

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 36.555/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Président et Ministre du Budget, du Logement, de l'Équipement et des Travaux publics de la Région wallonne, le 10 février 2004, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret "portant assentiment à l'Accord de coopération conclu entre l'État fédéral et la Région wallonne relatif à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique", a donné le 10 mars 2004 l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte, ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Observation préalable

L'accord de coopération bilatéral auquel le présent avant-projet de décret tend à porter assentiment est identique à l'accord de coopération bilatéral conclu entre l'État fédéral et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique.

La section de législation du Conseil d'État a donné, en chambres réunies, le 12 février 2004 l'avis 36.439/VR sur l'avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale portant assentiment audit accord.

Le présent avis est, en conséquence, la reproduction de cet avis 36.439/VR, adaptée, sur le plan purement formel, à la Région wallonne.

Observations générales

I. Portée de l'avant-projet de décret

L'avant-projet de décret tend à porter assentiment à un accord de coopération bilatéral conclu entre l'État fédéral et la Région wallonne relatif à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique.

Il ressort des documents annexés à la demande d'avis que le texte de cet avant-projet de décret a été approuvé par le Gouvernement de la Région wallonne en même temps qu'un autre avant-projet de décret rendant applicable aux impôts régionaux

.../...

les conséquences de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique. L'avis sur cet avant-projet (36.554/2) a également été donné ce jour.

Ces deux avant-projets sont indissolublement liés et concrétisent, comme le rappellent les exposés des motifs les accompagnant, l'engagement pris par la Région wallonne de

"(...) contribuer au succès du système de déclaration libératoire unique instauré par la loi du 31 décembre 2003".

Il est également précisé dans les exposés des motifs qu'une loi fédérale ne peut, sous peine de violer la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, envisager que les obligations qui découlent de lois fiscales fédérales, avec cette conséquence que la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique vaut uniquement pour les impôts fédéraux.

Une intervention des régions est dès lors nécessaire pour étendre aux impôts régionaux le mécanisme de la déclaration libératoire unique, extension qui est par ailleurs présentée comme un gage de succès pour la loi fédérale.

Si une ou plusieurs régions devaient de même décider de ne pas légiférer en la matière, le mécanisme de la déclaration libératoire unique ne trouverait pas à s'appliquer pour les impôts régionaux qui relèvent de la compétence de cette ou ces régions. En d'autres termes, le mécanisme de la déclaration libératoire unique ne peut trouver à s'appliquer à l'ensemble des impôts dus en Belgique que moyennant, d'une part, la conclusion d'un accord de coopération entre l'Etat fédéral et les régions et, d'autre part, l'adoption des dispositions décrétales et ordonnantielles nécessaires à cette fin ¹.

(1) En ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, le Conseil d'Etat a donné :
- le 12 février 2004, l'avis 36.439/VR, précité, sur un avant-projet d'ordonnance "portant assentiment à l'accord de coopération conclu entre l'Etat fédéral et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique";
- le 17 février 2004, l'avis 36.438/2, sur un avant-projet d'ordonnance "rendant applicable aux impôts régionaux les conséquences de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique".
Aucune demande d'avis n'a par contre été adressée à ce jour au Conseil d'Etat par la Région flamande. Il en va de même pour l'Etat fédéral en ce qui concerne les accords de coopération.

L'examen du bien-fondé des prémisses sur lesquelles reposent les deux avant-projets de décret nécessite que soit tout d'abord rappelé le champ d'application de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

II. Genèse de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique (ci-après dénommée "la loi du 31 décembre 2003")

1. L'avant-projet de loi soumis à l'avis de la section de législation du Conseil d'État comportait des dispositions qui visaient expressément les droits de succession.

