



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 58.201/VR
van 29 oktober 2015

avis 58.201/VR
du 29 octobre 2015

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende wijziging van het
Wetboek der registratie-,
hypotheek- en griffierechten,
ingevolge de overdracht van de
dienst van de gewestelijke
registratierechten aan het
Vlaamse Gewest'

un avant-projet de loi 'portant
modification du Code des
droits d'enregistrement,
d'hypothèque et de greffe,
suite au transfert du service des
droits d'enregistrement
régionaux à la Région
flamande'

Op 21 september 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen^(*), een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, ingevolge de overdracht van de dienst van de gewestelijke registratierechten aan het Vlaamse Gewest’.

Het voorontwerp is door de verenigde kamers onderzocht op 13 oktober 2015. De verenigde kamers waren samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, voorzitter, Pierre VANDERNOOT, kamervoorzitter, Jan SMETS, Martine BAGUET, Luc DETROUX en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, Sébastien VAN DROOGHENBROECK, Jacques ENGLEBERT en Bruno PEETERS, assessoren, en Bernadette VIGNERON en Annemie GOOSSENS, griffiers.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur, en Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 29 oktober 2015.

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85bis.

Le 21 septembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé jusqu'au quarante-cinq jours ^(**), sur un avant-projet de loi 'portant modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, suite au transfert du service des droits d'enregistrement régionaux à la Région flamande'.

L'avant-projet a été examiné par les chambres réunies le 13 octobre 2015. Les chambres réunies étaient composées de Jo BAERT, président de chambre, président, Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Jan SMETS, Martine BAGUET, Luc DETROUX et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, Sébastien VAN DROOGHENBROECK, Jacques ENGLEBERT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Bernadette VIGNERON en Annemie GOOSSENS, griffiers.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur, et Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 29 octobre 2015.

^(**) Cette prorogation résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui dispose que le délai de trente jours est prorogé à quarante-cinq jours dans le cas où l'avis est donné par les chambres réunies en application de l'article 85bis.

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

1. Zoals het opschrift ervan aangeeft, heeft het voorliggende voorontwerp van wet betrekking op de aangelegenheid registratie die wordt geregeld in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (hierna: het Wetboek).

Artikel 1, eerste lid, van het Wetboek luidt als volgt:

“Registratie is een formaliteit bestaande in het afschrijven, ontleden of vermelden van een akte of van een geschrift, door de ontvanger der registratie in een hiertoe bestemd register of op elke andere informatiedrager bepaald door de Koning.”

In het tweede lid van hetzelfde artikel wordt daaraan onmiddellijk toegevoegd dat de registratieformaliteit aanleiding geeft tot de heffing van een belasting genaamd registratierecht.

2. Artikel 5 van het Wetboek luidt momenteel als volgt:

“De registratie geschiedt slechts na betaling van de rechten en gebeurlijk van de boeten, zoals zij door de ontvanger worden vereffend.

De Koning kan, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, bepalen dat voor authentieke akten of bepaalde categorieën van authentieke akten de betaling van de in het eerste lid bedoelde rechten en boeten kan geschieden na de registratie van de akte. In voorkomend geval bepaalt hij de termijn en de modaliteiten van de betaling.

Niemand kan, onder voorwendsel van betwisting over de verschuldigde som of om elke andere reden, die betaling verminderen noch uitstellen, behoudens vordering tot teruggave zo daartoe aanleiding bestaat.”

Uit dit artikel volgt dat de registratie in beginsel slechts geschiedt na voorafgaande, volledige¹ en effectieve² betaling van de verschuldigde rechten (en gebeurlijk van de boeten).³ Of die rechten al of niet zijn betaald op het moment van de registratie, heeft evenwel geen invloed op het verschuldigd zijn van de belasting.⁴

Voor zover eenzelfde overheid instaat zowel voor de registratieformaliteit als voor de inning van de ervoor verschuldigde rechten, vormt de toepassing van artikel 5 van het Wetboek geen probleem. Voor zover het echter om verschillende overheden gaat, rijzen er toepassingsproblemen.⁵

¹ F. WERDEFROY, *Registratierechten 2014-2015*, Mechelen, Kluwer, nr. 106.

