

SELOR
SELECTIEBUREAU VAN DE FEDERALE OVERHEID

Werving. — Uitslagen

[2012/202650]

Vergelijkende selectie van Nederlandstalige
opleidingsverantwoordelijken

De vergelijkende selectie van Nederlandstalige opleidingsverantwoordelijken (m/v) (niveau A) voor de Hulpkas voor werkloosheidsuitkeringen (ANG12026) werd afgesloten op 3 mei 2012.

Er zijn 2 geslaagden.

SELOR
BUREAU DE SELECTION DE L'ADMINISTRATION FEDERALE

Recrutement. — Résultats

[2012/202650]

Sélection comparative néerlandophone
de responsables de formation

La sélection comparative néerlandophone de responsables de formation (m/f) (niveau A) pour la Caisse auxiliaire de paiement des allocations de chômage (ANG12026) a été clôturée le 3 mai 2012.

Le nombre de lauréats s'élève à 2.

SELOR
SELECTIEBUREAU VAN DE FEDERALE OVERHEID

[2012/202653]

Vergelijkende selectie van Franstalige
coördinatoren begroting en boekhouding

De vergelijkende selectie van Franstalige coördinatoren begroting en boekhouding (m/v) (niveau A) voor de Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid (AFG12013) werd afgesloten op 8 mei 2012.

Er zijn 3 geslaagden.

SELOR
BUREAU DE SELECTION DE L'ADMINISTRATION FEDERALE

[2012/202653]

Sélection comparative francophone
de coordinateurs budget et comptabilité

La sélection comparative francophone de coordinateurs budget et comptabilité (m/f) (niveau A) pour la Banque-Carrefour de la Sécurité sociale (AFG12013) a été clôturée le 8 mai 2012.

Le nombre de lauréats s'élève à 3.

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

[C - 2012/03155]

4 MEI 2012. — Circulaire AFZ nr. 3/2012, AAF nr. 17/2012
en AAPD nr. 4/2012 betreffende de anti-misbruikbepaling

De hiernavolgende circulaire bespreekt de wijzigingen die door de Programmawet (I) van 29 maart 2012 zijn aangebracht aan artikel 344 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Aan alle ambtenaren van de niveaus A, B en C

Deze circulaire bevat de commentaar op de artikelen 167, 168 en 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 (*Belgisch Staatsblad* van 6 april 2012, Ed. 3) en is gebaseerd op de parlementaire voorbereiding (DOC 53 2081/001 en DOC 53 2081/016).

A. WETTEKST

Art. 167. Artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen bij de wet van 28 juli 1992 en gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993, wordt vervangen als volgt :

« § 1. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen aan de hand van objectieve omstandigheden aantoonde dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt :

1° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of

2° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

Het komt aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van inkomstenbelastingen.

Indien de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. ».

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

[C - 2012/03155]

4 MAI 2012. — Circulaire AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012
et AGDP n° 4/2012 concernant la mesure anti-abus

La circulaire reprise ci-après commente les modifications apportées par la loi-programme (I) du 29 mars 2012 à l'article 344 du Code des impôts sur les revenus 1992.

A tous les fonctionnaires des niveaux A, B et C

Cette circulaire contient le commentaire des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 (*Moniteur Belge* du 6 avril 2012, Ed. 3) et est basée sur les travaux parlementaires (DOC 53-2081/001 et DOC 53 2081/016).

A. TEXTES DE LOI

Art. 167. L'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par la loi du 28 juillet 1992 et modifié par la loi du 22 juillet 1993, est remplacé par ce qui suit :

« § 1^{er}. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable 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 contribuable 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 impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. ».

Art. 168. In artikel 18 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, gewijzigd bij de wetten van 30 maart 1994 en 24 december 2002, wordt paragraaf 2 vervangen als volgt :

« § 2. Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de rechtshandeling noch het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 185 vermelde bewijsmiddelen aan de hand van objectieve omstandigheden aantoonde dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt :

1° een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of

2° een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft.

Het komt aan de belastingschuldige toe te bewijzen dat de keuze voor zijn rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van registratierechten.

Indien de belastingschuldige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig het doel van de wet onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. ».

Art. 169. Artikel 167 is van toepassing vanaf aanslagjaar 2013, alsmede op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van bekendmaking van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* en is verbonden aan het aanslagjaar 2012. Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de bepaling in artikel 167.

Artikel 168 is van toepassing op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die éénzelfde verrichting tot stand brengt, die zijn gesteld vanaf de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*.

B. INWERKINGTREDING

B.1. Inkomstenbelastingen

Artikel 169, eerste lid, van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 stelt dat de nieuwe anti-misbruikbepaling inzake inkomstenbelastingen van toepassing is vanaf aanslagjaar 2013.

Bijgevolg indien de rechtshandeling of de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2011 gesteld is, kan artikel 344, § 1, nieuw, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) geen toepassing vinden.

Indien, daarentegen, de rechtshandeling of de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2012 gesteld is of gesteld wordt, kan artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 toepassing vinden.

Wat de rechtspersonen betreft, moet worden opgemerkt dat de nieuwe anti-misbruikbepaling onder bepaalde voorwaarden ook al van toepassing kan zijn vanaf het aanslagjaar 2012, met name ten aanzien van de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april 2012 en dat verbonden is aan het aanslagjaar 2012.

Stel bijvoorbeeld een vennootschap die haar boekhouding voert van 1 juli tot 30 juni. Het boekjaar dat op 30 juni 2012 afsluit, is verbonden met het aanslagjaar 2012. Dit betekent dat indien de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, gesteld is of gesteld wordt tijdens het boekjaar lopende van 1 juli 2011 tot 30 juni 2012, de nieuwe anti-misbruikbepaling op deze rechtshandeling of deze verrichting al van toepassing is (DOC 53 2081/016, blz. 70-71).

Er wordt ook bepaald dat elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht zonder uitwerking is voor de toepassing van de nieuwe regeling.

B.2. Registratie- en successierechten

Inzake registratie- en successierechten is de nieuwe bepaling van toepassing op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die éénzelfde verrichting tot stand brengt, die zijn gesteld vanaf de eerste dag van de tweede maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* (artikel 169 van de Programmawet (I) van 29 maart 2012), te weten op de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen gesteld vanaf 1 juni 2012.

Art. 168. Dans l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, modifié par les lois du 30 mars 1994 et 24 décembre 2002, le paragraphe 2 est remplacé par ce qui suit :

« § 2. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 185 et à la lumière 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. ».

Art. 169. - L'article 167 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013, ainsi qu'aux actes ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la présente loi au *Moniteur belge* et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012. Toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des dispositions visées à l'article 167.

L'article 168 est applicable aux actes ou ensembles d'actes juridiques réalisant une seule opération qui sont accomplis à dater du premier jour du deuxième mois qui suit celui de la publication de cette loi au *Moniteur belge*.

B. ENTREE EN VIGUEUR

B.1. IMPOTS SUR LES REVENUS

L'article 169, alinéa premier, de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 prévoit que la nouvelle disposition anti-abus en matière d'impôts sur les revenus est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2013.

Par conséquent si l'acte juridique ou le dernier acte juridique qui fait partie d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, a été posé dans le courant de l'année 2011, l'article 344, § 1^{er}, nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), ne trouve pas à s'appliquer.

Si par contre, l'acte juridique ou le dernier acte juridique qui fait partie d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération a été posé ou est posé dans le courant de l'année 2012, l'article 344, § 1^{er}, nouveau, CIR 92 peut s'appliquer.

