

L'arrêt SIAT: une exigence de clarté requise à l'égard des autorités législatives et administratives

Emanuele CECI

Assistant à l'UCL

Avocat au barreau de Bruxelles

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	27
1. Bref rappel de la jurisprudence européenne concernant les mesures anti-abus adoptées par la Belgique en matière d'impôts sur les revenus	27
2. Arrêt SIAT: faits et décision de la CJUE	28
2.1. Faits et question préjudicielle	28
2.2. Décision de la CJUE	29
3. Impact au niveau de la législation fiscale belge	30
3.1. Le problème de l'article 54 CIR/92 face au droit européen	30
3.2. Exigence de règles plus claires, précises et prévisibles	32
Conclusion	32

Introduction

La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne («*CJUE*») relative aux libertés garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'UE («*TFUE*») exerce une influence notable sur les dispositions contenues dans notre Code des impôts sur les revenus 1992 («*CIR/92*»). L'arrêt rendu par la CJUE, le 5 juillet 2012, dans l'affaire *SIAT*¹, en constitue une puissante illustration.

La CJUE y a ainsi décidé que l'article 54 CIR/92, disposition anti-abus prévoyant une présomption (réfutable) de refus de déduction (sous conditions), à titre de frais professionnels, de certains revenus versés par des résidents belges à des bénéficiaires étrangers, constitue une restriction disproportionnée, car ne satisfaisant pas aux exigences de sécurité juridique, au principe de libre prestation de services au sein de l'UE.

Cette décision peut, au premier abord, paraître surprenante, la contrariété au principe de sécurité juridique (et le caractère dès lors disproportionné) de cette disposition du CIR/92 n'apparaissant pas au premier coup d'œil. Elle s'inscrit toutefois dans la lignée de la

jurisprudence récente de la CJUE tentant de réduire les discriminations disproportionnées contraires aux libertés garanties par le Traité en cas de situation transfrontalière, notamment à l'égard de dispositions anti-abus.

Cet arrêt témoigne en outre d'une volonté clairement affirmée de forcer les différents Etats membres à réédifier et à appliquer leurs dispositions (fiscales) internes de manière cohérente, claire et précise.

1. Bref rappel de la jurisprudence européenne concernant les mesures anti-abus adoptées par la Belgique en matière d'impôts sur les revenus

Dans plusieurs décisions antérieures à l'arrêt commenté, la Cour a eu l'occasion d'examiner la conformité de règles anti-abus contenues dans le CIR/92, concluant dans la plupart des cas à l'incompatibilité de celles-ci avec le droit européen.²

Il est traditionnellement considéré qu'une disposition anti-abus, restreignant les libertés de circulation dans un objectif de lutte contre l'évasion fiscale et les pratiques abusives, ne peut être admise que si elle «*vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat membre concerné*»³. Une telle disposition sera toutefois considérée comme allant au-delà de ce qui est nécessaire à la réalisation de l'objectif susmentionné et devra être écartée si (i) le contribuable n'est pas mis en mesure de produire les éventuelles raisons commerciales de l'opération visée, et si (ii) la mesure fiscale correctrice ne se limite pas à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu dans des conditions de pleine concurrence⁴.

Parmi les décisions de la CJUE refusant l'application de certaines dispositions anti-abus de notre CIR/92, il peut notamment être fait référence à l'arrêt *Lammers*

1. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, *SIAT*.

2. Pour plus de précisions à ce sujet, voyez notamment E. TRAVERSA, V. DECKERS, «L'influence du droit européen sur le Code des impôts sur les revenus», *J.T.*, 2012, pp. 307-313; E. TRAVERSA; V. DECKERS, «Les manquements du législateur fiscal belge vis-à-vis du droit européen: le rôle de la Cour de justice en matière de fiscalité directe», *T.A.A.*, 2012, pp. 4-10; D. GARABEDIAN, E. TRAVERSA, «Bases minimales d'imposition pour les non-résidents et interdiction des discriminations et entraves dans la jouissance des libertés de circulation garanties par l'ordre juridique de l'Union européenne», *R.C.J.B.*, 2011, pp. 316-328.

3. Voyez notamment CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes*; 13 mars 2007, aff. C-524/04, *Thin Cap*; CJUE, 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI*.