² F. WERDEFROY, *o.c.*, nr. 107.

³ Bij uitzondering wordt de formaliteit ook losgekoppeld van de inning van de verschuldigde rechten. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de vonnissen en de arresten, die in debet worden geregistreerd (artikel 35, tweede lid, van het Wetboek).

⁴ De ontvanger der registratie die in strijd met artikel 5 van het Wetboek overgaat tot registratie zonder dat de verschuldigde rechten zijn betaald, handelt op eigen risico en is tegenover de Schatkist persoonlijk aansprakelijk. Bovendien is de registratie in dat geval een voldongen feit, dat niet ongedaan kan worden gemaakt door de schrapping van de formaliteit in het register (F. WERDEFROY, *o.c.*, nr. 104).

⁵ De Raad van State, afdeling Wetgeving, heeft daarop gewezen in opmerking 10 van advies 56.561/1/V van 3 september 2014 over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van het Vlaamse Gewest van

3. Een bijzonder kenmerk van bepaalde registratierechten als bedoeld bij artikel 1, tweede lid, van het Wetboek is dat zij eveneens gewestelijke belastingen zijn in de zin van artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: bijzondere financieringswet).

Het betreft de registratierechten bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van de bijzondere financieringswet, namelijk:

“6° het registratierecht op de overdrachten ten bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;

7° het registratierecht op:

a) de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;

b) de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder medeëigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen 745quater en 745quinquies van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeldheid is;

8° het registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen.”

Wat betreft die registratierechten die eveneens gewestelijke belastingen zijn, wordt in artikel 4, § 1, van de bijzondere financieringswet bepaald dat de gewesten bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van die belastingen te wijzigen.

Overeenkomstig artikel 5, § 4, van dezelfde bijzondere wet zijn de gewesten eveneens bevoegd voor het vaststellen van de administratieve procedureregels met betrekking tot die belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de bedoelde belastingen verzorgen.

De federale overheid is harerzijds bevoegd gebleven om de belastbare materie van die belastingen te wijzigen, maar die bevoegdheid kan alleen met een bijzondere meerderheid worden uitgeoefend.⁶

Overeenkomstig artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere financieringswet blijft de federale overheid ook bevoegd voor het vaststellen van de procedureregels met betrekking tot die belastingen zolang zij de dienst van die belastingen voor rekening van de gewesten verzorgt.

4. Dat is de context waarin artikel 2 van het voorliggende voorontwerp van wet artikel 5 van het Wetboek opheft.

19 december 2014 ‘tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013’ (*Parl.St.* Vl.Parl. 2014-15, nr. 114/1, 295).

⁶ Zie adv.RvS, advies 21.734/AV van de algemene vergadering van de afdeling Wetgeving van 16 september 1992 over een voorstel van bijzondere wet ‘tot wijziging van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’.

Gelijktijdig met die opheffing wordt bij artikel 4 van het voorontwerp in hoofdstuk VIII van titel I van het Wetboek een artikel ingevoegd dat luidt als volgt:

“Artikel 169^{ter}. De rechten en, in voorkomend geval, de boeten en de interesten, zoals zij door de ontvanger zijn vastgesteld, worden voorafgaandelijk aan de registratie betaald.

In afwijking van het eerste lid en behalve wanneer ze verschuldigd zijn in het kader van de registratierechten die, krachtens artikel 3, 6° tot 8°, van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, worden aangemerkt als gewestelijke belastingen, kan de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, bepalen dat de rechten, boeten en interesten die verschuldigd zijn op de door Hem aangewezen categorieën van akten, kunnen of moeten worden betaald na de registratie. In voorkomend geval bepaalt hij de termijn en de modaliteiten van de betaling.

Niemand kan, onder voorwendsel van betwisting van het verschuldigde bedrag of om enige andere reden, die betaling verminderen of uitstellen, behoudens het recht om teruggave te vorderen, indien daartoe grond bestaat.”