En ce qui concerne les personnes morales, il convient de faire observer que la nouvelle disposition anti-abus pourra, sous certaines conditions, déjà s'appliquer à partir de l'exercice d'imposition 2012, notamment à l'égard des actes juridiques ou de l'ensemble d'actes juridiques qui ont été posés au cours d'une période imposable qui se clôture au plus tôt le 6 avril 2012 et qui sont liés à l'exercice d'imposition 2012.

Prenons par exemple une société qui tient sa comptabilité du 1^{er} juillet au 30 juin. L'exercice comptable qui se clôture le 30 juin 2012, est lié à l'exercice d'imposition 2012. Cela signifie que si un acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération a été posé ou est posé pendant l'exercice comptable courant du 1^{er} juillet 2011 au 30 juin 2012, la nouvelle disposition anti-abus est déjà d'application pour cet acte juridique ou cette opération (DOC 53 2081/016, p. 70-71).

Il est aussi stipulé que toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de la nouvelle réglementation.

B.2. DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

En droits d'enregistrement et en droits de succession, la nouvelle disposition « est applicable aux actes ou ensembles d'actes juridiques réalisant une seule opération qui sont accomplis à dater du premier jour du deuxième mois qui suit celui de la publication de cette loi au *Moniteur belge* » (article 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012), à savoir aux actes ou ensembles d'actes posés à partir du 1^{er} juin 2012.

C. BESPREEKING

C.1. Inkomstenbelastingen

C.1.1. Inleiding

Er bestaat vandaag een zekere consensus over het feit dat artikel 344, § 1, oud, WIB 92 door de administratie niet op een efficiënte manier kon worden toegepast. Om artikel 344, § 1, oud, WIB 92 te kunnen toepassen, moest de administratie bewijzen dat de belastingplichtige met de door hem gehanteerde juridische kwalificatie de bedoeling had om belastingen te ontwijken. Uit het tegenbewijs dat de belastingplichtige moest leveren en dat bestond in het aantonen van rechtmatige financiële of economische behoeften, volgde dat er ook andere niet-fiscale motieven moesten bestaan voor de juridische kwalificatie. Indien de belastingplichtige niet in staat was dit tegenbewijs te leveren, kon de administratie overgaan tot herkwalificatie, maar volgens het Hof van Cassatie moest deze nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen hebben als de oorspronkelijke rechtshandeling(en) (Cass. 4 november 2005, F.J.F., nr. 2006/21; Cass. 22 november 2007, F.J.F., N° 2008/140; Cass. 11 december 2008, T.R.V., 2009, 311). Het was bovendien slechts de kwalificatie van de rechtshandeling die de administratie niet kon worden tegengeworpen en dus niet de rechtshandeling zelf. Bijgevolg kon de herkwalificatie niet de essentiële elementen van de rechtshandeling (zoals de partijen, het voorwerp, het tijdstip en de prijs) betreffen, maar slechts de bijkomstige en niet relevante rechtsgevolgen van de door de partijen gestelde rechtshandelingen.

Tot op heden werd daarom ook algemeen aangenomen dat het praktisch onmogelijk was om bij een herkwalificatie tot gelijksoortige rechtsgevolgen te komen indien de verrichting tot stand was gekomen middels één akte. Aan één akte kan immers zelden meer dan één kwalificatie worden gegeven. Bovendien kon artikel 344, § 1, oud, WIB 92 ook niet worden toegepast indien de rechtsgevolgen van de door de administratie geherkwalificeerde rechtshandeling verschillend waren van de rechtshandeling die de belastingplichtige had gesteld. Indien deze bepaling al toepassing kon vinden, dan was het om een geheel van afzonderlijke of opeenvolgende akten die kunstmatig waren opgesplitst, te herdefiniëren in één verrichting die de partijen in werkelijkheid tot stand hadden gebracht (DOC 53 2081/001, blz. 109-110).

De parlementaire onderzoekscommissie die werd opgericht om de grote fiscale fraudedossiers te onderzoeken, kwam tot dezelfde conclusie en heeft daarom in haar op 14 mei 2009 aangenomen eindverslag (DOC 52 0034/004, blz. 241-242) vastgesteld dat: "De wetgeving [] thans een aantal specifieke en deelmaatregelen tegen misbruiken [omvat] waarvan de toepassing niet altijd vlot verloopt. Om te verhinderen dat gevallen van kennelijk misbruik als een keuze voor de minst belastbare weg worden beschouwd, moeten de antimisbruikregels worden aangescherpt en moet een algemene maatregel worden ingevoerd van misbruik van recht in fiscale aangelegenheden. In dat opzicht zou artikel 344 van het WIB 92 moeten worden herwerkt." (wij onderstrepen). Bijgevolg heeft de commissie in deze aangelegenheid de aanbeveling geformuleerd dat in het licht van de Europese wetgeving moet worden uitgemaakt of de nood bestaat onze anti-misbruikregels te verstrengen, en in de wetgeving een algemene anti-misbruikmaatregel op te nemen die het misbruik van recht in fiscale aangelegenheden erkent, zonder dat die maatregel voor rechtsonzekerheid zorgt.

C.1.2. Algemene bespreking van artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92

De nieuwe redactie van artikel 344, § 1, WIB 92 is geïnspireerd op het tekstvoorstel dat de heer De Broe, professor fiscaal recht aan de KU Leuven, twee jaar geleden formuleerde (L. De Broe in "Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?", T.F.R., 2010, nr. 379-380, blz. 332 e.v.).

De nieuwe anti-misbruikbepaling heeft tot doel de bovenvermelde toepassingsproblemen van de tekst van artikel 344, § 1, oud, WIB 92 op te lossen. De nieuwe bepaling volgt evenwel de logica van artikel 344, § 1, oud, WIB 92. Het blijft een bewijsmiddel dat de administratie kan toepassen in individuele gevallen en waarvan de toepassing tot de niet-tegenstelbaarheid aan de administratie leidt. Overigens gaat het nog steeds om een systeem van bewijs en tegenbewijs: de bewijslast van het bestaan van fiscaal misbruik rust op de administratie en de belastingplichtige kan het tegenbewijs leveren dat andere overwegingen dan het ontwijken van inkomstenbelastingen zijn juridische vormkeuze verklaren.

Bepaalde elementen zijn echter aangepast zodanig dat de maatregel effectief van toepassing kan zijn. Het gaat met name over:

1. het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid;
2. de invoering van een definitie van "fiscaal misbruik";
3. een verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige;
4. een herziening van de fiscale toestand van de belastingplichtige.

C. DISCUSSION

C.1. IMPOTS SUR LES REVENUS

C.1.1. Introduction

Il existe aujourd'hui un certain consensus sur le fait que l'article 344, § 1^{er}, ancien du CIR 92 ne pouvait être appliqué de manière efficiente par l'administration. Afin de pouvoir appliquer l'article 344, § 1^{er}, ancien du CIR 92, l'administration devait prouver que le contribuable avait opté pour une qualification juridique avec l'intention d'éviter l'imposition. Etant donné la preuve contraire que le contribuable devait fournir et qui consistait à démontrer l'existence de besoins légitimes de caractère financier ou économique, il apparaissait que d'autres motifs non-fiscaux devaient sous-tendre la qualification juridique. Si le contribuable n'était pas en mesure de fournir la preuve contraire, l'administration pouvait procéder à la requalification; mais cette nouvelle qualification devait avoir, selon la Cour de Cassation, des effets juridiques non fiscaux similaires à ceux de(s) l'acte(s) juridique(s) originel(s) (Cass. 4 novembre 2005, F.J.F., n° 2006/21; Cass. 22 novembre 2007, F.J.F., N° 2008/140; Cass. 11 décembre 2008, T.R.V., 2009, 311). De plus, seule la qualification de l'acte juridique n'était pas opposable à l'administration, et non l'acte juridique lui-même. Par conséquent, la requalification ne pouvait concerner les éléments essentiels de l'acte juridique (tels que les parties, l'objet, le moment et le prix), mais uniquement les effets juridiques annexes et non-pertinents des actes juridiques posés par les parties.

