

Les donations immobilières morcelées : planification patrimoniale ou abus fiscal ? Analyse critique au regard de la mesure générale anti-abus

Auteur : Malmendier, Jeanne

Promoteur(s) : Garroy, Sabine

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit, à finalité spécialisée en droit privé

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/23618>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative" (BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Les donations immobilières morcelées : planification patrimoniale ou abus fiscal ? Analyse critique au regard de la mesure générale anti-abus.

Jeanne MALMENDIER

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit privé

Année académique 2024-2025

Recherche menée sous la direction de :

Madame Sabine GARROY

Chargée de cours

RESUME

Ce travail de fin d'études porte sur l'examen de la pratique des donations immobilières morcelées à la lumière de la règle générale anti-abus en matière de droits d'enregistrement, telle qu'elle s'applique en Région wallonne. Cette technique consiste à transmettre un même bien immobilier en plusieurs donations successives, espacées dans le temps, dans le but d'éviter la réserve de progressivité prévue par la législation fiscale et, partant, de réduire la charge fiscale globale. Si cette pratique repose sur un montage juridiquement licite, elle n'en soulève pas moins la question de sa légitimité au regard de l'objectif poursuivi par le législateur.

L'étude vise à déterminer dans quelle mesure une telle planification patrimoniale pourrait être requalifiée en abus fiscal, en vertu de la règle générale anti-abus. Après une présentation du régime juridique applicable aux donations immobilières et des principes encadrant la réserve de progressivité, le travail s'attache à analyser les critères d'application de la règle anti-abus en Région wallonne. Une réflexion critique est ensuite menée sur la compatibilité de la pratique des donations morcelées avec les objectifs de cette règle.

Ce travail a pour ambition d'éclairer les enjeux juridiques et fiscaux liés à cette stratégie patrimoniale et de contribuer à la délimitation des contours de la planification licite face à la lutte contre les abus fiscaux.

REMERCIEMENTS

Tout d'abord, je souhaite exprimer ma sincère gratitude à ma directrice de TFE, Madame Sabine GARROY, pour ses conseils éclairés, son soutien constant et sa disponibilité. Sa patience et ses remarques constructives m'ont permis de mener à bien ce travail.

Je tiens aussi à remercier mes amis pour leur soutien, leurs encouragements et leurs discussions enrichissantes qui m'ont permis de garder ma motivation pendant toute la durée de ce travail.

Je n'oublie pas ma famille, pour leur confiance, leur patience et leur soutien moral tout au long de mes études. Leur présence a été une véritable source de réconfort.

Enfin, merci à toutes les personnes qui, de près ou de loin, ont contribué à ce projet. Votre aide a été essentielle dans la réussite de ce travail.

TABLE DES MATIERES

Introduction.....	4
Titre 1 : Le régime applicable aux donations immobilières en Wallonie.....	5
Chapitre 1 : La législation régionale	5
Section 1 - Un impôt régional	5
Section 2 - Le critère de localisation	6
Section 3 - Les tarifs régionaux applicables	7
Chapitre 2 : Analyse du régime.....	10
Section 1 - Le calcul des droits par donataire	10
Section 2 - La réserve de progressivité	10
Titre 2 : Les pratiques de la planification patrimoniale à l'épreuve de la règle anti-abus fiscal	13
Chapitre 1 : Le test à franchir : la règle anti-abus fiscal	13
Section 1 - Fraude ou évitement licite de l'impôt	13
Section 2 – La mesure générale anti-abus	14
<i>Sous-section 1 – Historique et fondement de la règle générale anti-abus</i>	<i>15</i>
<i>Sous-section 2 - Les conditions d'application de la mesure générale anti-abus</i>	<i>17</i>
1. Définition de l'abus fiscal	18
2. Les éléments à prouver par l'administration	19
2.1. Le redéuable a posé un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques	19
2.2. Opération constitutive d'un abus	20
2.1.1. Élément objectif	20
2.1.2. Élément subjectif.....	22
3. Contre-preuve apportée par le redéuable	22
4. Champ d'application temporel	23
5. Les conséquences de l'abus fiscal	24
6. Schéma méthodologique	26
Chapitre 2 : Analyse des pratiques à l'aune de la mesure anti-abus.....	27

Section 1 - Les donations immobilière échelonnées	27
Section 2 - Les donations immobilières morcelées	27
<i>Sous-section 1</i> - Le redéuable a posé un ensemble d'actes juridiques à partir du 1er juin 2012	27
1. La qualité de redéuable au regard de la MGAA	27
2. L'existence d'un ensemble d'actes juridiques	27
3. L'exigence temporelle de la MGAA.....	28
<i>Sous-section 2</i> - La construction juridique choisie.....	28
<i>Sous-section 3</i> – La contre-preuve apportée par le redéuable	29
<i>Sous-section 4</i> - Les motifs sont-ils inhérents à l'opération et d'un intérêt non négligeable ?	29
Conclusion	30

Introduction

En mai 2023, Léo, résident fiscal wallon, prend une décision patrimoniale stratégique : transmettre à son fils Simon la propriété d'un immeuble situé à Stavelot, non pas en une seule fois, mais par quotes-parts. Il commence par lui céder un tiers de l'immeuble, puis attend trois ans pour lui en donner un deuxième tiers, et encore trois ans pour le dernier. En apparence, rien d'illégal. Pourtant, cette démarche, minutieusement réfléchie, permet à Simon de bénéficier, à chaque donation, du tarif de base le plus favorable, évitant ainsi les tranches progressives les plus élevées de l'impôt. Ce mécanisme d'optimisation, appelé donation morcelée, est une pratique bien connue dans la planification patrimoniale.

La donation morcelée repose sur une logique simple mais redoutablement efficace : elle consiste à fragmenter la transmission d'un même bien immobilier en plusieurs donations distinctes, espacées d'au moins trois ans, afin d'échapper à l'effet cumulatif prévu par la réserve de progressivité. En Région wallonne, cette réserve est consacrée par l'article 137 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après, « CWDE »). Elle impose une taxation plus lourde en cas de donations successives intervenant entre les mêmes parties dans un délai de moins de trois ans, en additionnant leurs valeurs pour déterminer le taux applicable. En évitant ce regroupement, la donation morcelée devient un outil de réduction de la charge fiscale.

Face à une telle ingénierie fiscale, une interrogation s'impose : ce type de pratique, bien qu'apparemment licite, pourrait-elle tomber sous le coup de la règle générale anti-abus instaurée par la loi-programme du 29 mars 2012¹? Ce dispositif, applicable à divers impôts directs et indirects, permet à l'administration fiscale de déclarer inopposable un acte juridique lorsque celui-ci, tout en respectant formellement la législation, poursuit principalement un objectif fiscal et ne se justifie par aucun motif légitime autre que la réduction de la charge fiscale.

C'est à cette question que ce travail tente répondre. À travers l'exemple concret de la donation immobilière morcelée, nous interrogerons la portée et les limites de la règle générale anti-abus en matière de droits d'enregistrement.

Dans un premier temps, nous présenterons le cadre juridique relatif aux donations immobilières en Région Wallonne, ainsi que les mécanismes de taxation y afférents, notamment la réserve de progressivité.

Dans un second temps, nous procéderons à une analyse de la mesure générale anti-abus en explicitant les conditions de son application afin d'évaluer dans quelle mesure une planification patrimoniale telle que celle effectuée par Léo pourrait être déclarée comme inopposable à l'administration et, le cas échéant, imposée conformément à l'objectif de la loi.

¹ Loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.*, 4 avril 2012.

Titre 1 : Le régime fiscal applicable aux donations immobilières en Wallonie

Avant d'aborder l'analyse critique de la donation morcelée au regard de la règle générale anti-abus, il convient d'examiner préalablement le cadre juridique applicable aux donations immobilières en Région wallonne, et en particulier le mécanisme de la réserve de progressivité qui joue un rôle clé dans cette problématique.

Chapitre 1 : La législation régionale

L'analyse des donations immobilières en Région wallonne impose, en amont, une compréhension approfondie du contexte législatif dans lequel elles s'inscrivent.

La régionalisation de la fiscalité immobilière, consécutive aux réformes institutionnelles successives, a conféré aux Régions une compétence normative et fiscale étendue en matière de droits d'enregistrement. Désormais, chaque entité fédérée dispose du pouvoir de déterminer les règles applicables aux donations, tant en ce qui concerne les tarifs que les conditions d'exonération.

La maîtrise de ce cadre juridique est indispensable pour apprécier la portée des stratégies patrimoniales contemporaines.

Afin de mieux cerner l'application régionale des droits d'enregistrement en Wallonie, il convient d'examiner, dans un premier temps, la nature de l'impôt prélevé à l'occasion des donations immobilières. Ainsi, nous verrons comment la régionalisation de cette matière a modifié le régime applicable et renforcé l'autonomie fiscale des entités fédérées.

Section 1 - Un impôt régional²

Conformément à l'article 19, 2° des Codes wallon et bruxellois des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après respectivement, « CWDE et CBDE ») et de l'article 2.8.1.0.1. du Code Flamand de la Fiscalité (ci-après, « CFF »), est obligatoirement enregistrable tout acte portant le transfert du droit de propriété d'un immeuble situé en Belgique ou d'un droit réel relatif à un tel bien. Les donations portant sur des biens immobiliers situés en Belgique donneront donc toujours lieu à la perception d'un droit de donation.

Comme rappelé ci-dessus, le droit de donation est un impôt régional. En effet, l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989³ fut modifié par la loi spéciale du 13 juillet 2001⁴ de sorte que

² M. PETIT, « Les droits de donation et la famille », *Droit familial : étude pratique et transversale*, F. FASSIN (dir.), Malines, Kluwer, 2024, p. 1113 à 1115.

³ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989, art. 3.

⁴ Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des Régions, *M.B.*, 3 août 2001, art. 5.

l'autonomie fiscale des Régions s'est étendue. A partir du 1^{er} janvier 2002⁵, les Régions ont acquis la compétence exclusive de modifier la base imposable, les tarifs, les exemptions et les réductions. En outre, chaque Région perçoit l'entièreté du produit de l'impôt.