Luidens de bespreking van de artikelen is het de bedoeling de aard van de verplichting tot de voorafgaande betaling van de registratierechten te wijzigen: in plaats van een “wettelijke voorwaarde voor de uitvoering van de formaliteit van de registratie”, zou het voortaan gaan om een “zuivere modaliteit van de betaling van de naar aanleiding van de registratie verschuldigde bedragen”.

5. Wat betreft de regels inzake de verdeling van de fiscale bevoegdheden tussen de federale overheid en de gewesten, zoals die verdeling is geregeld bij de bepalingen van de bijzondere financieringswet die in opmerking 3 zijn aangehaald, moet worden opgemerkt dat artikel 2 van het voorontwerp, in zoverre dat artikel 5 van het Wetboek opheft, en artikel 4 van het voorontwerp, in zoverre dat een nieuw artikel 169^{ter} in het Wetboek invoegt, niets uitstaande hebben met de definitie van de belastbare materie van de gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van de bijzondere financieringswet.⁷

Gelet op de strekking van de ontworpen bepalingen, hoeven deze derhalve hoe dan ook niet met een bijzondere meerderheid te worden aangenomen.

6. Met betrekking tot artikel 2 van het voorontwerp moet in aanmerking worden genomen dat artikel 5 van het Wetboek thans een bepaling vormt die een gemengd karakter heeft; dat artikel regelt namelijk enerzijds een voorwaarde voor de materiële geldigheid van de registratieformaliteit – een aangelegenheid die tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort vermits ze bij de wetten betreffende de institutionele hervormingen niet specifiek aan de deelstaten is toegekend – en anderzijds de administratieve procedure voor de betaling van de registratierechten – een aangelegenheid die tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort, behalve indien het gaat om gewestelijke belastingen waarvoor een gewest zelf instaat voor de dienst van de belasting.

⁷ De belastbare materie van een gewestelijke belasting in de zin van de bijzondere financieringswet, moet begrepen worden als het feit of de situatie waarover belasting wordt geheven, als datgene wat de belasting doet ontstaan (Parl.St. Kamer 2000-01, nr. 50-1183/007, 157-162).

7. De registratie valt dus onder de federale bevoegdheid, wat inhoudt dat de federale overheid bevoegd is om de regel van de voorafgaande betaling vervat in artikel 5 van het Wetboek op te heffen, aangezien die regel een grondvoorwaarde voor de registratie vaststelt. De aldus tot stand gebrachte opheffing geldt voor het gehele land.

De federale overheid is tevens bevoegd om de overige bepalingen van artikel 5 van het Wetboek op te heffen, maar aangezien die leden aangelegenheden regelen die verband houden met de administratieve procedure voor de betaling van de registratierechten, zal een dergelijke opheffing door de federale overheid alleen uitwerking hebben voor de registratierechten die federale belastingen zijn gebleven en voor de registratierechten die gewestelijke belastingen zijn geworden waarvoor de federale overheid nog steeds de dienst verzorgt.

8. Het ontworpen artikel 169^{ter} van het Wetboek (artikel 4 van het voorontwerp) dient zich aan als een bepaling die de administratieve procedure voor de betaling van de registratierechten regelt.

De federale overheid is bevoegd om in het Wetboek een regel van die aard in te voegen, die enkel zal gelden voor de betaling van de registratierechten die federale belastingen zijn gebleven en voor de betaling van de registratierechten die gewestelijke belastingen zijn geworden waarvoor de federale overheid nog steeds de dienst verzorgt.⁸

9. In zoverre de strekking en de uitwerking van het voorliggende voorontwerp van wet aldus worden opgevat, geeft het ontwerp geen aanleiding tot opmerkingen over de bevoegdheid van de steller van de handeling.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

10. Gelet op de opheffing van artikel 5 van het Wetboek, zullen ook de bepalingen die een verwijzing naar dat artikel bevatten, moeten worden aangepast. In dit verband vallen de artikelen 35 en 160 van het Wetboek te vermelden.⁹

⁸ Het is evenwel evident dat de machtiging die bij het ontworpen artikel 169^{ter}, tweede lid, aan de Koning wordt verleend, gelet op de wijze waarop ze geformuleerd is, alleen betrekking heeft op de registratierechten die federale belastingen zijn gebleven.