C'est pourquoi, jusqu'à présent, il était généralement admis qu'il était pratiquement impossible d'arriver dans le cas d'une requalification à des effets juridiques similaires lorsque l'opération avait été réalisée en un seul acte. En effet, il peut rarement être donné plusieurs qualifications à un seul acte. En outre, l'article 344, § 1^{er}, ancien du CIR 92 ne pouvait pas être d'application si les effets juridiques de l'acte juridique requalifié par l'administration étaient différents de ceux de l'acte juridique posé par le contribuable. Dans les cas où cette disposition pouvait déjà trouver à s'appliquer, c'était pour redéfinir un ensemble d'actes distincts ou successifs qui avaient été scindés de manière artificielle, en une seule opération que les parties avaient en réalité mise sur pied (DOC 53 2081/001, p. 109-110).

La commission d'enquête parlementaire mise en place pour investiguer les gros dossiers de fraude fiscale était arrivée à la même conclusion et avait d'ailleurs, dans son rapport final approuvé le 14 mai 2009 (DOC 52 0034/004, p. 241-242), convenu que « La législation contient actuellement une série de dispositions anti-abus spécifiques et partielles dont l'application n'est pas toujours aisée. Pour empêcher que des cas d'abus manifestes ne soient considérés comme un choix en faveur de la voie la moins imposée, il convient de durcir ces règles anti-abus et d'introduire une mesure générale instaurant l'abus de droit en matière fiscale. A cet égard, l'article 344 du CIR 92 devrait être retravaillé. » (nous soulignons). En conséquence, la commission a, dans cette matière, recommandé d'évaluer, au regard de la législation européenne, le besoin de renforcer notre dispositif anti-abus et d'introduire une mesure générale anti-abus dans la législation reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale, sans que cette mesure ne crée d'insécurité juridique.

C.1.2. Discussion générale de l'article 344, § 1^{er}, nouveau, CIR 92

La nouvelle rédaction de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 est inspirée de la proposition de texte que M. De Broe, professeur de droit fiscal à la KUL (Louvain), a formulé il y a deux ans (L. De Broe dans « Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox? », T.F.R., 2010, n° 379-380, p. 332 et s.).

La nouvelle disposition anti-abus a pour objectif de résoudre les problèmes d'application susmentionnés du texte de l'article 344, § 1^{er}, ancien du CIR 92. La nouvelle disposition s'inscrit néanmoins dans la logique de l'article 344, § 1^{er}, ancien du CIR 92. Elle reste un moyen de preuve que l'administration peut appliquer dans des cas individuels et dont l'application conduit à l'inopposabilité à l'administration. Par ailleurs, il s'agit toujours d'un système de preuve et de preuve contraire: la charge de la preuve de l'existence d'un abus fiscal repose sur l'administration et le contribuable peut fournir la preuve contraire que d'autres considérations que l'évitement des impôts sur les revenus justifie sa forme juridique.

Certains éléments sont modifiés de manière telle que la mesure puisse être efficacement appliquée. Il s'agit notamment de:

1. l'objet de l'inopposabilité;
2. l'introduction d'une définition de « l'abus fiscal »;
3. la clarification du partage de la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable;
4. la révision de la situation fiscale du contribuable.

C.1.2.1. Het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid

Het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 beschrijft het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid. Voortaan heeft de niet-tegenstelbaarheid betrekking op een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt. In sommige gevallen zal de belastingplichtige dus op fiscaal vlak geen rechten meer kunnen putten uit de gestelde rechtshandeling(en) (zie ook C.1.2.4, laatste alinea, tweede puntje). Een voorbeeld van een rechtshandeling is de verkoop of de verhuur van een onroerend goed of de vestiging van een vruchtgebruik. De niet-tegenstelbaarheid betreft dus niet meer de juridische kwalificatie van de akte zoals vroeger het geval was. Er dient dus ook geen herkwalificatie meer te gebeuren, zoals vroeger het geval was (zie ook C.1.2.4).

Het begrip "het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt" beoogt eveneens de kunstmatige opsplitsing van een verrichting in opeenvolgende rechtshandelingen die op een langere periode dan een aanslagjaar betrekking hebben. De rechtshandelingen in kwestie moeten dus niet noodzakelijk binnen hetzelfde aanslagjaar gesteld worden. Als de rechtshandelingen alzo over vele jaren worden gespreid, zal de administratie toch artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 kunnen toepassen, als ze de eenheid van bedoeling tussen de handelingen aantoonen. Daartoe moeten de opeenvolgende rechtshandelingen een reeks handelingen zijn die van meet af aan zijn opgevat als behorend tot een ondeelbare keten. In deze zin heeft het nieuw gehanteerde begrip dezelfde draagwijdte als het begrip "afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen" (DOC 53 2081/001, blz. 113).

C.1.2.2. De invoering van een definitie van "fiscaal misbruik"

De niet-tegenstelbaarheid kan door de administratie worden ingevoerd indien er sprake is van fiscaal misbruik.

Het tweede lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 geeft een definitie van fiscaal misbruik :

« Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt :

1. een verrichting waarbij hij zichzelf in strijd met de doelstellingen van een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst; of
2. een verrichting waarbij aanspraak wordt gemaakt op een belastingvoordeel voorzien door een bepaling van dit Wetboek of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten en de toekenning van dit voordeel in strijd zou zijn met de doelstellingen van die bepaling en die in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel heeft. ».

Fiscaal misbruik bestaat uit een objectief en een subjectief element.

Het objectieve element houdt in dat de belastingplichtige een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen kiest die hem toelaten zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van een bepaling van het WIB 92 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten. De term "een bepaling van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 of de ter uitvoering daarvan genomen besluiten" dient ruim geïnterpreteerd te worden : het betreft alle bepalingen van de fiscale wetgeving, met inbegrip van de bijzondere bepalingen (DOC 53 2081/016, blz. 39). Dergelijk handelen kan zich onder twee vormen voordoen :

1. door zijn vormkeuze stelt de belastingplichtige zich buiten het toepassingsgebied van een belasting vermeerderende bepaling : het gaat hierbij om het aanwenden van een juridische vormgeving om zich te plaatsen in een toestand die niet aan de wettelijke voorwaarden voldoet om belastbaar te zijn, maar die zeer dicht in de buurt komt van de belastbaar gestelde situatie terwijl er voor die keuze geen andere wezenlijke verklaring is dan belastingbesparing. De bedoeling van de wetgever zou geschonden worden als de fiscale wet niet wordt toegepast op de gestelde rechtshandeling(en).

2. door zijn vormkeuze brengt de belastingplichtige zich binnen het toepassingsgebied van een belasting verminderende bepaling : de juridische vormkeuze om zich onder een norm te brengen die een fiscaal voordeel oplevert terwijl er voor die keuze geen andere wezenlijke verklaring is dan belastingbesparing. De aanspraak op dit voordeel druist in tegen de bedoeling van de wet (DOC 53 2081/001, blz. 111).

Het subjectieve element houdt in dat de belastingplichtige deze rechtshandeling of dit geheel van rechtshandelingen kiest met als wezenlijk doel het verkrijgen van een belastingvoordeel.

Die twee vormen van fiscaal misbruik veronderstellen telkens dat er een strijdigheid is met de doelstellingen van de betrokken fiscale bepaling, d.w.z. het doel en de strekking van de betreffende bepaling moeten gefrustreerd zijn, als een bepaalde rechtshandeling niet belast zou worden, of als een rechtshandeling ertoe zou leiden dat een bepaald fiscaal voordeel genoten wordt.