Dans son avis 35.936/2/VR, donné le 9 octobre 2003, le Conseil d'État, chambres réunies, avait dès lors préconisé la conclusion préalable d'un accord de coopération entre le Gouvernement fédéral et les Gouvernements régionaux. Le Conseil d'État avait à cet égard précisé ce qui suit :

"Un pareil accord présenterait l'avantage d'unifier le régime applicable à la déclaration libératoire unique et à ses effets. Il paraît en outre indispensable pour fixer le mécanisme de répartition de la recette fiscale générée par les déclarations libératoires uniques et ce, tant entre l'État et les régions qu'entre les régions elles-mêmes.

À cet égard, il conviendra de veiller, dans l'accord de coopération, à ce que les modalités concrètes du mécanisme de répartition de la recette fiscale procurée par les déclarations libératoires uniques puissent se concilier avec les dispositions de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, en ce qui concerne notamment les impôts régionaux concernés. À défaut, l'intervention du législateur spécial serait nécessaire en application de l'article 177, alinéa 1^{er}, de la Constitution. Dans le bref délai qui lui a été imparti et en fonction des éléments en sa possession, le Conseil d'État n'est pas en mesure d'affirmer qu'une modification de la loi spéciale n'est pas requise.

(...)

La conclusion de l'accord de coopération et son assentiment par le législateur fédéral et les trois législateurs régionaux devraient nécessairement précéder toute initiative éventuelle tendant à transposer, si nécessaire, le contenu de l'accord dans la loi, les décrets et l'ordonnance."²

⁽²⁾ Doc. parl., Chambre, DOC 51-0353/001, p. 25.

Observant toutefois que l'auteur de l'avant-projet avait opté pour une autre méthode, le Conseil d'État avait à tout le moins recommandé de :

- " - supprimer dans le dispositif toute référence aux impôts régionaux (...);
- prévoir que l'entrée en vigueur de la loi sera différée jusqu'à celle des deux décrets et de l'ordonnance réglant la matière en ce qui concerne les attributions des régions, la déclaration libératoire unique instaurée par l'avant-projet ne permettant pas d'identifier les catégories d'impôts éludés"³.

2. À la suite de cet avis, le projet de loi déposé à la Chambre des représentants, tout en maintenant la notion d'"impôt dû en Belgique" à l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, ne comportait plus, dans le paragraphe 2 de l'article 2, les deux derniers tirets qui figuraient dans l'avant-projet et selon lesquels la déclaration libératoire unique ne produit pas d'effet :

- "- en ce qui concerne les droits de succession ... d'un habitant du royaume décédé après le 31 décembre 2002;
- en ce qui concerne les droits de succession ... d'un habitant du royaume décédé avant le 1^{er} janvier 2003 et pour lequel aucune déclaration de succession valable n'a été introduite ou par laquelle aucun délai supplémentaire n'a été obtenu pour l'introduction d'une telle déclaration"⁴.

L'exposé des motifs précisait ce qui suit :

" (...) un accord de coopération sera conclu avec les Régions. Étant donné que les régions devront dès lors prendre les initiatives législatives nécessaires, les références aux impôts régionaux ont été supprimées du projet ⁵;

⁽³⁾ Ibidem, p. 26.

⁽⁴⁾ Ces dispositions se retrouvent désormais dans l'accord de coopération soumis à l'avis du Conseil d'État (complétées par des mesures en matière de droits d'enregistrement).

⁽⁵⁾ Doc. parl., Chambre, 51-0353/001, p. 4.

L'expression «déclaration obligatoire selon la loi» vise tant les déclarations concernant les impôts sur les revenus que les déclarations en matière de T.V.A., de sécurité sociale, etc..."⁶.