⁹ Zie daarenboven de artikelen 177 en 210^{bis} van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' en artikel 2 van het koninklijk besluit van 11 januari 1940 'betreffende de uitvoering van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten'.

Artikel 4

11. Om duidelijker tot uiting te laten komen dat de Koning niet kan afwijken van de in het ontworpen artikel 169ter, eerste lid, van het Wetboek bepaalde regel van de voorafgaande betaling als het gaat om de registratierechten die als gewestelijke belastingen zijn aangemerkt en waarvoor de Staat nog steeds de dienst verzorgt op grond van artikel 5, § 3, van de bijzondere financieringswet, verdient het aanbeveling om artikel 169ter, tweede lid, van het Wetboek te stellen als volgt:

“Behalve wanneer ze verschuldigd zijn in het kader van de registratierechten die, krachtens artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, worden aangemerkt als gewestelijke belastingen, kan de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, in afwijking van het eerste lid bepalen dat de rechten, boeten en interesten die verschuldigd zijn op de door Hem aangewezen categorieën van akten, kunnen of moeten worden betaald na de registratie. In voorkomend geval bepaalt hij de termijn en de nadere regels van de betaling.”

Artikel 5

12. Artikel 5 van het ontwerp houdt in dat de aan te nemen wet zal terugwerken tot 1 januari 2015.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.¹⁰ Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een of meer gerechtelijke procedures in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscolleges te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.¹¹

De gemachtigde verantwoordt de terugwerkende kracht als volgt:

“Gelet op de overdracht van de dienst van de belasting aan het Vlaams Gewest per 1 januari 2015 werd bij het einde van de vorige legislatuur gepoogd een wijziging van artikel 5 in de door het Vlaams Gewest gewenste zin nog door het Federale Parlement te krijgen. Door omstandigheden is dit niet gelukt. Ook de Raad van State heeft in haar advies over de aanpassing van de Vlaamse Codex Fiscaliteit ingevolge de overdracht

¹⁰ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12.

¹¹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv. GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1. Vgl. GwH 13 juni 2013, nr. 87/2013, B.7.

verwezen naar het probleem dat de niet-aanpassing van artikel 5 stelde. Het Vlaamse Gewest heeft in de Memorie van Toelichting op die opmerking geantwoord dat die aanpassing de bevoegdheid was van het Federale Parlement en dat de Federale Minister van Financiën daartoe een initiatief zou nemen. Door de regeringswissel is het dossier vertraagd en ondertussen int het Vlaams Gewest de overgenomen registratierechten via een aanslagbiljet (en bij niet betaling via inkohiering). De facto is er dus sedert 1 januari 2015 voor akten die met Vlaamse registratierechten te belasten rechtshandelingen vaststellen, een contra legem praktijk op het federale niveau: ze worden geregistreerd zonder dat er voorafgaand betaald is. De terugwerkende kracht van het voorontwerp heeft tot doel het mogelijk te maken die situatie te regulariseren. Voor de regularisatie van de toestand is vereist dat het Vlaamse Gewest een decreet uitvaardigt waarbij per 1 januari 2015 wordt afgeweken van de voorafgaande betaling; om dat te kunnen doen moet er per 1 januari 2015 noodzakelijkerwijze een federale bepaling bestaan waarvan kan worden afgeweken bij decreet, m.a.w. een bepaling die de voorafgaande betaling niet meer als grondvoorwaarde beschouwt. Het nieuwe artikel 169ter W. Reg. moet dus van kracht zijn op 1 januari 2015.