4. CJCE, 13 mars 2007, aff. C-524/04, *Thin Cap*; CJUE, 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI*.

& *Van Cleef* du 17 janvier 2008⁵. Cet arrêt concernait l'article 18, alinéa 2 CIR/92 ayant trait à la requalification, en dividendes imposables, des intérêts versés par une société à un de ses administrateurs lorsque le capital emprunté par la société excède ses fonds propres. Dans cet arrêt, la Cour a considéré que cette disposition viole le principe de liberté d'établissement, en ce qu'elle ne s'applique qu'aux intérêts versés par une société belge à une société non-résidente. La mesure, justifiée par le gouvernement belge pour lutter contre les pratiques abusives, a été considérée comme allant «*au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif*»⁶.

Il peut également être fait référence à l'arrêt *Talotta* du 22 mars 2007⁷ concernant l'application des bases minimales d'impositions prévues à l'article 342, § 2 CIR/92 pour les firmes étrangères opérant en Belgique. La Cour y a décidé qu'une telle disposition, prévoyant l'application, à défaut d'éléments probants, de bases minimales d'impositions uniquement aux non-résidents, constitue une restriction disproportionnée au principe de liberté d'établissement. Selon la Cour, la justification invoquée à l'égard de cette disposition, à savoir la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, ne permet pas d'accréditer une telle différence de traitement entre résident et non-résident. Il convient donc d'appliquer à ceux-ci un traitement identique⁸.

La Cour a également eu l'occasion de se prononcer, dans son arrêt *SGP*, quant à l'application de l'article 26, alinéa 2, 1° CIR/92 à l'égard de la problématique des «*prix de transfert*». Toutefois, à la différence des arrêts susmentionnés, la Cour n'a pas considéré qu'il y avait en l'espèce violation du droit européen. Malgré la restriction claire de cette disposition à la liberté d'établissement du fait que celle-ci s'applique, en matière de prix de transfert, uniquement aux opérations avec des non-résidents, cette mesure est toutefois justifiée par «*la nécessité de prévenir l'évasion fiscale et de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre Etats membres*»⁹. La Cour a considéré que cette mesure n'était pas disproportionnée par rapport à cet objectif poursuivi, faisant notamment application des critères mentionnés précédemment¹¹: (i) elle s'applique uniquement lorsque le fisc peut démontrer l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole; (ii) le contribuable est en mesure de produire, dans un délai raisonnable (1 mois prorogeable), des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales de la transaction en cause justifiant l'absence

d'avantage anormal ou bénévole; (iii) la mesure fiscale se limite à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu en l'absence d'une situation d'interdépendance entre les sociétés concernées¹².

Ces divers exemples démontrent le mouvement actuel de lutte, amorcé depuis quelques années sous l'influence de la jurisprudence de la CJUE, à l'égard des traitements discriminatoires dans des situations transfrontalières: il convient de supprimer les différences de traitement disproportionnées entre résident et non-résident, lesquelles ne peuvent être acceptées (comme à l'égard de l'article 26, alinéa 2, 1° CIR/92) que si l'Etat membre concerné fait valoir des raisons impérieuses d'intérêt général, sans toutefois aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

2. Arrêt SIAT: faits et décision de la CJUE

2.1. Faits et question préjudicielle

C'est dans ce même courant que s'inscrit l'arrêt SIAT récemment rendu par la CJUE.

SIAT, société de droit belge, a constitué, en 1991, une filiale commune avec un groupe nigérian, afin de s'occuper de l'exploitation de palmeraies en vue de la production d'huile de palme. Suite à des conventions conclues entre les différentes parties, il a été prévu que SIAT (i) fournirait des services rémunérés et vendrait des équipements à la filiale commune, et (ii) rétrocéderait une partie des bénéfices tirés de la filiale commune, au titre de commission d'apport d'affaires, à la société de tête du groupe nigérian (la société luxembourgeoise MISA).

Le partenariat entre SIAT et MISA a pris fin en 1997. En conséquence, SIAT a pris l'engagement de verser à MISA une sorte d'indemnité pour «*solde de tout compte*». SIAT a alors inscrit dans ses comptes, en tant que charges professionnelles, une somme de 28.402.251 BEF pour le paiement des commissions dues à MISA.

L'administration a toutefois décidé d'appliquer à cette opération l'article 54 CIR/92. Celui-ci prévoit un rejet pour tout contribuable belge de la déduction, à titre de frais professionnels, de revenus versés à des non-résidents qui ne sont pas soumis dans leur pays à un impôt sur les revenus ou qui y sont soumis, pour ces reve-

5. CJCE, 17 janvier 2008, aff. C-105/07, *Lammers & Van Cleef*.

6. Cette mesure affectait en effet également des situations dans lesquelles l'opération visée ne pouvait être considérée comme un montage purement artificiel. Voyez CJCE, 17 janvier 2008, aff. C-105/07, *Lammers & Van Cleef*, points 32 et 33.