Lors des débats parlementaires, le Ministre des Finances a encore précisé que :

"Le Gouvernement a conclu un accord de coopération avec chacune des régions. La procédure de ratification de ces accords est actuellement en cours. Par ces accords, les régions s'engagent à étendre le bénéfice de la déclaration libératoire unique à l'ensemble des impôts régionaux. L'État s'engage quant à lui à verser aux régions une partie du produit de la déclaration libératoire unique (75 millions d'euros) selon une clé de répartition élaborée en fonction du produit des droits de succession pendant la décennie 1993-2002. Les droits de succession sont en effet, selon toutes vraisemblances, ceux qui sont le plus souvent concernés par l'évasion fiscale⁷. (...) À la question (...) de savoir quel sera le sort réservé au projet de loi dans l'hypothèse où une des régions ne marquait pas son accord, le ministre répond qu'un accord a été conclu avec les régions au sein du Comité de concertation. Il leur appartient en toute autonomie de prendre les mesures décrétales requises. Quelle que soit la décision prise par les régions, l'opération de régularisation se déroulera au niveau fédéral⁸. (...) il faut tenir compte du fait que l'avis du Conseil d'État porte sur l'avant-projet. L'intention est, en tout état de cause, d'édicter une loi qui, comme l'a demandé le Conseil d'État, porte exclusivement sur les matières fédérales. Tous les éléments qui relèvent de la compétence des Régions seront dès lors supprimés⁹. (...) Il est clair que le Gouvernement a fait un choix bien précis : à savoir faire voter une loi qui se rapporte uniquement à des compétences fédérales. Il a supprimé toutes les références aux éléments de compétences régionales et aux impôts

(6) Ibidem, p. 6.

Voir également, dans la suite de l'exposé des motifs, les commentaires explicatifs qui se réfèrent toujours à ces trois matières: impôts sur les revenus; T.V.A.; sécurité sociale.

Voir aussi : Doc. parl., Chambre, DOC 51 - 0353/005 (rapport), p. 5 (déclaration du Ministre des Finances) : "L'objectif poursuivi est en effet d'enregistrer un maximum de recettes fiscales supplémentaires. C'est la raison pour laquelle la déclaration libératoire unique porte sur un maximum d'impôts (précompte mobilier, impôt des personnes physiques et cotisations de sécurité sociale y afférentes). Le 5 novembre 2003, un accord a été conclu avec les régions au sein du Comité de concertation, afin que la réglementation - après approbation des décrets requis à cet effet - s'applique également à tous les impôts régionaux (par exemple les droits de succession). La déclaration libératoire unique bénéficiera donc d'un large champ d'application".

(7) Doc. parl., Chambre, 51-0353/005, p. 107.

(8) Ibidem, p. 111.

(9) Ibidem, p. 119.

régionaux, ainsi que l'avait demandé le Conseil d'État parce que ce «serait contraire à l'objet de l'avant-projet¹⁰. (...) D'un point de vue juridique, le texte de loi fédéral peut s'appliquer seul, mais le Gouvernement préfère qu'il y ait aussi une exonération des impôts régionaux, ce qui suppose naturellement que les régions prennent elles-mêmes des mesures à cet effet. Par conséquent, seules les régions qui instaurent et appliquent le même régime participeront au partage des recettes. Pour répondre à la question de savoir comment ce processus sera mis en oeuvre dans les régions, le ministre renvoie à l'autonomie régionale. Ou les différents Gouvernements concernés concluent un accord de coopération, qui sera ensuite approuvé par voie de décret, ou un décret est adopté sur la base d'une initiative législative(...) ¹¹. (...) Si une région ne participe pas à l'opération, il n'est pas possible d'accorder une exonération des impôts régionaux dans cette région et il n'est, par conséquent, pas davantage possible d'effectuer un transfert des recettes¹². (...) Quelle que soit la décision prise par la Région flamande, la loi en projet pourra néanmoins s'appliquer puisqu'elle porte exclusivement sur des matières de compétence fédérale. Parallèlement, un décret ou une ordonnance sera pris par les régions participantes en vue de régler les matières de compétence régionale (...). Suite aux tergiversations des autorités régionales flamandes, il (le Gouvernement fédéral) a décidé de ne pas déposer le texte de l'accord de coopération pour ratification au parlement mais il a opté pour l'élaboration d'un projet de loi au niveau fédéral tout en laissant aux régions la possibilité de légiférer pour les matières qui les concernent (...) ce choix, s'il n'est pas recommandé, n'est pas non plus critiqué par le Conseil d'État (...) Sur un plan purement formel, il aurait sans doute été préférable de faire précéder le travail législatif par la conclusion d'un accord de coopération et son assentiment par les divers pouvoirs concernés mais, en termes de sécurité juridique pour le contribuable, seuls la loi, les décrets et l'ordonnance comptent¹³. (...) Le projet de loi à l'examen porte sur l'ensemble de la fiscalité fédérale¹⁴. (...) Un accord a été conclu avec les régions au sein du comité de concertation, accord prévoyant une clé de répartition et leur apportant 75 millions d'euros. Il appartient aux régions de prendre les mesures décrétales nécessaires afin que le régime de la DLU puisse également s'appliquer aux impôts régionaux¹⁵».