Cependant, cette compétence n'est pas totale. Elle demeure partagée avec le législateur fédéral qui conserve sa compétence en ce qui concerne la matière imposable. De plus, il assure le service de l'impôt régional (perception, recouvrement, procédure, matière imposable, paiement, restitutions, réclamations, instances en justice et prescriptions) tant que l'autorité régionale concernée ne l'a pas repris à son compte.

À ce titre, il convient de souligner que depuis le 1^{er} janvier 2015 la Région flamande assure elle-même le service de l'impôt de donation par l'intermédiaire de l'Administration fiscale flamande (Vlabel⁶). En revanche, dans les deux autres Régions, cette mission est toujours exercée par le SPF Finance.

Il est donc essentiel de se référer à la législation spécifique de la Région pour déterminer les règles applicables en matière de droits de donation.

Section 2 - Le critère de localisation

Afin de connaître le régime fiscal régional applicable à une donation immobilière, il convient de localiser cette dernière.

En premier lieu, lorsque le donateur est un habitant du Royaume, le critère de localisation est celui du domicile fiscal du donateur au moment de la donation⁷. Le lieu du bien donné, le lieu de résidence fiscale du donataire ou la nationalité des parties à la donation sont sans incidence⁸.

La notion de domicile fiscal s'entend du lieu où le donateur a établi sa résidence habituelle, définie comme une présence effective, stable et continue. Il s'agit du centre de ses intérêts personnels et économiques, tel que le lieu de résidence de la famille, l'endroit où s'exercent ses principales activités, ou le lieu à partir duquel il administre ses biens et affaires. Cette détermination relève d'une appréciation *in concreto*, fondée sur l'ensemble des circonstances factuelles⁹.

Cependant, il convient d'accorder une vigilance particulière à toute modification du domicile fiscal du donateur au cours des cinq années précédant la donation. En cas de domiciliations successives dans plusieurs Régions (étant entendu, dans deux Régions au moins) au cours de

⁵ Date d'entrée en vigueur de la loi spéciale du 13 juillet 2001.

⁶ Vlaamse Belastingdienst.

⁷ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989, art. 5, §1er, 8°, modifié par la loi spéciale du 13 juillet 2001, *M.B.*, 3 août 2001.

⁸ A. CULOT, « « Les donations – Les grands principes », *Rec. gén. enr. not.*, 2023, liv. 1, p.7.

⁹ A. CULOT, *ibidem*, p.7.

cette période, la législation fiscale applicable sera celle de la Région dans laquelle le donateur a résidé le plus longtemps, en tenant compte du cumul des différentes périodes de séjour¹⁰.

Afin de permettre à l'administration fiscale de déterminer la législation régionale pertinente, l'acte authentique de donation doit comporter une déclaration du donateur précisant, pour les cinq années précédant l'acte, les adresses successives de ses domiciles fiscaux, les dates d'établissement ainsi que les durées d'occupation¹¹.

En outre, l'Administration fiscale fédérale a prévu, dans sa Circulaire n°12/2005 du 20 octobre 2005¹², que dans les cas où le donateur n'est pas un habitant du Royaume, la donation sera localisée à l'endroit où est situé le bien immeuble.

Enfin, notons également que la donation d'un immeuble situé à l'étranger (ou d'un droit réel relatif à ce bien) donnera lieu à la perception d'un droit fixe général de 50€, en Belgique, moyennant la présentation volontaire de l'acte à l'enregistrement¹³.

En résumé, le critère de localisation pour les donations immobilières dépend principalement du domicile fiscal du donateur (lorsqu'il est résident en Belgique) ou de l'emplacement de l'immeuble (si celui-ci se trouve en Belgique et que le donateur n'y est pas résident fiscal).

Section 3 - Les tarifs régionaux applicables

Les tarifs applicables aux donations immobilières sont des tarifs progressifs par tranches basés sur le lien de parenté entre le donateur et le donataire et le montant des tranches imposables.

Dès 2015, la Région flamande a amorcé un mouvement de réforme en simplifiant et en réduisant les droits de donation en matière immobilière. Cette initiative a rapidement été suivie, en 2016, par la Région de Bruxelles-Capitale. La Région wallonne, quant à elle, n'a aligné ses tarifs avec ceux appliqués dans les deux autres Régions qu'à compter du 3 septembre 2018, à la suite de l'adoption du décret du 19 juillet 2018 portant diverses dispositions fiscales^{14, 15}.

Les tarifs sont donc actuellement identiques dans les trois Régions (art. 2.8.4.1.1., §1^{er} CFF, art. 131, §1^{er} CWDE et CBDE) :

¹⁰ A. CULOT, *ibidem*, p.7.

¹¹ M. PETIT, *op.cit.*, p. 1117 et 1118.

¹² Circulaire n°12/2005 de l'Administration fiscale fédérale du 20 octobre 2005 relative aux critères de localisation en matière d'impôts régionaux, AAF 16/2005 – Dos. EE/L. 151, disponible sur <https://expert.taxwin.be/fr>

¹³ S. VANHAELST, « La transmission du patrimoine immobilier », *La planification successorale : Nouvelles opportunités dans le contexte actuel*, O. DE CLIPELLE (dir.), Bruxelles, Vanham & Vanham, 2019, p. 13.

¹⁴ Décret de la Région Wallonne du 19 juillet 2018 portant diverses dispositions fiscales, *M.B.*, 24 août 2018.

¹⁵ S. VANHAELST, *op.cit.*, p.13.

TRANCHES			En ligne directe, entre époux et cohabitants légaux	Entre toutes autres personnes
0,01€	à	150.000€	3%	10%
150.000, 01€	à	250.000€	9%	20%
250.000, 01€	à	450.000€	18%	30%
Plus de		450.000€	27%	40%

Notons que la Région flamande applique le tarif en ligne directe aux cohabitants de fait qui cohabitent depuis au moins 1 an de façon ininterrompue et, tiennent ensemble un ménage commun^{16, 17}.

Le tarif en ligne directe est également appliqué, du côté de la Région de Bruxelles-Capitale, au cohabitant de fait qui « au jour de la donation, cohabite avec le donateur de façon ininterrompue et forme avec lui un ménage commun depuis au moins un an ou, pour l'application des articles 140/1 à 140/3, trois ans »¹⁸, et ce depuis le 1^{er} janvier 2024¹⁹.

De son côté, la Région wallonne n'a pas encore prévu d'étendre fiscalement, aux cohabitants de fait, les règles applicables aux conjoints et cohabitants légaux. A ce titre, l'exposé des motifs du décret du 25 décembre 2024²⁰ précise que « cela nécessite une refonte globale de la fiscalité wallonne dans son ensemble et qu'il est jugé inopportun de pratiquer une telle assimilation dans deux mesures particulières »²¹.

De plus, la Région flamande a établi, en son article 2.8.4.3.1. CFF, deux situations auxquelles des taux préférentiels sont applicables. D'abord, pour les donations d'immeubles soumis à une rénovation énergétique dans les cinq années suivant la donation. Ensuite, lorsque le

¹⁶ Art. 1.1.0.0.2., al. 6, 4^o C.F.F.

¹⁷ S. VANHAELST, *op.cit.*, p. 14.

¹⁸ Art. 131 CBDE.

¹⁹ Ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 6 juillet 2023 modifiant le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue d'adapter le droit fiscal bruxellois aux nouvelles structures familiales et de faciliter les transmissions entre générations, *M.B.*, 27 septembre 2023, art. 14 et 19.

²⁰ Décret de la Région Wallonne du 5 décembre 2024 portant réforme de la fiscalité wallonne et instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique ainsi qu'une diminution générale des droits de succession, *M.B.*, 13 décembre 2024, art. 22 et 30.

²¹ Projet de décret portant réforme de la fiscalité wallonne et instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique ainsi qu'une diminution générale des droits de succession, exposé des motifs, *Doc.*, Parl. w., 2024-2025, n°97, p. 7.

donataire met le bien immeuble en location dans les trois années suivant la donation, et pour une durée minimale de neuf ans.

Dans ces deux cas, le contribuable (donataire) paie d'abord le droit de donation ordinaire, et ce n'est qu'une fois toutes les conditions remplies que ces régimes de faveur s'appliqueront, par restitution des droits trop perçus²².

Attention, ces taux sont uniquement applicables pour les donations d'immeubles situés en Région flamande et lorsque ces donations sont faites par un résident flamand.²³

TRANCHES			Taux préférentiels en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux ou de fait	Taux préférentiels entre toutes autres personnes
0,01€	à	150.000€	3%	9%
150.000, 01€	à	250.000€	6%	17%
250.000, 01€	à	450.000€	12%	24%
Plus de		450.000€	18%	31%

Enfin, notons que selon l'article 2.8.3.0.4. CFF, la Région flamande offre un abattement sur la base imposable pour les donations faites à un donataire souffrant d'un handicap. Cet abattement est calculé en fonction de l'âge du donataire handicapé.

En conclusion, bien que la structure tarifaire applicable aux droits de donation immobilière soit similaire dans les trois Régions, la Région flamande se distingue par la mise en place de taux préférentiels soumis à conditions, ainsi que par l'octroi d'un abattement spécifique en faveur des personnes en situation de handicap. Par ailleurs, la Région wallonne se singularise en n'assimilant pas les cohabitants de fait aux cohabitants légaux ou aux conjoints dans le cadre du tarif applicable en ligne directe.

²² G. DEJALLE, « Les donations comme outil de planification successorale : comparatif entre les trois régions du pays », *R.P.P.*, 2022/3, p. 242.

²³ G. DEJALLE, *ibidem*, p. 242.

Chapitre 2 : Analyse du régime

Section 1 - Le calcul des droits par donataire

Selon l'article 133 CWDE, le calcul des droits de donation s'effectue, pour chaque donataire, sur la valeur vénale du bien qu'il reçoit du donateur, sans distraction des charges (sauf sous certaines conditions si la charge est prévue au profit d'un tiers²⁴). Cette valeur correspond à la valeur marchande d'un bien, soit le prix qu'il pourrait raisonnablement atteindre dans le cadre d'une vente effectuée dans des conditions normales de marché, après une publicité adéquate et suffisante²⁵.