7. CJCE, 22 mars 2007, aff. 383/05, *Talotta*. Pour plus de détails concernant cet arrêt, voyez D. GARABEDIAN, E. TRAVERSA, «Bases minimales d'imposition pour les non-résidents et interdiction des discriminations et entraves dans la jouissance des libertés de circulation garanties par l'ordre juridique de l'Union européenne», *R.C.J.B.*, 2011, pp. 306-328.

8. CJCE, 22 mars 2007, aff. C-383/05, *Talotta*, point 37.

9. CJUE, 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI*.

10. E. TRAVERSA, V. DECKERS, «L'influence du droit européen sur le Code des impôts sur les revenus», *J.T.*, 2012, p. 310.

11. CJUE, 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI*, points 71 à 75.

12. Seule la partie anormale ou bénévole de l'avantage visé est en effet réincorporée dans les bénéfices propres de la société résidente l'ayant accordé.

nus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable belge ne justifie par toutes voies de droit qu'ils répondent à des opérations réelles et sincères et qu'ils ne dépassent pas les limites normales.

MISA, en raison de son statut spécial de société holding de droit luxembourgeois, n'était pas assujettie à un impôt analogue à l'impôt des sociétés belge. En application de l'article 54 CIR/92 susmentionné, l'administration a dès lors refusé à SIAT la déduction du montant de 28.402.251 BEF au titre de frais professionnels.

SIAT a alors porté l'affaire devant les juridictions belges. Tant le Tribunal de première instance que la Cour d'appel de Bruxelles ont donné raison à l'administration. SIAT s'est alors pourvue en cassation, où la Cour de cassation a décidé de surseoir à statuer et de poser la question préjudicielle suivante à la CJUE: **«L'article [49 CE], dans sa version applicable en l'espèce, les faits à l'origine du litige s'étant produits avant l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, le 1^{er} décembre 2009, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la législation nationale d'un État membre selon laquelle les rémunérations de prestations ou de services ne sont pas considérées comme des frais professionnels déductibles lorsqu'elles sont payées ou attribuées directement ou indirectement à un contribuable résidant dans un autre État membre ou à un établissement étranger, qui, en vertu de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis dans l'État membre dont la législation nationale est en cause, à moins que le contribuable ne justifie par toutes voies de droit que ces rémunérations répondent à des opérations réelles et sincères et qu'elles ne dépassent pas les limites normales, alors qu'une telle preuve n'est pas requise pour pouvoir déduire les rémunérations de prestations ou de services versées à un contribuable résidant dans cet État membre, même si ce contribuable n'est pas soumis à l'impôt sur les revenus ou est soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui du droit commun de cet État?».**

2.2. Décision de la CJUE

Selon la Cour, il ne fait aucun doute que la différence de traitement entre résident et non-résident, prévue par l'article 54 CIR/92, constitue une restriction à la

libre prestation des services telle que garantie au niveau européen.

La Cour souligne tout d'abord les différences entre les conditions matérielles prévues par la règle générale de déduction des frais professionnels de l'article 49 CIR/92 et celles de la règle spéciale de refus de déduction de l'article 54 CIR/92, ces dernières rendant l'obtention de la déduction plus difficile lorsque l'on se trouve dans le champ d'application de l'article 54 CIR/92¹³.

La Cour insiste ensuite sur le caractère indéterminé du champ d'application de l'article 54 CIR/92. Cette disposition s'applique en effet notamment lorsque le contribuable étranger bénéficiaire des revenus en cause est soumis dans son pays «à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique»¹⁴. Toutefois, il n'existe aucune définition de ce qu'il convient d'entendre par ce terme. Le gouvernement belge admet même que l'application du régime de l'article 54 CIR/92 est effectuée «au cas par cas»¹⁵. De ce fait, le champ d'application de ladite disposition n'est pas suffisamment précis pour permettre au contribuable belge concerné de savoir si ce régime s'appliquera à son égard.

La combinaison de ces différents éléments (conditions plus strictes d'obtention de la déduction et incertitude quant au champ d'application de cette mesure) a donc amené la Cour à considérer que cette mesure conduit à une restriction à la libre prestation des services.

La Cour s'est alors interrogée sur le caractère justifié ou non de cette restriction. Il est classiquement considéré qu'une restriction à la libre prestation de services est admise si elle poursuit un objectif légitime et est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général¹⁶. Les objectifs invoqués en l'espèce étaient les suivants: (i) la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, (ii) la nécessité de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre États membres, (iii) la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux. Comme le souligne la Cour, ces 3 objectifs ont déjà été admis par le passé comme constituant des raisons impérieuses d'intérêt général¹⁷. La Cour n'y a pas dérogé en l'espèce et a considéré que l'article 54 CIR/92 est propre à atteindre ces objectifs¹⁸.

Néanmoins, comme il l'a été vu précédemment, il faut encore, pour que la restriction au droit européen causée par l'article 54 CIR/92 soit admissible, que cette disposition n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs tels que décrits ci-dessus.

13. Voyez CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT, points 20 à 24.

14. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT, point 25.

15. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT, point 26.

16. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT, point 34.

17. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT, points 35 à 48.

18. Voyez CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT, points 38 à 48. Les raisons étaient les suivantes: (i) l'article 54 CIR/92 a pour but de faire obstacle à des comportements dépourvus de réalité économique et visant à éluder l'impôt (diminution de la base imposable des contribuables résidents en rémunérant des prestations de services inexistantes), ce qui contribue à lutter contre la fraude fiscale et à assurer une répartition équilibrée de la compétence fiscale d'un État; (ii) cette mesure permet à l'administration de vérifier, de façon claire et précise, le montant des frais déductibles du contribuable, ce qui assure l'efficacité de son contrôle.

C'est ici que le bât blesse. Comme le rappelle la Cour, ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir des pratiques abusives **«une législation qui se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables pour déterminer si une transaction présente le caractère d'un montage purement artificiel uniquement à des fins fiscales et qui, dans chaque cas où l'existence d'un tel montage ne peut être exclue, met le contribuable en mesure, sans le soumettre à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue»**¹⁹. La mesure concernée doit en outre **se limiter à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu dans des circonstances de pleine concurrence** entre deux sociétés²⁰. Or, ces conditions ne sont pas remplies en l'espèce²¹:

- 1) comme il l'a été indiqué précédemment et indubitablement reconnu par le gouvernement belge, en l'absence de définition de ce qu'il convient d'entendre par *«régime de taxation notablement plus avantageux»*, le champ d'application de l'article 54 CIR/92 est incertain et ne permet pas au contribuable belge de savoir dans quel cas celui-ci sera soumis à ladite disposition. Cette disposition est ainsi appliquée en l'absence de tout critère objectif et vérifiable.
- 2) pour pouvoir bénéficier de la déduction des revenus concernés, le contribuable belge visé par l'article 54 CIR/92 doit démontrer la réalité et la sincérité des prestations en cause et prouver le caractère normal des revenus concernés.

L'article 54 CIR/92 oblige ainsi le contribuable, se trouvant dans l'impossibilité de déterminer avec certitude si la mesure s'applique ou non à lui, à devoir systématiquement apporter les justifications mentionnées au point b) ci-dessus, *«sans que l'administration ne soit tenue de fournir ne serait-ce qu'un commencement de preuve de fraude ou d'évasion fiscales»*²². A défaut de convaincre l'administration, c'est l'ensemble de la déduction des revenus concernés qui sera purement et simplement refusée.

La Cour en a dès lors conclu qu'une telle disposition ne satisfait pas aux exigences de sécurité juridique requérant que **«les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables»**²³. Une violation du principe de sécurité juridique entraînant *de facto* le caractère disproportionné d'une législation eu égard aux objectifs qu'elle poursuit, la Cour a ainsi considéré que l'article 54 CIR/92 viole le principe de libre prestation de services.

3. Impact au niveau de la législation fiscale belge

3.1. Le problème de l'article 54 CIR/92 face au droit européen

Comme déjà indiqué, l'article 54 CIR/92 n'apparaît pas, de prime abord, comme une disposition portant atteinte au principe de sécurité juridique. Il est vrai que cette disposition anti-abus représente une restriction au principe de libre prestation de services. Il n'est toutefois pas disproportionné et tout à fait admissible pour un Etat membre de rendre plus difficile, pour l'obtention d'un avantage fiscal, la preuve de la normalité d'opérations dans des situations pouvant donner lieu à des abus.