Voor de burger heeft de nieuwe werkwijze in Vlaanderen weinig of geen verschil meegebracht. Gelet op de aard van de overgedragen registratierechten worden de belastbare rechtshandelingen in het overgrote deel van de gevallen vastgesteld bij een notariële akte. Vlaanderen heeft de aansprakelijkheid van de notaris voor de betaling van de rechten verschuldigd op de door hem verleden akten behouden. In het kader van die aansprakelijkheid blijven de notarissen de 'consignatie' van de verschuldigde sommen van hun belastingplichtige cliënten vragen, alvorens de akte te verlijden. De facto blijft de belastingplichtige burger dus voorafgaandelijk aan de registratie aan de notaris betalen. Het is de notaris die de verschuldigde bedragen niet langer voorafgaandelijk aan de registratie aan de federale ontvanger doorstort maar die doorstorting voortaan doet na ontvangst van het door Vlabel opgesteld betalingsbericht. Voor een Gewest brengt het verlaten van de vereiste van de voorafgaandelijke betaling in de praktijk dus weinig risico mee op het vlak van zekerheid van de belastingopbrengst. In dat licht lijkt de vrees van het Waalse Gewest voor het afstappen van de regel van de voorafgaande betaling ongegrond.

De terugwerkende kracht heeft dus geen weerslag op de rechtszekerheid van de burger (sedert 1 januari [2015] wordt zijn 'Vlaamse' akte – maar zonder voorafgaande betaling van de registratierechten door de notaris – geregistreerd en hij voldoet de belasting nog steeds via de 'consignatie' bij zijn notaris die de geconsigneerde rechten dan doorstort aan Vlabel bij ontvangst van het aanslagbiljet). Door het niet tijdig wijzigen van artikel 5 W. Reg. registreert de federale overheid sedert 1 januari 2015 echter de 'Vlaamse akten' contra legem, en het is die situatie die best wordt geregulariseerd."

Gelet op die toelichting, kan met de terugwerkende kracht worden ingestemd.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

1. Comme l'annonce son intitulé, l'avant-projet de loi à l'examen intervient dans la matière de l'enregistrement qui est régie par le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après dénommé : le Code).

Selon l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code,

« L'enregistrement est une formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte ou d'un écrit, par le receveur de l'enregistrement, dans un registre à ce destiné ou sur tout autre support déterminé par le Roi ».

L'alinéa 2 du même article ajoute immédiatement que la formalité de l'enregistrement donne lieu à la perception d'un impôt dénommé droit d'enregistrement.

2. L'article 5 du Code dispose actuellement comme suit :

« L'enregistrement n'est effectué qu'après paiement des droits et éventuellement des amendes, tels qu'ils sont liquidés par le receveur.

Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, déterminer que pour les actes authentiques ou certaines catégories d'actes authentiques, le paiement des droits et amendes visés à l'alinéa 1^{er} peut avoir lieu après l'enregistrement de l'acte. Le cas échéant, il fixe le délai et les modalités du paiement.

Nul ne peut atténuer ni différer ce paiement, sous le prétexte de contestation sur la somme due ou pour tout autre motif, sauf à se pourvoir en restitution s'il y a lieu ».

Il résulte de cet article que l'enregistrement n'est en principe effectué qu'après le paiement préalable, intégral ¹ et effectif ² des droits dus (et éventuellement des amendes) ³. Le fait que ces droits ont été payés ou pas au moment de l'enregistrement, n'a toutefois aucune influence sur leur déduction ⁴.

Si une seule autorité est chargée, tant de la formalité de l'enregistrement, que de la perception des droits dus pour celle-ci, l'application de l'article 5 du Code ne pose pas de problème. Toutefois, s'il s'agit d'autorités différentes, des problèmes d'application apparaissent ⁵.

¹ F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 2014-2015, Malines, Kluwer, n° 106.

² F. WERDEFROY, *o.c.*, n° 107.

³ Exceptionnellement, la formalité est également dissociée de la perception des droits dus. Tel est par exemple le cas pour les jugements et arrêts, qui sont enregistrés en débet (article 35, alinéa 2, du Code).

⁴ Le receveur de l'enregistrement qui, en méconnaissance de l'article 5 du Code, procède à l'enregistrement sans que les droits dus aient été payés, agit à ses risques et périls et engage sa responsabilité personnelle envers le trésor. En outre, dans ce cas, l'enregistrement est un fait accompli, qui ne peut pas être annulé par la radiation de la formalité dans le registre (F. WERDEFROY, *o.c.*, n° 104).

⁵ Le Conseil d'État, section de législation, a attiré l'attention à ce sujet dans l'observation 10 de l'avis n° 56.561/1/V du 3 septembre 2014 sur un avant-projet devenu le décret de la Région flamande du 19 décembre 2014 'tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2014-15, n° 114/1, 295).

3. Certains des droits d'enregistrement au sens de l'article 1^{er}, alinéa 2, du Code présentent la particularité d'être également des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après dénommée : la loi spéciale de financement).

Il s'agit des droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 6° à 8°, de la loi spéciale de financement, à savoir :

« 6° les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation ;

7° les droits d'enregistrement sur :

a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique ;

b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745^{quater} et 745^{quinquies} du Code civil, même s'il n'y a pas d'indivision ;

8° les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ».

Concernant ces droits d'enregistrement qui constituent aussi des impôts régionaux, la loi spéciale de financement prévoit en son article 4, § 1^{er}, que les régions sont compétentes pour en modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations.

Conformément à l'article 5, § 4, de la même loi spéciale, les régions sont aussi compétentes pour fixer les règles de procédure administrative concernant ces impôts à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts concernés.

L'autorité fédérale est quant à elle restée compétente pour modifier la matière imposable de ces impôts, mais cette compétence ne peut s'exercer qu'à la majorité spéciale⁶.

L'autorité fédérale reste également compétente, conformément à l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale de financement pour fixer les règles de procédure relatives à ces impôts tant qu'elle en assure le service pour le compte des régions.

4. Intervenant dans ce contexte, l'article 2 de l'avant-projet de loi à l'examen abroge l'article 5 du Code.

De manière concomitante à cette abrogation, l'article 4 de l'avant-projet insère dans le chapitre VIII du titre I du Code un article, libellé comme suit :

« Article 169^{ter}. Les droits et, le cas échéant, les amendes et les intérêts, tels qu'ils sont liquidés par le receveur, sont payés préalablement à l'enregistrement.

⁶ Voir C.E., avis 21.734/AG donné le 16 septembre 1992 par l'assemblée générale de la section de législation sur une proposition de loi spéciale 'modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions'.

Par dérogation à l'alinéa premier, et sauf s'ils sont dus dans le cadre des droits d'enregistrement qui, en vertu de l'article 3, 6° à 8°, de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, sont considérés comme des impôts régionaux, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, déterminer que pour les catégories d'actes qu'Il désigne, les droits, amendes et intérêts peuvent ou doivent être payés après l'enregistrement. Le cas échéant, il fixe le délai et les modalités du paiement.

Nul ne peut atténuer ni différer ce paiement, sous prétexte de contestation sur le montant dû ou pour tout autre motif, sauf à se pourvoir en restitution s'il y a lieu ».

Selon le commentaire des articles, l'intention poursuivie est de transformer la nature de l'obligation de paiement préalable des droits d'enregistrement : cette obligation passerait du statut de « condition légale pour l'exécution de la formalité de l'enregistrement » au statut de « simple modalité du paiement des droits dus en raison de l'enregistrement ».

5. Au regard des règles de répartition des compétences fiscales entre l'autorité fédérale et les régions telle que cette répartition est organisée par les dispositions de la loi spéciale de financement citées au point 3, il convient d'observer que ni l'article 2 de l'avant-projet, en tant qu'il abroge l'article 5 du Code, ni l'article 4 de l'avant-projet, en tant qu'il y insère un article 169^{ter} dans le Code, n'interviennent dans la définition de la matière imposable des impôts régionaux visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 6° à 8°, de la loi spéciale de financement ⁷.

Par conséquent, compte tenu de leur objet, les dispositions en projet ne requièrent en tout état de cause pas d'être adoptées à la majorité spéciale.

6. En ce qui concerne l'article 2 de l'avant-projet, il y a lieu de considérer que l'article 5 du Code constitue actuellement une disposition qui présente un caractère mixte en ce sens que cet article règle, d'une part, une condition de validité quant au fond de la formalité de l'enregistrement – une matière qui relève de la compétence de l'autorité fédérale, dès lors que la formalité de l'enregistrement n'a pas été spécifiquement attribuée aux entités fédérées par les lois de réformes institutionnelles – et, d'autre part, la procédure administrative en vue du paiement des droits d'enregistrement – une matière qui relève de la compétence de l'autorité fédérale, sauf s'il s'agit d'impôts régionaux pour lesquels une région assure elle-même le service de l'impôt.

7. La matière de l'enregistrement relève donc de la compétence fédérale, ce qui signifie que l'autorité fédérale est compétente pour abroger la règle du paiement préalable qui figure à l'article 5 du Code puisque cette règle détermine une condition de fond de l'enregistrement. L'abrogation ainsi réalisée vaut pour l'ensemble du pays.

L'autorité fédérale est également compétente pour abroger les autres dispositions de l'article 5 du Code mais, comme ces alinéas règlent des questions liées à la procédure administrative relative au paiement des droits d'enregistrement, l'abrogation réalisée par l'autorité fédérale n'a d'effet qu'à l'égard des droits d'enregistrement qui sont restés des impôts

⁷ La matière imposable d'un impôt régional au sens de la loi spéciale de financement s'entend comme le fait ou la situation que frappe l'impôt, comme ce qui donne lieu à l'impôt (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-01, n° 50-1183/007, pp. 157-162).

fédéraux et à l'égard des droits d'enregistrement qui sont devenus des impôts régionaux dont le service est toujours assuré par l'autorité fédérale.

8. En ce qui concerne l'article 4 de l'avant-projet, l'article 169*ter*, en projet, du Code s'analyse comme une disposition réglant la procédure administrative relative au paiement des droits d'enregistrement.

L'autorité fédérale est compétente pour insérer une règle de cette nature dans le Code, règle qui ne s'appliquera qu'au paiement des droits d'enregistrement restés des impôts fédéraux et au paiement des droits d'enregistrement devenus des impôts régionaux dont le service est toujours assuré par l'autorité fédérale.⁸

9. Ainsi compris quant à sa portée et quant à ses effets, l'avant-projet de loi à l'examen ne soulève pas d'objection liée à la compétence de l'auteur de l'acte.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

10. L'article 5 du Code étant abrogé, il faudra également adapter les dispositions qui y font référence. À cet égard, on peut citer les articles 35 et 160 du Code⁹.

Article 4

11. Pour exprimer plus clairement que le Roi ne peut déroger à la règle du paiement préalable, édictée à l'article 169*ter*, alinéa 1^{er}, en projet, du Code s'il s'agit de droits d'enregistrement qui ont le caractère d'impôts régionaux et pour lesquels l'État continue à assurer le service en application de l'article 5, § 3, de la loi spéciale de financement, il est recommandé de rédiger l'article 169*ter*, alinéa 2, du Code ainsi qu'il suit :

« Sauf s'ils sont dus dans le cadre des droits d'enregistrement qui, en vertu de l'article 3, alinéa 1^{er}, 6° à 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, sont considérés comme des impôts régionaux, le Roi peut décider, par arrêté délibéré en Conseil des ministres que, par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les droits, amendes et intérêts qui sont dus pour les catégories d'actes qu'il désigne, peuvent ou doivent être payés après l'enregistrement. Le cas échéant, il fixe le délai et les modalités du paiement ».

⁸ Il va cependant de soi que, eu égard à sa formulation, l'habilitation donnée au Roi par l'article 169*ter*, alinéa 2, en projet, ne concerne que les droits d'enregistrement restés fédéraux.

⁹ Voir en outre les articles 177 et 210*bis* de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' et l'article 2 de l'arrêté royal du 11 janvier 1940 'relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe'.

Article 5

12. L'article 5 du projet prévoit que la loi à adopter rétroagira au 1^{er} janvier 2015.

La non-rétroactivité des lois est une garantie qui a pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général¹⁰. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue de l'une ou l'autre procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit bien précise, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous¹¹.

Le délégué justifie l'attribution d'un effet rétroactif comme suit :

« Gelet op de overdracht van de dienst van de belasting aan het Vlaams Gewest per 1 januari 2015 werd bij het einde van de vorige legislatuur gepoogd een wijziging van artikel 5 in de door het Vlaams Gewest gewenste zin nog door het Federale Parlement te krijgen. Door omstandigheden is dit niet gelukt. Ook de Raad van State heeft in haar advies over de aanpassing van de Vlaamse Codex Fiscaliteit ingevolge de overdracht verwezen naar het probleem dat de niet-aanpassing van artikel 5 stelde. Het Vlaamse Gewest heeft in de Memorie van Toelichting op die opmerking geantwoord dat die aanpassing de bevoegdheid was van het Federale Parlement en dat de Federale Minister van Financiën daartoe een initiatief zou nemen. Door de regeringswissel is het dossier vertraagd en ondertussen int het Vlaams Gewest de overgenomen registratierechten via een aanslagbiljet (en bij niet betaling via inkohiering). *De facto* is er dus sedert 1 januari 2015 voor akten die met Vlaamse registratierechten te belasten rechtshandelingen vaststellen, een contra legem praktijk op het federale niveau: ze worden geregistreerd zonder dat er voorafgaand betaald is. De terugwerkende kracht van het voorontwerp heeft tot doel het mogelijk te maken die situatie te regulariseren. Voor de regularisatie van de toestand is vereist dat het Vlaamse Gewest een decreet uitvaardigt waarbij per 1 januari 2015 wordt afgeweken van de voorafgaande betaling; om dat te kunnen doen moet er per 1 januari 2015 noodzakelijkerwijze een federale bepaling bestaan waarvan kan worden afgeweken bij decreet, m.a.w. een bepaling die de voorafgaande betaling niet meer als grondvoorwaarde beschouwt. Het nieuwe artikel 169ter W. Reg. moet dus van kracht zijn op 1 januari 2015.

Voor de burger heeft de nieuwe werkwijze in Vlaanderen weinig of geen verschil meegebracht. Gelet op de aard van de overgedragen registratierechten worden de belastbare rechtshandelingen in het overgrote deel van de gevallen vastgesteld bij een notariële akte. Vlaanderen heeft de aansprakelijkheid van de notaris voor de betaling van de rechten verschuldigd op de door hem verleden akten behouden. In het kader van die aansprakelijkheid blijven de notarissen de 'consignatie' van de verschuldigde sommen van hun belastingplichtige cliënten vragen, alvorens de akte te verlijden. *De facto* blijft de

¹⁰ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12.

¹¹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1. Comparer C.C., 13 juin 2013, n° 87/2013, B.7.

belastingplichtige burger dus voorafgaandelijk aan de registratie aan de notaris betalen. Het is de notaris die de verschuldigde bedragen niet langer voorafgaandelijk aan de registratie aan de federale ontvanger doorstort maar die doorstorting voortaan doet na ontvangst van het door Vlabel opgesteld betalingsbericht. Voor een Gewest brengt het verlaten van de vereiste van de voorafgaandelijke betaling in de praktijk dus weinig risico mee op het vlak van zekerheid van de belastingopbrengst. In dat licht lijkt de vrees van het Waalse Gewest voor het afstappen van de regel van de voorafgaande betaling ongegrond.

De terugwerkende kracht heeft dus geen weerslag op de rechtszekerheid van de burger (sedert 1 januari [2015] wordt zijn 'Vlaamse' akte – maar zonder voorafgaande betaling van de registratierechten door de notaris – geregistreerd en hij voldoet de belasting nog steeds via de 'consignatie' bij zijn notaris die de geconsigneerde rechten dan doorstort aan Vlabel bij ontvangst van het aanslagbiljet). Door het niet tijdig wijzigen van artikel 5 W. Reg. registreert de federale overheid sedert 1 januari 2015 echter de 'Vlaamse akten' *contra legem*, en het is die situatie die best wordt geregulariseerd ».

Vu ces précisions, la rétroactivité peut être admise.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT