution, et après avoir invité le Conseil des ministres à y répondre dans un mémoire complémentaire à introduire pour le 10 septembre 2004 au plus tard.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- M. Ruythooren et M. Smets;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 15 septembre 2004 :

- ont comparu :

. Me L. Dillen et Me B. Peeters, avocats au barreau de Turnhout, pour C. Schots et M. Lismont;

. Me P. Missoul *loco* Me L. De Broeck, avocats au barreau de Bruxelles, pour M. Ruythooren et M. Smets;

. Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs A. Alen et J.-P. Snappe ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et les procédures antérieures*

Les parties demandresses devant la juridiction *a quo* sont impliquées dans diverses procédures fiscales engagées contre l'Etat belge en matière d'impôt des personnes physiques. Les litiges concernent la requalification fiscale de divers actes juridiques relatifs à des biens immobiliers, parce que, de l'avis de l'Administration des contributions directes, l'application des articles 7, 32 et 33 du Code des impôts sur les revenus 1992 a été éludée pour différents exercices d'imposition durant la période de 1995 à 1998.

L'administration a fait usage, dans ce contexte, de l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, en vertu duquel la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération n'est pas opposable à l'administration lorsque celle-ci constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt. C'est la compatibilité de cette disposition avec l'article 170, § 1er, de la Constitution qui est contestée devant le Tribunal dans les deux affaires. Celui-ci a dès lors décidé de poser les questions préjudicielles précitées.

### III. *En droit*

- A -

#### *Position du Conseil des ministres*

A.1. Le Conseil des ministres souligne qu'en adoptant l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, le législateur a instauré une disposition générale contre l'abus de droit, afin de combattre des procédés élusifs se traduisant par des qualifications juridiques qui visent seulement à éviter l'impôt. Les effets fiscaux d'actes juridiques qui réalisent des opérations économiquement justifiées sont encore toujours acceptés par l'administration, même s'ils ont pour résultat de réduire la charge fiscale.

L'administration est obligée de démontrer d'abord que la qualification donnée par les parties à un acte juridique a pour but d'éviter l'impôt. Le contribuable peut encore toujours apporter lui-même la preuve que des besoins légitimes de caractère financier et économique sont à la base de cette qualification.

A.2. Malgré la doctrine du libre choix de la voie la moins imposée, on ne peut, eu égard à des considérations d'équité, autoriser des opérations purement fiscales qui auraient pour effet qu'à résultat économique équivalent, l'impôt serait différent. En conservant la possibilité d'éviter l'impôt, on obtiendrait *de facto* un privilège qui serait contraire à l'article 172 de la Constitution. La disposition en cause vise à sanctionner les montages juridiques qui tentent de contourner l'impôt. Dans ces cas, le contribuable essaye de « détruire » la matière imposable, ce que l'administration doit d'abord démontrer pour actionner la disposition en cause. La qualification juridique qui est donnée doit répondre à des motifs économiques valables, de sorte que l'impôt puisse être établi sur la base de la qualification juridique normale de l'opération intervenue entre les parties et que les montages juridiques puissent être combattus. Il n'est tenu compte à cet égard que des données de fait sur la base desquelles l'opération peut être requalifiée et les lois fiscales existantes peuvent être appliquées.

Le contribuable dispose d'une défense suffisante. Il peut démontrer que les preuves apportées par l'administration sont défectueuses et peut fournir la preuve de besoins légitimes de caractère financier ou économique. Les preuves produites par l'administration n'échappent pas à un éventuel contrôle juridictionnel.

A.3. Enfin, le Conseil des ministres souligne que la disposition en cause ne constitue qu'un moyen de preuve et ne met nullement à néant l'acte choisi. Le pouvoir exécutif obtient seulement la compétence d'apprécier des données de fait et de vérifier l'intention véritable qui animait le contribuable lors de l'opération que celui-ci a réalisée. En fonction de cette appréciation, la législation fiscale existante est appliquée. Il n'est par conséquent établi aucun impôt autrement que par une loi.

#### *Position des parties demanderesses devant la juridiction a quo*

A.4. Selon les parties demanderesses devant la juridiction *a quo*, la question préjudicielle tend à vérifier si la disposition en cause viole le principe de légalité, en tant qu'elle impose ou tout au moins permet au pouvoir exécutif, en dehors du cas de simulation de la part du contribuable, de conclure à l'existence de circonstances imposables, moyennant une norme qu'il détermine lui-même ou par le biais d'une norme en blanc à compléter, et ceci indépendamment de l'existence de moyens de défense ou de moyens de preuve contraire qui sont accordés au contribuable dans le cadre de la procédure. La question préjudicielle vise à savoir si cette disposition délègue au pouvoir exécutif la compétence d'établir des impôts, délégalation qui est contraire à l'article 170, § 1er, de la Constitution.

A.5. Ces parties estiment qu'une seule interprétation conforme à la Constitution peut être donnée à cette disposition, à savoir celle qui l'interprète en ce sens qu'une requalification n'est possible que si différentes qualifications de l'acte posé peuvent exister, qui sont toutes correctes, et à la condition que la requalification ait les mêmes effets juridiques que l'ensemble originel des actes juridiques. Le contenu et les effets de l'acte accompli par le contribuable ne peuvent donc pas être modifiés. Dans cette hypothèse, l'inopposabilité se limite à la qualification donnée à l'acte et ne s'étend pas à l'acte lui-même.

Si l'acte lui-même pouvait être déclaré inopposable et si l'administration avait le pouvoir de le remplacer par d'autres actes, davantage taxés, il y aurait violation de l'article 170, § 1er, de la Constitution.

A.6. Dans l'interprétation que la juridiction *a quo* donne à la disposition en cause, l'administration doit seulement prouver que la qualification que les contribuables ont donnée à un ou plusieurs actes juridiques avait pour but d'éviter l'impôt, sans qu'il doive être démontré que la nouvelle qualification que propose l'administration est aussi assortie des mêmes effets juridiques. Dans cette interprétation, la disposition en cause viole l'article 170, § 1er, de la Constitution.

A.7. Le point de vue formulé par le Conseil des ministres, selon lequel un problème d'équité surgit lorsque le libre choix de la voie la moins imposée autorise des opérations purement fiscales et selon lequel un privilège serait instauré sans base légale, ne peut être admis. Tout d'abord, il n'y a pas lieu de vérifier la conformité à l'article 172 de la Constitution. Le principe de légalité en matière fiscale implique que tout est libre d'impôt, à moins que la loi n'en dispose autrement. La thèse défendue par le Conseil des ministres est inexacte parce qu'aucun privilège ne peut être instauré, même par une loi. L'article 172 de la Constitution n'a pas la portée que lui donne le Conseil des ministres, parce qu'il ne contient aucune limitation quant à la liberté de principe dont disposent les justiciables de choisir la voie la moins imposée. Emprunter la voie non (ou moins) imposée n'est pas un privilège spécifique mais un droit constitutionnel dont bénéficie chaque justiciable.

A.8. Enfin, ces parties contestent également que la disposition en cause ne soit qu'un moyen de preuve, compte tenu de sa place dans le Code. L'application du moyen de preuve spécial, telle qu'elle a été faite par l'administration, a en effet une incidence immédiate sur la détermination de la base imposable et sur l'établissement de l'impôt.

- B -

B.1. La juridiction *a quo* demande à la Cour de contrôler si l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992) viole l'article 170, § 1er, de la Constitution.

L'article 344, § 1er, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 16, 2°, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, dispose ce qui suit :

« N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. »

B.2. La disposition en cause vise à « l'introduction d'une mesure générale ' anti-abus de droit ' lorsque l'administration établit que l'opération a été réalisée de manière patente par des actes juridiques qui ont pour but de permettre au contribuable d'éviter l'impôt » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 2). Le législateur souhaitait de cette manière limiter

l'application de la jurisprudence de la Cour de cassation, fixée dans l'arrêt Brepols (Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082), jurisprudence dont il découle « que la limite à une construction fiscale réside dans la seule condition de s'appuyer sur des situations réelles » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 2).

B.3.1. Puisque « le contribuable conserve le choix de la voie la moins imposée pour réaliser des opérations justifiées économiquement » (*ibid.*), l'application de la disposition en cause est soumise à plusieurs conditions strictes.

B.3.2. Il est tout d'abord requis que la construction juridique choisie par les parties ait pour but d'échapper à l'impôt.

C'est ainsi qu'il est précisé dans les travaux préparatoires « que le texte en projet tend seulement à lutter contre la multiplication incessante de mécanismes d'évasion fiscale, qui se traduisent par des qualifications juridiques uniquement destinées à éluder l'impôt » (*ibid.*; dans le même sens, *Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, pp. 3 et 36), que « c'est tout d'abord à l'administration d'établir, généralement par des présomptions de l'homme, mais éventuellement par un des autres moyens de preuve admis en matière fiscale, que la qualification donnée aux actes par les parties n'avait pour but que d'éluder l'impôt » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3) et que « le choix de la qualification juridique pour le contribuable doit avoir un but exclusivement fiscal et que le résultat atteint importe peu » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 38).

L'exigence selon laquelle il doit s'agir d'un objectif exclusif n'a pas été maintenue pendant toute la durée des travaux préparatoires :

« Le Ministre affirme qu'il peut y avoir coexistence de besoins légitimes de caractère économique ou financier [...] et d'un but fiscal. Cet article ne défend cependant pas au contribuable de rechercher la voie la moins imposée et il peut y avoir pluralité de motifs.

Pour cette raison il serait imprudent de stipuler que la qualification de l'acte a pour seul but d'éviter l'impôt puisque, dans ce cas, on demanderait à l'administration une preuve impossible étant donné qu'elle ne connaît pas toutes les motivations du contribuable. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 53)

B.3.3. Il est en outre requis que ce soit l'administration elle-même qui prouve le motif d'évasion fiscale (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3; n° 762-2, p. 38; Chambre, 1992-1993, n° 1072/8, p. 39), par tous les moyens de droit. Il lui appartient de démontrer que la situation dans laquelle le contribuable s'est placé au moyen de sa construction juridique en vue d'éviter l'impôt est tellement semblable à la situation visée, selon l'administration, par la loi fiscale que l'objectif et la portée de cette loi seraient ignorés si cette situation n'était pas traitée de la même manière au point de vue fiscal.