En l'analysant de manière littérale, cette disposition n'apparaît d'ailleurs pas ajouter grand chose par rapport à la règle générale relative à la déduction des frais professionnels prévue à l'article 49 CIR/92. Bien au contraire, tout comme l'article 49 CIR/92, l'article 54 CIR/92 exige la preuve de la réalité des paiements effectués. Ce dernier prévoit certes une présomption de non-déduction des frais professionnels concernés, à la différence de l'article 49 CIR/92 qui prévoit une présomption de déduction desdits frais, mais cette présomption est réfragable: le contribuable concerné a ainsi la possibilité de démontrer la réalité et la sincérité des opérations concernées et le caractère normal des revenus y relatifs pour pouvoir les déduire. Tout ceci pourrait même nous amener à nous demander ce que l'article 54 CIR/92 apporte de plus par rapport à l'article 49 CIR/92.

Si l'on dépasse toutefois cette analyse primaire et que l'on s'intéresse plus longuement à cette disposition, on se rend compte que la réalité est toute autre. L'atteinte à la sécurité juridique est bien réelle et les différences avec la règle générale prévue à l'article 49 CIR/92 ne manquent pas.

La preuve de la réalité et de la sincérité des opérations concernées n'est ainsi pas la même que celle requise par l'article 49 CIR/92. Dans le cadre de l'article 49 CIR/92, c'est au fisc qu'il revient tout d'abord de justifier le refus d'une déduction présumée valable, le contribuable devant alors faire valoir ses arguments pour démontrer le bien fondé de cette déduction. Au niveau de l'article 54 CIR/92, c'est le contribuable qui doit, pour obtenir une déduction présumée non valable, *«emporter la conviction raisonnable du fonctionnaire taxateur»*²⁴ que *«les dépenses en question rentrent dans le cadre habituel de ses opérations professionnelles, qu'elles répondent bien d'une nécessité*

19. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, *SIAT*, point 50.

20. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, *SIAT*, point 52.

21. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, *SIAT*, points 54 à 57.

22. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, *SIAT*, point 55.

23. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, *SIAT*, point 58.

24. Com. IR 54/29.

industrielle, commerciale ou financière et qu'elles trouvent ou doivent trouver normalement une compensation dans l'ensemble de l'activité de l'entreprise»²⁵.

La dynamique entre les deux dispositions est ainsi bien différente. L'article 54 CIR/92 permet à l'administration de présumer l'existence d'une fraude, impliquant un refus de déduction, dès qu'un contribuable belge contracte avec un non-résident bénéficiant dans son pays d'un «régime de taxation notablement plus avantageux» que le régime belge. Cette disposition stigmatise ainsi les opérations effectuées avec des non-résidents en laissant présager une éventuelle simulation à l'égard de telles opérations pouvant être (comme c'était d'ailleurs le cas dans l'arrêt SIAT) tout à fait correctes. Elle décourage ainsi le contribuable belge à contracter avec un non-résident, ce premier préférant s'engager envers un résident pour ne pas risquer de tomber dans le champ d'application de l'article 54 CIR/92.

Cette situation ne serait pas tant problématique si la portée du champ d'application de cette disposition était clairement définie. En effet, selon nous, il n'y aurait notamment eu aucune difficulté si l'article 54 CIR/92 s'appliquait uniquement dans des situations particulières (comme par exemple en cas de lien d'interdépendance entre les sociétés concernées, critère classique des dispositions anti-abus)²⁶. Dans ce cas, la restriction à la libre prestation des services de l'article 54 CIR/92 serait moins radicale: le contribuable pourrait déterminer avec précision s'il est susceptible de tomber sous le coup de cette mesure et prendre les précautions qui s'imposent. C'est d'ailleurs ce qui avait notamment amené la CJUE, dans l'arrêt *SGI* susmentionné, à considérer que l'article 26, alinéa 2, 1° CIR/92 ne violait pas le droit européen: cet article ne s'applique que quand l'administration peut démontrer qu'une opération a été mise en place entre parties liées à des conditions anormales ou bénévoles. Il s'agit là de critères clairs permettant de suspecter une éventuelle fraude.

La situation en l'espèce est toutefois bien différente. L'application de l'article 54 CIR/92 n'est pas conditionnée aux critères classiques applicables pour les dispositions anti-abus²⁷. Le seul critère requis est que l'on soit en présence d'un «régime de taxation notablement plus avantageux» que celui belge. La portée de ce terme n'est en outre pas précisée: le législateur

est en effet resté muet quant à ce qu'il vise précisément par «régime de taxation notablement plus avantageux». L'administration n'a pas non plus été d'une grande aide: celle-ci n'a défini ni dans son commentaire administratif, ni dans une circulaire ce qu'il convient d'entendre par ce terme. Pire encore: le commentaire administratif n'a pas été mis à jour et ne fait donc même pas référence à la terminologie «régime de taxation notablement plus avantageux»²⁸. Du fait que ce terme manque de précision et constitue le seul critère conditionnant l'application de l'article 54 CIR/92, le contribuable est laissé dans l'incertitude quant à la portée du champ d'application de cette disposition. Ceci n'est d'ailleurs pas contredit par le gouvernement belge²⁹.

