



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 63.658/4
du 2 juillet 2018

sur

un avant-projet de décret de la Région wallonne 'portant des
dispositions fiscales diverses'

Le 5 juin 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre du Budget, des Finances, de l'Énergie, du Climat et des Aéroports de la Région wallonne à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'portant des dispositions fiscales diverses'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 2 juillet 2018. La chambre était composée de Jacques JAUMOTTE, président du Conseil d'État, Martine BAGUET, président de chambre, Bernard BLERO, conseiller d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Marianne DONY, assesseurs, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Florence PIRET, auditeur.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 2 juillet 2018.

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, 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 suivantes.

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET

Chapitre 1^{er} – Modifications du Code des droits de succession

Article 1^{er}

Il n'appartient pas au législateur wallon de déterminer les critères de localisation des « impôts régionaux » visés à l'article 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des communautés et des régions'. Le législateur spécial détermine lui-même ces critères de localisation à l'article 5 de la loi spéciale.

En reproduisant les dispositions de l'article 5, § 2, 4^o et 8^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, l'article 1^{er} en projet donne l'impression que le législateur wallon est compétent pour prendre ou modifier la loi spéciale, alors qu'il ne l'est pas. Par ailleurs, si la loi spéciale est modifiée et non la disposition qui en rappelle le contenu, il pourra y avoir entre les deux dispositions une contradiction¹.

Plutôt que de rappeler les dispositions de la loi spéciale, l'article 1^{er} renverra aux dispositions pertinentes de cette loi².

Quant aux dispositions pertinentes à viser, la Cour constitutionnelle a déjà relevé, à propos d'une disposition similaire actuellement inscrite dans le Code flamand de la fiscalité, qu'« en matière de succession, la dette fiscale naît définitivement à la date du décès », que « [l]orsqu'une donation sous la condition suspensive du prédécès du donateur est assimilée à un legs pour la perception des droits de succession, la dette fiscale naît par conséquent au moment de la réalisation de cette condition suspensive » et qu'« [a]vant la réalisation de cette condition, il n'y a pas de point de rattachement pour la perception de l'impôt »³.

[‡] S'agissant d'un avant-projet de décret, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

¹ *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.conseildetat.be, onglet « Technique législative », recommandation n° 80.

² Voir en ce sens l'avis n° 56.561/1/V donné le 3 septembre 2014 sur un avant-projet devenu le décret du 19 décembre 2014 'tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013', pp. 9-12, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/56561.pdf>.

³ C.C., 26 avril 2006, n° 58/2006, B.8.4.

Dès lors qu'en cas d'assimilation à un legs d'une donation sous condition suspensive du prédécès du donateur, il n'y a pas, avant le décès de ce dernier, de point de rattachement pour la perception de l'impôt, il y a lieu de se référer au seul critère de localisation prévu au point 4° de l'article 5, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 qui concerne les « droits de succession ». Selon cette disposition, les droits de succession des habitants du Royaume sont réputés localisés « à l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment du décès » ou « [s]i le défunt a eu son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès, à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période ».

Il ne faut donc pas renvoyer au critère de localisation visé au point 8° du paragraphe 2 de l'article 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, qui répute que les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs sont localisés « à l'endroit où le donateur a son domicile fiscal au moment de la donation » ou « [s]i le domicile fiscal du donateur était établi à plusieurs endroits en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant la donation, à l'endroit en Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période ».

La disposition en projet sera revue à la lumière des observations qui précèdent.

Article 2

L'article 2 en projet ajoute un alinéa à l'article 7 du Code des droits des successions afin de préciser que la fiction prévue par cette disposition s'applique à l'égard des donations qui sont exemptées de droit d'enregistrement par l'article 8 du projet, c'est-à-dire à l'égard des donations de biens meubles mentionnées dans un pacte successoral ou une convention visée à l'article 843/1 du Code civil et qui n'ont pas été enregistrées antérieurement.