En guise d'explication, il a été dit :

« Donc, il ne suffit pas que l'administration ait l'impression que le contribuable a choisi une qualification juridique en vue d'éviter l'impôt. Il ne s'agit en l'occurrence pas d'un constat unilatéral. C'est pourquoi, dans le texte du projet, le mot ' présomptions ' a été utilisé parce que ce sera probablement le moyen de preuve le plus fréquemment utilisé ». (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 38)

B.3.4. Le champ d'application de la disposition en cause reste limité aux « action[s] réalisée[s] par un agent économique dans le cadre de ses activités » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3), c'est-à-dire « les activités qui génèrent des bénéfices ou des profits qui sont en principe imposables » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 38). Les opérations entrant dans le cadre de la gestion du patrimoine privé n'ayant aucun impact sur un élément imposable à un titre ou à un autre ne sont pas visées (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3, et n° 762-2, p. 38).

B.3.5. La preuve contraire que peut apporter le contribuable doit avoir trait à la qualification juridique, de sorte que « le contribuable pourra apporter la preuve qu'il y a bien des besoins légitimes de caractère financier ou économique qui l'ont amené à donner cette qualification » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3).

Le contribuable doit ainsi justifier pourquoi il a opté pour la qualification juridique rejetée par l'administration et non pour la qualification défendue par l'administration :

« Le Ministre confirme que les mots ' répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ' signifient que la qualification attaquée doit être dénuée de toute

motivation économique valable par rapport à l'opération réellement effectuée. En d'autres termes, le contribuable apporte la preuve contraire lorsqu'il démontre une corrélation suffisante entre la qualification juridique et le contenu économique de l'opération. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, pp. 55-56)

B.4. La sanction en cas d'évasion fiscale consiste en ce que le ou les actes seront requalifiés par l'administration. Cette mesure est décrite comme suit :

« Le contrôle de la légalité s'effectue aujourd'hui, en terme de méthode, de haut en bas en partant de l'étiquette juridique, autrement dit de l'acte à ses conséquences telles qu'elles doivent résulter pour les parties suivant l'application du droit commun.

C'est le sens de ce contrôle qui sera inversé par le nouveau dispositif légal qui fait abstraction de l'étiquette. Le contrôleur pourra dorénavant partir des faits avec une question : pour qualifier l'acte, quels sont les effets de l'opération que je constate à partir des faits et quel était le but poursuivi ?

La *ratio legis* de la nouvelle disposition est de permettre à l'administration de s'assurer que l'impôt se fonde sur la qualification juridique normale de l'opération intervenue entre les parties. [...]

Ce qui nous amène à formuler deux hypothèses :

- Soit l'opération est réalisée par un acte unique. En supposant que cet acte pourrait donner lieu à plus d'une qualification juridique, ce qui en pratique semble plutôt exceptionnel, l'administration sera en droit d'opter pour la qualification qui rétablit une base d'imposition lorsque la qualification choisie par les parties a pour seul but d'éviter l'impôt.

- Soit l'opération est réalisée par deux ou plusieurs actes distincts successifs. L'administration sera autorisée à prélever l'impôt en donnant à l'opération une qualification juridique qui fait abstraction de celle donnée à chacun des actes distincts lorsqu'il est établi par l'administration que ces actes forment une même opération d'un point de vue économique. Ceci est la doctrine anglaise du *step by step*, qui permet de considérer fiscalement une opération dans sa globalité en regroupant les découpages artificiels aux fins d'imposer l'opération réellement voulue par les parties. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, pp. 37-38)

B.5. La Cour doit contrôler la disposition en cause au regard de l'article 170, § 1er, de la Constitution, qui dispose :

« Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi. »

B.6. Le principe de légalité en matière fiscale inscrit à l'article 170, § 1er, de la Constitution exige que nul ne soit soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, seule compétente pour instaurer l'impôt.

B.7. Le législateur a lui-même défini les conditions strictes, citées en B.3.2 à B.3.5, auxquelles la mesure visée à l'article 344, § 1er, du C.I.R. 1992 peut être appliquée, en vue d'atteindre un but légitime qui est de combattre l'évasion fiscale, sans toutefois porter atteinte au principe de la faculté de choix de la voie la moins imposée (B.3.1). La mesure ne peut pas être vue comme une habilitation générale qui autoriserait l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, mais comme un moyen de preuve destiné à apprécier, dans des cas concrets, éventuellement sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle.

Le principe constitutionnel de légalité en matière fiscale n'exige pas, en l'espèce, que le législateur définisse de façon plus détaillée encore les conditions concrètes d'application de la mesure, puisque la nature même du phénomène que celle-ci combat ne le permet pas.

B.8. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas l'article 170, § 1er, de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 24 novembre 2004.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

A. Arts