La restriction à la libre prestation de services en devient dès lors excessive. Cette disposition revient à dire au contribuable belge que dès qu'il effectue des opérations transfrontalières avec un non-résident bénéficiant dans son pays d'une pression fiscale plus faible qu'en Belgique, et en l'absence d'indices objectifs de pratique abusive, l'administration fiscale belge peut présumer l'existence d'une fraude fiscale et refuser la déduction des revenus relatifs à ces opérations. Ainsi, bien plus qu'être simplement découragé, l'article 54 CIR/92 amène le contribuable belge à systématiquement rejeter les opérations transfrontalières avec un non-résident bénéficiant dans son pays d'une pression fiscale moindre.

L'article 54 CIR/92 est d'ailleurs à contre-courant de ce que prévoit actuellement le droit européen sous l'impulsion de la jurisprudence de la CJUE. Ceci se retrouve dans la Communication de la Commission européenne du 12 décembre 2007³⁰. Selon cette Communication, l'utilisation de mesures anti-abus telles que l'article 54 CIR/92, entraînant une présomption de fraude, ne peut impliquer que la charge de la preuve repose exclusivement sur le contribuable. En outre, son application doit se limiter à la partie qui excède le prix qui aurait été convenu entre parties dans des circonstances de pleine concurrence.

L'article 54 CIR/92 ne remplit aucun de ces critères: comme l'indique l'arrêt SIAT, le contribuable est systématiquement amené à devoir rapporter la preuve de la réalité des prestations en cause et du caractère normal des revenus concernés «sans que l'administration ne soit tenue de fournir ne serait-ce qu'un commence-

25. Com. IR 54/28.

26. C'est ce qu'ont très justement rappelé non seulement l'avocat-général P. Cruz Villalon dans ses conclusions ayant précédé l'arrêt SIAT (voyez point 72 des conclusions de l'avocat général M. Pedro Cruz Villalon dans le cadre de l'affaire «SIAT», 29 septembre 2011), mais également certains auteurs de doctrine. Voyez à ce niveau I. PANIS, «Art. 54 CIR 1992: contraire à la libre prestation des services», *Fiscologue*, 2012, 1305, pp. 10-13; A. WEYN, «Artikel 54 WIB 92: dromen van duidelijker wetgeving», *Fisc. Act.*, 2012, liv. 30, pp. 7-12; A. VAN DE VIJVER, «Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving», *T.F.R.*, 2012, 425, pp. 619-622.

27. Par exemple une relation de dépendance entre les sociétés concernées, ou encore l'absence de proportion entre le prix et la valeur du service presté.

28. Le commentaire administratif fait en effet encore référence au terme «régime fiscal exorbitant du droit commun» (Com. IR 54/7).

29. Lors de l'audience ayant précédé l'arrêt SIAT, le gouvernement belge a en effet reconnu lui-même cette absence de précision quant à l'application de cette mesure: interrogé à cet égard, il s'est contenté d'indiquer que l'administration belge se prononçait quant à l'application de l'article 54 CIR/92 «au cas par cas». Voyez point 25 des conclusions de l'avocat général M. Pedro Cruz Villalon dans le cadre de l'affaire «SIAT», 29 septembre 2011.

30. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen – L'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe – au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers, COM/2007/0785, <http://eur-lex.europa.eu>.

ment de preuve de fraude ou d'évasion fiscales»³¹. De plus, la mesure s'applique à la totalité des revenus concernés et non uniquement à ce qui dépasserait les limites normales d'une situation de pleine concurrence.

Tout ceci a dès lors amené la CJUE à considérer, à juste titre selon nous, que l'exigence de sécurité juridique impliquant des règles claires, précises et prévisibles dans leurs effets n'était pas respectée en l'espèce: tel qu'il est rédigé et sans définition ni commentaire à son égard, l'article 54 CIR/92 ne permet pas à tout contribuable *lambda* de pouvoir déterminer si cette mesure s'appliquera à son égard ou non. Ce type de disposition est tout à fait disproportionnée par rapport aux objectifs qu'elle souhaite défendre.

3.2. Exigence de règles plus claires, précises et prévisibles

Cet arrêt de la CJUE a en outre une portée plus large que la simple lutte à l'égard de situations disproportionnées. Celui-ci s'inscrit en effet dans la tendance plaçant, au niveau européen, pour un renforcement de la sécurité juridique par la rédaction de normes claires, précises et prévisibles, en particulier lorsque ces normes sont défavorables aux personnes qui y sont soumises³².

Ce principe est également essentiel en matière fiscale: tout contribuable doit être à même de pouvoir comprendre à quel régime il sera soumis ou encore si une règle particulière s'appliquera à son égard, et ce sans devoir procéder à des investigations fastidieuses ou excessives³³.

Cette position n'est pas propre au droit européen. Dans notre pays, la Cour constitutionnelle a récemment rappelé que le principe de légalité de l'impôt prévu à l'article 170 de la Constitution exige que «les éléments essentiels de l'impôt établis par la loi soient définis en des termes suffisamment clairs et précis pour permettre au contribuable de déterminer le montant de l'impôt dû»³⁴.

Cette tendance dans laquelle s'inscrit l'arrêt SIAT est susceptible d'avoir une influence non négligeable sur notre CIR/92. En effet, celui-ci ne contient que trop peu de définitions ou de précisions quant aux termes qu'il emploie. Son commentaire administratif n'est pas mieux loti, bien au contraire: non seulement il ne contient pas plus de définitions, mais il n'est en outre

que trop peu régulièrement mis à jour.

Cette situation pourrait toutefois être compensée en limitant l'application des dispositions telles que l'article 54 CIR/92 à des cas bien circonscrits ou par la publication de diverses circulaires définissant précisément le champ d'application des dispositions du CIR/92. A l'égard de l'article 54 CIR/92 par exemple, les solutions éventuelles ne manquent pas: (i) préciser les pays visés par cette disposition, (ii) établir une liste des régimes fiscaux tombant sous ce qualificatif, ou encore (iii) renvoyer à un taux particulier³⁵.

Ce genre d'initiative ne constitue malheureusement pas la norme. Notre droit fiscal national reste ainsi trop peu défini et insuffisamment prévisible pour tout contribuable *lambda*. En raison de cette situation, il ne peut qu'être conclu que bon nombre de dispositions du CIR/92 pourraient suivre la voie tracée par la CJUE dans son arrêt SIAT. Nous pensons plus particulièrement aux articles 198, 11° et 344, § 2 CIR/92³⁶. Ceux-ci contiennent en effet également le critère de «régime de taxation notablement plus avantageux». En outre, tout comme pour l'article 54 CIR/92, leur champ d'application n'est pas non plus clairement précisé. Il n'est donc pas à exclure que si la violation de ces articles à l'égard du droit européen était soulevée devant la CJUE, celle-ci ne prenne une décision identique à celle de l'arrêt SIAT³⁷.

Conclusion

L'arrêt SIAT s'inscrit donc dans la lignée des arrêts de la CJUE sanctionnant les discriminations disproportionnées entre résident et non-résident, notamment par le biais de dispositions anti-abus. Il convient de s'assurer que de telles mesures n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour défendre les raisons impérieuses d'intérêt général justifiant leur mise en place.

Dans cet arrêt, un élément clé a déterminé la décision finale de la Cour: malgré les objectifs louables pour lesquels l'article 54 CIR/92 existe, le manque de clarté et de prévisibilité de cette disposition n'a pu qu'amener la Cour à conclure en la violation disproportionnée par cette mesure du principe de libre prestation de services. Compte tenu de l'absence de précision quant à ce qu'il convient d'entendre par «régime de taxation notablement plus avantageux», le champ d'application de l'article 54 CIR/92 est indéfini. Cette situation laisse le contribuable belge dans l'incerti-

31. CJUE, 5 juillet 2012, aff. C-318/10, SIAT, point 55.

32. Voyez notamment CJUE, 16 février 2012, aff. C-72/10 et C-77/10, Costa et Cifone; CJCE, 7 juin 2005, aff. C-17/03, VEMW.

33. A. VAN DE VIJVER, «Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving», T.F.R., 2012, 425, p. 619.

34. C. const., 30 mars 2010, n° 32/2010, www.courconstitutionnelle.be.

35. I. PANIS, «Art. 54 CIR 1992: contraire à la libre prestation des services», Fiscolegue, 2012, 1305, pp. 10-13. Voyez également A. VAN DE VIJVER, «Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving», T.F.R., 2012, 425, p. 620.

36. Voyez notamment A. VAN DE VIJVER, «Het rechtszekerheidsbeginsel als bewaker van behoorlijke regelgeving», T.F.R., 2012, 425, p. 621.

37. L'article 26, alinéa 2, 2° CIR/92 contient également une terminologie identique. Toutefois, à la différence de l'article 54 CIR/92, il ne s'agit pas de l'unique critère applicable: comme l'a indiqué la Cour dans l'arrêt SG/ susmentionné pour le 1° de l'alinéa 2 de l'article 26 CIR/92, cette disposition prévoit que le fisc doit également démontrer l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole. Voyez A. WEYN, «Artikel 54 WIB 92: dromen van duidelijke wetgeving», Fisc. Act., 2012, liv. 30, p. 12; I. PANIS, «Art. 54 CIR 1992: contraire à la libre prestation des services», Fiscolegue, 2012, 1305, p. 13.

tude quant à l'application de cette disposition: elle permet en effet à l'administration de présumer que celui-ci est impliqué dans une fraude fiscale dès qu'il contracte avec un non-résident soumis à une pression fiscale plus faible qu'en Belgique, sans qu'elle ne doive avancer le moindre soupçon de preuve de la réalité d'une telle fraude. Une telle situation est inacceptable et doit très justement être sanctionnée, à l'image de ce que la Cour a judicieusement fait en l'espèce.

Comme il l'a été indiqué, cette décision devrait avoir des conséquences importantes au niveau de notre CIR/92. La terminologie de l'article 54 CIR/92 se retrouve en effet dans d'autres dispositions du CIR/92, lesquelles pourraient ainsi également être considérées comme violant le droit européen si d'aventure la CJUE devait être amenée à se prononcer à leur égard.

Mais son impact ne s'arrête toutefois pas là: cet arrêt n'est qu'une nouvelle illustration de la volonté marquée au niveau européen de renforcer la sécurité juridique des citoyens par la rédaction de règles claires, précises et prévisibles. Cette dynamique serait ainsi susceptible de viser toute disposition manquant de précision suffisante pour permettre au contribuable de déterminer s'il risque ou non d'y être soumis et comment cette mesure s'appliquera à son égard. Et vu la manière dont notre CIR/92 est actuellement pensé, bon nombre de dispositions pourraient être concer-

nées. Le débat récent qu'il y a eu autour de l'application du nouvel article 344, § 1 CIR/92 en est une illustration très concrète.

Le message de la CJUE est on ne peut plus clair: si le législateur ne s'emploie pas à mettre en place des règles plus claires et plus précises assurant une sécurité juridique renforcée pour les citoyens, ou si ces règles ne sont pas à tout le moins explicitées par d'autres moyens, la sanction ne consistera plus en une application plus difficile desdites règles, mais en leur interdiction pure et simple.

Cette jurisprudence de la Cour de justice présente des similitudes frappantes avec certains arrêts de notre Cour Constitutionnelle³⁸ et de la Cour européenne des droits de l'Homme³⁹. Cette pression exercée par différentes hautes juridictions tant européennes que nationales devrait inciter le législateur à repenser de manière plus générale le processus d'adoption et de suivi de l'application des règles de droit (dont les règles fiscales). Il conviendrait ainsi que notre CIR/92 définisse précisément et de manière systématique tous les termes qu'il emploie, ou qu'à tout le moins leur contenu puisse être accessible au travers de documents explicatifs annexes (commentaires administratifs, circulaires, travaux préparatoires,...) La CJUE a en tout cas une nouvelle fois mis l'accent sur ce point. Il ne reste plus qu'à espérer que notre législateur et notre administration y prêtent attention, sous peine de voir les procédures judiciaires européennes à cet égard se multiplier...

38. Voyez entre autres C. const., 30 mars 2010, n°32/2010; C. const., 13 mars 2008, n°54/2008, www.courconstitutionnelle.be.

39. Voyez CEDH, 7 juillet 2011, aff. *Serkov*, n° 39766/05. La Cour y a décidé qu'un impôt viole le droit à la «protection de la propriété» tel que prévu par la Convention européenne des Droits de l'Homme lorsque la juridiction nationale interprète une loi d'impôt, quoique obscure en l'espèce, de façon tellement contradictoire que la prévisibilité s'en trouve compromise. Pour un commentaire de cet arrêt, voyez J. VAN DYCK, «CEDH: l'impôt doit être suffisamment 'prévisible'», *Fiscologue*, 2011, n° 1260, p. 8.