De plus, il est essentiel de tenir compte du lien de parenté entre le donateur et le donataire, ou de l'absence de toute relation, pour assurer une perception correcte du droit de donation. Les parties doivent mentionner ce lien dans l'acte notarié²⁶. En cas de désignation inexacte du degré de parenté, une amende peut être due²⁷.

Le tarif en ligne directe s'applique aux personnes qui descendent l'une de l'autre. Des règles spécifiques existent en matière d'adoption pour la détermination du tarif applicable en fonction du lien de parenté²⁸. Des assimilations à la ligne directe sont également prévues pour les beaux-enfants et certaines autres relations²⁹.

En outre, il est important de noter l'application de la règle de la réserve de progressivité, nécessaire pour déterminer le tarif applicable à une donation immobilière. Nous allons exposer ce mécanisme dans les lignes qui suivent.

En résumé, le calcul des droits de donation se fait individuellement pour chaque donataire en considérant la valeur des biens reçus, le lien de parenté avec le donateur, les tarifs régionaux en vigueur et l'application éventuelle de la réserve de progressivité. La mention exacte du lien de parenté et la correcte évaluation des biens sont des éléments cruciaux pour la détermination des droits dus.

Section 2 - La réserve de progressivité

Nous venons d'examiner la façon dont les droits de donation sont calculés. Maintenant, il convient d'exposer le mécanisme de la réserve de progressivité.

²⁴ S. VANHAELST, *op.cit.*, p. 15.

²⁵ A. CULOT, *op.cit.*, p.12.

²⁶ Art. 168 CWDE.

²⁷ Art. 139 CWDE. ; M. PETIT, « Les droits de donation wallons », *Droits d'enregistrement*, F. WERDEFROY (dir.), Bruxelles, Larcier, 2024, p. 511.

²⁸ Art. 132 CWDE.

²⁹ M. PETIT, *op.cit.*, p. 597 à 510.

En effet, ce mécanisme joue un rôle essentiel, car il peut constituer un frein potentiel à la réalisation d'une donation immobilière. Le législateur l'a instauré afin d'empêcher les contribuables de contourner la progressivité de l'impôt, en scindant leur donation en plusieurs fractions³⁰.

Notons que notre étude se concentre uniquement sur les donations immobilières en Région Wallonne.

C'est à l'article 137 du CWDE que le législateur wallon prévoit que : « *Pour déterminer le tarif applicable à la donation de biens immeubles, la base imposable de celle-ci est ajoutée à la somme qui a servi de base de perception sur les donations de biens immeubles déjà intervenues entre les mêmes parties, constatées par actes remontant à moins de trois ans avant la date de la nouvelle donation et qui, avant la même date, ont été enregistrés ou sont devenus obligatoirement enregistrables* ».

La réserve de progressivité produit un effet direct de majoration de l'imposition applicable aux donations immobilières successives. Concrètement, lorsque plusieurs donations de biens immobiliers sont effectuées entre les mêmes parties dans un délai de trois ans, la base imposable de la nouvelle donation doit être augmentée de la valeur des donations antérieures intervenues au cours de cette période. Cette règle revient à traiter ces donations comme s'il s'agissait d'une seule transmission globale, soumise aux tranches supérieures du tarif progressif.

L'objectif poursuivi par ce mécanisme est clair : éviter que la progressivité des droits de donation ne soit contournée par un fractionnement artificiel des transmissions dans le temps. En intégrant la valeur des donations précédentes, l'administration veille à ce que la charge fiscale demeure proportionnelle à l'importance économique réelle du transfert patrimonial³¹.

Il convient de préciser que la réserve de progressivité ne s'applique qu'aux donations immobilières successives réalisées entre un même donateur et un même donataire, dans un délai de trois ans. Elle ne s'étend donc ni aux donations mobilières, ni aux transmissions entre parties différentes.

Prenons un exemple afin d'illustrer ce mécanisme :

Le 1^{er} mai 2023, Léo donne un immeuble à son fils Simon. Cet immeuble a une valeur de 300.000€. Les droits de donation dus seront donc de 22.500€ (3% de 150.000€ + 9% de 100.000€ + 18% de 50.000€).

Un an plus tard, le 1^{er} mai 2024, Léo procède à une nouvelle donation immobilière et donne à ce même fils, un immeuble d'une valeur de 200.000€. Avec l'application du mécanisme de la

³⁰ Gand (fisc.) (5e ch.), 25 octobre 2022, n° 2021/AR/1516 ; E.GENIN et A.GENIN, *Commentaire du code des droits d'enregistrement d'hypothèque et de greffe précédé d'une introduction à l'étude des impôts sur la circulation juridique des biens*, Bruxelles, Van Buggenhoudt, 1950, p. 511.

³¹ E.GENIN et A.GENIN, *op. cit.*, p. 511.

réserve de progressivité, les droits de donation dus seront de 40.500€ (18% de 150.000€ + 27% de 50.000€).

On constate ainsi l'effet de majoration de l'imposition. Avec la première donation, nous arrivions dans la tranche de 250.000€ à 450.000€. Nous avions utilisé 50.000€ à 18%. La deuxième donation étant intervenue un an après la première et entre les mêmes personnes, nous devions calculer les droits en commençant par les 150.000€ restants dans la dernière tranche utilisée par la donation antérieure.

Face à ce mécanisme, deux pratiques se sont développées.

Premièrement, les donations échelonnées dans le temps. En effet, les contribuables qui veulent effectuer plusieurs donations espacent alors ces dernières de trois ans minimum. Ainsi, chaque donation sera imposée au tarif progressif à partir de la première tranche d'imposition³².

Reprendons notre exemple :

Le 1^{er} mai 2023, Léo donne un immeuble à son fils Simon. Cet immeuble a une valeur de 300.000€. Les droits de donation dus seront donc de 22.500€ (3% de 150.000€ + 9% de 100.000€ + 18% de 50.000€).

Trois ans plus tard, le 2 mai 2026, Léo procède à une nouvelle donation immobilière et donne à ce même fils, un immeuble d'une valeur de 200.000€. Ici, le mécanisme de la réserve de progressivité ne trouve pas à s'appliquer car trois ans se sont écoulés entre la première et la deuxième donation. Les droits de donation dus seront donc de 9000€ (3% de 150.000€ + 9% de 50.000€).

On constate donc que sans l'application de la réserve de progressivité, une économie considérable est faite.

La deuxième pratique consiste à donner un même immeuble par fraction, avec un délai de trois ans minimum entre chaque donation. En d'autres termes, le contribuable donne d'abord une quote-part de l'immeuble, puis, trois ans plus tard reproduit l'opération. C'est ce que l'on appelle une donation morcelée³³.

Dès lors, une question mérite d'être posée : ces pratiques peuvent-elles être qualifiées d'abus fiscal, dès lors qu'elles tendent manifestement à neutraliser les effets de la réserve de progressivité de l'impôt ?

³² V. DEHALLEUX, « Les donations », *La planification successorale*, 3e éd., Limial, Anthemis, 2020, p. 159.

³³ V. DEHALLEUX, *op cit*, p. 159 et 160.

Titre 2 : Les pratiques de la planification patrimoniale à l'épreuve de la règle anti-abus fiscal

La règle anti-abus fiscal vise à faire obstacle aux pratiques qui, tout en respectant la lettre de la loi, en détournent l'esprit dans le but principal d'échapper à l'impôt. Elle s'inscrit entre l'évitement licite de l'impôt, reconnu par la jurisprudence, et la fraude fiscale, sanctionnée pénalement.

Cette partie s'attachera à définir les contours de cette notion, en distinguant clairement l'abus fiscal des autres comportements fiscaux. Avant d'analyser les conditions d'application de la mesure, nous examinerons l'évolution du cadre légal applicable en matière de droits d'enregistrement.

Chapitre 1 : Le test à franchir : la règle anti-abus fiscal

La notion d'abus fiscal s'inscrit dans le cadre d'un raisonnement juridique destiné à tracer la frontière entre l'optimisation licite de la charge fiscale et les comportements constituant un détournement inacceptable de la norme fiscale. Elle permet ainsi de différencier l'évitement licite, qui respecte tant la lettre que l'esprit de la loi, de l'abus de droit, qui vise essentiellement à éluder l'impôt au moyen d'actes juridiques certes valides, mais contraires à l'objectif poursuivi par le législateur. Il importe, à cet égard, de distinguer clairement l'abus fiscal de la fraude fiscale.

Section 1 - Fraude ou évitement licite de l'impôt

Premièrement, la fraude fiscale suppose une infraction caractérisée à la loi, accompagnée d'une intention de tromper l'administration, notamment par des moyens illicites tels que la dissimulation, la simulation ou encore la falsification. À la différence de l'abus fiscal, la fraude relève du droit pénal et expose son auteur à des sanctions répressives³⁴.

À l'opposé, l'évitement fiscal licite consiste, pour le contribuable, à organiser ses opérations de manière à limiter la charge fiscale, sans enfreindre la loi. Il s'exerce en amont de la déclaration fiscale, lors de la structuration des actes, en toute transparence, dans le respect du cadre légal. Cet évitement peut prendre une forme matérielle (par exemple, l'abstention ou le déplacement de la base imposable) ou une forme juridique, lorsqu'il s'opère par la sélection d'un agencement contractuel moins taxé³⁵.

Le droit fiscal belge reconnaît expressément cette faculté à travers le principe du « libre choix de la voie la moins imposée », consacré par la jurisprudence de la Cour de cassation,

³⁴ A. NOLLET, « Abus fiscal - Méthodologie de raisonnement et cas d'application récents », *institut de Formation Judiciaire (IFJ/IGO), Formation Droit fiscal*, PowerPoint, Bruxelles, 21 février 2020.