Dans le commentaire rectificatif des articles de l'avant-projet, il est précisé ce qui suit :

« Cet article prévoit une disposition qui 'contrebalance' l'exemption reconnue en droit d'enregistrement, telle que créée par l'article 8 du présent décret. Cette exemption ayant comme objectif de ne pas faire obstacle à la conclusion des pactes successoraux, il convenait de traiter de la même manière, en droits de succession, les dons manuels selon qu'ils sont ou non repris dans un pacte successoral.

Ce traitement identique est réalisé en précisant, par l'ajout d'un alinéa, que la fiction de l'article 7 du Code des droits de succession, s'applique à tous les dons manuels réalisés dans le délai prescrit par cette dernière disposition et qui n'ont pas donné lieu au paiement du droit de donation. Cette précision confirme la position administrative actuellement en vigueur selon laquelle 'l'article 7 s'applique aux donations consenties par le défunt moins de trois ans avant son décès et qui n'ont pas subi le droit de donation, même si ces donations sont exonérées du droit de donation par une disposition légale expresse' (Rép. R.J., n° S 7/02-01).

Un alinéa 3 est donc inséré d[ans] l'article 7 du Code des droits de succession afin de préciser son application en présence d'un pacte successoral lorsque des donations exemptées par l'article 8 du présent décret y sont mentionnées. De la sorte, les donations des trois dernières années tombent effectivement dans le champ d'application de l'article 7 du Code des droits de succession.

Par contre, il est important de rappeler que la nécessité de la mesure reprise à l'article 8 du présent décret est la conséquence de l'apparition, via le pacte successoral, d'un 'enregistrement' (mais immédiatement exempté de droits) des donations mobilières non enregistrées jusqu'à présent. Le législateur wallon décide d'appliquer une sorte de transparence, en neutralisant les effets fiscaux d'apparition d'une date autre que celle de la donation mais qui apparaît être la seule à posséder un caractère 'certain' pour l'administration fiscale.

Dès lors que l'administration fiscale pourrait retenir comme date certaine la date du pacte successoral, il convient également d'éviter que toutes les donations mobilières non enregistrées jusqu'au moment du pacte successoral ne puissent plus être exemptées de l'application de l'article 7 du Code des droits de succession lorsque le décès survient dans les trois années qui suivent la conclusion du pacte. Il est ainsi permis au redevable de pouvoir se prémunir de l'application de cet article relativement à une donation à titre gratuit mentionnée dans un pacte s'il peut prouver que cette donation est bien antérieure au pacte. Ce complément dans le texte apparaît effectivement indispensable pour permettre une possibilité de preuve contraire vis-à-vis de la date de la mention dans le pacte successoral.

L'ajout de l'alinéa 3 ne modifie pas le régime probatoire de l'article 7 ».

Contrairement à ce qu'affirme l'auteur de l'avant-projet, la disposition en projet modifie le régime probatoire de l'article 7, puisqu'il impose au redevable d'apporter la preuve que la donation mentionnée dans le pacte successoral est antérieure aux trois années précédant le décès, alors qu'en vertu de l'alinéa 1^{er} de l'article 7, cette preuve doit être rapportée par l'administration. Ce reversement de la charge de la preuve paraît contraire à l'objectif précité de « traiter de la même manière, en droits de succession, les dons manuels selon qu'ils sont repris ou non dans un pacte successoral ».

Plus fondamentalement, Le législateur wallon n'est pas compétent pour modifier les règles de procédure des impôts régionaux dont l'État fédéral continue d'assurer gratuitement le service, conformément à l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 ⁴.

Selon la Cour constitutionnelle,

« [L]e 'service de l'impôt' comprend le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) ⁵. Dans la mesure où l'article 2 en projet porte sur le processus d'établissement et le contrôle de la base

⁴ Voir également l'article 5, § 4, de cette même loi spéciale.

⁵ C.C., 18 juillet 2006, n° 121/2006.

imposable, il règle la perception et le recouvrement de l'impôt régional concerné et relève de la compétence fédérale en matière de 'service de l'impôt' ».