3. Saisi d'une nouvelle demande d'avis sur divers amendements au projet déposé par le Gouvernement à la Chambre des représentants, le Conseil d'État a observé, dans son avis 36.267/2, donné le 17 décembre 2003¹⁶, sur les articles n^{os} 1, 2, 4, 5, 6, 7,

(10) Ibidem, p. 120.

(11) Ibidem, p. 121.

(12) Ibidem, p. 120.

(13) Ibidem, pp. 126 et 127.

(14) Ibidem, p. 152.

(15) Ibidem, p. 164.

(16) Doc. parl., Chambre, 51-0353/008, p. 5.

8, 9, et 10 du projet de loi instaurant une déclaration libératoire unique et les amendements n^{os} 50, 51, 52, 53, 54, 55 et 56, que le projet de loi déposé par le Gouvernement n'avait que très partiellement suivi la suggestion formulée par le Conseil d'État dans son premier avis :

"(...) le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, du même article vise encore, de manière générale, les «(...) sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui n'ont pas été repris dans une déclaration obligatoire selon la loi en Belgique ou sur lesquels l'impôt dû en Belgique n'a pas été prélevé».

La déclaration aux droits de succession est une «déclaration obligatoire selon la loi en Belgique» et les droits de succession constituent un «impôt dû en Belgique».

La modification apportée au paragraphe 2 de l'article 2 ne remédie donc pas à l'empiétement de l'avant-projet sur la compétence des régions. Le texte du paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, doit être amendé pour exclure explicitement la matière des droits de succession."

4. Les dispositions du projet de loi n'ont cependant pas été adaptées dans le sens indiqué par le Conseil d'État ¹⁷. En effet, il a à nouveau été clairement exposé que

⁽¹⁷⁾ On observera également que l'article 7 de la loi du 31 décembre 2003 a maintenu le renvoi aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession de même qu'aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Cet article avait également été visé par le Conseil d'État dans son avis 35.936/2/VR, précité, lorsqu'il avait conclu à l'excès de compétence du législateur fédéral (Doc. parl., Chambre, DOC 51-0353/001, p. 24). Contrairement à ce qui a été affirmé lors des travaux préparatoires de la loi du 31 décembre 2003 (Doc. parl., Chambre, DOC 51-0353/005, p. 190), les dispositions de la loi spéciale de financement peuvent être interprétées en ce sens que les Régions ont une compétence générale en ce qui concerne les impôts régionaux, sous la réserve des restrictions de compétence en faveur de l'État fédéral sur la définition de la matière imposable et sur la fixation, tant qu'il assure le service des impôts concernés, des règles de procédures y relatives. Il s'ensuit dès lors que la compétence de la région en terme de base d'imposition, de taux et d'exonération permet à cette dernière de modifier le régime pénal applicable aux impôts régionaux, matière pour laquelle l'État fédéral n'est, en règle, plus compétent. Voir en ce sens l'avis 34.439/2, donné le 18 décembre 2002 sur un avant-projet devenu le décret du Conseil régional wallon du 27 mars 2003 décidant d'assurer le service de la redevance radio et télévision visée à l'article 3, alinéa 1^{er}, 9°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions et modifiant la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision (Doc. C.R.W. 2002/2003, n° 473, pp. 15-20).

les dispositions en projet n'étaient susceptibles de s'appliquer qu'à des impôts fédéraux, sauf si les régions décidaient à leur tour de légiférer en la matière ¹⁸.