C.1.2.1. L'objet de l'inopposabilité

Le premier alinéa du nouvel article 344, § 1^{er}, CIR 92 décrit l'objet de l'inopposabilité. Désormais l'inopposabilité concerne un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération. Dans certains cas, le contribuable ne pourra plus tirer aucun droit, sur le plan fiscal, des actes juridiques posés (voir également C.1.2.4, dernier alinéa, deuxième point). Un exemple d'acte juridique est la vente ou la location d'un bien immobilier ou la constitution d'un usufruit. L'inopposabilité ne concerne donc plus la qualification juridique de l'acte comme c'était le cas auparavant. Il n'y a donc plus lieu de requalifier comme c'était le cas auparavant (voir également C.1.2.4).

La notion d'« ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération » vise également la décomposition artificielle d'une opération en actes successifs s'étalant sur une période plus longue que l'année d'imposition. Les actes juridiques en question ne doivent donc pas nécessairement être établis au cours du même exercice d'imposition. Lorsque les actes sont ainsi répartis sur plusieurs années, l'administration pourra tout de même appliquer l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, à condition de démontrer l'unicité d'intention entre les opérations. Pour cela, les actes successifs doivent constituer une suivie d'actes conçus dès le départ comme une chaîne indivisible. En ce sens, la nouvelle notion a la même portée que la notion d'« actes distincts qui constituent une seule et même opération » (DOC 53 2081/001, p. 113).

C.1.2.2. L'introduction d'une notion d'« abus fiscal »

L'inopposabilité peut être invoquée par l'administration fiscale lorsqu'il est question d'abus fiscal.

L'alinéa 2 du nouvel article 344, § 1^{er}, CIR 92 donne une définition de l'abus fiscal :

« Il y a abus fiscal lorsque le contribuable 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. ».

L'abus fiscal est composé d'un élément objectif et subjectif.

L'élément objectif implique que le contribuable choisit un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques qui lui permettent de se placer dans une situation qui est contraire aux objectifs d'une disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution. Les termes « une disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution » doivent être interprétés de manière large : cela signifie toutes les dispositions de la législation fiscale, en ce compris les dispositions particulières (DOC 53 2081/016, p. 39). De tels actes peuvent se présenter sous deux formes :

1. par le choix de la forme, le contribuable se place en dehors du champ d'application d'une disposition visant à augmenter l'impôt : le choix d'une forme juridique pour se placer dans une situation qui ne répond pas aux conditions légales à remplir pour être imposable, mais qui est très proche de la situation imposable alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. La volonté du législateur serait transgressée si la loi fiscale n'était pas appliquée à l'acte juridique posé.

2. par le choix de la forme, le contribuable se place dans le cadre d'une disposition visant à réduire l'impôt : le choix d'une forme juridique qui vise à se soumettre à une norme procurant un avantage fiscal, alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt. La revendication de cet avantage est contraire à l'objectif poursuivi par la loi (DOC 53 2081/001, p. 111).

L'élément subjectif implique que le contribuable choisit cet acte juridique ou cet ensemble d'actes juridiques avec comme but essentiel l'obtention de l'avantage fiscal.

Ces deux formes d'abus fiscal supposent chaque fois une incompatibilité avec les objectifs de la disposition fiscale concernée, c'est-à-dire que le but et la portée de la disposition concernée doivent être déjoués, comme si un acte juridique déterminé n'était pas imposé, ou comme si un acte juridique conduisait à la jouissance d'un avantage fiscal déterminé.

In het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 23 april 1999 maakt het Hof een gestructureerde toepassing van de algemeen aanvaarde interpretatieregels die in fiscale aangelegenheden gelden. Het Hof van beroep bevestigt dat de interpretatie van de fiscale wetgeving in de regel in twee fasen geschiedt :

1. In een eerste fase moet men de betekenis van de tekst nagaan.

2. Nadien, indien de tekst niet duidelijk is, moet men de gebruikte woorden en begrippen desgevallend uitleggen in het licht van de bedoeling van de wetgever.

In geval van een tekstuele interpretatie (de eerste fase) kan men de betekenis van de gebruikte woorden en begrippen opzoeken in functie van de context waarin ze worden vermeld. Deze context kan de wet zelf zijn waarin ze voorkomen, het kan een onderdeel van de wet zijn, doch ook een interpretatie in functie van de wetgeving in het algemeen is mogelijk. De tekstuele interpretatie moet strikt zijn, d.w.z. streng en niet enger of breder dan de betekenis die de begrippen normaal hebben (Cass., 10 november 1997, F.J.F., N° 97/282). Wanneer een tekstuele interpretatie toelaat om de tekst te begrijpen, mag men niet overgaan naar de tweede fase. Traditioneel drukt men dit uit met de stelling dat 'wat klaar is niet geïnterpreteerd mag worden' ('interpretatio in claris cessat'; Cass., 11 december 1962, Bull. Bel., 1963, nr. 395; Cass., 15 januari 1963, Bull. Bel., 1963, N° 397 en Antwerpen, 14 december 1978, R.W., 1979-80, blz. 1644, Brussel, 6 januari 1997, F.J.F., nr. 19 97/132) (in dit verband zie ook A. Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 1999, nr. 51 en A. Tiberghien, Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht, 1986, nr. 62, zie in dezelfde zin nog Antwerpen, 3 april 1995, F.J.F., 1995, 378 en Rb. Bergen, 19 mei 2005, F.J.F., 2006, afl. 3, 242). Hierbij dient trouwens opgemerkt te worden dat belastingen heffingen zijn die worden opgelegd door de Staat volgens bepaalde rechtsregels met het oog op het verzamelen van financiële middelen die nodig zijn om uitgaven te doen in het algemene belang. De fiscale bepalingen leggen deze rechtsregels vast : hiertoe dienen zij te bepalen welke inkomsten belastbaar dan wel vrijgesteld of niet belastbaar zijn, welke kosten of bestedingen aftrekbaar zijn en welke belastingvoordelen er worden toegekend (DOC 53 2081/016, blz. 69). Bijgevolg zijn de doelstellingen van een fiscale bepaling duidelijk en vervat in de bepaling zelf.

Enkel wanneer de tekstuele interpretatie geen heil brengt, kan worden overgegaan naar de tweede fase van de interpretatie waarbij dan de bedoeling van de wetgever wordt opgespoord. Deze bedoeling moet gezocht worden in de voorbereidende werken van de wet zelf en uitzonderlijk in de voorbereidende werken van vroegere of gelijkaardige wetten (zie in dit verband Cass., 29 mei 1987, F.J.F., N° 87/219).

De strijdigheid met de doelstellingen van de fiscale wetgeving moet ook begrepen worden in het licht van het begrip "volstrekt kunstmatige constructie". Er is sprake van een "volstrekt kunstmatige constructie" wanneer de verrichting niet de economische doelstellingen onderliggend aan de fiscale wetgeving nastreeft of geen verband houdt met de economische werkelijkheid, of niet aan commerciële of financiële marktvoorwaarden plaatsvindt (DOC 53 2081/001, blz. 114). Een kunstmatige constructie is bijgevolg bedoeld om een belastingvoordeel te verkrijgen of de verschuldigde belasting te ontwijken (wat kunstmatige constructies en het verkrijgen van een belastingvoordeel of het ontduiken van de verschuldigde belasting in het kader van betalingen aan belastingparadijzen betreft, zie Circ. AFZ nr. 13/2010 en nr. Ci.RH. 421/607.890 (AAF 64/2010) dd 30/11/2010). Dit "subjectieve element" moet echter niet door de administratie worden vastgesteld teneinde het bestaan van een fiscaal misbruik te bewijzen. Op dat vlak volgt de voorgestelde tekst dezelfde logica als die van het oude artikel 344, § 1, WIB 92. In de parlementaire stukken van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen waarbij het artikel 344, § 1, oud in het WIB 92 werd ingevoegd, werd dit ook bevestigd (*Parl. St. Kamer*, 1992-93, 1072/8, blz. 100) :

« (...) Tijdens de besprekingen in de Senaat werden amendementen ingediend om op de Administratie het bewijs te verhalen van het unieke karakter van de bedoeling van de belastingplichtige, dit wil zeggen het louter zoeken door de belastingplichtige van een fiscale doelstelling (zie verslag van de heer Didden, Stuk Senaat nr. 762/2, blz. 41, 44 en volgende). Daar kon niet worden op ingegaan omdat in de opbouw van de tekst van artikel 344, § 1, met bewijs en tegenbewijs, het aan de Administratie zou toekomen een subjectief element vast te stellen dat alleen de belastingplichtige kan kennen. »

Onverminderd de toepassing van de simulatieleer, kan bijvoorbeeld een dochter- of kleindochteronderneming die een «brievensbus» of dekmantelvennootschap is een volstrekt kunstmatige constructie zijn (HvJ, C-341/04, 2 mei 2006, Eurofood IFSC, punten 34 en 35 en DOC 53 2081/016, blz. 38).

C.1.2.3. Een verduidelijking van de verdeling van de bewijslast tussen de administratie en de belastingplichtige

Door de toepassing van het eerste lid van het nieuwe artikel 344, § 1, WIB 92 moet de administratie in de eerste plaats het bewijs leveren dat de keuze van de juridische vormgeving aan de definitie van fiscaal misbruik beantwoordt. Zoals hierboven reeds uiteengezet, moet de

Dans l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 23 avril 1999, la Cour fait une application structurée des règles d'interprétation généralement admises dans les affaires fiscales. La Cour d'appel confirme que l'interprétation de la législation fiscale se fait généralement en deux phases :

1. dans la première on doit rechercher la signification du texte.

2. ensuite, si le texte n'est pas clair, on doit le cas échéant interpréter les mots et les notions utilisées, à la lumière de l'intention du législateur.

En cas d'interprétation textuelle (première phase), on peut rechercher la signification des mots et des notions utilisés en fonction du contexte dans lequel ils sont mentionnés. Ce contexte peut être la loi elle-même dans laquelle ils se présentent, ou une partie de celle-ci, néanmoins une interprétation en fonction de la législation en général est également possible. L'interprétation textuelle doit être stricte, c.-à-d. rigoureuse et pas plus étroite ni plus large que la signification que les notions ont normalement (Cass., 10 novembre 1997, F.J.F., n° 97/282). Lorsqu'une interprétation textuelle permet de comprendre le texte, on ne peut passer à la deuxième phase. Traditionnellement, ceci s'exprime dans l'adage 'ce qui est clair ne s'interprète pas' ('interpretatio in claris cessat'; Cass., 11 décembre 1962, Bull. Contr., 1963, n° 395; Cass., 15 janvier 1963, Bull. Contr., 1963, n° 397, Anvers, 14 décembre 1978, R.W., 1979-80, p. 1644 et Bruxelles, 6 janvier 1997, F.J.F., 1997/132.) (à ce propos voir aussi A. Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 1999, n° 51 et A. Tiberghien, Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht, 1986, n° 62, voir encore dans le même sens Anvers, 3 avril 1995, F.J.F., 1995/378; Trib. Mons 19 mai 2005, F.J.F., 2006, partie 3, p. 242). En plus, il convient de remarquer que les impôts sont des prélèvements imposés par l'Etat selon certaines règles de droit, en vue de rassembler les moyens financiers nécessaires pour réaliser des dépenses dans l'intérêt général. Les dispositions fiscales fixent ces règles de droit : elles doivent déterminer, à cet effet, quels revenus sont imposables ou exonérés d'impôt ou non imposables, quels coûts ou dépenses sont déductibles et quels avantages fiscaux sont octroyés (DOC 53, 2081/016, p. 69). Par conséquent, les objectifs d'une disposition fiscale sont clairs et contenus dans la disposition elle-même.

Ce n'est que lorsque l'interprétation textuelle n'apporte aucun résultat qu'on peut passer à la deuxième phase de l'interprétation, durant laquelle l'intention du législateur sera examinée. Cette intention doit être recherchée dans les travaux préparatoires de la loi elle-même et exceptionnellement dans des travaux préparatoires de lois antérieures ou similaires (voir à ce propos Cass., 29 mai 1987, F.J.F., n° 87/219).

L'incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale doit être comprise à la lumière du concept de « construction purement artificielle ». Il y a une « construction purement artificielle » lorsque l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financières du marché (DOC 53, 2081/001, p. 114). Une construction artificielle est par conséquent créée dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou d'éviter l'impôt dû (en ce qui concerne les constructions artificielles et l'obtention d'un avantage fiscal ou l'évitement de l'impôt dû dans le cadre de paiements à des paradis fiscaux, voir Circ. AAF n° 13/2010 et nr. Ci. RH. 421/607.890 (AGFisc 64/2010) du 30/11/2010). Cet « élément subjectif » ne doit toutefois pas être constaté par l'administration fiscale pour prouver l'existence d'un abus fiscal. A cet égard, le texte proposé suit la même logique que celle de l'article 344, § 1^{er}, ancien, CIR 92. Ceci a également été confirmé dans les documents parlementaires de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières par laquelle l'article 344, § 1^{er}, ancien, CIR 92 a été introduit, (Doc. Parl., Chambre, n° 1992-1993, 1072/8, p. 100) :

« (...) Au cours des discussions au Sénat, des amendements ont été déposés afin de reporter sur l'Administration la preuve de l'unicité de l'intention du contribuable, c'est-à-dire la seule recherche par le contribuable d'un objectif fiscal (voir le rapport de M. Didden, Doc. Sénat n° 762/2, p. 41, 44 et suivantes). Cette demande n'a pu être rencontrée parce que, dans la construction du texte de l'article 344, § 1^{er}, avec preuve et contrepreuve, il aurait incombé à l'Administration d'établir un élément subjectif que seul le contribuable peut connaître. »

Sans préjudice de l'application de la théorie de la simulation, une filiale ou sous-filiale «boîte aux lettres» ou une filiale ou sous-filiale «écran» peut, par exemple, constituer une construction purement artificielle (CJUE, C-341/04, 2 mai 2006, Eurofood IFSC, points 34 et 35 et DOC 53 2081/016, p. 38).

C.1.2.3. Une clarification du partage de la charge de la preuve entre l'administration et le contribuable

En application de l'alinéa 1^{er} du nouvel article 344, § 1^{er}, CIR 92, l'administration doit d'abord fournir la preuve que le choix de la forme juridique répond à la définition d'abus fiscal. Comme déjà exposé ci-avant, l'administration doit uniquement prouver l'élément objectif

administratie enkel het objectieve element van het misbruik bewijzen. Van de administratie wordt dus niet gevraagd dat zij aantoonde dat de vormkeuze uitsluitend door fiscale motieven bepaald is geworden. Dit zou voor de administratie neerkomen op een onmogelijke bewijslast.

Het objectieve bewijs van fiscaal misbruik moet geleverd worden aan de hand van een geheel van objectieve omstandigheden en alle in artikel 340, WIB 92 voorziene bewijsmiddelen zijn hiervoor beschikbaar. Het gaat om alle bewijsmiddelen van gemeen recht, met uitzondering van de eed (DOC 53 2081/016, blz. 38). Het bewijsmiddel bij uitstek zal naar alle waarschijnlijkheid het beroep op de vermoedens zijn. Dit veronderstelt dat de administratie vanuit feiten die zij als voldoende rechtsgeldig beschouwt, het onbekende feit zal vaststellen dat ze moet bewijzen, te weten de totstandkoming van een verrichting tot ontwijking van inkomstenbelastingen.

Als de administratie haar bewijslast is nagekomen, komt het aan de belastingplichtige toe te bewijzen dat zijn rechtshandelingen door andere motieven verantwoord zijn dan het ontwijken van inkomstenbelastingen. Faalt de belastingplichtige in deze bewijslast, dan vloeit uit de verdeling van de bewijslast voort dat de door de belastingplichtige gestelde rechtshandelingen uitsluitend door fiscale beweegredenen te verklaren zijn.

Het toepassingsgebied van artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 strekt zich uit tot die verrichtingen waarin de "niet-fiscale" motieven zodanig verwaarloosbaar zijn dat de verrichting onmogelijk lijkt als er geen rekening wordt gehouden met de fiscale motieven. Men viseert concreet de volgende drie toestanden :

1. de rechtshandelingen waarbij de belastingplichtige naar een zuiver fiscaal voordeel streeft;
2. de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven in niets specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar integendeel zo algemeen zijn dat ze noodzakelijkerwijs aanwezig zijn bij elke verrichting van hetzelfde type;
3. de rechtshandelingen waarbij de niet-fiscale motieven weliswaar specifiek zijn voor de betrokken verrichting, maar een dermate beperkt belang hebben dat een redelijk persoon die verrichting niet zou realiseren omwille van die niet-fiscale motieven : in dat geval kan de administratie ervan uitgaan dat de ingeroepen niet-fiscale motieven, niét het werkelijke motief voor de verrichting is (DOC 53 2081/001, blz. 114-115).

De bedoeling is te vermijden dat dit bewijsmiddel compleet inefficiënt wordt vanaf het moment dat de belastingplichtige met eender welke onwaarschijnlijke niet-fiscale motieven zijn rechtshandeling verantwoordt. Dit past ook in de Europese jurisprudentiële evolutie van de anti-misbruikregel. Inzake de belasting over de toegevoegde waarde kan er ook sprake zijn van een misbruik van recht indien handelingen worden gesteld met als wezenlijk doel een onrechtmatig belastingvoordeel te verkrijgen, ongeacht de aanwezigheid van eventuele andere economische doelen (*Hof*, C-425/06, 21 februari 2008, Part Service, punten 40 tot 45). In het kader van de fusierichtlijn oordeelde het Hof van Justitie dat indien stelselmatig zou worden erkend dat de uit de vermindering van de administratieve en beheerskosten voortvloeiende besparing van structurele kosten een zakelijke overweging vormt, zonder rekening te houden met de andere doelstellingen van de voorgenomen transactie en meer in het bijzonder met de fiscale doelen ervan, de in de richtlijn neergelegde anti-misbruikregel zijn doel zou verliezen (*HvJ.*, C-126/10, 10 november 2011, Foggia, punt 49).

C.1.2.4. Een herziening van de fiscale toestand van de belastingplichtige

Het vierde lid legt vast dat, wanneer de administratie geslaagd is in haar bewijslast en de belastingplichtige geen geldig tegenbewijs heeft aangebracht, de administratie de fiscale toestand van de belastingplichtige herzielt en in overeenstemming brengt met het doel en de strekking van de wetbepaling die de belastingplichtige door zijn vormgeving omzeild c.q. miskend heeft (DOC 53 2081/001, blz. 115). Dit houdt in dat de belastbare grondslag en de belastingberekening zodanig hersteld worden dat de verrichting aan een belastingheffing overeenkomstig de doelstellingen van de omzeilde c.q. miskende bepaling, wordt onderworpen alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.

Volgende zaken moeten benadrukt worden :

- De administratie moet niets in de plaats van de niet-tegenstelbare rechtshandeling(en) stellen om op die handeling(en) belastingen te kunnen heffen (DOC 53 2081/016, blz. 37).
- Wanneer een rechtshandeling door de administratie niet tegenstelbaar wordt verklaard, geldt dat ten aanzien van hetzij de beide partijen bij de overeenkomst, hetzij één enkele partij. Dit moet voor elk geval afzonderlijk worden bekeken (DOC 53 2081/016, blz. 38).
- De juridische gevolgen voor de partijen die deelnemen aan de verrichting worden niét gewijzigd zodat eventuele ontstane verplichtingen of rechten behouden blijven (DOC 53 2081/016, blz. 38). Op die manier zijn de gevolgen van de toepassing van de nieuwe anti-misbruikbepaling die zich eventueel over meerdere jaren spreiden, beperkt tot de fiscale gevolgen.

de l'abus. L'administration n'est donc pas tenue de démontrer que le choix de la forme est uniquement dicté par des motivations fiscales. Cela équivaudrait à une charge de la preuve impossible pour l'administration.

La preuve objective de l'abus fiscal doit être apportée sur base d'un ensemble de circonstances objectives et de tous les moyens de preuve prévus à l'article 340, CIR 92, peuvent être utilisés pour ce faire. Il s'agit de tous les moyens de preuve du droit commun, à l'exception du serment (DOC 53 2081/016, p. 38). Le moyen de preuve par excellence sera, selon toute vraisemblance, l'usage des présomptions. Cela suppose qu'à partir de faits qu'elle considère comme juridiquement satisfaisants, l'administration établira le fait ignoré dont elle doit apporter la preuve, à savoir la réalisation d'une opération dont le but est l'évitement des impôts sur les revenus.

Lorsque l'administration a rapporté la preuve qui lui incombe, il revient au contribuable d'apporter la preuve que ses actes juridiques sont justifiés par des motifs autres que l'évitement des impôts sur les revenus. Si le contribuable ne le fait pas, il résulte de la répartition de la charge de la preuve que les actes juridiques posés par le contribuable ont été déclarés uniquement pour des motifs fiscaux.

Le champ d'application de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 nouveau s'étend aux situations où les motifs « non-fiscaux » sont tellement négligeables que l'opération semble impossible s'il n'est pas tenu compte des motifs fiscaux. Concrètement, les trois situations suivantes sont visées :

1. les actes juridiques par lesquels le contribuable vise un pur avantage fiscal;
2. les actes juridiques dans lesquels les motifs non fiscaux ne sont en rien spécifiques à l'opération concernée mais au contraire si généraux qu'ils sont nécessairement présents lors de chaque opération du même type;
3. les actes juridiques où les motifs non fiscaux sont certes spécifiques pour l'opération concernée, mais ont un intérêt tellement limité qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ces motifs « non fiscaux » : dans ce cas-là, on peut partir du principe que l'invocation du motif (non fiscal) n'est pas le réel motif de l'opération (DOC 53 2081/001, p. 114-115).

L'objectif est d'éviter que ce moyen de preuve ne devienne totalement inefficace dès que le contribuable justifierait son acte juridique par n'importe quel improbable motif non fiscal. Cela s'inscrit également dans l'évolution jurisprudentielle européenne des règles anti-abus. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, il peut aussi être question d'abus de droit lorsque la recherche d'un avantage fiscal illégitime constitue le but essentiel de l'opération, malgré la présence éventuelle d'autres buts économiques (CJUE, C-425/06, 21 février 2008, Part Service, points 40 à 45). Dans le cadre de la directive sur les fusions, la Cour de Justice a jugé que si l'on admettait de manière systématique que l'économie des coûts structurels résultant de la réduction des frais administratifs et de gestion constitue un motif économique valable, sans tenir compte des autres objectifs de l'opération envisagée, et plus particulièrement des avantages fiscaux, la règle anti-abus énoncée dans la directive serait privée de toute sa finalité (CJUE, C-126/10, 10 novembre 2011, Foggia, point 49).

C.1.2.4. Une révision de la situation fiscale du contribuable

L'alinéa 4 détermine que, lorsque l'administration a réussi dans sa charge de la preuve et que le contribuable n'a pas apporté une preuve contraire valable, l'administration revoit la situation fiscale du contribuable et la rend conforme à l'objectif et à l'esprit de la disposition légale que le contribuable a contournée ou le cas échéant ignorée par sa spécification (DOC 53 2081/001, p. 115). Ceci implique que la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conformément à l'objectif de la disposition contournée ou ignorée, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

Il faut souligner que :

- L'administration ne doit rien substituer à l' (aux) acte(s) juridique(s) qui lui est (sont) inopposable(s) à des fins de taxation (DOC 53 2081/016, p. 37).
- Lorsqu'un acte juridique est rendu inopposable par l'administration, l'inopposabilité vaut soit par rapport aux deux parties à la convention soit à l'égard d'une seule partie. La question doit être analysée au cas par cas (DOC 53 2081/016, p. 38).
- Les effets juridiques pour les parties à l'opération ne changent pas, de telle sorte que les obligations ou droits éventuellement nés subsistent (DOC 53 2081/016, p. 38). Les effets de l'application de la nouvelle disposition anti-abus qui s'étendent éventuellement sur plusieurs années, sont ainsi limitées aux effets fiscaux.

C.2. Bijzondere aandachtspunten

C.2.1. Voorafgaande beslissingen

Tijdens de bespreking van het wetsontwerp is heel wat aandacht besteed aan de mogelijke impact die de nieuwe anti-misbruikbepaling kan hebben op de rechtszekerheid van de belastingplichtigen.

Het is vanzelfsprekend dat het behoud van de huidige procedure van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (ruling) de belastingplichtige, indien nodig, rechtszekerheid garandeert, met dien verstande dat het koninklijk besluit van 17 januari 2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (*Belgisch Staatsblad*, 3^o Ed., van 31 januari 2003), in zijn artikel 1, 3^o, bepaalt dat het niet toegestaan is een voorafgaande beslissing te geven betreffende: "3^o de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerking-treding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen".

Op zich kan de dienst voor voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (DVB) zich dus niet uitspreken over het feit of de administratie al dan niet de anti-misbruikbepaling zal toepassen (DOC 53 2081/001, blz. 112). Op zich is de anti-misbruikbepaling een procedureregel die slechts kan worden toegepast nadat de gestelde handelingen hebben plaats gevonden.

Wel zal die dienst een beslissing kunnen nemen over de keuze voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die haar door de belastingplichtige wordt voorgelegd. De dienst zal zich dus kunnen uitspreken over het feit of de keuze voor de voorgenomen rechtshandeling(en) of het geheel van rechtshandelingen die een zelfde verrichting tot stand brengt, door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van belastingen. Het akkoord van deze dienst met de keuze van de belastingplichtige voor een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen impliceert dat deze niet meer in vraag kan worden gesteld in het kader van de nieuwe anti-misbruikbepaling, voor zover alle handelingen werden uitgevoerd zoals ze in de voorafgaande beslissing zijn vervat (DOC 53 2081/001, blz. 112).

Er wordt aan herinnerd dat de voorafgaande beslissing die door de DVB is genomen, de FOD Financiën niet bindt:

1^o indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;

2^o indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;

3^o in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;

4^o indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, het gemeenschapsrecht of van het interne recht.

Bovendien bindt de voorafgaande beslissing de FOD Financiën niet meer wanneer de voornaamste gevolgen van de situatie of de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer ermee verband houdende of erop volgende elementen, die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn toe te schrijven aan de aanvrager (artikel 23, tweede en derde lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen inzake fiscale zaken).

C.2.2. Ook in de privésfeer

De memorie van toelichting bij artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 stelt dat de bepaling voortaan "zowel de verrichtingen die gesteld worden in het kader van het beheer van het privévermogen als de verrichtingen die gesteld worden in de economische sfeer" beoogt (DOC 53 2081/001, blz. 113).

C.2.3. Specifieke anti-misbruikbepalingen

De algemene anti-misbruikbepaling vervat in artikel 344, § 1, WIB 92 wordt toegepast als de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek, de speciale anti-ontwijkingsbepalingen en de simulatieleer geen hulp bieden (DOC 53 2081/001, blz. 112-113). De administratie kan dus artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 toepassen als de andere specifieke middelen haar onvoldoende hebben kunnen helpen en ze van mening is dat ze genoeg redenen heeft om op die algemene maatregel een beroep te doen (DOC 2081/016, blz. 70 en 79).

C.2. Points d'attention particuliers

C.2.1. Décisions anticipées

Lors de la discussion concernant le projet de loi, il a été prêté beaucoup d'attention à l'impact possible que la nouvelle disposition anti-abus de droit pourrait avoir sur la sécurité juridique des contribuables.

Il est évident que le maintien de la procédure actuelle de décisions anticipées en matière fiscale (ruling) garantit, si nécessaire, la sécurité juridique au contribuable, étant entendu que l'arrêté royal du 17 janvier 2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (*Moniteur belge* du 31 janvier 2003, Ed. 3), dispose, en son article 1^{er}, 3^o, qu'il n'est pas autorisé de donner une décision anticipée en ce qui concerne: « 3^o la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions ».

En soi, le service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) ne peut donc pas se prononcer sur le fait de savoir si l'administration appliquera ou non la mesure anti-abus (DOC 53 2081/001, p. 112). En soi, la mesure anti-abus de droit est une règle de procédure qui ne peut s'appliquer qu'après la réalisation des opérations visées.

Certes, ce service pourra prendre une décision relative au choix de l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qui lui est présenté par le contribuable. Le service pourra donc se prononcer sur le fait de savoir si le choix du ou des acte(s) juridique(s), ou l'ensemble d'actes juridiques projetés et réalisant une même opération, est justifié par d'autres motifs que l'évitement des impôts. L'accord de ce service sur le choix du contribuable d'un acte ou d'un ensemble d'actes implique que celui-ci ne peut pas être remis en question dans le cadre de la présente disposition, pour autant que toutes les opérations aient été réalisées telles qu'elles sont reprises dans l'accord préalable (DOC 53 2081/001, p. 112).

Il est rappelé que les décisions anticipées prises par le SDA ne lient pas le SPF Finances,

1^o lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies;

2^o lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur;

3^o en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée;

4^o lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne.

En outre, la décision anticipée ne lie plus le Service public fédéral Finances lorsque les effets essentiels de la situation ou des opérations sont modifiés par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur (article 23, alinéas 2 et 3, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale).

C.2.2. Egalement dans la sphère privée

A propos de l'article 344, § 1^{er}, nouveau, CIR 92, l'exposé des motifs précise que « tant les opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé que celles effectuées dans la sphère économique » sont visées (DOC 53 2081/001, p. 113).

C.2.3. Dispositions anti-abus spécifiques

La disposition générale anti-abus contenue dans l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 est appliquée lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du Code, les dispositions spéciales relatives anti-évitement de l'impôt et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours (DOC 53 2081/001, p. 112-113). L'administration peut donc appliquer l'article 344, § 1^{er}, nouveau, CIR 92 lorsque les autres moyens spécifiques n'auront pu l'aider suffisamment et qu'elle considère avoir des raisons suffisantes pour recourir à cette disposition générale (DOC 53 2081/016, p. 70 et 79).

C.2.4. Gevolgen op het vlak van de procedure

Belastingontduiking is aan de orde wanneer een belastingplichtige die zich bevindt in de voorwaarden waarin een bepaalde belasting verschuldigd is, zich opzettelijk (intentioneel element) geheel of gedeeltelijk onttrekt aan de betaling van de wettelijk verschuldigde belasting en daartoe een inbreuk pleegt op de fiscale wet (materieel element) (Bruno Peeters, "De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking", in M. Maus en M. Rozie (eds.), Actuele problemen van het fiscaal strafrecht, Intersentia, 2011, blz. 66).

Een belastingplichtige die artikel 344, § 1, WIB 92 (zowel de oude als de nieuwe bepaling) overtreedt, maakt zich niét schuldig aan belastingontduiking : alhoewel er de intentie is om geen of minder belasting te betalen, is er geen materiële inbreuk op de fiscale wetgeving. Daarom moet worden besloten dat de aanslagtermijn binnen dewelke de rechtzettingen op grond van artikel 344, § 1, WIB 92 moeten worden uitgevoerd, de in artikel 354, eerste lid, WIB 92 vermelde termijn van 3 jaar is.

Anderzijds is er evenmin sprake van een inbreuk op artikel 344, § 1, WIB 92 vermits dit artikel een bewijsmiddel is in handen van de administratie. Bij gebrek aan overtreding van enige wettelijke bepaling, is het immers niet mogelijk inbreuk te maken van de in artikel 354, tweede lid, WIB 92 vermelde aanvullende termijn van 4 jaar. Dit betekent eveneens dat door het ontbreken van een wetsovertreding geen verplichting bestaat om van de vastgestelde feiten aangifte te doen bij het Parket in toepassing van artikel 29 van het Wetboek van strafvordering. De in dat artikel bedoelde aangifte moet namelijk slechts worden gedaan door iedere ambtenaar die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf.

Op de volgens artikel 344, § 1, nieuw, WIB 92 gevestigde supplementen kunnen, zoals voorheen, de belastingverhogingen worden toegepast overeenkomstig de toepasselijke schaal opgenomen in rubriek B van de artikelen 225 en 226, KB/WIB 92 en rekening houdend met de gegevens van elk belastingdossier.

C.3. Registratie- en successierechten

C.3.1. Toepassingsgebied - rechtshandelingen gesteld in de privéfeer

Dezelfde wijziging werd in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 18, § 2 W. Reg.) aangebracht.

Wat het begrip fiscaal misbruik, het bewijsstelsel en het voorwerp en de gevolgen van de niet-tegenstelbaarheid betreft, wordt verwezen naar de hierboven gegeven commentaar.

De nieuwe bepaling is ook van toepassing op de rechtshandelingen die in de privéfeer worden gesteld (zie hoger punt C.2.2.) en ze is "bijgevolg ook van toepassing op de successierechten : artikel 106, tweede lid van het Wetboek der successierechten stelt dat paragraaf 2 van artikel 18 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten mutatis mutandis van toepassing is" (DOC 53 2081/001, blz. 116).

De circulaire nr. 11 van 20 november 1996 van de Administratie van de BTW, registratie en domeinen wordt bijgevolg opgeheven.

C.3.2. Inwerkingtreding

Wat de inwerkingtreding inzake registratie- en successierechten betreft, zie hoger punt B.2.

De Minister van Financiën,
S. VANACKERE

C.2.4. Incidence sur le plan de la procédure

Il est question de fraude fiscale lorsqu'un contribuable qui se trouve dans les conditions où un impôt particulier est dû, se soustrait délibérément (élément intentionnel), à tout ou une partie du paiement de l'impôt légalement dû et commet ainsi une infraction à la loi fiscale (élément matériel) (Bruno Peeters, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking », dans M. Maus et Rozie M. (éditeurs), Actuele problemen van het fiscaal strafrecht, Intersentia, 2011, p. 66).

Un contribuable qui enfreint l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 (aussi bien l'ancienne que la nouvelle disposition), ne se rend pas coupable de fraude fiscale : bien qu'il y ait l'intention de payer peu ou pas du tout l'impôt, il n'y a aucune infraction à la législation fiscale. C'est pourquoi il a fallu conclure que le délai d'imposition au cours duquel doivent être réalisés les redressements sur la base de l'art. 344, § 1^{er}, CIR 92, est le délai de 3 ans visé à l'art. 354, al. 1^{er}, CIR 92.

Par ailleurs, il n'est pas non plus question d'une infraction à l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 étant donné que cet article est un moyen de preuve qui appartient à l'administration. A défaut d'infraction à une disposition légale quelconque, il n'est en effet pas possible de faire usage du délai supplémentaire de 4 ans visé à l'article 354, al. 2, CIR 92. Cela signifie cependant aussi que, à défaut d'une infraction à la loi, il n'existe pas d'obligation de dénoncer les faits constatés auprès du Parquet en application de l'article 29 du Code d'instruction criminelle. La dénonciation visée par cet article ne doit en effet être effectuée que par tout fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit.

Des accroissements d'impôt peuvent être appliqués sur les suppléments établis en vertu de l'article 344, § 1^{er}, CIR 92 et ce, conformément aux échelles en vigueur figurant à la rubrique B des articles 225 et 226, AR/CIR 92 (voir aussi le commentaire de l'article 444, CIR 92) et en tenant compte des données de chaque dossier fiscal.

C.3. Droits d'enregistrement et de succession

C.3.1. Champ d'application – Actes posés dans la sphère privée

La même modification est apportée au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 18, § 2., C. enreg.).

Sur les notions d'abus fiscal, le régime de la preuve et l'objet et les effets de l'inopposabilité, il est renvoyé au commentaire donné ci-dessus.

La nouvelle disposition s'applique aussi aux actes posés dans la sphère privée (v. supra, C.2.2.) et elle « est par conséquent aussi d'application en matière de droits de succession : l'article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession prévoit que le paragraphe 2 de l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe est applicable mutatis mutandis » (DOC 53 2081/001, p. 116).

La circulaire n° 11 du 20 novembre 1996 de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines est donc abrogée.

C.3.2. Entrée en vigueur

Quant à l'entrée en vigueur en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession, v. sous B.2., supra.

Le Ministre des Finances,
S. VANACKERE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

[C - 2012/03151]

Administratie van de btw, registratie en domeinen. — Vervreemding van onroerende domeingoederen. — Bekendmaking gedaan ter uitvoering van de wet van 31 mei 1923

Het Waalse Gewest is voornemens uit de hand te verkopen :

Gemeente ANHEE - 1e afdeling :

een perceel grond met een oppervlakte van 35 m², gekadastraerd sectie A;

nr. 174 G2 (deel), palende aan TISSOT, Quentin, en het Waalse Gewest.

Prijs : 1.225,00 €.

Eventuele bezwaren of hogere aanbiedingen dienen binnen de maand van dit bericht bij aangetekende brief toegestuurd te worden aan de voorzitter van het Aankoopcomité, avenue de Stassart 10, 5000 Namur (ref. 91005/352/4/JB).

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

[C - 2012/03151]

Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines. — Aliénation d'immeubles domaniaux. — Publication faite en vertu de la loi du 31 mai 1923

La Région Wallonne se propose de vendre de gré à gré :

Commune de ANHEE - 1^{re} div. :

une parcelle de terrain d'une contenance de 35 m² cadastrée section A;

n° 174 G2 partie, joignant TISSOT Quentin et la Région wallonne.

Prix : 1.225,00 €.

Les réclamations éventuelles ou les offres plus élevées doivent être adressées dans le mois du présent avis par lettre recommandée au président du Comité d'acquisition, avenue de Stassart 10, à 5000 Namur (réf. 91005/352/4/JB).