³⁵ E. TRAVERSA, *Droit fiscal général*, syllabus, ULG, année académique 2024-2025, p. 178.

notamment dans les arrêts *Brepols* de 1961³⁶ et *Au Vieux Saint-Martin* de 1990³⁷. Ces décisions affirment que le contribuable peut, dans l'exercice de sa liberté contractuelle, adopter une structure juridique en vue de réduire sa charge fiscale, pour autant que cette structure soit réelle, sincère, et ne contrevienne à aucune obligation légale³⁸. Le juge rejette ainsi les théories fondées sur la fraude à la loi ou la primauté des réalités économiques, dès lors que les parties assument pleinement les effets juridiques des actes posés.

Ce principe connaît toutefois certaines limites. La première tient à l'interdiction de la simulation, laquelle, si elle est avérée, fait basculer la situation dans le champ de la fraude. La seconde limite est constituée par l'introduction de dispositifs généraux anti-abus, qui viennent encadrer juridiquement l'exercice du libre choix de la voie la moins imposée. Ces mécanismes permettent à l'administration fiscale d'écartier certaines structures juridiques, bien que licites en apparence, lorsqu'elles poursuivent exclusivement un objectif fiscal contraire à l'esprit de la loi³⁹.

Par ailleurs, il convient de noter que certains actes juridiques, bien qu'authentiques et non simulés, peuvent également être déclarés inopposables à l'administration lorsqu'ils contreviennent à une règle d'ordre public — fût-elle étrangère au droit fiscal — dans le but d'atténuer la charge fiscale. Cette restriction, fondée sur le respect de l'ordre public, se distingue de l'approche retenue dans la jurisprudence *Brepols*, en ce qu'elle impose une conformité plus large au cadre juridique général⁴⁰.

Enfin, afin de renforcer l'efficacité de la lutte contre les montages abusifs, le législateur a introduit des dispositions spécifiques dites « anti-abus » ou « anti-évitement ». Celles-ci permettent d'écartier certains actes juridiques réels mais artificiels, lorsque ceux-ci ont pour seul objet d'éviter l'impôt ou d'en diminuer la charge⁴¹.

Après avoir posé les fondements conceptuels et jurisprudentiels de la notion d'abus fiscal, il convient désormais de concentrer l'analyse sur le dispositif applicable en matière de droits d'enregistrement.

Section 2 - La mesure générale anti-abus

Dans un premier temps, cette partie s'ouvrira par un bref retour historique sur l'évolution de la disposition en matière de droits d'enregistrement, afin d'éclairer le contexte ayant conduit à l'adoption du mécanisme actuel. L'analyse se poursuivra ensuite par l'examen des conditions d'application, de la portée et des implications concrètes de la mesure générale anti-abus actuellement en vigueur dans ce domaine.

³⁶ Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, I, p. 1082.

³⁷ Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, I, p. 849.

³⁸ E. TRAVERSA, *op.cit.*, p. 177 et 178.

³⁹ A. NOLLET, *op.cit.*.

⁴⁰ A. NOLLET, *ibidem*.

⁴¹ E. TRAVERSA, *op.cit.*, p. 189 à 192.

Sous-section 1 - Historique et fondement de la règle générale anti-abus

Par la loi du 22 juillet 1993⁴², le législateur a introduit des mesures générales anti-abus en matière de droits de succession (art. 106 C.succ.), de droits d'enregistrement (art. 18, §2 C.enr.) et d'impôts directs (art. 344, §1^{er} CIR 92). Cependant, ces dernières étaient rendues presque inefficaces étant donné leur formulation et leur interprétation restrictive. Une réécriture générale de ces dispositions a alors eu lieu par la loi programme du 29 mars 2012⁴³.

En effet, le régime antérieur permettait à l'administration fiscale de contester la qualification juridique que le contribuable attribuait à un acte — ou à une pluralité d'actes formant une opération cohérente — à condition de démontrer que cette qualification avait pour finalité principale, voire exclusive, d'échapper l'impôt. Dans ce cadre, la charge de la preuve se renversait : il incombaît alors au contribuable de justifier que la qualification en question répondait également à des motivations légitimes de nature économique ou financière, indépendamment de toute considération fiscale. À défaut d'une telle démonstration, l'administration pouvait substituer une autre qualification juridique à celle initialement retenue, afin d'appliquer le régime fiscal adéquat⁴⁴.

En matière patrimoniale, il devenait alors presque impossible de justifier la qualification choisie car les actes en cette matière ne répondent en pratique jamais à ces besoins. L'administration avait alors expressément exprimé, dans sa circulaire du 20 novembre 1996⁴⁵, un avis restreignant la portée du texte en indiquant que « la mesure anti-abus de droit n'est applicable qu'aux opérations entrant dans la sphère des activités économiques. Les opérations accomplies dans le cadre de la gestion du patrimoine privé sortent du champ d'application de cette disposition »⁴⁶.

C'est donc par la loi-programme du 29 mars 2012 que le législateur a voulu rendre effective cette mesure anti-abus aux droits de succession et aux droits d'enregistrement en remaniant son contenu. La nouvelle notion d'abus fiscal fut donc introduite, en cette matière à l'article 18, §2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : C.enr.)⁴⁷ :

« § 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

⁴² Loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, *MB.*, 24 juillet 1993, err., *M.B.*, 26 juillet 1993.

⁴³ Loi-programme du 29 mars 2012 précitée.

⁴⁴ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 52-62.

⁴⁵ Circulaire n° 11/ 1996 de l'Administration centrale de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines du 20 novembre 1996 relative au champ d'application de la mesure anti-abus de droit disponible sur : www.fisconetplus.be

⁴⁶ Circulaire du 20 novembre 1996, *ibidem*.

⁴⁷ Lequel est rendu applicable *mutatis mutandis* en matière de droits de succession par l'article 106, alinéa 2 du C.succ.

ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 185 et à la lumière de 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 juridiques 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 ».

Désormais, ce n'est plus la qualification de l'acte juridique qui est rendue inopposable à l'administration, mais l'acte juridique (ou l'ensemble d'actes) réalisant l'opération⁴⁸.

De plus, les nouvelles dispositions s'appliquent aux actes posés dans la sphère privée, comme le confirme explicitement la circulaire du 4 mai 2012⁴⁹, abrogeant ainsi la circulaire du 20 novembre 1996 et la privant de tout effet depuis le 1^{er} juin 2012⁵⁰.

Cette réforme substantielle a suscité de nombreuses réactions au sein de la pratique, en particulier parmi les professionnels de la planification patrimoniale, dont l'activité s'est trouvée significativement complexifiée par l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions. Afin de répondre à l'inquiétude exprimée par ces praticiens et de clarifier la portée du dispositif, l'administration fiscale a publié une circulaire le 19 juillet 2012, ensuite remplacée par une circulaire du 10 avril 2013⁵¹⁵².

Cette dernière visait à offrir une certaine sécurité juridique en présentant, d'une part, des exemples d'opérations qu'elle considère comme étant, en toute hypothèse, étrangères à tout

⁴⁸ P. VAN DEN EYDEN, « Présomption générale d'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, liv. 4, p. 141.

⁴⁹ Circulaire n°4/2012 du l'Administration générale de la fiscalité et de l'Administration générale de la documentation patrimoniale du 4 mai 2012 relative à la mesure anti-abus disponible sur : www.fisconetplus.be

⁵⁰ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les droits de donation et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2012, liv. 7, p. 281.

⁵¹ Circulaire n° 5/2013 de l'Administration générale de la documentation patrimoniale du 10 avril 2013 relative à la mesure abti-abus – abus fiscal – cas d'application disponible sur : www.fisconetplus.be

⁵² E. DE WILDE D'ESTMAEL, *op. cit.*, p. 281.

abus fiscal (*white list*), et, d'autre part, des situations susceptibles de relever d'un abus fiscal en l'absence de justifications fondées sur des considérations autres que fiscales (*black list*).

Soulignons le fait que la circulaire adoptée par l'administration revêt un caractère non limitatif. Les opérations qui n'y sont pas mentionnées ne peuvent, dès lors, être considérées, du fait de leur absence, comme nécessairement conformes ou, à l'inverse, suspectes. Par ailleurs, la circulaire ne fournit aucun exposé du raisonnement juridique ayant conduit l'administration à qualifier ou non une opération d'abus fiscal⁵³.

Enfin, la Région wallonne a adopté une circulaire 2018/C/38⁵⁴ qui renvoie explicitement à la circulaire de 2013 précitée.

En somme, la réforme de 2012 marque une inflexion décisive dans la lutte contre l'abus fiscal, en élargissant le champ d'application de la mesure générale anti-abus aux actes relevant de la gestion patrimoniale privée et en précisant, par une nouvelle rédaction, les conditions de son application. Cette évolution a entraîné un bouleversement considérable pour les praticiens, confrontés à une insécurité juridique accrue, malgré les tentatives d'encadrement opérées par les circulaires administratives.

Sous-section 2 - Les conditions d'application de la mesure générale anti-abus

Pour que la mesure générale anti-abus (ci-après, « MGAA ») puisse être appliquée, trois étapes successives doivent être respectées, conformément à l'article 18, §2 C.enr.

Dans un premier temps, il appartient à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'un abus fiscal, en s'appuyant sur des présomptions ou d'autres moyens de preuve admis par le Code⁵⁵.

Dans un second temps, le redevable peut échapper aux conséquences de cette mesure en prouvant que les actes en cause poursuivent des finalités autres que celle d'éviter les droits d'enregistrement⁵⁶.

Enfin, en l'absence de preuve contraire apportée par le redevable, l'administration fiscale est en droit de considérer l'acte ou l'ensemble d'actes concerné comme inopposable. Elle pourra dès lors procéder à une imposition conforme à l'objectif poursuivi par la disposition légale en cause, comme si l'abus fiscal n'avait pas été commis⁵⁷.

⁵³ E. DE WILDE D'ESTMAEL, *ibidem*, p. 281.

⁵⁴ Circulaire 2018/C/38 de l'Administration générale de la documentation patrimoniale concernant le décret wallon du 1^{er} juin 2017 instaurant des mesures en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement du 16 mars 2018 relative à la régularisation fiscale - lutte contre les abus et les fraudes fiscales disponible sur : www.fisconetplus.be

⁵⁵ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale: le tigre de papier », *Rec. gén. enr. not.*, 2012, liv. 7, p. 301.

⁵⁶ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *op. cit.*, p. 303.

⁵⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibidem*, p. 304.

Ces trois temps – preuve de l’abus, possibilité de justification, et application d’un prélèvement correctif – guideront la suite de notre analyse.

1. Définition de l’abus fiscal

Avant d’aborder les conditions d’application de la MGAA, il convient tout d’abord de définir la notion d’abus fiscal. Celle-ci s’est construite à la lumière de la jurisprudence européenne, notamment des arrêts *Halifax*⁵⁸ et *Cadbury Schweppes*⁵⁹ rendus par la Cour de justice de l’Union européenne⁶⁰.

Dans cette perspective, et conformément à l’article 18, §2 C.enr., l’abus fiscal suppose la réunion de deux éléments dans le chef du contribuable : un élément objectif et un élément subjectif⁶¹.

De plus, dans le prolongement des enseignements européens, deux grandes formes de comportements abusifs sont identifiées⁶².

La première vise les situations dans lesquelles un contribuable se structure de manière à échapper à une mesure taxatrice, en se positionnant formellement juste en dehors de son champ d’application. Bien que l’acte accompli respecte la lettre de la loi, il en contredit néanmoins l’esprit. Autrement dit, le contribuable adopte une stratégie juridique qui, sans enfreindre expressément la règle, s’en détourne subtilement pour éviter l’imposition, là où le législateur entendait pourtant imposer⁶³.

La seconde forme d’abus concerne les cas où le contribuable revendique un avantage fiscal – tel qu’une déduction, une exonération ou une réduction de droits – alors même que les circonstances concrètes de l’opération ne correspondent pas à celles que la disposition visait à encourager. L’avantage est alors obtenu en s’installant artificiellement dans un cadre juridique prévu par le Code, mais pour des objectifs qui sont étrangers à ceux poursuivis par le législateur⁶⁴.

Ainsi, l’abus fiscal ne résulte pas simplement du recours à une forme juridique avantageuse, mais de l’utilisation de cette forme dans un but contraire à celui poursuivi par la norme fiscale applicable. Il se matérialise lorsque le contribuable adopte, de manière intentionnelle, une structure juridique ou une combinaison d’actes visant à obtenir un résultat fiscal — tel

⁵⁸ C.J.U.E (gde ch.), arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

⁵⁹ C.J.U.E. (gde ch.), *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, 12 septembre 2006, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

⁶⁰ L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interprétation et application de la disposition générale anti-abus en matière d’impôts directs, de droits d’enregistrement et de droits de succession », *Les dialogues de la fiscalité-Anno 2013*, E. Ceci et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013, p 143.

⁶¹ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op.cit.*, p. 142 et 143.

⁶² E. TRAVERSA, *op.cit.*, p. 194.

⁶³ E. TRAVERSA, *ibidem*, p. 195.

⁶⁴ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 144.

qu'éviter une taxation ou bénéficier d'un avantage — en contradiction avec l'objectif de la disposition fiscale concernée. L'abus n'est dès lors pas une simple optimisation fiscale, mais bien une dénaturation de la règle à des fins d'évitement injustifié, sans justification autre que celle d'obtenir un traitement fiscal plus favorable.

2. *Les éléments à prouver par l'administration*

Pour établir un abus fiscal, l'administration doit prouver que : (1) le redevable a posé un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques (2) qui constitue « *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. » .

En outre, l'administration doit prouver que l'acte ou l'ensemble d'actes en question a été (3) totalement accompli à partir du 1^{er} juin 2012⁶⁵.

Pour cela, elle dispose de tous les moyens de preuve de droit commun, à l'exception du serment. De plus, il est important de noter que la preuve par présomption prévaudra généralement sur les autres⁶⁶.

2.1. Le redevable a posé un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques

Dans le cadre de l'application de la MGAA en matière de droits d'enregistrement, la notion de redevable joue un rôle central. En effet, l'article 18, §2 C.enr. prévoit que l'abus fiscal peut être constaté lorsque l'opération est réalisée « par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé ». Cette formulation suppose une intervention effective du redevable dans la mise en œuvre de l'opération prétendument abusive.

La jurisprudence a clarifié que, dans le cadre d'un ensemble d'actes juridiques, l'application de la mesure générale anti-abus ne requiert pas que le redevable ait posé l'intégralité des actes composant l'opération litigieuse⁶⁷. Une intervention partielle, pour autant qu'elle soit significative, suffit. À cet égard, la Cour d'appel de Gand, dans un arrêt du 25 octobre 2022⁶⁸, a considéré qu'un redevable peut être valablement ciblé lorsqu'il a posé un acte essentiel — tel que l'acceptation d'une donation — dans une opération globale incluant également des actes préalables réalisés par d'autres parties, par exemple les parents donateurs. Cette

⁶⁵ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale et abus fiscal », *Les dialogues de la fiscalité-Anno 2013*, E. Ceci et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013, p. 218.

⁶⁶ P.-F. COPPENS, *Le contribuable belge face aux mesures fiscales anti-abus*, Limal, Anthemis, 2018, p. 58.

⁶⁷ E. SPRUYT, « Schenking van onroerend goed na eerdere inbreng in de huwelijksgemeenschap: fiscaal misbruik of niet? », *Not. Fisc. M.*, 2023, liv. 3, p. 82.

⁶⁸ Gand (fisc.) (5e ch.), 25 octobre 2022, n° 2021/AR/1516.

interprétation a été confirmée par la Cour de cassation dans un arrêt du 11 janvier 2024⁶⁹, lequel a précisé que l'unité d'intention, indispensable pour qualifier un enchaînement d'actes d'« ensemble juridique » au sens de la MGAA, n'implique pas une participation formelle du redevable à chacun des actes concernés.

Plus généralement, lorsqu'une opération est artificiellement scindée en plusieurs actes juridiques successifs, unis par une finalité commune, c'est cette décomposition artificielle, animée d'une même intention, qui est visée par la MGAA. Ces actes doivent alors être envisagés comme les maillons d'une chaîne indivisible, dans laquelle chacun est inséparable des autres et n'auraient pu être accomplis de manière autonome⁷⁰.

Par conséquent, une distinction claire doit être opérée entre le redevable actif, qui a pris part à l'opération, et le bénéficiaire passif, qui en retire un avantage sans avoir contribué à sa mise en place. Cette distinction a notamment été soulignée dans l'exemple du testament. En effet, bien que les héritiers soient redevables des droits de succession, ils ne sont pas auteurs de l'acte unilatéral que constitue le testament. N'ayant pris aucune part à sa rédaction, ils ne sauraient être considérés comme ayant posé un acte juridique au sens de la MGAA, ce qui exclut en principe toute application de la mesure à leur égard sur cette base⁷¹.

En conclusion, la MGAA ne peut viser qu'un redevable ayant effectivement posé un acte juridique ou participé à un ensemble d'actes conduisant à l'opération litigieuse. Il ne suffit pas d'être bénéficiaire de l'avantage fiscal, encore faut-il avoir contribué activement à sa mise en œuvre. Cette exigence, confirmée par la jurisprudence récente, permet de distinguer clairement le redevable véritablement impliqué du simple bénéficiaire passif.

2.2. Opération constitutive d'un abus

Comme indiqué ci-dessus, l'abus de droit requiert la réunion de deux éléments dans le chef du redevable : un élément objectif et un élément subjectif. Ceux-ci doivent être prouvés par l'administration.

2.2.1. Élément objectif

L'élément objectif suppose que le contribuable opte pour un acte juridique ou une série d'actes juridiques qui le place dans une situation allant à l'encontre des objectifs visés par une disposition du Code d'impôt sur les revenus de 1992 (ci-après, « CIR ») ou par les actes pris pour son application⁷².

Une recherche des objectifs de la disposition en cause devra donc être effectuée. Il ne suffit pas de dire qu'une disposition fiscale a pour objectif de collecter des impôts pour établir

⁶⁹ Cass. (1^{re} ch.), 11 janvier 2024, *R.W.*, 2023-2024, liv. 35, p. 1375.

⁷⁰ Projet de loi programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n°53 2081/001, p. 113.

⁷¹ T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, p. 89 et 90.

⁷² Br. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, p. 24.

l'existence d'un abus fiscal, ce serait trop général. En effet, toutes les règles fiscales participant, d'une manière ou d'une autre, à la collecte de recettes pour l'État. Ce que la loi exige, c'est d'identifier l'objectif spécifique de la disposition concernée, tel qu'il a été voulu par le législateur au moment de son adoption⁷³.

Lorsque le texte légal est clair, l'administration ne peut prétendre interpréter les objectifs sous-jacents. Le principe bien établi selon lequel « ce qui est clair ne s'interprète pas »⁷⁴, il n'est pas permis de rechercher une intention du législateur qui irait au-delà du sens littéral de la norme. Cette règle constitue une garantie essentielle pour le contribuable, en ce qu'elle limite le pouvoir d'interprétation de l'administration et renforce la prévisibilité du droit fiscal⁷⁵.

En revanche, dans les cas où la disposition fiscale ne permet pas, à elle seule, de déterminer les objectifs poursuivis, il devient nécessaire de se référer à des sources complémentaires telles que les travaux préparatoires parlementaires, qui sont l'expression la plus directe de la volonté du législateur. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle peut également être mobilisée afin d'éclairer l'interprétation d'une norme dont les finalités apparaissent incertaines⁷⁶.

Par ailleurs, l'identification des objectifs législatifs doit s'effectuer au moment de l'adoption de la disposition, et non à la lumière de considérations postérieures. L'analyse doit donc se faire en tenant compte du contexte existant au moment du vote de la loi. À cet égard, les prises de position ultérieures de l'administration fiscale, qu'il s'agisse de circulaires, de commentaires administratifs ou de réponses à des questions parlementaires, sont sans portée juridique si elles ne trouvent aucun fondement dans les travaux parlementaires. Elles ne peuvent en aucun cas constituer des sources valides pour établir l'objectif d'une disposition légale dans le cadre de l'abus de droit⁷⁷.

Dans le cadre de cette analyse, l'administration est tenue de prendre en considération un ensemble d'éléments contextuels, tels que le cadre général de la législation fiscale applicable, l'état de la pratique au moment de l'entrée en vigueur de la norme contestée, ainsi que l'existence éventuelle de dispositions spécifiques destinées à lutter contre les abus relatifs à la matière concernée⁷⁸. L'objectif d'une norme ne peut donc servir de fondement à l'application de la clause générale anti-abus que s'il est exprimé de manière claire, non équivoque, et s'il découle directement de la volonté du législateur telle qu'elle ressort des travaux préparatoires. En l'absence de telles garanties, l'objectif invoqué ne peut être retenu,

⁷³ Br. PEETERS, *ibidem*, p. 24 ; V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *op. cit.*, p. 215.

⁷⁴ Circulaire du 4 mai 2012 précitée.

⁷⁵ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale ... », *op. cit.*, p. 215 et 216.

⁷⁶ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibidem.*, p. 217.

⁷⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibidem*, p. 217.

⁷⁸ Br. PEETERS, *op.cit.*, p. 24 ; C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.2.

et toute incertitude doit être interprétée en faveur du contribuable, conformément au principe général du droit fiscal *in dubio contra fiscum*⁷⁹.

En somme, pour prouver l'existence de l'élément objectif d'un abus de droit fiscal, l'administration doit d'abord identifier l'objectif spécifique poursuivi par la disposition législative concernée, tel qu'il a été voulu par le législateur au moment de l'adoption de la norme. Cela implique une interprétation stricte et littérale du texte, sans recourir à des prises de position ultérieures. En cas d'incertitude, des sources complémentaires, comme les travaux préparatoires parlementaires, peuvent être utilisées, mais l'analyse doit toujours se faire dans le respect du contexte de l'adoption de la loi et en faveur du contribuable en cas de doute. Une fois l'objectif législatif identifié, l'administration pourra alors examiner l'élément subjectif, qui concerne l'intention du contribuable et sa volonté d'échapper à l'impôt, et qui constitue la seconde condition pour qualifier un abus de droit.

2.2.2. *Élément subjectif*

L'élément subjectif repose sur le choix par le contribuable d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques effectué dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal ou d'échapper à l'impôt. Pour que cet élément soit démontré, il appartient à l'administration de prouver d'abord l'existence de l'élément objectif, c'est-à-dire que l'acte ou les actes choisis par le contribuable sont en contradiction avec les objectifs de la disposition fiscale concernée⁸⁰. De plus, le fisc doit démontrer que ce choix résulte en partie de la volonté du redevable d'échapper à l'impôt⁸¹.

Une fois cette preuve établie, il incombe au contribuable de démontrer que son choix était motivé par des raisons autres que fiscales. Ainsi, on observe un renversement de la charge de la preuve, où c'est au redevable d'apporter la preuve de la légitimité de son action⁸².

En conclusion, l'administration doit d'abord établir l'élément objectif avant de mettre en cause l'intention du contribuable. Si l'élément objectif est prouvé, la charge de la preuve se retourne en faveur du contribuable, qui devra justifier son choix d'acte par des motifs autres que fiscaux. À ce stade, il est essentiel d'examiner la contre-preuve que le contribuable pourrait apporter pour contester l'existence d'un abus de droit.

3. *Contre-preuve apportée par le redevable*

Lorsqu'un abus fiscal est établi par l'administration, le contribuable dispose de la possibilité de présenter une contre-preuve pour éviter que l'élément subjectif de l'abus ne soit retenu. Pour cela, il lui revient de démontrer que l'acte ou l'ensemble d'actes réalisé était motivé par des raisons autres que la simple volonté d'éviter le paiement de l'impôt ou de bénéficier d'un

⁷⁹ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale ... », *op. cit.*, p.217

⁸⁰ C.C, 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.3

⁸¹ M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « De l'abus fiscal dans le cadre de la planification patrimoniale », *Chroniques notariales*, vol. 56, Y.-H. LELEU (dir.), 25 octobre 2012, p. 382.

⁸² M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *ibidem*, p. 382.

avantage fiscal. Il convient de préciser que l'objectif de cette contre-preuve n'est pas de démontrer l'absence totale d'objectif fiscal, mais plutôt de prouver qu'en dépit de cet objectif fiscal, d'autres objectifs, d'ordre non fiscal, ont également guidé la réalisation des actes⁸³.

Cette contre-preuve doit être fondée sur des motifs de n'importe quelle nature, pour autant qu'ils soient réels et concrets, et non vagues ou généraux. Les motifs invoqués par le contribuable doivent être propres à l'opération en cause et suffisamment pertinents pour justifier l'acte⁸⁴. Il ne suffit pas que le contribuable évoque des raisons non fiscales de manière abstraite ; ces raisons doivent être étayées par des éléments de preuve convaincants. Si ces motifs ne sont pas suffisamment démontrés, ils seront écartés⁸⁵.

De plus, pour que la contre-preuve soit recevable, les motifs non fiscaux doivent avoir un intérêt tangible et substantiel. S'ils ont un intérêt tellement limité que « *l'opération semble impossible s'il n'est pas tenu compte des motifs fiscaux* »⁸⁶, l'abus fiscal sera considéré comme établi⁸⁷.

Ainsi, la présomption d'abus sera retenue dans trois hypothèses principales : d'une part, lorsque l'acte juridique poursuivait exclusivement un objectif fiscal ; d'autre part, lorsque les motifs non fiscaux invoqués ne présentent aucun lien spécifique avec l'acte contesté, apparaissant ainsi trop généraux ou déconnectés de l'opération ; enfin, lorsque les motifs avancés, bien que non fiscaux, sont d'une importance tellement marginale qu'ils n'auraient pas pu, à eux seuls, justifier la décision d'une personne raisonnable d'accomplir l'acte en question⁸⁸.

4. Champ d'application temporel

Enfin, la MGAA en matière de droits d'enregistrement et de succession s'applique uniquement aux actes juridiques accomplis à partir du 1^{er} juin 2012. Cela signifie que tout acte réalisé avant cette date échappe à l'application de la nouvelle disposition, même si ses effets juridiques ou fiscaux ne se manifestent qu'après cette échéance. Par conséquent, un contribuable ne peut pas se voir reprocher un abus sur la base de la MGAA nouvelle version si l'acte contesté a été accompli avant son entrée en vigueur, indépendamment du moment où il produit ses effets⁸⁹.

Lorsqu'il s'agit d'un ensemble d'actes juridiques, il est exigé que l'ensemble de ces actes – sans exception – ait été accompli après le 1^{er} juin 2012 pour que la nouvelle MGAA puisse s'appliquer. Si certains actes ont été posés avant cette date et d'autres après, l'administration ne pourra pas se fonder sur la version actuelle de la MGAA pour contester l'opération dans

⁸³ T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, p. 134.

⁸⁴ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., n°53 2081/001, p. 114 et 115

⁸⁵ T. AFSCHRIFT, *op.cit.*, p. 136.

⁸⁶ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, « Planification patrimoniale ... », *op. cit.*, p. 219.

⁸⁷ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibidem*, p. 219.

⁸⁸ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibidem*, p. 219.

⁸⁹ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibidem*, p. 218.

son ensemble. La Cour de cassation, dans un arrêt du 25 novembre 2021⁹⁰, a confirmé cette interprétation en précisant que tous les actes constitutifs de l'opération doivent être postérieurs à l'entrée en vigueur de la nouvelle clause anti-abus pour que celle-ci soit applicable. À défaut, seule l'ancienne législation pourra être mobilisée.

5. Conséquence de l'abus fiscal

Lorsqu'un abus fiscal est établi par l'administration et que le redevable n'est pas parvenu à le réfuter, l'acte ou l'ensemble d'actes en cause devient inopposable au fisc. En conséquence, l'administration est en droit de rétablir l'imposition comme si l'abus n'avait jamais été commis, en se fondant sur l'objectif initial de la disposition fiscale détournée⁹¹. Selon la nature de l'abus, deux mécanismes correctifs peuvent être mis en œuvre.

D'une part, lorsque le contribuable a cherché à se soustraire à l'application d'une règle fiscale en se plaçant artificiellement hors de son champ, l'administration pourra recourir à une substitution. Elle prendra alors en compte un ou plusieurs actes qui traduisent fidèlement l'objectif poursuivi par la norme détournée, afin de rétablir les conditions permettant une imposition conforme à l'esprit de la loi. Cette requalification peut également s'accompagner de la négation de certains actes, notamment lorsque l'opération a été artificiellement fragmentée en plusieurs actes distincts, dans le seul but de neutraliser ou contourner l'impôt dû⁹².

D'autre part, si le contribuable a tenté d'obtenir un avantage fiscal indu, l'administration pourra simplement écarter les actes abusifs sans les remplacer par d'autres. Il s'agit alors d'une négation de l'acte, c'est-à-dire un refus pur et simple de prendre en considération de l'acte juridique concerné. L'administration rejette l'avantage fiscal demandé, considérant que les conditions de la disposition invoquée ne sont pas remplies en raison du caractère abusif de l'opération. Dans ce type de situation, l'inopposabilité de l'acte constitue en elle-même la sanction, sans qu'il soit nécessaire pour l'administration de reconstruire ou de substituer une opération alternative⁹³.

Enfin, l'imposition conforme signifie que le redevable sera tenu de verser la différence entre le montant de l'impôt effectivement acquitté et celui qui aurait dû l'être si l'abus fiscal n'avait pas été commis. Autrement dit, l'administration rétablit la situation fiscale telle qu'elle aurait existé sans les actes abusifs⁹⁴.

La seule conséquence juridique de l'abus fiscal réside donc dans la neutralisation des effets de ces actes et dans l'application correcte de la loi fiscale. Aucune sanction administrative ou pénale ne s'y ajoute, dès lors que l'abus fiscal ne constitue pas une infraction en soi, mais

⁹⁰ Cass. (1^{er} ch.), 25 novembre 2021, *F.J.F.*, 2022/2, p. 479.

⁹¹ Art. 18, §2, dernier alinéa C.enr.

⁹² L. DE BROE et J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 153.

⁹³ L. DE BROE et J. BOSSUYT, *ibidem.*, p. 155.

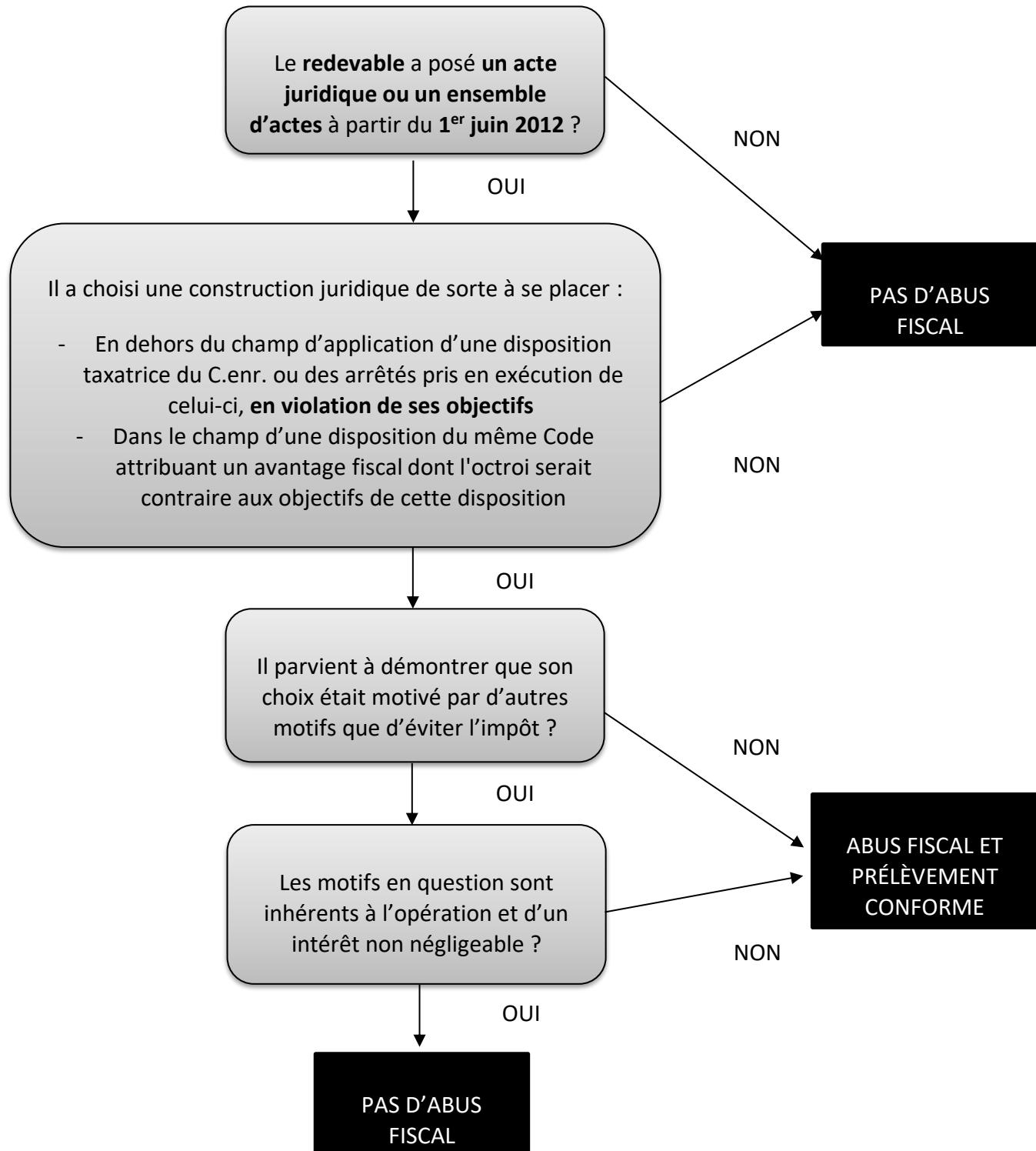
⁹⁴ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *op. cit.*, p.221.

simplement un mécanisme probatoire mis à la disposition de l'administration pour rétablir l'imposition conforme à l'intention du législateur⁹⁵.

⁹⁵ V.-A. DE BRAUWERE et G. DE FOY, *ibidem*, p. 221.

6. Schéma méthodologique

Le schéma ci-dessous présente de manière synthétique les étapes à suivre pour analyser et établir l'existence d'un abus fiscal en matière de droits d'enregistrement.



Chapitre 2 : Analyse des pratiques à l'aune de la mesure anti-abus

Nous venons d'examiner les différentes conditions d'application de la MGAA. Maintenant, nous allons analyser les pratiques des donations échelonnées et morcelées à l'aune de cette mesure.

Section 1 - Les donations immobilières échelonnées

La technique consistant à effectuer des donations immobilières échelonnées, c'est-à-dire entre les mêmes parties, en respectant un intervalle d'au moins trois ans entre chaque acte, est expressément reprise dans la liste blanche de la circulaire administrative du 10 avril 2013⁹⁶.

Cette reconnaissance par l'administration fiscale implique que, sauf circonstances particulières, une telle pratique n'est pas considérée comme constituant un abus fiscal. Par conséquent, il n'y a pas lieu de l'examiner au regard de la mesure générale anti-abus (MGAA).

Section 2 - Les donations immobilières morcelées

La pratique des donations immobilières morcelées consiste à effectuer, entre les mêmes parties, plusieurs actes de donation successifs portant sur un bien immobilier, dans le but d'éviter l'effet progressif du tarif applicable aux droits d'enregistrement. Analysons cette pratique au regard des conditions d'application de la MGAA, selon la méthodologie exposée ci-dessus :

Sous-section 1 - Le redéuable a posé un ensemble d'actes juridiques à partir du 1^{er} juin 2012

1. La qualité de redéuable au regard de la MGAA

La jurisprudence admet que le redéuable visé par la MGAA n'a pas nécessairement besoin d'avoir accompli tous les actes constituant l'opération litigieuse. Il suffit qu'il ait joué un rôle déterminant dans la réalisation de l'ensemble.

Dans le contexte des donations morcelées, le donataire remplit cette condition : en acceptant successivement plusieurs donations portant sur un même bien immobilier, il participe activement et de manière essentielle à l'exécution de l'opération globale. Dès lors, il entre bien dans le champ d'application personnel de la MGAA.

2. L'existence d'un ensemble d'actes juridiques

La MGAA vise les ensembles d'actes juridiques qui, bien que licites, sont mis en place dans le but principal d'éviter l'impôt. La pratique des donations morcelées repose sur la

⁹⁶ Circulaire du 10 avril 2013 précitée.

fragmentation, dans le temps, de la transmission gratuite d'un bien immobilier, dans le but d'éviter l'application de la progressivité des droits de donation.

L'enjeu pour l'administration consistera à démontrer que ces actes successifs s'inscrivent dans une logique commune, traduisant une unité d'intention. Elle devra établir que :

- les donations successives visent un objectif fiscal unique ;
- la segmentation temporelle est artificielle ;
- l'ensemble des donations tend à réaliser une opération économique globalement identique à celle d'une donation en une seule fois.

Si cette démonstration est convaincante, la qualification d'ensemble d'actes juridiques sera retenue, ouvrant la voie à une requalification pour abus.

3. L'exigence temporelle de la MGAA

Enfin, l'application de la MGAA suppose que l'ensemble des actes litigieux ait été réalisé postérieurement au 1er juin 2012, date d'entrée en vigueur de la mesure. Cette condition temporelle est donc impérative : si une ou plusieurs donations sont antérieures à cette date, la MGAA ne pourra s'appliquer à l'opération dans son ensemble.

Dans le cas étudié, cette exigence sera établie à la condition que toutes les donations aient été réalisées après le 1^{er} juin 2012. À défaut, la mesure ne pourra être rétroactivement invoquée.

Sous-section 2 - La construction juridique choisie

Pour que la MGAA puisse s'appliquer, la construction juridique mise en place par le contribuable doit soit l'exclure du champ d'application d'une disposition taxatrice, soit le faire entrer dans celui d'une disposition accordant un avantage fiscal.

En l'espèce, la pratique des donations morcelées permet au redevable d'échapper à l'application de l'article 137 CWDE. Par ailleurs, cette technique permet également de contourner la progressivité des droits de donation telle que prévue à l'article 131 CWDE.

Il appartient dès lors à l'administration d'examiner les objectifs poursuivis par ces deux dispositions afin de déterminer si la pratique en question leur est contraire, condition indispensable pour pouvoir invoquer l'abus fiscal. Ces objectifs doivent ressortir suffisamment clairement du texte légal. Il n'est pas requis qu'ils soient explicitement énoncés, mais il faut qu'ils puissent être déduits de l'esprit et de la structure de la loi. À ce titre, l'administration doit également tenir compte de l'existence éventuelle de dispositions spécifiques déjà destinées à prévenir certains abus liés à la disposition en cause.

Dans le cas présent, l'objectif de progressivité des droits de donation ressort de manière manifeste de l'article 131 CWDE, notamment à travers les tableaux fixant les tranches d'imposition : plus la valeur de la donation est élevée, plus le taux appliqué est important. Cette volonté du législateur de garantir une taxation progressive est d'autant plus évidente

que l'article 137 CWDE contient une disposition anti-abus spécifique visant expressément à contrer le fractionnement des donations en plusieurs actes, qui compromet cette progressivité⁹⁷.

En définitive, la pratique des donations morcelées analysée en l'espèce nous semble contrevir à l'objectif poursuivi tant par l'article 131 que par l'article 137 CWDE. En permettant au redevable d'éviter la progressivité de l'impôt et de contourner une disposition anti-abus spécifique, elle va à l'encontre de l'esprit du législateur. Dès lors, l'élément objectif de l'abus fiscal pourra être considéré comme rempli, dans la mesure où la pratique des donations morcelées produit des effets contraires aux objectifs clairement dégagés des dispositions fiscales en cause.

Du côté de l'élément subjectif, l'administration doit démontrer que ce choix résulte en partie de la volonté du redevable d'éviter l'impôt. En l'espèce, nous estimons que cette preuve sera facilement rapportée.

Sous-section 3 - La contre-preuve apportée par le redevable

En l'état actuel de la pratique, il apparaît que le recours aux donations morcelées trouve sa seule justification dans l'évitement du mécanisme de la réserve de progressivité. Aucun autre motif économique, familial ou patrimonial distinct ne pourrait être avancé.

Dès lors, la preuve contraire, que le redevable pourrait apporter pour écarter la qualification d'abus fiscal, nous semble difficilement recevable.

Sous-section 4 - Les motifs sont-ils inhérents à l'opération et d'un intérêt non négligeable ?

Comme exposé ci-dessus, nous estimons que cette condition ne sera pas remplie, ce qui conduit vraisemblablement à la constatation d'un abus fiscal. Dès lors, l'opération sera requalifiée et soumise à l'imposition normalement applicable, conformément à ce qui a été précédemment développé.

⁹⁷ Gand du 25 octobre 2022 précité ; E.GENIN et A.GENIN, *op.cit.*, p. 511.

Conclusion

La planification patrimoniale constitue un outil légitime d'organisation du patrimoine, notamment en matière de transmission. Toutefois, cette légitimité trouve ses limites lorsqu'elle s'inscrit dans une logique d'évitement fiscal contraire aux objectifs poursuivis par le législateur. C'est dans cette optique que s'inscrit la lutte contre l'abus fiscal, à travers la mise en place de dispositifs généraux et spécifiques, tels que la mesure générale anti-abus (MGAA) et l'article 137 du CWDE.

Notre analyse de la pratique des donations morcelées a mis en évidence une tension manifeste entre les objectifs affichés de la progressivité de l'impôt et la réalité de certaines stratégies patrimoniales. En fractionnant une donation en plusieurs actes distincts, le contribuable peut en effet éluder les tranches supérieures d'imposition, neutralisant ainsi l'effet redistributif voulu par le législateur. Or, tant la structure des tranches prévues à l'article 131 CWDE que l'insertion de l'article 137 CWDE témoignent de la volonté claire d'éviter de telles pratiques.

Dès lors, cette stratégie, bien qu'habillée d'une forme juridique apparemment régulière, contrevient selon nous à l'objectif des dispositions fiscales applicables. Elle est dès lors susceptible de tomber sous le coup de la législation anti-abus, l'élément objectif étant rempli dès lors que les effets recherchés sont incompatibles avec l'esprit de la loi.

Ainsi, la frontière entre optimisation fiscale et abus fiscal reste délicate à tracer. Elle impose une appréciation nuancée, fondée sur l'intention du législateur et les effets concrets des actes posés. L'évolution de la jurisprudence et l'intervention croissante du législateur sur ce terrain montrent à quel point il est essentiel de concilier sécurité juridique et efficacité de la norme fiscale.

À cet égard, les praticiens sont appelés à la plus grande vigilance. Si la donation morcelée peut répondre à des considérations patrimoniales légitimes, elle peut également entraîner un risque réel de requalification pour abus fiscal. Il est donc primordial, dans toute planification, d'analyser les objectifs économiques réels de l'opération et de s'assurer qu'elle ne poursuit pas exclusivement un avantage fiscal contraire à l'esprit des dispositions en vigueur. Une documentation rigoureuse des motivations non fiscales, ainsi qu'une approche prudente et transparente vis-à-vis de l'administration, sont des éléments essentiels pour limiter les risques de contentieux.

BIBLIOGRAPHIE

LÉGISLATION

C.enr., art. 18.

C.I.R/92, art. 344.

C.succ., art. 106.

CWDE., art. 19, 131, 132, 133, 137, 139, 168.

C.F.F., art. 2.8.1.0.1, 2.8.3.0.4, 2.8.4.1.1., 2.8.4.3.1.

Loi-programme du 29 mars 2012, M.B., 4 avril 2012.

Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

Loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, *MB.*, 24 juillet 1993, err., *M.B.*, 26 juillet 1993.

Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions, *M.B.*, 3 août 2001.

Décret de la Région Wallonne du 19 juillet 2018 portant diverses dispositions fiscales, *M.B.*, 24 août 2018.

Ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 6 juillet 2023 modifiant le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue d'adapter le droit fiscal bruxellois aux nouvelles structures familiales et de faciliter les transmissions entre générations, *M.B.*, 27 septembre 2023.

Décret de la Région Wallonne du 5 décembre 2024 portant réforme de la fiscalité wallonne et instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique ainsi qu'une diminution générale des droits de succession, *M.B.*, 13 décembre 2024.

Circulaires administratives

Circulaire n° 11/ 1996 de l'Administration centrale de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines du 20 novembre 1996 relative au champ d'application de la mesure anti-abus de droit disponible sur : www.fisconetplus.be

Circulaire n°12/2005 de l'Administration fiscale fédérale du 20 octobre 2005 relative aux critères de localisation en matière d'impôts régionaux, AAF 16/2005 – Dos. EE/L. 151, disponible sur <https://expert.taxwin.be/fr>

Circulaire n°4/2012 du l'Administration générale de la fiscalité et de l'Administration générale de la documentation patrimoniale du 4 mai 2012 relative à la mesure anti-abus disponible sur : www.fisconetplus.be

Circulaire n° 5/2013 de l'Administration générale de la documentation patrimoniale du 10 avril 2013 relative à la mesure abti-abus – abus fiscal – cas d'application disponible sur : www.fisconetplus.be

Circulaire 2018/C/38 de l'Administration générale de la documentation patrimoniale concernant le décret wallon du 1^{er} juin 2017 instaurant des mesures en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement du 16 mars 2018 relative à la régularisation fiscale - lutte contre les abus et les fraudes fiscales disponible sur : www.fisconetplus.be

Travaux préparatoires

Projet de loi programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n°53 2081/001.

Projet de décret portant réforme de la fiscalité wallonne et instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique ainsi qu'une diminution générale des droits de succession, exposé des motifs, *Doc.*, Parl. w., 2024-2025, n°97.

JURISPRUDENCE

Jurisprudence belge

C.C, 30 octobre 2013, n° 141/2013.

Cass. (1^{er} ch.), 25 novembre 2021, *F.J.F.*, 2022/2, p. 479.

Cass. (1^{re} ch.), 11 janvier 2024, *R.W.*, 2023-2024, liv. 35, p. 1375.

Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, I, p. 849.

Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, I, p. 1082.

Gand (fisc.) (5e ch.), 25 octobre 2022, n° 2021/AR/1516.

Jurisprudence européenne

C.J.U.E (gde ch.), arrêt *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

C.J.U.E. (gde ch.), *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, 12 septembre 2006, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

DOCTRINE

AFSCHRIFT, T., *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013.

BOSSUYT, J., DE BROE, L., « Interprétation et application de la disposition générale anti-abus en matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *Les dialogues de la fiscalité-Anno 2013*, E. Ceci et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013.

BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « De l'abus fiscal dans le cadre de la planification patrimoniale », *Chroniques notariales*, vol. 56, Y.-H. LELEU (dir.), 25 octobre 2012.

COPPENS, P.-F., *Le contribuable belge face aux mesures fiscales anti-abus*, Limal, Anthemis, 2018.

CULOT, A., « Les donations – Les grands principes », *Rec. gén. enr. not.*, 2023, liv. 1.

DE BRAUWERE, V.-A. et DE FOY, G., « Abus fiscal en ingénierie patrimoniale: le tigre de papier », *Rec. gén. enr. not.*, 2012, liv. 7.

DE BRAUWERE, V.-A. et DE FOY, G., « Planification patrimoniale et abus fiscal », *Les dialogues de la fiscalité-Anno 2013*, E. Ceci et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013.

DE WILDE D'ESTMAEL, E., « Les droits de donation et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2012, liv. 7.

DEHALLEUX, V., « Les donations », *La planification successorale*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2020.

DEJALLE, G., « Les donations comme outil de planification successorale : comparatif entre les trois régions du pays », *R.P.P.*, 2022/3.

GENIN, E. et GENIN, A., *Commentaire du code des droits d'enregistrement d'hypothèque et de greffe précédé d'une introduction à l'étude des impôts sur la circulation juridique des biens*, Bruxelles, Van Buggenhoudt, 1950.

PEETERS, Br., « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5.

PETIT, M., « Les droits de donation et la famille », *Droit familial : étude pratique et transversale* », F. FASSIN (dir.), Malines, Kluwer, 2024.

PETIT, M., « Les droits de donation wallons », *Droits d'enregistrement*, F. WERDEFROY (dir.), Bruxelles, Larcier, 2024.

NOLLET, A., « Abus fiscal - Méthodologie de raisonnement et cas d'application récents », *Institut de Formation Judiciaire (IFJ/IGO), Formation Droit fiscal*, PowerPoint, Bruxelles, 21 février 2020.

SPRUYT, E., « Schenking van onroerend goed na eerdere inbreng in de huwelijksgemeenschap: fiscaal misbruik of niet? », *Not. Fisc. M*, 2023, liv. 3.

TRAVERSA, E., *Droit fiscal général*, syllabus, ULG, année académique 2024-2025.

VAN DEN EYDEN, P., « Présomption générale d'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, liv. 4.

VANHAELST, S., « La transmission du patrimoine immobilier », *La planification successorale : Nouvelles opportunités dans le contexte actuel*, O. DE CLIPELLE (dir.), Bruxelles, Vanham & Vanham, 2019.