La disposition en projet sera revue à la lumière des observations qui précèdent.

Chapitre 2 – Modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Article 8

Les articles 1100/2 à 1100/6 du Code civil auxquels la disposition en projet renvoie ne sont pas toutes pertinentes. Par ailleurs, il pourrait être déduit du renvoi à ces dispositions que le pacte global visé à l'article 1100/7 du même Code est exclu de l'exemption prévue par la disposition en projet. À la lecture des pièces du dossier, l'auteur du texte semble cependant bien viser tant les pactes ponctuels que le pacte global⁶.

Par ailleurs, l'auteur de l'avant-projet ne justifie pas les raisons de l'exemption qu'il prévoit à l'endroit de la convention visée à l'article 843/1 du Code civil. Le commentaire de l'article devrait être complété afin de justifier, au regard du principe d'égalité, pourquoi ce régime d'exemption vaut également pour la valeur de la donation mentionnée dans ce type de convention.

Article 13

Il convient d'écrire « 138/1 » à la place de « 181/1 ».

Article 14

La disposition en projet limite la restitution du droit d'enregistrement au cas de la donation entre vifs d'un bien immobilier destiné en tout ou en partie à l'habitation. La restitution envisagée ne s'applique pas aux autres actes d'acquisition de la propriété d'immeubles, qui sont également soumis aux droits d'enregistrement ou de succession constitutifs d'impôts régionaux. Ainsi, les transmissions de biens immobiliers à titre onéreux ou par succession ne bénéficient pas de ce régime de restitution, même si les immeubles concernés sont destinés à l'habitation. Il appartient au législateur de s'assurer que la différence de traitement qui résulte de cette limitation du champ d'application du régime de restitution fiscale envisagé est raisonnablement justifiée au regard des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination. En l'état, le dossier soumis au Conseil d'Etat ne comporte pas d'éléments de nature à permettre de comprendre la différence de traitement créée par la disposition en projet.

⁶ Voir dans le même sens, à propos d'une disposition similaire, l'avis n° 63.176/3 donné le 23 avril 2018 sur un avant-projet de décret de la Région flamande 'tot modernisering van erfbelasting aangepast aan het nieuwe erfrecht', <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/63176.pdf>.

L'avant-projet doit être soigneusement réexaminé sur ce point et le commentaire de l'article, le cas échéant, dûment complété.

Article 15

Comme tout texte législatif réglant une matière fiscale, l'avant-projet est soumis au respect du principe de légalité qui se déduit des articles 170 et 172 de la Constitution. Ces dispositions constitutionnelles exigent que nul ne soit soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, seule compétente pour instaurer l'impôt. En application de ce principe de légalité, le législateur doit en principe déterminer lui-même tous les éléments essentiels de l'impôt, à savoir le fait générateur de l'impôt (la matière imposable), la base imposable (l'assiette de l'impôt), la désignation des contribuables, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt. Du principe de légalité applicable en matière fiscale se déduit aussi que la délégation d'une compétence réglementaire au pouvoir exécutif doit y être strictement encadrée ⁷.

En l'occurrence, les « quartiers nouveaux » ne sont pas définis par le législateur. Or, il s'agit d'un élément essentiel de l'exonération prévue par la disposition en projet. Cette dernière habilite le Gouvernement à arrêter « les modalités d'application du présent article et la liste des quartiers nouveaux en Région wallonne ». Dans l'exposé des motifs de l'avant-projet, il est précisé que ces quartiers « seront définis dans l'arrêté à prendre ».

Une telle habilitation est contraire au principe de légalité en matière fiscale qui résulte des dispositions constitutionnelles précitées.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT DU CONSEIL D'ÉTAT

Charles-Henri VAN HOVE

Jacques JAUMOTTE

⁷ Voir en ce sens l'avis n° 52.913/2 donné le 18 mars 2013 sur un avant-projet devenu le décret de la Région wallonne du 10 juillet 2013 'modifiant le Code des droits de succession', <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/52913.pdf>.