Dans l'esprit du législateur fédéral, la loi du 31 décembre 2003 a donc vocation à s'appliquer à partir du 1^{er} janvier 2004 et ce, même si aucune région ne légifère en la matière. Les effets de cette loi ne seraient toutefois pas étendus dans ce cas aux impôts régionaux. Si une ou plusieurs régions venaient à légiférer en la matière, à la suite d'un accord de coopération conclu avec l'État fédéral, les effets de la loi seraient alors étendus aux impôts régionaux qui relèvent de la compétence de ces régions.

5. C'est en tenant compte du champ d'application ainsi défini par le législateur fédéral pour la loi du 31 décembre 2003 que le présent avis est donné.

III. Recours au procédé des accords de coopération bilatéraux

Plutôt que de recourir, comme l'avait suggéré le Conseil d'État dans son avis 35.936/2/VR, précité, à l'adoption d'un seul accord de coopération qui entrerait en vigueur à la même date pour les diverses régions concernées, il a été opté pour la conclusion de trois accords de coopération bilatéraux en principe identiques, mais impliquant chacune des régions séparément et susceptibles d'entrer en vigueur à des dates différentes.

Le recours à cette méthode a pour effet d'accentuer les problèmes d'insécurité juridique, voire d'inégalité de traitement des contribuables face au mécanisme de la déclaration libératoire unique, sur lesquels le Conseil d'État a déjà attiré l'attention dans ses avis 35.936/2/VR et 36.267/2, précités.

⁽¹⁸⁾ C.R.I., Chambre, CRIV 51 PLEN 041, pp. 31 à 33; Doc. parl., Sénat, s.o. 2003-2004, n° 3-427/3, pp. 2 et 37; Annales Sénat, 19 décembre 2003, 3-34, p. 25.

Les stipulations d'un accord conclu entre l'État fédéral et la Région wallonne n'ont en effet pas vocation à engager les autres régions. L'article 5 de l'accord de coopération, relatif "au mécanisme de répartition du produit des contributions uniques", comporte pourtant des dispositions qui sont dès à présent de nature à engager les autres régions, alors que celles-ci n'ont pas encore conclu d'accord de coopération les concernant, voire n'en concluront pas. En outre, ces dispositions devraient en tout état de cause être revues dans l'éventualité où une région ne s'associerait pas à l'opération de régularisation et ne participerait en conséquence pas au partage de la recette fiscale engendrée par les déclarations libératoires uniques ¹⁹.

Par ailleurs, le mécanisme même de la déclaration libératoire unique implique que le contribuable qui désire en bénéficier fasse une seule déclaration reprenant l'ensemble des sommes, capitaux ou valeurs mobilières qu'il entend soumettre à la contribution unique de 6 % ou de 9 %. Ce mécanisme, combiné avec les dates d'entrée en vigueur différentes des divers accords de coopération bilatéraux ainsi que des décrets et ordonnance pris pour en assurer l'exécution, place ce contribuable devant un choix difficile si tout ou partie des montants qu'il entend déclarer se rapportent à des droits de succession qui concernent une région qui n'a pas encore conclu d'accord de coopération : soit ce contribuable attend la signature d'un tel accord avant de déposer sa déclaration libératoire, mais il court alors le risque de ne plus pouvoir le faire s'il a dans l'intervalle été l'objet d'actes d'investigations spécifiques au sens de l'article 2, § 2, de la loi du 31 décembre 2003; soit ce contribuable dépose sa déclaration libératoire en mentionnant l'ensemble des montants qu'il entend faire bénéficier de la contribution unique, mais il court alors le risque de devoir payer également, sur tout ou partie de ces montants, les droits de succession, amendes, intérêts, ..., qui pourraient lui être réclamés par une région qui n'aurait finalement pas conclu d'accord de coopération; soit ce contribuable ne mentionne dans sa déclaration libératoire que les montants qui sont étrangers à la matière des droits de succession, mais il ne peut alors plus compléter sa déclaration si la région concernée par ces droits de succession conclut finalement l'accord de coopération.

Une telle situation n'est pas sans poser problème au regard de l'égalité de traitement des contribuables, fût-ce sous le seul aspect fédéral de la déclaration libératoire unique.

⁽¹⁹⁾ Voir, en ce sens, les déclarations précitées (supra, II. 2.) du Ministre des Finances lors des travaux préparatoires de la loi du 31 décembre 2003.

En conclusion, l'adoption d'un accord global de coopération, auquel seraient parties toutes les régions qui entendent participer au mécanisme de la déclaration libératoire unique, aurait été préférable au système des accords de coopération "bilatéraux" ²⁰.

IV. Fixation du montant de la recette fiscale résultant des déclarations libératoires uniques, ainsi que des modalités de sa répartition entre l'État fédéral et les régions
(Titre III de l'accord de coopération)

1. Il résulte du mécanisme même de la déclaration libératoire unique que la contribution unique de 6 % ou de 9 % constituera pour l'État fédéral et les régions qui auront conclu un accord de coopération une recette fiscale hybride pour l'exercice 2004, puisque couvrant à la fois des impôts fédéraux et des impôts régionaux.

Compte tenu de l'absence d'obligation de déclarer la nature des montants mentionnés dans les déclarations libératoires uniques et de l'anonymat qui est attaché à ces déclarations ²¹, l'article 5 de l'accord de coopération établit un mécanisme de répartition sui generis du produit des contributions uniques entre l'État fédéral et les régions. Il prévoit tout d'abord qu'un montant de 75 millions d'euros sera attribué aux régions sur le produit des contributions uniques procurées par les déclarations libératoires uniques et précise ensuite que ce montant sera réparti entre les régions sur la base du produit des droits de succession pendant la décennie 1993-2002. L'exposé des motifs de l'avant-projet de décret précise :

⁽²⁰⁾ Quant à une entrée en vigueur simultanée des différents textes relatifs à la déclaration libératoire unique, voir les avis 35.936/2/VR et 36.267/2, précités.

⁽²¹⁾ Voir les déclarations formulées en ce sens lors des travaux préparatoires de la loi du 31 décembre 2003 (Doc. parl., Chambre, DOC 51-0353/001, p. 12 - DOC 51-0353/005, pp. 125, 151, 165 et 179; Annales Sénat, 19 décembre 2003, 3-34, p. 25).

"Parce qu'il est impossible, en raison de la nature même du système mis en place, à la fois, de déterminer quels peuvent être les différents impôts régionaux couverts par les opérations de régularisation qui seront effectuées et, a fortiori, de localiser leur produit, l'autorité fédérale et les régions n'ont eu d'autre choix que de convenir d'un mode de répartition pragmatique. Cette répartition se base sur le produit des droits de succession car ils constitueront l'élément essentiel des opérations de régularisation qui seront effectuées en matière d'impôts régionaux" ²².

La note au Gouvernement wallon, annexée à la demande d'avis, précise encore que :

"Dans la mesure où la DLU ne donne pas d'information quant aux régimes fiscaux auxquels les capitaux régularisés auraient dû être soumis, il a été convenu entre l'autorité fédérale et les Régions que, pour l'année budgétaire 2004, 75 millions d'euros seraient versés à ces dernières, indépendamment du rendement effectif des déclarations uniques, à partager entre les Régions en fonction du produit du droit de succession durant la décennie 1993-2002.

Ainsi la Région wallonne obtiendra 20,3 millions d'euros, recettes qui ont déjà été inscrites dans le Budget des recettes de 2004".

Toutefois, l'article 177, alinéa 1^{er}, de la Constitution sur lequel le Conseil d'État avait déjà attiré l'attention dans son avis 35.936/2/VR, précité ²³, dispose qu'une loi adoptée à la majorité spéciale fixe le système de financement des Régions.

En dehors d'une modification de la loi spéciale de financement et compte tenu des termes actuels de celle-ci ainsi que de ceux de la loi du 31 décembre 2003, la conclusion d'un ou de plusieurs accords de coopération constitue en effet le moyen juridique le plus approprié pour opérer la répartition de la recette fiscale hybride procurée

(22) Voir également les déclarations précitées (supra, II. 2.) du Ministre des Finances.

(23) Le Conseil d'État avait en effet observé que :
"À cet égard, il conviendra de veiller, dans l'accord de coopération, à ce que les modalités concrètes du mécanisme de répartition de la recette fiscale procurée par les déclarations libératoires uniques puissent se concilier avec les dispositions de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, en ce qui concerne notamment les impôts régionaux concernés. À défaut, l'intervention du législateur spécial serait nécessaire en application de l'article 177, alinéa 1^{er}, de la Constitution. Dans le bref délai qui lui a été imparti et en fonction des éléments en sa possession, le Conseil d'État n'est pas en mesure d'affirmer qu'une modification de la loi spéciale n'est pas requise" (Doc. parl., Chambre, DOC 51-0353/001, p. 25).

par les déclarations libératoires uniques, dès lors qu'il serait établi que la simple application de la loi spéciale de financement ne permettrait pas de réaliser l'opération de régularisation fiscale en cours dans sa globalité.

Il n'en reste pas moins que la fixation d'un mécanisme qui génère de répartition de cette recette fiscale hybride doit, comme l'avait déjà souligné le Conseil d'État dans son avis 35.936/2/VR, précité, s'inscrire dans la ligne des principes consacrés par la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989. À défaut, seul le recours à une loi spéciale permettrait l'adoption d'un mécanisme dérogeant auxdits principes.

2.1. À ce sujet, l'article 5, 1), de l'accord de coopération fixe à 75 millions d'euros la part qui reviendra aux régions "sur le produit des contributions uniques générées par les déclarations libératoires uniques".

Tant l'accord de coopération que l'exposé des motifs de l'avant-projet de décret restent cependant en défaut de préciser la clé mathématique qui, s'inspirant des principes consacrés par la loi spéciale de financement, aurait permis d'aboutir à la détermination de ce montant.

Il ressort seulement des travaux préparatoires de la loi du 31 décembre 2003 que ce chiffre résulte d'un accord politique conclu au sein du comité de concertation avec les régions, sur la base d'une recette globale estimée de 850 millions d'euros, en tenant compte de l'application d'une tarification de 6 % ou de 9 % ²⁴.

Une telle façon de procéder ne peut être admise. Il convient de préciser clairement tant les critères de répartition des recettes entre l'État fédéral, d'une part, et les régions, d'autre part, que leur conformité avec les principes de la loi spéciale de financement.

⁽²⁴⁾ Doc. parl., Chambre, DOC 51-0353/005, pp. 120 et 125.

2.2. Même si l'on a déclaré au cours des travaux préparatoires de la loi du 31 décembre 2003 ²⁵ que le montant versé aux régions serait plus important s'il devait s'avérer que le produit des déclarations libératoires uniques devait dépasser la recette escomptée, il ressort du texte même de l'accord de coopération que le montant attribué aux régions restera invariable, quelles que soient par ailleurs les recettes globales finalement procurées par les déclarations libératoires uniques.

Une telle façon de procéder ne peut être admise, dès lors que ces recettes globales ne sont d'avance pas connues.

La fixation d'un montant forfaitaire devant revenir aux trois régions n'est, en conséquence, pas compatible avec la détermination de critères acceptables de répartition des recettes au sens indiqué supra 2.1.

2.3. L'accord de coopération reste enfin en défaut de préciser ce qu'il adviendrait de ce montant si une ou plusieurs régions devaient décider de ne pas participer à l'opération ²⁶. Le texte devrait donc être également complété sur ce point.

3. En ce qui concerne la répartition des recettes entre les régions, l'article 5, 2), de l'accord de coopération précise que ce partage se fera sur la base du produit des droits de succession pendant la décennie 1993-2002.

(25) Doc. parl., Chambre, DOC 51-0353/005, p. 128.

(26) Voir à ce sujet la déclaration du Ministre des Finances :
"Si la Région flamande n'approuve pas l'accord et ne prend aucune initiative décrétable en la matière, la clé de répartition initiale sera maintenue mais le montant total à répartir entre les deux autres Régions sera diminué du montant initialement prévu pour la Région flamande." (Doc. parl., Chambre 51-0353/005, p. 125).

Dès lors que les montants visés portent sur une période révolue et sont donc connus, il serait utile de fixer, dès à présent, la clé mathématique qui permettra de déterminer la part des recettes devant revenir à chacune des régions ayant participé au système, part qui, pour ce qui concerne la Région wallonne, s'élève à 20,3 millions d'euros, selon la note au Gouvernement wallon précitée.

*

* *

C'est sous réserve des observations générales qui précèdent que sont examinés les titres I et II (articles 1^{er} à 4) de l'accord de coopération.

*

* *

Observations particulières

Dispositif

Article 1^{er}

L'article 1^{er} devrait être rédigé de manière plus générale : les effets de la déclaration organisée par la loi du 31 décembre 2003 et du paiement de la contribution unique prévue par cette loi ne se limitent pas à un caractère libératoire en matière fiscale, mais s'étendent à une immunité pénale; en outre, cette loi prévoit les conditions d'application de la contribution de 6 %, une sanction au cas où l'obligation d'investissement ne serait pas respectée, etc.

Ce sont donc toutes les dispositions de la loi du 31 décembre 2003 que l'article 1^{er} devrait rendre applicables aux impôts régionaux, sous réserve des exceptions que la Région wallonne voudrait introduire.

.../...

Article 2

L'article 2 décrit en résumé la portée d'une loi fédérale. Il ne constitue pas une disposition normative et n'a pas sa place dans le corps de l'accord de coopération.

Il y a lieu de transférer la teneur de cet article dans le préambule de l'accord.

Article 4

L'article 4 de l'accord est inutile ²⁷.

Cet article a pour but de priver d'effet spécialement la fraude suivante : après le 1^{er} juin 2003, à un moment où le projet de législation instaurant la déclaration libératoire unique est supposé connu, on signe un compromis de vente d'immeuble indiquant un prix officiel inférieur au prix réellement convenu et le vendeur perçoit un "dessous de table" en espèces, qu'il dépose alors sur un compte à l'étranger ; puis l'acte de vente est passé devant notaire et indique le prix officiel ; après le 1^{er} janvier 2004, le vendeur fait une déclaration libératoire unique portant notamment sur le montant du "dessous de table" : il subira ainsi la contribution unique de 6 % ou 9 % au lieu du droit d'enregistrement de 12,5 %.

À supposer qu'une telle manœuvre soit venue à l'esprit d'un vendeur d'immeuble, elle serait de toute manière vouée à l'échec, car la déclaration libératoire unique ne peut porter sur des sommes placées sur un compte à l'étranger après le 1^{er} juin 2003 (loi du 31 décembre 2003, article 2, § 1^{er}).

Observation finale

Il convient de dater l'accord de coopération.

⁽²⁷⁾ Cette disposition, à la différence de celle qui fait l'objet de l'article 3 de l'accord de coopération, ne figurait d'ailleurs pas dans l'avant-projet de loi initial instaurant une déclaration libératoire unique qui a fait l'objet de l'avis du Conseil d'État 35.936/2/VR, précité.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS