

La régionalisation des droits d'enregistrement et de succession : réflexion à propos du passé, du présent et de l'hypothétique futur

Marc BOURGEOIS

Professeur ordinaire à l'Université de Liège

TABLE DES MATIÈRES

1.	Aperçu rétrospectif de l'évolution du processus de régionalisation des droits d'enregistrement et de succession	403
1.1.	La racine : les « impôts ristournables » sous l'empire de la loi ordinaire du 9 août 1980 (deuxième réforme de l'État)	403
1.2.	La création du concept hétérogène d'« impôt régional » en 1989 (troisième réforme de l'État)	404
1.3.	Consolidation, harmonisation et extension du concept d'impôt régional en 2001-2002 (cinquième réforme de l'État)	405
2.	Constats critiques à propos du régime actuel de répartition des compétences en matière de droits d'enregistrement et de succession	408
2.1.	L'exercice de la compétence législative vis-à-vis des droits d'enregistrement et de succession régionalisés	409
2.2.	La mise en œuvre de la compétence administrative vis-à-vis des droits d'enregistrement et de succession régionalisés	418
3.	Perspectives futures ?	421

Le régime des droits d'enregistrement et de succession a profondément évolué, ces trente dernières années, en conséquence du processus de régionalisation qui s'est progressivement matérialisé au gré des réformes de l'État successives. L'anniversaire du *Recueil* donne l'occasion de réfléchir à propos du passé, du présent et de l'hypothétique futur de ce phénomène institutionnel. L'heure est ainsi venue de faire le point sur les incidences (appréciables ou regrettables) de ce dernier, ainsi que sur les enjeux et défis qui se posent aux futurs négociateurs d'une éventuelle septième réforme de l'État.

Pour rappel, dans le cadre de leur système de financement, les trois Régions de Belgique (wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale) disposent d'une autonomie fiscale qui se décline en trois catégories distinctes de prérogatives¹ :

- Les *taxes régionales propres*, tout d'abord. Cette forme d'autonomie, qui repose directement sur l'article 170, § 2, de la Constitution, consiste en la faculté, pour une Région, de créer ses propres impôts de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien². La marge de manœuvre des autorités régionales est fortement restreinte par ladite règle fédérale *non bis in idem*, qui interdit aux Régions de taxer des « matières » qui font déjà l'objet d'une imposition par l'État³. Les recettes provenant de ces taxes régionales représentent, dès lors, une très faible portion de l'ensemble des recettes budgétaires des Régions.
- *La fiscalité dérivée sous la forme des impôts régionaux*. Cette forme d'autonomie trouve son fondement dans les articles 3 à 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions⁴ (ci-après : « LSF ») et est issue de la décentralisation de prélèvements fiscaux initialement établis et collectés par l'État national. Non seulement le produit de ces impôts, mais aussi les principales compétences normatives (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) reviennent désormais exclusivement aux Régions, au détriment de l'autorité fédérale. Au surplus, les Régions ont la faculté de reprendre à leur compte le service de ces impôts, de manière à ce que ceux-ci soient désormais établis et collectés

1. Pour plus de détails sur le cadre global de l'autonomie fiscale régionale en Belgique, voir, entre autres, J. BAERT, « De fiscale bevoegdgheden », in B. SEUTIN et G. VAN HAEGENDOREN (éd.), *De transversale bevoegdgheden in het federale België*, Bruges, die Keure, 2017, 331 ; B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, 122 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des Communautés et des Régions », *C. & F.P.*, 2003, 209 ; J.-C. LAES, « L'évolution de la répartition des compétences fiscales en Belgique fédérale », in C. DOCCLO (éd.), *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2013, 163 ; N. PLETS, « De belastingbevoegdheid van de gemeenschappen en de gewesten », in M. DE JONCKHEERE, K. DE KETELAERE et N. PLETS (éd.), *Fiscale basisbegrippen. Lokale en Regionale belastingen*, Bruges, die Keure, 2004, 119.

2. Pour plus de détails sur cette forme donnée d'autonomie, voir M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des Communautés et des Régions après les accords du Lambertmont », *Act. dr.*, 2001, 501.

3. Art. 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution, *M.B.*, 24 janvier 1989.

4. *M.B.*, 17 janvier 1989. Cette loi spéciale a été modifiée à plusieurs reprises, dont en particulier à l'occasion des quatrième, cinquième et sixième réformes de l'État. La LSF règle le financement des trois Régions et des deux grandes Communautés (française et flamande). Le financement de la Communauté germanophone est, lui, réglé par une loi ordinaire (loi du 31 décembre 1983), mais cette dernière opère de très nombreux renvois aux règles contenues dans la LSF.



par les administrations fiscales régionales plutôt que par le SPF Finances ; en cas de reprise du service d'un impôt régional donné, la Région en question devient aussi exclusivement compétente pour établir et modifier les règles de procédure se rapportant à cet impôt.

- *La fiscalité dérivée sous la forme de l'impôt des personnes physiques régional.* Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions bénéficient de prérogatives substantielles en matière d'impôt des personnes physiques : centimes additionnels calculés sur le montant de l'impôt État réduit ; diminutions d'impôt, augmentations d'impôt, réductions d'impôt et crédits d'impôt liés aux compétences matérielles régionales. Pour certains faits générateurs de réductions ou de crédits d'impôt, les Régions disposent désormais d'une compétence exclusive, au détriment de l'autorité fédérale⁵, comme, par exemple, les dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre (art. 5/5, § 4, 1^o, de la LSF).

Notre étude porte uniquement sur la fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux » – et, plus particulièrement, sur deux ensembles de prélèvements fiscaux qualifiés comme tels, à savoir les droits d'enregistrement régionalisés, ainsi que les droits de succession et de mutation par décès. Après un bref aperçu rétrospectif (1), l'on se propose de mettre en évidence un certain nombre de constats et d'interrogations sur les conséquences actuelles de cette régionalisation (2), pour enfin envisager les éventuelles évolutions futures de ce régime particulier de répartition des compétences dans la Belgique fédérale (3).

1. Aperçu rétrospectif de l'évolution du processus de régionalisation des droits d'enregistrement et de succession

1.1. La racine : les « impôts ristournables » sous l'empire de la loi ordinaire du 9 août 1980 (deuxième réforme de l'État)

Initialement, les droits d'enregistrement et de succession étaient des impôts nationaux, dont le cadre législatif et réglementaire était fixé par l'État national et dont les recettes alimentaient le budget de ce dernier.

L'histoire de leur décentralisation débute en 1980, à l'occasion de la seconde réforme de l'État. Cette année-là, le Constituant introduit, à l'article 110, § 2, de la Constitution (aujourd'hui : art. 170, § 2, Const.), un fondement juridique pour l'autonomie fiscale des Communautés et des Régions. En outre, une loi « ordinaire », c'est-à-dire votée à la majorité simple, fixe le régime de financement des collectivités communautaires et régionales : la loi du 9 août 1980 de réformes institutionnelles⁶. Cette loi prévoyait cinq sources de financement, dont deux avaient trait à la fiscalité (art. 1^{er}) : les ristournes sur le produit de certains impôts et perceptions, d'une part, et une fiscalité propre, d'autre part. Un lien étroit caractérisait ces deux dernières sources. Le dispositif des « ristournes » (art. 9 à 11) consistait en l'octroi de tout ou partie du produit d'un ou de plusieurs impôts ou perceptions, tels qu'énumérés à l'article 10 de la loi, au profit soit des Régions soit des Communautés, et ce, en fonction d'une décision annuelle prise à l'occasion de l'adoption du budget national des Voies et Moyens⁷. Parmi les impôts potentiellement ristournables figuraient notamment⁸ : les droits d'enregistrement sur les transmissions (à titre onéreux ou à titre gratuit) de biens immeubles et les droits de succession⁹. Des critères de localisation permettant de ventiler les montants ristournés entre les différentes entités étaient déjà prévus à l'article 11 de la loi (l'endroit où le bien immeuble est situé pour les droits d'enregistrement ; l'endroit où le défunt avait son domicile pour les droits de succession).

D'emblée donc, dès le début des années quatre-vingt, les droits d'enregistrement et de succession se trouvaient au cœur du dispositif prévu par l'autorité centrale pour financer les entités que l'on qualifiera plus tard de « fédérées ». Le degré de décentralisation de leur produit dépendait néanmoins étroitement des décisions budgétaires annuelles de l'autorité nationale. On note en outre que, par le biais d'une loi du 5 mars 1984¹⁰, les droits de succession avaient été bonnement et simplement retirés de la liste des impôts ristournables, et ce, compte tenu des contraintes budgétaires du gouvernement national de l'époque et de la nécessité de couvrir les charges liées à la restructuration des dits « secteurs économiques nationaux ».

5. Sur l'autonomie des Régions vis-à-vis de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État, voir notamment M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *R.F.R.L.*, 2014, 247 ; C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatsherforming*, Schoten, Biblo, Fiscoloog books, 2014 ; B. PEETERS et N. PLETIS, « Fiscale aspecten van de zesde staatsherforming. Nieuwe perspectieven voor de Gewesten eens de gordiaanse bevoegdheidsknoop is ontwaard », *A.F.T.*, 2014/4, 5 et *L.R.B.*, 2014/1, 3 ; J. WELLENS, *Sixième réforme de l'État – L'impôt des personnes physiques au cœur de la tourmente*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2014.

6. *M.B.*, 15 août 1980.

7. L'État national avait donc le choix quant à la détermination du montant annuellement ristournable, mais la loi du 9 août 1980 (art. 9, § 1^{er}) prévoyait des critères aboutissant à la fixation d'un montant « minimum ».

8. Les autres impôts concernés étaient : la redevance radio et télévision ; la taxe de circulation ; la taxe sur les jeux et les paris mutuels ; la taxe sur les appareils de jeux automatiques ; le précompte immobilier ; la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées.

9. Subsidièrement, si les moyens tirés de ces impôts ne suffisaient pas à alimenter en totalité les montants ristournables conformément à la décision budgétaire, une partie du produit de l'impôt sur les personnes physiques pouvait aussi être attribuée à la constitution des montants des ristournes en question.

10. Loi du 5 mars 1984 relative aux soldes et aux charges du passé des Communautés et des Régions et aux secteurs économiques nationaux, *M.B.*, 16 mars 1984.

Quant à la ressource « fiscalité propre » des entités régionales et communautaires, elle consistait en la faculté pour elles de percevoir des centimes additionnels sur les impôts ristournables et d'accorder des remises sur les montants ristournés (art. 12). Si toutefois le produit de l'un des impôts potentiellement ristournables était attribué en totalité aux Communautés ou aux Régions¹¹, la compétence normative de celles-ci s'étendait alors au taux d'imposition, ainsi que (sous réserve d'exceptions, dont les droits de succession) à la fixation des matières imposables, de la base d'imposition et des exonérations (art. 13). Ainsi, l'idée que les Régions puissent exercer des compétences normatives vis-à-vis de certains droits d'enregistrement et, dans une moindre mesure, des droits de succession était déjà présente à l'esprit, du moins de manière théorique, dans le dispositif de financement des Communautés et des Régions établi en 1980. La réforme du système de financement votée en 1989 va transformer ces prérogatives normatives *latentes* en des compétences normatives *réelles* au profit des Régions.

1.2. La création du concept hétérogène d'« impôt régional » en 1989 (troisième réforme de l'État)

En 1989¹², certains droits d'enregistrement, ainsi que les droits de succession et de mutation par décès, deviennent des *impôts régionaux* dans le nouveau système de financement mis en place à l'époque. Ce concept d'*impôt régional* doit néanmoins faire l'objet d'une approche nuancée, compte tenu de l'évolution de son contenu au fil du temps.

D'abord et avant tout, la Constitution prévoit désormais que le système de financement des Communautés et des Régions doit être fixé dans une loi votée à la majorité spéciale définie à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution¹³, de manière telle qu'il est verrouillé et mis à l'abri des majorités de circonstances au niveau national. Les compétences fiscales dérivées des Régions figurent ainsi dans une loi spéciale, à savoir la LSF.

Une des ressources financières des Régions prévues par la LSF consiste en les *impôts régionaux* énumérés à l'article 3. Il s'agit, à l'époque, d'impôts initialement créés au niveau national, mais dont le produit est ou peut être affecté en tout ou en partie aux Régions et sur lesquels celles-ci ont ou peuvent acquérir une certaine compétence normative¹⁴. Parmi ces prélèvements fiscaux figuraient, entre autres, en 1989, les droits de succession et de mutation par décès, ainsi que les droits d'enregistrement sur les transmissions à *titre onéreux* de biens immeubles¹⁵.

En ce qui concerne le *droit d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles*, le processus de régionalisation devait se dérouler en deux phases. Dans un *premier temps*, les Régions étaient habilitées à percevoir des centimes additionnels ou à accorder des remises sur ce droit, pour autant toutefois que ces dernières ne dépassent pas le montant de la part du produit de cet impôt qui leur était attribuée. Cette habilitation était donnée à partir du 1^{er} janvier 1989, et ce, jusqu'à la complète attribution, aux Régions, du produit de ce droit d'enregistrement (art. 4, § 5). Dans un *deuxième temps*, les autorités régionales étaient censées devenir exclusivement compétentes pour modifier le *taux d'imposition* et les *exonérations* afférents au droit d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles (art. 4, § 3), et ce, à partir de l'année budgétaire suivant celle au cours de laquelle son produit serait intégralement attribué aux Régions. À cette époque, seules les transmissions à titre onéreux d'immeubles étaient concernées, et non le droit dû sur les transmissions à titre gratuit. Autrement dit, le droit de donation demeurait encore dans le giron de l'État national¹⁶. Il en allait de même du droit sur les apports en société, ainsi que du droit de partage, exclus à l'époque du domaine de la régionalisation.

La compétence des Régions vis-à-vis des droits de succession et de mutation par décès se limitait alors au *taux d'imposition*, ainsi qu'aux *exonérations*¹⁷ (art. 4, § 2).

11. Ce qui ne s'est pas concrétisé pour les droits d'enregistrement ni pour les droits de succession. Pour rappel, les droits de succession avaient d'ailleurs été éliminés de la liste des impôts ristournables en 1984. Quant aux droits d'enregistrement, seuls 43,16 % du droit sur les transmissions d'immeubles étaient ristournés aux Régions avant la réforme du système de financement des Communautés et des Régions en 1989.
12. Sur le système de financement des Communautés et des Régions tel que mis en place en 1989 et, plus particulièrement, sur l'autonomie fiscale dérivée attribuée par ce biais aux Régions, voir, entre autres : A. ALEN et B. SEUTIN, « De fiscale bevoegdigheden van de gemeenschappen en de gewesten », *T.B.P.*, 1989, 271 ; J.-M. DELPORTE et A. MOREAU, « Les compétences fiscales des Régions et des Communautés », *R.G.F.*, 1989, 110 ; J.-C. SCHOLSEM, « La réforme de l'état VIII. Les nouvelles règles de financement », *J.T.*, 1989, 251 ; H. MATTHIJS, « Het nieuwe financieringsstelsel van de gemeenschappen en gewesten », *T.B.P.*, 1989, 619 ; P. VAN ORSHOVEN, « Gemeenschaps- en gewestbelastingen », *A.F.T.*, 1990, 123 ; P. VAN ORSHOVEN, « Les impôts communautaires et régionaux », *R.G.F.*, 1991, 95.
13. Il s'agit d'une loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique de chacune des assemblées du niveau de pouvoir fédéral (Chambre des représentants, Sénat), à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés (art. 177 Const. et art. 4, dern. al., Const.).
14. Projet de loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions, *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 6.
15. En 1989, les autres « impôts régionaux » ainsi listés de manière limitative étaient : la taxe sur les jeux et paris ; la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ; la taxe d'ouverture des débits de boissons fermentées ; le précompte immobilier ; la taxe de circulation sur les véhicules automobiles.
16. Ceci contraste par rapport à la liste des impôts ristournables sous l'empire de la loi ordinaire du 9 août 1980, qui comprenait les droits dus sur les transmissions à titre gratuit de biens immeubles. Sur les raisons de l'exclusion des droits de donation de la liste à l'époque, voir, notamment, *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, 261.
17. Selon les travaux préparatoires, le terme d'exonération devait s'entendre de manière large et englobait toute forme d'exemption ou d'allègement fiscal, en ce compris les réductions et les déductions (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, 271). Cette interprétation extensive a été confirmée par la Cour constitutionnelle : voir, entre autres, C.C., 9 novembre 1993, n° 78/93, B.3.3 ; C.C., 5 mars 1996, n° 12/96, B.3.4 ; C.C., 14 octobre 1999, n° 109/99, B.1.4.



La base d'imposition des droits d'enregistrement et de succession régionalisés demeurait une compétence fédérale (art. 4, § 4). Toute modification, par le législateur national, de la base d'imposition devait néanmoins recevoir l'accord des Exécutifs régionaux (art. 4, § 4).

À l'occasion de l'adoption de la LSF, dans sa version originale de 1989, le Conseil d'État (section de législation) constatait certes l'absence, à l'article 4 du projet de loi spéciale, de précision relative au pouvoir de modifier la *matière imposable* des impôts régionaux. En revanche, il percevait déjà « *la volonté de figer la matière imposable des impôts et perceptions énumérés à l'article 3, tant à l'égard du législateur national statuant à la majorité ordinaire que des Conseils régionaux. Modifier la matière imposable reviendrait, en effet, à modifier la nature des prélèvements précités et, par voie de conséquence, à modifier la loi spéciale sur le financement des Communautés et des Régions* »¹⁸. Le ministre compétent de l'époque s'est rallié à cette appréciation en considérant que la matière imposable des impôts régionaux ne peut être amendée que par le biais d'une loi fédérale votée à la majorité spéciale¹⁹.

Quant à la distinction entre les notions de *base d'imposition* (législateur national compétent par le biais d'une loi ordinaire et moyennant l'accord des Exécutifs régionaux) et de *matière imposable* (législateur national compétent par le biais d'une loi spéciale), la section de législation du Conseil d'État estimait à l'époque que : « *la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, ce qui donne lieu à taxation (le fait de jouer ou de parier ou de capter de l'eau par exemple), la base imposable est l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt (le montant du pari, le volume d'eau captée)* »²⁰.

L'article 5, § 1^{er}, de la LSF, dans sa version de 1989, contenait des critères de localisation pour l'ensemble des impôts régionaux, dont les droits d'enregistrement et de succession alors régionalisés : l'endroit où la succession s'est ouverte pour les droits de succession ; la Région où les biens sont situés pour le droit de mutation par décès²¹ ; l'endroit où le bien immobilier est situé pour le droit d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles.

Conformément à l'article 5, § 3, tel qu'en vigueur à l'époque, l'État national assurait gratuitement le *service* des impôts régionaux visés à l'article 3 de la LSF, et ce, pour le compte de et en concertation avec les Régions ; néanmoins, à partir du moment où le produit d'un impôt régional donné était attribué en totalité aux Régions, chacune de celles-ci pouvait décider d'en reprendre le service, c'est-à-dire d'en assumer elle-même la gestion administrative. La LSF ne contenait cependant pas, alors, de règle précise encadrant un tel processus de reprise régionale. Il était uniquement prévu que la Région reprenneuse de ce service ne pouvait l'assurer que conformément aux règles de procédure déterminées par la loi nationale, ce qui en soi excluait (pour les *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF) l'émergence d'un droit procédural régional.

En définitive, le concept d'*impôt régional* au sens des articles 3 à 5 de la LSF était *hétérogène*. Pour chacun des prélèvements fiscaux qualifiés comme tels, un régime particulier, distinct de celui des autres, s'appliquait. Tout d'abord, le pourcentage du produit de l'impôt revenant aux Régions variait selon la nature de l'*impôt régional* : pour certains d'entre eux, la recette engrangée alimentait en totalité les budgets régionaux, alors que, pour d'autres, une partie de celle-ci demeurait fédérale. En ce qui concerne les prérogatives normatives (exclusives) dont les législateurs régionaux pouvaient se prévaloir, elles variaient aussi selon le type d'impôt régional : base, taux et exonérations ; ou, vis-à-vis de certains, uniquement le taux d'imposition et les exonérations, à l'exclusion de la base imposable ; ou encore, centimes additionnels et remises ; ou aucune de ces attributions²².

L'un des objectifs de la cinquième réforme de l'État, commentée ci-après, sera d'homogénéiser (ou harmoniser) le régime de répartition des compétences et du produit de l'ensemble des *impôts régionaux* énumérés à l'article 3 de la LSF.

1.3. Consolidation, harmonisation et extension du concept d'impôt régional en 2001-2002 (cinquième réforme de l'État)

Le régime institutionnel relatif aux *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF a été modifié substantiellement par le biais de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et

18. *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 60.

19. *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, 271.

20. *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 60.

21. Si les biens sont situés dans plusieurs Régions, la localisation s'opère dans la Région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral le plus élevé.

22. Ainsi, à l'époque, le législateur national restait compétent pour modifier la base d'imposition, le taux et les exonérations relatifs à la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, toute modification de l'un de ces éléments ne pouvant toutefois être effectuée que moyennant l'accord des Exécutifs régionaux (art. 4, § 4, de la LSF).



extension des compétences fiscales des régions^{23 24}. Cette loi spéciale réforme les articles 3 à 5 de la LSF. L'un des objectifs de la cinquième réforme de l'État a été, outre le fait d'accroître la liste des *impôts régionaux*²⁵ (les droits de donation, par exemple), d'harmoniser les prérogatives normatives (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) dont les Régions disposent à l'égard de l'ensemble de ces *impôts régionaux*. L'hétérogénéité caractérisant le régime mis en place en 1989 devait donc désormais faire place – sous réserve de l'existence de garde-fous çà et là – à l'homogénéité de régime de cette forme donnée d'autonomie fiscale régionale.

Pour les catégories de prélèvements qui nous occupent ici (à savoir, les droits d'enregistrement et de succession), la liste des *impôts régionaux* comprenait déjà, depuis 1989, les droits de succession et de mutation par décès, ainsi que les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles. En ce qui concerne ces derniers, l'article 3 de la LSF précise désormais que n'est pas régionalisé le droit dû sur les transmissions résultant d'un apport en société ; une exception est toutefois prévue en ce sens que le droit sur les apports, faits par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation est, lui, bel et bien régionalisé²⁶. La loi spéciale de 2001 ajoute en outre à la liste des impôts régionalisés les catégories suivantes de droits d'enregistrement²⁷ :

- le droit d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique ;
- le droit d'enregistrement sur 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 indivision ;

- les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles²⁸.

Il convient néanmoins de préciser que cette extension ne signifie pas que tous les droits d'enregistrement seraient désormais régionalisés. Certains demeurent encore dans le giron de l'autorité fédérale. Ainsi, à titre d'illustration, les droits sur les baux (et cessions de baux), ainsi que sur les contrats assimilés (constitution et cession de droit de superficie ou d'emphytéose) restent exclusivement fédéraux.

Depuis le 1^{er} janvier 2002 (date d'entrée en vigueur de ce volet fiscal de la cinquième réforme de l'État), l'intégralité du produit de l'ensemble de ces impôts bénéficie aux trois Régions (en fonction des critères de localisation évoqués ci-après).

Pour ce qui a trait aux prérogatives législatives des Régions (art. 4 de la LSF), il est désormais prévu, depuis le 1^{er} janvier 2002, que chacune d'elles est habilitée à modifier la base d'imposition, le taux d'imposition et les exonérations²⁹. Le régime des compétences normatives exclusives³⁰ des Régions est, dès lors, harmonisé (par contraste par rapport au régime hybride introduit en 1989).

Si les Régions sont exclusivement compétentes pour régler la base taxable, le taux d'imposition et les exonérations de l'ensemble des impôts régionaux, la définition de la *matière imposable* (l'objet taxable) continue à relever de la compétence exclusive de l'autorité fédérale³¹ qui ne peut modifier celle-ci que moyennant une loi votée à la majorité spéciale. La distinction entre les notions de « matière imposable », de

23. Sur le volet fiscal de la cinquième réforme de l'État de 2001, voir, entre autres : M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des communautés et des régions après les accords du Lambermont », *Act. dr.*, 2001, 469 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *C. & F.P.*, 2003, 209 ; P. PEETERS, « De vijfde staatshervorming – Lambermont in de fiscale praktijk », *T.F.R.*, 2002, 503 ; P. PEETERS, « Fiscale en financiële aspecten van de vijfde staatshervorming », in A. ALLEN (éd.), *De vijfde staatshervorming van 2001*, Bruges, die Keure, 2002, 205 ; N. PLETTS, « Eerste kennismaking met de gewijzigde fiscale bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten na de vijfde staatshervorming », *L.R.B.*, 2002, 77.

24. *M.B.*, 3 août 2001.

25. Notons néanmoins, au passage, que les écotaxes (« taxes, assimilées aux accises, frappant un produit mis à la consommation en raison des nuisances qu'il est réputé générer »), qualifiées en tant qu'impôt régional en 1993 (quatrième réforme de l'État), ont été fédéralisées en 2001 (suppression de la liste prévue à l'article 3 de la LSF) et ont perdu, ce faisant, leur nature d'impôt régional à l'occasion de la cinquième réforme de l'État.

26. Le transfert aux Régions de cette catégorie spécifique de droit d'apport trouve sa raison d'être dans le fait que, durant les années nonante du siècle dernier, en vue de lutter contre les optimisations fiscales liées à la mise en société des immeubles d'habitation (« sociétés villas »), le législateur national avait ajusté le taux du droit d'enregistrement dû sur ce type d'apport à celui applicable aux ventes d'immeubles. Un souci de cohérence rendait cette régionalisation opportune.

27. Les autres impôts régionalisés à l'occasion de la cinquième réforme de l'État sont la redevance radio et télévision (dont le taux a été, depuis lors, ramené à 0 % dans les trois Régions), la taxe de mise en circulation et l'eurovignette (cette dernière a, depuis lors, été abrogée et remplacée par un prélèvement kilométrique régional sur les poids lourds).

28. Selon, la Cour constitutionnelle, « B.5.1. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont transféré un ensemble homogène de compétences en attribuant aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives à l'établissement de la base d'imposition, du taux ainsi que des exonérations en matière de droits d'enregistrement sur les donations de biens meubles et immeubles. B.5.2. Les apports à titre gratuit visés à l'article 140, 3^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe font partie de la section 12 de ce Code, portant le titre 'Donations'. À défaut de précision contraire, c'est l'ensemble de la matière de cette section que le législateur spécial a entendu transférer aux régions » (C.C., 17 mars 2004, n° 45/2004).

29. Pour certains impôts régionaux autres que les droits d'enregistrement et de succession, des garde-fous ont été prévus, qui ne sont pas développés plus avant ici. Ainsi, par exemple, si les Régions sont compétentes pour réformer la base imposable du précompte immobilier, elles ne peuvent pas modifier le revenu cadastral fédéral (art. 4, § 2, de la LSF). En outre, dans certaines circonstances bien déterminées (leasing), un accord de coopération est requis préalablement à l'exercice des compétences régionales vis-à-vis des taxes de circulation et de mise en circulation.

30. L'autorité fédérale est ainsi privée de toute compétence vis-à-vis de ces trois éléments constitutifs des impôts régionaux énumérés à l'article 3 de la LSF.

31. La section de législation du Conseil d'État estime, à propos des « impôts régionaux » visés à l'article 3 de la LSF, que cette réserve fédérale de compétence vis-à-vis de la matière imposable, verrouillée par l'exigence d'une majorité spéciale, garantit que l'autorité nationale ne puisse pas, à l'avenir, agir par une simple majorité ordinaire dans des domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de la LSF. En l'absence de pareille réserve de compétence, l'autorité nationale pourrait ainsi se réapproprier aisément les compétences ainsi transférées, et ce, par de simples lois adoptées sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution (« exceptions dont la nécessité est démontrée », apportées à l'autonomie fiscale des Régions). Dès lors, le législateur spécial a « verrouillé » la matière taxable des « impôts régionaux », tout autant vis-à-vis du législateur national (agissant à la majorité ordinaire) que vis-à-vis des législateurs régionaux (*Doc.*, Parl. fl., 2013-2014, n° 2210-1, 254 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 7-8 et 60 ; *Doc. parl.*, Chambre, SE 1991-1992, n° 604/2, 11-12).



« base d'imposition », de « taux » et d'« exonération » suscite de nombreuses interrogations, sur lesquelles nous reviendrons sous le point 2 ci-après³². Pour faciliter la mise en œuvre de ce découpage conceptuel, le gouvernement de l'époque s'était efforcé d'élaborer une batterie de définitions reprises dans une annexe aux travaux préparatoires de la réforme institutionnelle de 2001³³.

L'article 5 de la LSF énumère les critères de localisation des impôts régionaux, grâce auxquels tant le produit que la compétence normative peuvent être ventilés entre les trois Régions :

- Le critère de *situation du ou des biens immeubles* permet de localiser le droit de mutation par décès³⁴, le droit d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles³⁵ ; le droit d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble³⁶ ; le droit d'enregistrement sur les partages partiels ou totaux de biens immeubles, sur les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens ou sur les conversions prévues aux articles 745*quater* et 745*quinquies* du Code civil, même s'il n'y a pas indivision ; le droit d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens immeubles faites par un non-habitant du Royaume.
- Pour les droits de succession des habitants du Royaume et pour le droit d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles

faites par un habitant du Royaume, la loi spéciale de financement prévoit la localisation dans la Région dans laquelle respectivement *le défunt ou le donateur avait son domicile fiscal au moment du décès ou de la donation*. Afin d'éviter les planifications profitant des différences de charge fiscale entre les Régions, le législateur spécial de 2001 a néanmoins introduit une mesure anti-abus souvent qualifiée de « *règle des cinq ans* ». Ainsi, d'une part, si 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, la succession se localise, pour la détermination de la Région compétente, à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période. D'autre part, si le domicile fiscal du donateur était établi à plusieurs endroits en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant la donation, la Région compétente et bénéficiaire du produit est celle où se trouve l'endroit où le domicile fiscal du donateur a été établi le plus longtemps au cours de ladite période^{37 38}.

Enfin, la LSF a mis en place une procédure permettant aux Régions de reprendre à leur compte le « service » des *impôts régionaux*. Le 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 (...), la perception et le recouvrement*

32. Tant avant qu'après la cinquième réforme de l'État, un important contentieux s'est développé devant la Cour constitutionnelle à propos de la signification concrète des termes de « base d'imposition », « taux d'imposition », « exonération » et « matière imposable ». L'enjeu avait trait à la détermination des limites exactes du domaine de compétence exclusive des Régions. Voir, entre autres, C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014 (à propos du régime de régularisation fiscale et sociale introduit en 2013) ; C.C., 19 juin 2014, n° 93/2014 (à propos d'une mesure fédérale de requalification d'un revenu en matière d'IPP dont l'impact sur la matière imposable du précompte immobilier régionalisé est stigmatisé) ; C.C., 5 mai 2011, n° 63/2011 (à propos de l'étendue de la notion d'exonération en matière de précompte immobilier) ; C.C., 4 mars 2008, n° 44/2008 (à propos de la distinction entre la matière imposable du précompte immobilier et sa base imposable) ; C.C., 14 octobre 1999, n° 109/99 (à propos de l'étendue de la compétence régionale exclusive vis-à-vis du taux d'imposition et des exonérations du précompte immobilier) ; C.C., 15 juillet 1999, n° 86/99 (à propos de la compétence régionale exclusive pour les exonérations en matière de droits de succession) ; C.C., 15 juillet 1999, n° 82/99 (à propos de la compétence régionale exclusive pour fixer le taux d'imposition des droits de succession – introduction par une Région d'un tarif réduit spécifique pour les « personnes vivant ensemble ») ; C.C., 9 décembre 1998, n° 128/98 (à propos des notions de « matière imposable », de « base d'imposition », de « taux d'imposition » et d'« exonération » en matière de droits de succession). Pour un commentaire détaillé et critique de la jurisprudence en vigueur avant la cinquième réforme de l'État, voir M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions à l'égard des impôts régionaux » (articles 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'arbitrage », *J.D.F.*, 2000, 5-49 et 65-80. Sur les contours de la notion de « matière » dans ce cadre, voir M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », in *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, 629-661 ; A. GOEGEBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, 839-884.

Voir aussi, l'étude de M. BOURGEOIS et K. ZEE, « La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés », à paraître dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, Gand, Knops Publishing.

33. Voir Rapport au nom de la commission de révision de la Constitution et de réforme des institutions sur le projet de loi spéciale sur le refinancement des communautés et l'extension des compétences des régions, *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 1183/7, 157 (Annexe 3). Voir encore C.C., 26 avril 2006, n° 58/2006, B.4.3.

34. Néanmoins, lorsque les biens immeubles repris dans la succession d'un non-habitant du Royaume sont situés dans plusieurs Régions, le droit de mutation par décès se localise dans la Région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé (art. 5, § 2, 4°, LSF).

35. Si, en cas d'échange, des biens immeubles sont situés dans plusieurs Régions, le droit de mutation se localise dans la Région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé (art. 5, § 2, 6°, al. 2, LSF).

36. Si, par un même acte, les biens immeubles sont situés dans plus d'une Région, le droit sur la constitution d'hypothèque se localise dans la Région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé (art. 5, § 2, 7°, LSF).

37. Voir la loi du 7 mars 2002 modifiant le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, suite aux nouveaux critères de localisation des impôts régionaux établis par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, *M.B.*, 19 mars 2002. Voir aussi la circulaire n° 7 (AAF/2001/1153) du 22 mars 2002.

38. La LSF est muette sur le critère de localisation de certaines donations comme les donations de biens meubles effectuées par un non-habitant du Royaume ou les donations effectuées par les personnes morales. Par une circulaire (circulaire n° 12/2005 (AAF 16/2005) du 20 octobre 2005), l'administration s'est efforcée de combler cette lacune en proposant elle-même des critères aisément manipulables. Ainsi, s'il s'agit d'une donation mobilière ou immobilière faite par une personne morale, le critère (administratif) de localisation régionale est le siège de direction effective de la personne morale au moment de la donation, avec néanmoins application de la règle des cinq ans en vue d'éviter les abus. Si une donation d'immeuble est le fait d'une personne morale non résidente, le critère de situation du bien est retenu. En cas de donation de meuble par un donateur non-résident au profit d'un donataire résident, c'est le critère du domicile fiscal du donataire au moment de la donation qui s'applique, avec application de la « règle des cinq ans » en vue d'éviter les abus. Enfin, lorsque, exceptionnellement, le droit est dû sur une donation de meuble par un donateur non-résident au profit d'un donataire non-résident, la Région compétente se détermine au choix en fonction du bureau où l'acte est présenté à la formalité.



de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) »³⁹. Les principes sont les suivants (art. 5, § 3, LSF) :

- À moins qu'une Région n'en dispose autrement, l'autorité fédérale assure gratuitement le service des impôts régionaux pour le compte de la Région (et en concertation avec celle-ci), en demeurant alors compétente pour fixer les règles de procédure⁴⁰.
- Chaque Région peut toutefois, moyennant le respect d'une procédure de préavis donnée⁴¹, décider de reprendre le service d'impôts régionaux, et ce, par groupe, conformément aux catégories fixées dans la loi spéciale de financement :
 - *famille 1* : taxes sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et sur les débits de boissons fermentées ;
 - *famille 2* : précompte immobilier ;
 - *famille 3* : droits d'enregistrement et de succession ;
 - *famille 4* : taxes de circulation et de mise en circulation et Eurovignette (supprimée depuis le 1^{er} janvier 2016).
- À partir du moment où une Région assure le service d'un groupe d'impôts régionaux, elle devient exclusivement compétente pour fixer les règles de procédure s'y rapportant, ce qui ouvre la voie au développement d'un droit procédural fiscal proprement régional⁴².

Il s'agit d'un système « à la carte » qui explique l'asymétrie actuellement existante entre les trois Régions, certaines ayant repris le service de certains impôts, d'autres non. Seule la Région flamande assume, à ce jour, le service des droits d'enregistrement et de succession régionalisés, et ce, depuis le 1^{er} janvier 2015.

On note, pour clôturer ce volet descriptif de l'étude, qu'aucune modification n'a été apportée au régime institutionnel des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF à l'occasion de la sixième réforme de l'État de 2011-2014, sous réserve de l'introduction d'un article 1^{ter} dans la LSF. Selon cette disposition, qui consacre amplement la jurisprudence antérieure de la Cour constitutionnelle, les Régions doivent, lorsqu'elles exercent leur autonomie fiscale vis-à-vis des impôts régionaux, respecter le principe de loyauté fédérale visé à l'article 143 de la Constitution, le cadre normatif général de l'union économique et de

l'unité monétaire, ainsi que les principes d'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale, d'évitement de la double imposition⁴³ et de libre circulation des personnes, biens, services et capitaux (art. 1^{ter} LSF)⁴⁴. Une concertation sur la politique fiscale et sur le respect des garde-fous prévus à l'article 1^{ter} de la LSF est organisée annuellement au sein du Comité de concertation.

2. Constats critiques à propos du régime actuel de répartition des compétences en matière de droits d'enregistrement et de succession

Les règles de répartition des compétences exposées sous le point précédent ont été mises en œuvre par les trois Régions du pays. Vis-à-vis des droits d'enregistrement et de succession régionalisés, ces dernières se sont montrées assez proactives, ce qui a donné lieu à une évolution sensible des textes législatifs relatifs à ces différents impôts, mais aussi, du côté flamand, à des pratiques et doctrines administratives (par le biais du *Vlaamse Belastingdienst* (ci-après : « Vlabel »). Comme nous allons néanmoins l'observer ci-après, des contraintes issues de la manière dont le modèle de partage des attributions (entre l'autorité fédérale et les collectivités régionales) s'est construit pour ce qui concerne les impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF, ont suscité d'épineuses questions qui ont nécessité le positionnement tant du Conseil d'État que de la Cour constitutionnelle, et ce, à de nombreuses reprises. L'impression ressort d'ailleurs aujourd'hui que ce modèle est en voie d'essoufflement.

Les constats et appréciations qui suivent ont trait, d'une part, à l'exercice de la compétence législative vis-à-vis des droits d'enregistrement et de succession régionalisés (2.1) et, d'autre part, à la mise en œuvre des prérogatives administratives concernant ces derniers (2.2). Notre propos n'est pas d'aspirer à l'exhaustivité, mais uniquement de susciter une réflexion. C'est sur le fondement de cette évaluation (partielle) qu'un bref aperçu des enjeux futurs d'une éventuelle prochaine réforme de l'État sera proposé dans la troisième partie de l'étude.

39. *Doc. parl.*, Chambre, n° 50-1183/007, 160. Voir aussi C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.8.4.

40. Tant que l'autorité fédérale assure le service des impôts régionaux en question, une procédure de concertation relative à l'applicabilité technique des modifications projetées par les Régions a été mise en place et réglée par un accord de coopération daté du 7 décembre 2001 et conclu par l'État fédéral et les Régions (*M.B.*, 11 décembre 2002).

41. « À partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts » (art. 5, § 3, al. 1^{er}, LSF).

42. Le législateur fédéral reste néanmoins exclusivement compétent pour les aspects liés aux procédures judiciaires ainsi qu'aux procédures devant le Conseil d'État.

43. En cas de demande d'un contribuable visant à éviter la double imposition, jugée fondée par une autorité, celle-ci se concerta avec les autres autorités concernées en vue de remédier à l'imposition contraire au principe évoqué à l'alinéa 1^{er}, 2^e (art. 1^{ter}, al. 2, LSF).

44. Pour de plus amples développements, voir B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, spéc. 178-204.



2.1. L'exercice de la compétence législative vis-à-vis des droits d'enregistrement et de succession régionalisés

2.1.1. La régionalisation en tant que facteur de stimulation de réformes du régime des droits d'enregistrement et de succession régionalisés

Il ne s'agit nullement ici de faire un relevé complet des différentes mesures adoptées par les Régions depuis qu'elles sont effectivement en mesure de modifier le régime de calcul des droits d'enregistrement et des droits de succession régionalisés. Depuis le début des années nonante du siècle dernier, et plus encore depuis l'entrée en vigueur de la cinquième réforme de l'État le 1^{er} janvier 2002, de très nombreuses initiatives ont été prises en vue d'aménager les règles de base, de taux et d'exonération au sens large relatives à ces deux groupes d'impôts.

L'un des fils conducteurs de ces réformes a souvent été l'allègement de la fiscalité pour certaines catégories de situations, telles que, par exemple, l'acquisition (le cas échéant, sous la condition d'être unipropriétaire) ou la transmission successorale du logement familial : des dispositifs d'abattement ou de taux réduits ont ainsi été mis en place. La transmission à titre gratuit des entreprises familiales a aussi fait l'objet de mesures de réduction, voire d'exemption. Les barèmes d'imposition progressifs en matière de droits de succession et de donation ont été revus dans les trois Régions et le taux du droit de vente a été modifié à plusieurs reprises en Flandre. Les conditions d'octroi et de maintien du taux réduit pour habitation modeste ont été révisées du côté wallon, alors que ce régime a été supprimé dans les Régions bruxelloise et flamande. La base de calcul du droit de succession localisé en Région flamande matérialise une scission des biens immeubles et meubles. Dans les trois Régions, des taux proportionnels réduits pour les donations mobilières ont été introduits. Un phénomène socialement marquant est aussi la prise en compte des nouvelles formes de vie familiale ou « en commun », et ce, par le biais d'aménagements tant de la conception du couple (assimilation des cohabitants légaux aux personnes mariées ; prise en considération des cohabitations de fait en Flandre) que de la définition des « enfants ». Des mesures anti-abus nouvelles ont par ailleurs été insérées dans la législation applicable : une mesure générale anti-abus (abus fiscal) et des mesures spécifiques anti-abus inédites ou réformées (assimilation à un legs des donations mobilières sous condition suspensive ou à terme suspensif du

décès du donateur ; réforme de l'article 8 du Code des droits de succession relatif aux assurances-vie ; délai de cinq ans plutôt que trois pour les donations mobilières non enregistrées précédant le décès du donateur (en Wallonie) ; régime de sortie des immeubles d'une société en Wallonie). Pour favoriser la mobilité résidentielle, un dispositif de « reportabilité » a été adopté en Flandre, puis abrogé dans le cadre d'une réforme générale du tarif relatif au droit de vente. De nouvelles exonérations et taux réduits trouvent aussi leur raison d'être dans le soutien apporté à des compétences matérielles régionales (Natura 2000, sites et monuments classés, maisons passives et économies d'énergie, etc.).

Cet ensemble d'initiatives législatives régionales – évoquées ici à titre d'aperçu illustratif – montre que les législateurs régionaux se sont réellement appropriés les compétences normatives qui sont les leurs vis-à-vis des impôts régionaux (en l'occurrence, les droits d'enregistrement et de succession). La ferveur législative régionale s'est d'ailleurs traduite, en Région flamande, par un exercice de codification de la législation fiscale sous la forme du désormais bien connu « *Vlaamse Codex Fiscaliteit* »⁴⁵. Cet acte, qui est motivé par une volonté de transparence, d'uniformité et de simplification, rassemble dans un code unique toutes les dispositions relatives aux impôts (*taxes régionales propres* et *impôts régionaux*) qui sont aujourd'hui perçus administrativement par Vlabel. Tant les règles de fond que celles relatives à la procédure sont reprises dans le *Vlaamse Codex Fiscaliteit*. Un souci d'harmonisation de la procédure applicable sous-tend l'ensemble de cette démarche normative⁴⁶.

L'effort de codification de la législation fiscale applicable en Région flamande n'a pas manqué de soulever d'épineuses questions juridiques. Comme indiqué ci-avant, l'autorité fédérale demeure exclusivement compétente pour régler la matière imposable des impôts régionaux, et ce, par le biais uniquement d'une loi votée à la majorité spéciale. Or, dans un souci de transparence, de clarté et de complétude du Code, le législateur flamand a souhaité intégrer dans celui-ci également les dispositions se rapportant à l'*objet d'imposition* de chaque impôt, tout en indiquant expressément, par l'usage de l'expression « *overeenkomstig artikel* », un renvoi aux normes fédérales applicables pour lesquelles la Région flamande n'a pas de compétence⁴⁷. En outre, contrairement à l'avis du Conseil d'État (qui invoque une réserve de compétence fédérale à cet égard)⁴⁸, le législateur flamand estime que la Région est compétente pour modifier les règles

45. Décret du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la Fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013, tel que modifié notamment par les décrets flamands du 19 décembre 2014 (*M.B.*, 29 janvier 2015) et du 3 juillet 2015 (*M.B.*, 15 juillet 2015). Voir aussi l'arrêté du Gouvernement flamand du 20 décembre 2013 portant exécution du Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.*, 31 décembre 2013, tel que modifié notamment par l'arrêté du Gouvernement flamand du 21 mars 2014 (*M.B.*, 18 août 2014) et par l'arrêté du Gouvernement flamand du 19 décembre 2014 (*M.B.*, 22 janvier 2015).

46. Exposé des motifs du projet de décret portant le Code flamand de la Fiscalité, *Doc.*, Parl. fl., 2013-2014, n° 2210-1, 4.

47. *Doc.*, Parl. fl., 2013-2014, n° 2210-1, 5 ; *Doc.*, Parl. fl., 2014-2015, n° 114-1, 6-7 et 290-291.

48. Avis n° 56.561/1/V du 3 septembre 2014 sur l'avant-projet de décret « tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 », *Doc.*, Parl. fl., 2014-2015, n° 114-1, 289-293.



relatives à la détermination des « redevables » des impôts régionaux (cf. les développements ci-après). Fortes de cette conviction, les autorités flamandes ont décidé non seulement d'intégrer les dispositions en question dans le Code, mais aussi de le faire sans la mention « *overeenkomstig artikel* » renvoyant aux dispositions fédérales concernées, et même en modifiant le régime applicable (la définition des personnes tenues de payer les droits d'enregistrement régionalisés a été partiellement amendée en Région flamande). Enfin, lorsque les critères de localisation intégrés et verrouillés dans la loi spéciale de financement comportent des lacunes (ex. donation par une personne morale, ou encore, donation mobilière par un non-habitant du Royaume), l'autorité fédérale s'était efforcée de combler le vide en adoptant une circulaire. Le législateur flamand fait un pas supplémentaire en intégrant d'autorité les critères proposés par la circulaire en question directement dans le Code⁴⁹, et ce, en dépit de l'absence de compétence des Régions pour ce faire. Ces interrogations sont révélatrices des tensions qui se cristallisent entre, d'une part, le souhait que peuvent avoir les Régions de mener une politique fiscale globale, cohérente et transparente et, d'autre part, le maintien de certaines prérogatives normatives dans le giron de l'autorité fédérale (qui ne peut, le cas échéant, agir que par le biais d'une loi spéciale).

2.1.2. La faible coordination et coopération entre les Régions

Pour l'exercice de certaines compétences vis-à-vis des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF, les Régions sont tenues de conclure préalablement un accord de coopération. Tel est le cas de la modification de la base d'imposition, du taux et des exonérations afférents aux taxes de circulation et de mise en circulation, lorsque le redevable de ces impôts est une société, une ASBL ou une entreprise publique autonome à activités de leasing. Pareille exigence d'accord de coopération préalable n'existe pas pour ce qui a trait à l'autonomie fiscale normative des Régions en matière de droits d'enregistrement et de succession : chacune des trois Régions est libre de réformer le régime de calcul de ces derniers sans devoir s'accorder ni même se concerter avec les autres.

Pour autant, la LSF, en son article 1^{ter}, alinéa 3, dispose qu'« *une concertation sur la politique fiscale (...) est organisée annuellement au sein du Comité de concertation* ». Il nous revient néanmoins que cette disposition, dépourvue de sanction, ne se matérialise que très rarement en pratique. En définitive, l'on

observe ainsi un faible niveau de coordination inter-régionale dans le domaine de la fiscalité, au détriment d'une certaine cohérence pourtant souhaitable.

Quant à l'autorité fédérale, le fait pour elle d'avoir perdu toute compétence vis-à-vis des éléments essentiels de calcul des impôts régionaux (base, taux et exonérations) et surtout de ne plus bénéficier du produit de ces derniers, a eu pour conséquence un désinvestissement et un désintérêt de sa part pour ces catégories de prélèvements fiscaux. La principale exception a trait aux initiatives prises par elle en vue de la modernisation (digitalisation) de la formalité de l'enregistrement, ainsi que de l'extension des hypothèses dans lesquelles l'enregistrement est obligatoire (cf. ci-après).

Conformément à l'article 1^{bis} de la LSF, un accord de coopération datant du 7 décembre 2001⁵⁰ prévoit toutefois que l'autorité fédérale et les Régions s'engagent à fournir gratuitement et de préférence de manière informatisée, aux administrations fiscales concernées de l'autorité fédérale ou des Régions, les informations dont elles disposent et qui sont utiles pour l'établissement, le prélèvement, la perception, le contrôle ou le recouvrement d'un impôt fédéral ou régional. Les difficultés qui surgissent concernant l'échange d'informations sont soumises pour solution à la Conférence interministérielle des Finances et du Budget. Selon l'article 5 de cet accord de coopération, « *tant que l'autorité fédérale assure pour le compte d'une région le service d'un impôt régional, cette région peut demander que l'administration fédérale qui assure le service de l'impôt, lui communique les données dont la région a besoin dans le cadre de sa politique fiscale* ». De surcroît (art. 6), « *l'autorité fédérale et les régions qui assurent elles-mêmes le service de l'impôt, se prêtent mutuellement l'assistance nécessaire sur le plan du contrôle de la juste perception de l'impôt, notamment lorsque la base d'imposition ou une condition requise pour une exemption ou une réduction d'impôt contient ou peut contenir un élément qui est situé en dehors de la région où l'impôt est localisé* ».

Enfin, en application de l'article 4, § 2, de la LSF⁵¹, les trois Régions et l'État fédéral ont signé un accord de coopération, le 18 avril 2014, en vue de la création de la Structure de Coordination de l'Information Patrimoniale (SCIP)⁵². Cette structure aide les services publics des trois Régions et de l'autorité fédérale dans la gestion et l'échange d'informations patrimoniales.

49. Sur la position du Conseil d'État, voir Avis n° 56.561/1/V du 3 septembre 2014 sur l'avant-projet de décret « tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 », Doc., Parl. fl., 2014-2015, n° 114-1, 295.

50. Accord de coopération du 7 décembre 2001 entre l'État fédéral et les Régions relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû, M.B., 11 décembre 2002.

51. « *La gestion conjointe des données de la documentation patrimoniale s'effectue par la voie d'un accord de coopération au sens de l'article 92bis, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles* ».

52. M.B., 25 septembre 2014.



2.1.3. Le phénomène de mimétisme fiscal

L'un des objectifs du fédéralisme est de permettre l'élaboration de politiques différenciées en fonction des divergences de préférences des citoyens d'un sous-territoire à l'autre d'un État. L'autonomie, en l'occurrence fiscale, accordée à des collectivités politiques décentralisées devrait ainsi donner naissance à des législations essentiellement distinctes, si l'on part du présupposé que les souhaits et besoins des électeurs varient d'un espace politique à l'autre.

Or, cet effet logique de la régionalisation ne se vérifie pas de manière nette en matière fiscale. Certes, les contribuables et leurs conseillers doivent maîtriser le droit en vigueur dans chacune des trois Régions. Le contenu de ce droit est effectivement variable selon que la situation taxable se localise en Wallonie, à Bruxelles ou en Flandre. Pour une opération (par exemple, une vente d'immeuble) se concrétisant à un moment donné, ces différences de régime sont de nature à engendrer une charge fiscale sensiblement différente d'une Région à l'autre. Néanmoins, dans une perspective de moyen et de long termes, force est de constater l'émergence d'un phénomène de mimétisme fiscal : les Régions se comparent et se copient ! Elles s'inspirent les unes des autres⁵³, de manière telle que – sous réserve des divergences relatives à des points de détail, certes essentiels pour le calcul de l'impôt finalement dû – on retrouve des règles et dispositifs assez similaires d'une Région à l'autre, le plus souvent avec un décalage dans le temps⁵⁴. Ceci pose évidemment la question de la réalité des différences de préférences entre les territoires ou, alternativement, de la capacité créative des autorités régionales pour y apporter des réponses adaptées⁵⁵. Trop souvent, la justification d'une réforme initiée par un gouvernement régional s'ancre dans le constat que les mesures proposées sont en vigueur dans une ou dans les deux autres Régions.

2.1.4. Contrainte : la réserve de compétence fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits d'enregistrement et de succession régionalisés

Pour rappel, si, vis-à-vis des *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF, les Régions sont exclusivement compétentes pour régler la base taxable, le taux d'imposition et les exonérations, la définition de la *matière imposable* (l'objet taxable) continue à relever de la compétence exclusive de l'autorité fédérale qui ne peut modifier celle-ci que moyennant une loi votée à la majorité spéciale.

La section de législation du Conseil d'État estime que cette réserve fédérale de compétence vis-à-vis de la matière imposable, verrouillée par l'exigence d'une majorité spéciale, garantit que l'autorité nationale ne puisse pas, à l'avenir, agir par une simple majorité ordinaire dans des domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de la LSF. En l'absence de pareille réserve de compétence, l'autorité nationale aurait pu se réapproprier aisément les compétences ainsi transférées, et ce, par de simples lois adoptées sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution (« exceptions dont la nécessité est démontrée », apportées à l'autonomie fiscale des Régions). Dès lors, le législateur spécial a « verrouillé » la matière taxable des « impôts régionaux », tout autant vis-à-vis du législateur national (agissant à la majorité ordinaire) que vis-à-vis des législateurs régionaux⁵⁶. Le ministre compétent de l'époque s'est rallié à cette appréciation en considérant que la matière imposable des impôts régionaux ne peut être amendée que par le biais d'une loi fédérale votée à la majorité spéciale⁵⁷. Le Conseil d'État a confirmé, à plusieurs reprises, l'interprétation en question⁵⁸, à laquelle tant la doctrine⁵⁹ que la Cour constitutionnelle⁶⁰ adhèrent pleinement.

La définition de la notion de *matière imposable* a une incidence directe sur la portée de la réserve de compétence au profit du législateur fédéral (agissant par

53. À plusieurs reprises, c'est le législateur flamand qui a « donné le ton » et les deux autres Régions qui se sont inspirées des dispositifs mis en place au nord du pays.
54. Après que les Régions flamande et de Bruxelles-Capitale ont introduit la technique de l'abattement en matière de « droit de vente » (pour l'acquisition de la pleine propriété de l'immeuble servant de résidence principale), la Région wallonne s'est finalement résolue à instaurer ce dispositif dans son droit (certes, pour un montant bien inférieur à celui applicable à Bruxelles), alors que la Flandre, entre-temps, a décidé de le supprimer au bénéfice d'une diminution sensible du taux d'imposition de base.
55. À cet égard, la réforme fiscale bruxelloise de 2016-2017 est un beau contre-exemple, dès lors qu'elle s'est appuyée sur une réflexion systémique quant aux spécificités du territoire bruxellois et quant aux options fiscales pertinentes permettant de rencontrer les besoins et souhaits propres à cette Région.
56. *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 7-8 et 60.
57. *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, 271.
58. Voir, entre autres, l'avis relatif à la proposition de loi spéciale modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 604/2, 6 ; avis n° 67.814/1/V du 14 septembre 2020 sur des amendements sur la proposition de loi modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étrangers, disponible sur le site internet : www.raadvst-consetat.be.
59. Voir notamment : A. ALEN et B. SEUTIN, « De fiscale bevoegdigheden van de gemeenschappen en de gewesten », *T.B.P.*, 1989, (271) 283 ; P. VAN ORSHOVEN, « De fiscale aspecten van de vierde Staatshervorming », in A. ALEN et B. SEUTIN (éd.), *Het federale België na de vierde staatshervorming*, Bruges, die Keure, 1993, (106) 126-127 ; C. VANDERVEEREN, « De fiscale bevoegdheidsverdeling en de Belgische economische en monetaire unie », in C. VANDERVEEREN et J. VUCHELEN (éd.), *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Anvers, Intersentia, 1998, (25) 40 ; M. DE JONCKHEERE, « Een Vlaamse fiscaliteit binnen de economische en monetaire unie : onderzoek naar de wijze waarop de gewesten hun huidige fiscale bevoegdigheden hebben uitgeoefend », in C. VANDERVEEREN et J. VUCHELEN (éd.), *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Anvers, Intersentia, 1998, (329) 331 ; M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions à l'égard des impôts régionaux' (art. 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'arbitrage », *J.D.F.*, 2000, (5) 27-28 ; A. GOEGEBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *op. cit.*, 851-852 ; N. PLETS, « De belastingbevoegdheid van de gemeenschappen en de gewesten », *op. cit.*, 166-167 ; J.-C. LAES, « L'évolution de la répartition des compétences fiscales en Belgique fédérale », *op. cit.*, 186 ; J. BAERT, « De fiscale bevoegdigheden », *op. cit.*, 350-351 ; M. BOURGEOIS et K. ZEE, « La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés », à paraître dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, Gand, Knops Publishing.
60. C.C., 19 juin 2014, n° 93/201 ; C.C., 22 mars 2018, n° 34/2018 ; C.C., 16 janvier 2020, n° 3/2020.



le biais d'une loi spéciale) et contribue, *a contrario*, à déterminer l'étendue réelle des prérogatives des Régions vis-à-vis des *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF.

Lors des travaux préparatoires de la cinquième réforme de l'État en 2001, le gouvernement fédéral de l'époque, dans une annexe au rapport fait au nom de la Commission de révision de la Constitution et de la réforme des institutions, a précisé ce qu'il faut entendre par « matière imposable » dans le contexte de la LSF : « *De manière générale, on considère que la notion de matière imposable sert à désigner le fondement de l'impôt, c'est-à-dire le fait ou la situation que frappe l'impôt. La matière imposable c'est ce qui donne lieu à l'impôt, à une taxation* »⁶¹.

Cette définition se rapproche et s'inspire étroitement de celle donnée respectivement par le Conseil d'État⁶² et la Cour constitutionnelle. Selon la jurisprudence constante de cette dernière, « *la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable ('base d'imposition'), qui est la base sur laquelle l'impôt est calculé* »⁶³. La Cour constitutionnelle semble s'inscrire dans la ligne de l'avis rendu en 1988 par la section de législation du Conseil d'État à propos du projet de loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions⁶⁴, ce que le Conseil d'État a lui-même confirmé plus récemment⁶⁵.

En doctrine, des discussions sont en cours sur les contours précis de cette notion et sur son recouplement ou non avec le concept de « fait générateur » de l'impôt. Une sous-distinction est d'ailleurs suggérée entre le fait générateur *juridique* et une conception *factuelle* du fait générateur de l'impôt⁶⁶. C'est à cette seconde conception factuelle du fait générateur

de l'impôt que la Cour constitutionnelle semble assimiler la notion de « matière imposable »⁶⁷. Nous renvoyons, pour de plus amples développements, aux études citées en note de bas de page. Il demeure que les points d'incertitude recensés par cette doctrine⁶⁸ ont engendré l'émergence d'une zone grise, plutôt qu'une ligne de démarcation claire et nette, quant aux domaines de compétence respectifs des Régions et de l'autorité fédérale vis-à-vis des *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF (dont, en particulier, les droits d'enregistrement et de succession régionalisés).

Quoi qu'il en soit, la réserve de compétence fédérale que l'on vient d'évoquer a pour conséquence que seul le législateur fédéral agissant par une loi votée à la majorité spéciale⁶⁹ peut modifier directement les règles qui, aujourd'hui, définissent la matière imposable des *impôts régionaux*, parmi lesquels figurent les droits d'enregistrement et de succession régionalisés. Ni le législateur fédéral agissant à la majorité ordinaire ni les législateurs régionaux ne peuvent amender cette catégorie précise de règles. La question se pose néanmoins de savoir si cette réserve de compétence fédérale n'a pas une incidence plus large. Autrement dit, est-ce que l'exigence d'une loi fédérale votée à la majorité spéciale ne s'étend pas à d'autres cas de figure que celui dans lequel l'autorité fédérale souhaiterait bonnement et simplement modifier les règles qui, pour les *impôts régionaux*, déterminent leur matière imposable ? À cet égard, la Cour constitutionnelle a prononcé un arrêt important à propos d'un impôt régional autre que les droits d'enregistrement et de succession, à savoir la taxe sur les jeux et paris, mais dont les enseignements répondent de manière positive à la question ici soulevée. Selon la Cour, « *en soumettant les jeux de hasard et d'argent en ligne à la TVA, le législateur n'a certes pas formellement modifié la matière imposable de la taxe régionale sur les jeux et paris, mais il a effectivement*

61. *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 1183/7, 157.

62. On observe néanmoins que le Conseil d'État, dans des avis plus récents, se réfère expressément à la définition de la notion de « matière imposable » telle que reprise dans l'annexe 3 au rapport de 2001 fait au nom de la Commission de révision de la Constitution et de la réforme des institutions : voir notamment l'avis n° 58.201/VR du 29 octobre 2015 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 », disponible sur le site internet : www.raadvst-consetat.be.

63. C.C., 21 janvier 1998, n° 4/98, B.7.1 ; C.C., 5 juillet 2000, n° 86/2000, B.11.10 ; C.C., 19 septembre 2007, n° 119/2007, B.6 ; C.C., 4 mars 2008, n° 44/2008, B.6 ; C.C., 6 avril 2011, n° 50/2011, B.57.5 ; C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.14.3 ; C.C., 19 juin 2014, n° 93/2014, B.7 ; C.C., 22 juin 2017, n° 83/2017, B.10 ; C.C., 22 mars 2018, n° 34/2018, B.9 ; C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.7.

64. *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 60 : « *Les notions de 'base imposable' et de 'matière imposable' doivent être précisées : la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, ce qui donne lieu à taxation (le fait de jouer ou de parier ou de capter de l'eau par exemple), la base imposable est l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt (le montant du pari, le volume d'eau captée)* ».

65. Voir notamment l'avis n° 38.726/VR/V du 27 juillet 2005 relatif à l'avant-projet d'ordonnance portant assentiment à l'Accord de coopération entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction de la notion de « camionnette » dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, compte tenu de la neutralité fiscale et en vue de prévenir la concurrence entre les Régions au niveau de l'immatriculation des véhicules, 7, disponible sur le site internet : www.raadvst-consetat.be ; avis n° 67.814/1/V du 14 septembre 2020 sur des amendements sur la proposition de loi modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étrangers, disponible sur le site internet : www.raadvst-consetat.be.

66. Voir M. BOURGEOIS et K. ZEE, « La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés », à paraître dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, Gand, Knops Publishing ; M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », *op. cit.*, 629-661 ; A. GOEGEBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *op. cit.*, 839-884.

67. M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des Communautés et des Régions », *op. cit.*, 239 ; M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », *op. cit.*, 638-639 ; A. GOEGEBUER, *ibid.*, 861.

68. Notons encore que, dans le cadre de sa recherche doctorale en cours de finalisation, Kaj ZEE développe plus avant cette question, en se penchant tout particulièrement sur l'incidence de cette incertitude sur le régime de compétence relatif aux droits de donation et de succession.

69. Pour rappel, il s'agit d'une loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique de chacune des assemblées du niveau de pouvoir fédéral (Chambre des représentants, Sénat), à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés (art. 177 Const. et art. 4, dern. al., Const.).



pris une mesure qui diminue la matière imposable en rendant plus chère et donc moins attrayante l'offre des jeux et paris concernés. C'est au législateur régional qui, en vertu de l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o, de la loi spéciale de financement, est compétent pour fixer le taux d'imposition et prévoir les exonérations à la taxe sur les jeux et paris, qu'il appartient en premier lieu de se prononcer sur le caractère souhaitable de l'effet de la mesure. Le législateur fédéral n'aurait pu effectuer une telle modification de la matière imposable – qui réduit la possibilité pour les régions d'exercer leurs compétences – que moyennant la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution. Cette condition de majorité spéciale fait partie intégrante du système de détermination des compétences. Sur la base de l'article 1^{er}, 1^o, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la Cour peut connaître d'une violation des conditions de majorité spéciale exigées par la Constitution »⁷⁰.

Ainsi donc, la chasse gardée du législateur fédéral agissant par le biais d'une loi spéciale ne porte pas seulement sur les projets ou propositions tendant à modifier directement les règles définissant l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à taxation. Elle s'étend à toute initiative législative qui, même indirectement, serait de nature à affecter, en la restreignant, l'assiette taxable *réellement* (ou *factuellement*) à disposition des Régions. Dans cette interprétation admise par le juge constitutionnel, force est de conclure au constat que la LSF a bel et bien mis en place implicitement un dispositif de répartition des compétences fiscales de nature à entraver sensiblement l'action normative de l'autorité fédérale, en ce compris dans des disciplines étrangères au droit fiscal. Ainsi, certaines réformes du droit civil, initiées et menées à terme durant la législature 2014-2019, ont suscité d'épineuses discussions quant à leur incidence sur la matière imposable des *impôts régionaux* (principalement, les droits d'enregistrement et de succession régionalisés, ainsi que le précompte immobilier)⁷¹. Cette difficulté est aussi illustrée par le point suivant.

2.1.5. Contrainte : la réserve de compétence fédérale vis-à-vis du régime de la formalité de l'enregistrement

Le régime juridique de la formalité de l'enregistrement demeure une compétence exclusive de l'autorité fédérale, et ce, en dépit du lien étroit existant entre cette formalité et le droit (le cas échéant, régionalisé) dû à l'occasion de son accomplissement. Le législateur fédéral a d'ailleurs pris quelques initiatives, ces

dernières années, en vue de moderniser cette formalité, notamment en conséquence de la révolution digitale. Ces modifications se sont matérialisées par le biais de lois ordinaires successives. Il semblait initialement acquis que la révision des règles énonçant les actes pour lesquels l'enregistrement est obligatoire faisait partie du domaine de la loi fédérale ordinaire. C'était néanmoins sans compter sur l'évolution de la jurisprudence constitutionnelle relative à la réserve de compétence fédérale relative à la matière imposable des *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF.

Pour mettre un terme à la dite « *kaasroute* », l'autorité fédérale, poussée dans le dos par les Régions (en particulier, la Flandre), a souhaité rendre obligatoire l'enregistrement des actes notariés passés en pays étranger qui font titre d'une donation entre vifs de biens meubles par un habitant du royaume. Auparavant, de nombreux contribuables franchissaient la frontière afin de faire constater par un notaire étranger (le plus souvent, néerlandais) une donation mobilière. L'intérêt de cette opération consistait en l'absence d'obligation d'enregistrement en Belgique d'un tel acte, et donc, d'impôt dû à cette occasion. Outre l'absence de paiement de droit d'enregistrement relatif à la donation mobilière, les contribuables s'assuraient de conférer date certaine à leur acte. De cette manière, l'article 7 du Code des droits de succession ne pouvait s'appliquer dès lors que le délai de trois ans était dépassé (la preuve de la date de l'acte étant plus difficile à rapporter lorsque l'on se trouve face à un acte sous seing privé). C'est dans ce contexte que le législateur fédéral s'est penché sur cette question et a souhaité soumettre à l'obligation d'enregistrement les actes de donation de biens meubles par l'intermédiaire d'un notaire étranger. L'idée sous-jacente était de favoriser l'enregistrement des donations mobilières en Belgique afin de conférer au contribuable l'assurance que l'article 7 du Code des droits de succession ne s'appliquera pas. Le Conseil d'État, invité à rendre un avis sur la question, a préconisé la scission de la proposition de loi en deux parties : d'une part, les règles relatives à la formalité de l'enregistrement, qui peuvent être introduites par le biais d'une loi ordinaire ; d'autre part, les règles relatives à l'obligation d'enregistrement des donations mobilières étrangères faites par un habitant du Royaume⁷².

Il ressort de cet avis que⁷³ :

« Si et dans la mesure où les modifications envisagées dans la proposition de loi au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : le Code) concernent la matière imposable des droits d'enregistrement, il en résulte qu'une majorité spéciale est requise (...).

70. C.C., 22 mars 2018, n° 34/2018, B.13.

71. Voir, entre autres, à propos de la réforme du droit civil des biens, les auditions du 26 novembre 2019 des professeurs Marc Bourgeois, Vincent Sepulchre et Niels Appermont, Chambre, 2019-2020, n° 55-173/4, 114.

72. Avis du Conseil d'État n° 67.814/1/V du 14 septembre 2020, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-1357/9.

73. Voir, à ce propos, le commentaire critique de M. BOURGEOIS et K. ZEE, « La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés », à paraître dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, Gand, Knops Publishing.



La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel ou la base sur laquelle est calculé l'impôt.

Au cours des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 'portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions', qui a notamment remplacé l'article 4 de la loi spéciale de financement, plusieurs questions ont été posées sur le sens précis qu'il faut donner aux notions fiscales utilisées dans cette dernière loi. Le rapport de la commission de la Chambre comporte une annexe qui précise pour chaque impôt ce qu'il faut entendre par 'matière imposable', 'base imposable' et 'exonérations'. En ce qui concerne les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles, la matière imposable est, ainsi que les autres notions fiscales, définie comme suit : 'Matière imposable : le fait de donner entre vifs des biens meubles ou immeubles. Base imposable : la part brute de chaque donataire établie sur la base de la valeur des biens. Taux d'imposition et exonérations : voir les articles 131 et suivants du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe' (...).

L'article 2 de la proposition de loi apporte ainsi une modification à la matière imposable de l'impôt régional visé à l'article 3, alinéa 1^{er}, 8^o, de la loi spéciale de financement (à savoir les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs), dès lors que les actes qui donnent lieu à la modification législative proposée sont étendus. Cette modification législative ne peut par conséquent être adoptée qu'à une majorité spéciale »⁷⁴.

Conformément à cet avis, le législateur a donc adopté une loi spéciale afin de modifier l'article 19 du Code des droits d'enregistrement⁷⁵.

2.1.6. Extension de la contrainte : la réserve de compétence fédérale vis-à-vis de la détermination des redevables des droits d'enregistrement et de succession régionalisés

La réserve fédérale de compétence (avec exigence d'une loi votée à la majorité spéciale pour toute modification) relative à la matière imposable des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF est

notamment le fruit d'un raisonnement *a contrario* tiré du fait que seul est transféré aux Régions le pouvoir exclusif de modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations. Le même raisonnement conduit la section de législation du Conseil d'État à considérer que la définition du redevable demeure également l'apanage exclusif de l'autorité fédérale⁷⁶. Tout d'abord, la détermination du redevable d'un impôt entretient un lien étroit – fixation du champ d'application d'un impôt – avec sa matière imposable. En outre, pour la mise en œuvre du principe de légalité de l'impôt, le redevable constitue un élément essentiel de l'impôt (pour lequel l'assemblée démocratiquement élue doit directement se prononcer) bien distinct des autres éléments essentiels de l'impôt que sont la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition, et les exonérations. Le Conseil d'État estime que la reconnaissance, au bénéfice des Régions, de la « pleine compétence » vis-à-vis de ces trois derniers éléments (base, taux et exonérations) n'implique pas qu'il faille conclure à la compétence exclusive aussi des législateurs régionaux pour la détermination des redevables des impôts régionaux. L'article 4 de la LSF n'englobe pas la détermination des redevables des impôts régionalisés parmi les prérogatives exclusives des Régions. Or, ces dernières ne disposent que des compétences qui leur sont attribuées⁷⁷ (sous réserve néanmoins, selon nous, de l'exercice des pouvoirs implicites prévus par l'article 10 de la loi du 8 août 1980 de réformes institutionnelles). Il faut donc conclure que l'autorité fédérale demeure à cet égard exclusivement compétente, uniquement par le biais d'une loi spéciale, pour modifier la désignation du redevable d'un impôt régional⁷⁸.

Le sujet reste néanmoins controversé. En effet, le législateur et le gouvernement flamands refusent de se rallier à la position prise par le Conseil d'État et considèrent que les Régions sont bel et bien compétentes pour modifier les règles afférentes aux personnes assujetties aux impôts régionaux. L'argumentation flamande repose sur une interprétation extensive de leurs compétences vis-à-vis de la base, du taux et des exonérations des prélèvements fiscaux en question, ainsi que sur l'idée que la détermination du redevable d'un impôt est le corollaire nécessaire de leur pouvoir de reprise du service des impôts régionaux⁷⁹.

74. Avis du Conseil d'État n° 67.814/1/V du 14 septembre 2020, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-1357/9, 5-7.

75. Loi spéciale du 13 décembre 2020 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étrangers, *M.B.*, 15 décembre 2020.

76. Avis n° 53.619/3 du 30 septembre 2013 sur l'avant-projet de décret « houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit », *Doc.*, Parl. fl., 2013-2014, n° 2210-1, 254-255.

77. Avis n° 56.561/1/V du 3 septembre 2014 sur l'avant-projet de décret « tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 », *Doc.*, Parl. fl., 2014-2015, n° 114-1, 289-293.

78. Voir, plus récemment, l'avis du Conseil d'État n° 67.814/1/V du 14 septembre 2020 sur des amendements sur la proposition de loi « modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étrangers », *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-1357/9 : « La désignation des contribuables est étroitement liée à la détermination de la matière imposable ».

79. *Doc.*, Parl. fl., 2013-2014, n° 2210-1, 5-6 ; *Doc.*, Parl. fl., 2014-2015, n° 114-1, 6-7 et 290-291. « Het voorstel van de Raad van State aangaande het aanwenden van het begrip 'overeenkomstig' bij de vormgeving van de belastingplichtige wordt niet gevolgd. In tegenstelling tot de Raad van State wordt immers geoordeeld dat de omschrijving en invulling van het begrip 'belastingplichtige' wel degelijk behoort tot de gewestelijke bevoegdheid. Zoals reeds aangehaald bij de totstandkoming van VCF wordt immers geoordeeld dat de federale overheid enkel nog bevoegd is voor de bepaling van de belastbare materie. Dit niet alleen op basis van de impliciete wens van de bijzondere wetgever om homogene bevoegdheidspakketten over te dragen maar tevens op basis van de expliciete wens van diezelfde wetgever om een gewest toe te laten een dienst in eigen beheer te nemen. Het begrip belastingplichtige slaat ingevolge van VCF immers op diegene in wiens hoofde de belasting wordt geheven. De omschrijving van wie dergelijke belastingplichtige is, wordt als een noodzakelijk corollarium beschouwd van de mogelijkheid om zelf de dienst vorm te geven » (*Doc.*, Parl. fl., 2014-2015, n° 114-1, 6-7).



L'interprétation extensive des prérogatives dont les Régions disposent vis-à-vis des *impôts régionaux* visés à l'article 3 de la LSF (dont les droits d'enregistrement et de succession régionalisés) a pourtant été validée dans d'autres contextes, comme l'illustre le point suivant.

2.1.7. Le régime de compétence pour les « fictions légales » en matière de droits de succession

Par le biais d'un décret du 24 décembre 2004⁸⁰, le législateur flamand avait introduit une nouvelle fiction de legs à l'article 4, 3°, du Code des droits de succession (qui figure, aujourd'hui, à l'article 2.7.1.0.3 du Code flamand de la fiscalité). Ainsi sont considérées comme legs, pour la perception de l'impôt successoral : toutes donations entre vifs de biens meubles faites par le défunt sous la condition suspensive du prédécès du donateur⁸¹. Ces donations ne sont donc plus soumises au droit d'enregistrement sur les donations entre vifs⁸² mais bien désormais aux droits de succession. Par cette mesure, le législateur flamand a voulu ainsi éviter l'utilisation du tarif réduit prévu pour les donations mobilières dans des cas qui s'apparentent trop à des legs, ce qui ne correspond pas à l'objectif ayant sous-tendu l'octroi des taux de 3 % et de 7 % pour les donations de biens meubles localisées sur le territoire régional flamand (à savoir, favoriser la circulation intergénérationnelle entre vifs des éléments de patrimoine)⁸³.

Un recours en annulation a été introduit devant la Cour constitutionnelle, qui reposait notamment sur le moyen tiré d'une violation des règles de répartition des compétences : en adoptant ce décret, le législateur flamand aurait, selon les requérants, modifié la matière imposable des droits de succession, alors que seule l'autorité fédérale est compétente pour ce faire (par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale).

Par son arrêt du 26 avril 2006 (n° 58/2006), la Cour constitutionnelle a validé, du point de vue des règles de répartition des compétences, le dispositif normatif flamand. Certes, le législateur fédéral est bel et bien demeuré compétent pour aménager, par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale, la matière imposable des impôts régionaux. Les juges constitutionnels estiment toutefois que la mesure flamande en cause concerne la « base imposable », et non la « matière

imposable ». En effet, « [l]a disposition attaquée ne modifie pas les caractéristiques civiles de la donation sous condition suspensive de la survie du donataire. Il s'agit d'une disposition instaurant une fiction juridique qui assimile ce type de donation à un legs en droit fiscal, en vue de la perception des droits de succession, et qui inclut à cette fin le montant de la donation dans la masse successorale. Elle modifie dès lors la base d'imposition des droits de succession [...] »⁸⁴. Partant, la Région flamande était bien compétente sur le fondement de l'article 4 de la LSF.

Cet arrêt a été critiqué en doctrine⁸⁵, mais force était de constater l'état du droit positif en conséquence de celui-ci. Les Régions se sont senties pousser des ailes, dès lors que cette jurisprudence, fondée sur une interprétation (très) extensive de la compétence régionale à l'égard de la base imposable des droits de succession, semblait consacrer la compétence pleine et entière des législateurs régionaux pour modifier le régime des « fictions légales » (le cas échéant, en vue de la création de nouvelles hypothèses d'assimilation à un legs à des fins fiscales).

Un arrêt plus récent de la Cour constitutionnelle, daté du 28 février 2019, nuance peut-être cette conclusion radicale⁸⁶. Il concerne la fiction reprise à l'article 2.7.1.0.6 (combiné avec l'article 2.7.3.2.8) du Code flamand de la fiscalité (art. 8 du Code des droits de succession pour la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale). Elle a trait aux prestations obtenues dans le cadre d'un contrat d'assurance-vie. Sans entrer dans le détail de la modification décrétalement en cause et des éléments de contexte qui la caractérisaient, il suffit ici de dire que son objectif était d'éviter que le don de la police d'assurance par le preneur au profit du bénéficiaire puisse permettre d'échapper au jeu de la fiction légale en question. Le législateur flamand est intervenu pour mettre un terme aux discussions et à l'incertitude survenues à la suite de la position adoptée par Vlabel, qui contredisait l'interprétation auparavant soutenue par le SPF Finances lorsqu'il assumait encore le service des droits de succession localisés en Région flamande. Tout en confirmant partager totalement le point de vue développé par Vlabel⁸⁷, il a dès lors procédé à certains aménagements des textes, de manière à aplanir les difficultés. Un décret daté du 23 décembre 2016⁸⁸ prévoit ainsi désormais que si la personne bénéficiaire des

80. Décret flamand du 24 décembre 2004 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2005, *M.B.*, 31 décembre 2004.

81. Depuis lors, le législateur flamand a complété le texte de cette fiction en ajoutant les donations comprenant un terme suspensif lié au décès du donateur. Dans le cadre du phénomène de « mimétisme » évoqué ci-avant, les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale ont introduit des fictions similaires.

82. L'article 2.8.4.1.1, § 2, alinéa 2, du Code flamand de la fiscalité prévoit que le tarif du droit de donation sur les biens meubles ne s'applique pas aux donations entre vifs de biens meubles assimilées à des legs en vertu de l'article 2.7.1.0.3 du même Code.

83. *Doc.*, Parl. fl., 2004-2005, n° 124/1, 11-12.

84. *C.C.*, 26 avril 2006, n° 58/2006, B.4.4.

85. Voir M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », *op. cit.*, 629-661.

86. Voir, à ce propos, le commentaire critique de M. BOURGEOIS et K. ZEE, « La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés », à paraître dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, Gand, Knops Publishing.

87. *Doc.*, Parl. fl., 2016-2017, n° 928/1, 19-20.

88. Décret flamand du 23 décembre 2016 portant des dispositions fiscales diverses et des dispositions relatives au recouvrement de créances non fiscales, art. 34 et 35, *M.B.*, 30 décembre 2016.



prestations d'assurance-vie est présumée les recevoir à titre gratuit, la preuve contraire ne peut être fournie en démontrant qu'il a été fait don du contrat à cette personne (art. 2.7.1.0.6, § 2, al. 2, nouveau, CFF). En outre, la soumission à l'impôt successoral des prestations d'assurance se confirme même si le don de l'assurance-vie a déjà été soumis à l'impôt sur les donations. Pour autant, dans le souci d'éviter les conséquences d'une double imposition économique, la base imposable correspondant aux prestations soumises à l'impôt successoral doit être diminuée du montant ayant servi de base pour le prélèvement du droit de donation afférent au don de la police d'assurance-vie (à savoir la valeur de rachat de celle-ci au moment de la donation) (art. 2.7.3.2.8, § 2, nouveau, CFF)⁸⁹.

Dans son avis rendu à propos de l'avant-projet de décret, la section de législation du Conseil d'État avait soulevé la question fondamentale de savoir si l'introduction d'une telle présomption irréfragable de gratuité était compatible avec les règles de répartition des compétences fiscales en tant qu'elles concernent tout particulièrement la matière imposable des *impôts régionaux* visés à l'article 3 de la LSF⁹⁰. La modification décrétalement projetée aurait pour conséquence, selon le Conseil d'État, de soumettre à l'impôt successoral non plus seulement le transfert à titre gratuit de biens appartenant au testateur, mais aussi les plus-values réalisées sur ce qui a fait antérieurement l'objet de la donation. La matière imposable de l'impôt successoral semblait, dès lors, être étendue en conséquence.

La Cour constitutionnelle ne va pas suivre le Conseil d'État quant aux doutes émis quant à la compétence de la Région flamande. Au contraire, la mesure va être validée. Tout d'abord, dans le prolongement de l'arrêt du 26 avril 2006 commenté ci-avant, la Cour constate que les dispositions attaquées ne modifient pas les caractéristiques civiles de la donation du contrat d'assurance. Il s'agit seulement de dispositions créant une fiction juridique, qui consiste à assimiler à un legs en droit fiscal, en vue de la perception de l'impôt successoral, une indemnité versée en vertu d'une stipulation pour autrui dans une police d'assurance-vie, la valeur de l'indemnité étant ajoutée à cette fin à la masse héritée⁹¹. « *En excluant que la donation de la police d'assurance-vie au bénéficiaire de l'indemnité d'assurance-vie ait pour conséquence que l'indemnité d'assurance-vie ne soit plus assimilée à une somme recueillie à titre de legs du défunt, le législateur décrétalement a précisé la portée de la fiction*

*déjà créée dans le droit successoral fiscal quand une indemnité d'assurance-vie est payée à l'occasion du décès de l'assuré »*⁹². Ainsi, malgré la donation, « *l'indemnité d'assurance demeure perçue à l'occasion du décès du preneur d'assurance. Le législateur décrétalement dispose qu'elle constitue un bien transféré à la suite du décès. La précision donnée par le législateur décrétalement intervient donc bien dans le champ de la matière imposable qui lui a été attribuée par la loi spéciale précitée »*⁹³. Ensuite, pour ce qui a trait au dispositif préventif de la double imposition économique, la Cour juge que « *quand la donation du contrat d'assurance-vie est soumise au droit fiscal sur la donation, la base de cet impôt est la valeur du contrat au moment de la donation, c'est-à-dire sa valeur de rachat en cas de résiliation anticipée par le preneur. En décidant que la base du droit de succession sur l'indemnité d'assurance-vie est diminuée du montant qui a servi de base au calcul du droit de donation [...], le législateur décrétalement précise la base du droit fiscal de succession »*⁹⁴. Autrement dit, l'argument selon lequel la nature même de l'impôt successoral et son objet (et donc, la matière imposable) seraient modifiés par ce biais est rejeté. En définitive, les dispositions critiquées par le requérant concernaient bel et bien la « base d'imposition » de l'impôt successoral, en manière telle que la Région flamande était compétente sur le fondement de l'article 4 de la LSF⁹⁵.

Il est intéressant de constater que, dans l'arrêt de 2019, la validation constitutionnelle de la mesure flamande relative à une « fiction légale » repose sur une motivation plus substantielle – et plus subtile – que celle ayant servi de fondement à l'arrêt de 2006 commenté précédemment. La Cour ne se limite pas à constater que la disposition attaquée ne modifie pas les caractéristiques civiles de l'opération pour exclure le fait que la matière imposable de l'impôt aurait été affectée. Elle procède à une analyse plus approfondie de la matière imposable telle qu'existante du droit de succession (en considérant qu'elle est constituée par les biens transférés *à la suite du décès*, ce qui est générique et couvre aussi des transmissions dont le décès n'est pas la cause mais l'occasion)⁹⁶. En outre, elle insiste sur ce que le décret concerné ne fait que préciser une fiction déjà existante et constate que cette précision donnée par le législateur décrétalement intervient bien dans le champ de la matière imposable qui lui a été attribuée par la LSF. Ceci laisse entendre *a contrario* qu'une initiative régionale se rapportant aux « fictions légales » pourrait, le cas échéant, ne pas remplir

89. Dans l'esprit du « mimétisme fiscal » évoqué ci-avant, les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale ont introduit des dispositions similaires à l'article 8 du Code des droits de succession, pour les successions localisées sur leur territoire.

90. Avis n° 60.040/3 du 29 septembre 2016, *Doc.*, Parl. fl., 2016-2017, n° 928/1, 109.

91. C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.8.1.

92. C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.8.2.

93. C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.8.2.

94. C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.8.3.

95. C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.9.

96. Voir, à ce propos, le commentaire critique de M. BOURGEOIS et K. ZEE, « La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés », à paraître dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, Gand, Knops Publishing.



ces conditions. La question se pose, dès lors, de savoir si la Cour constitutionnelle n'a pas, ce faisant, opéré un revirement par rapport à sa jurisprudence de 2006. La capacité réelle des Régions d'introduire à l'avenir de nouvelles hypothèses d'assimilations à un legs demeure ouverte, et donc, incertaine à notre sens.

2.1.8. La distinction entre une « règle de fond » et une « règle de procédure »

La distinction conceptuelle entre une « règle de fond » et une « règle de procédure » joue un rôle majeur dans le système de répartition des compétences vis-à-vis des *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF. Si les Régions sont exclusivement compétentes pour modifier la base, le taux et les exonérations se rapportant à ceux-ci, elles ne sont habilitées à réformer les règles de procédure que postérieurement à la reprise du service des *impôts régionaux* concernés, et ce, conformément à l'article 5, §§ 3 et 4, de la LSF.

En 2012, le législateur fédéral a adopté, en matière de droits d'enregistrement et de succession, une nouvelle mesure générale anti-abus (« abus fiscal »)⁹⁷. La nature juridique de ce nouveau dispositif préventif de comportements abusifs d'évitement de l'impôt a été questionnée par la doctrine⁹⁸. L'exercice de qualification est ici déterminant pour l'appréciation de la conformité de cette mesure au principe constitutionnel de légalité de l'impôt et aux règles de répartition des compétences en matière fiscale. Certains auteurs se sont alors demandé si, en autorisant désormais l'administration à s'écarter du contenu ou des effets des actes juridiques des contribuables pour rétablir leur imposition conformément à l'objectif de la disposition fiscale, la nouvelle règle anti-abus ne permettait pas à l'administration de venir « toucher » à des « éléments essentiels » de l'établissement de l'impôt qui ne peuvent être définis et modifiés que par le *législateur* (en vertu du principe de la *légalité* de l'impôt), voire uniquement par le *législateur régional* (compte tenu du statut d'*impôt régional* des droits d'enregistrement et des droits de succession)⁹⁹. Autrement dit, l'abus fiscal est-il à ranger dans la catégorie des règles relatives à la procédure ou tombe-t-il dans le champ des règles dites matérielles ? Si cette dernière qualification (règle de fond) devait être retenue, encore faudrait-il déterminer si la mesure générale anti-abus module la *matière imposable* ou plutôt la *base d'imposition* des impôts concernés, ce qui, nous l'avons vu, n'est pas sans incidence sur l'identification du législateur (fédéral ou régional) compétent.

Statuant sur recours en annulation, la Cour constitutionnelle a jugé que « *la circonstance que par suite de l'application de la disposition anti-abus, une opération déterminée peut être soumise à l'impôt ne conduit pas à la conclusion que la mesure attaquée aurait réglé le taux d'imposition, la base imposable ('base d'imposition') et les exonérations de certains impôts régionaux* ». Au contraire, il s'agit selon la Cour d'« *une règle de procédure relative à l'administration de la preuve qui permet l'établissement factuel de la base imposable* » et qui relève par conséquent de la compétence du législateur fédéral tant que le service de l'impôt concerné n'a pas été repris par la Région sur sa décision propre¹⁰⁰. Ainsi, en considérant la mesure attaquée comme une simple « règle de preuve », la Cour a fait en quelque sorte « d'une pierre deux coups » : « *non seulement la disposition attaquée était alors à ranger parmi les 'règles de procédure' qui, pour les impôts régionaux, relèvent encore de la compétence du législateur fédéral tant que la Région n'a pas repris le 'service' de l'impôt concerné ; mais en outre, cette même mesure ne pouvait alors pas être vue comme une habilitation permettant à l'administration de 's'ingérer' dans la détermination des 'éléments essentiels de l'impôt' telle que celle-ci doit résulter, pour tout impôt, d'une norme émanant du pouvoir législatif de l'entité ou collectivité (fédérale, fédérée ou décentralisée) fiscalement compétente* »¹⁰¹.

2.1.9. Cohérence entre les droits d'enregistrement régionalisés et les droits d'enregistrement toujours fédéraux

En dépit de la régionalisation d'une partie substantielle du droit civil sur les baux, il est frappant de constater que le droit proportionnel d'enregistrement sur les baux, sous-baux et cessions de baux demeure une compétence exclusive de l'autorité fédérale. Dès lors que les opérations de constitution et cession de droits d'emphytéose et de superficie sont assimilées aux baux et cessions de baux pour l'application du Code des droits d'enregistrement, il y a là une restriction majeure de la marge de manœuvre dont disposent les Régions pour prévenir les comportements de planification fiscale s'appuyant sur des structures impliquant ces droits réels démembrés. Du point de vue de la cohérence institutionnelle, cette réserve de compétence fédérale est regrettable.

97. Loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012, qui modifie notamment l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement.

98. M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, 493-504, spéc. 500-501.

99. Voir, entre autres, T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, 284 p., spéc. 196-197 ; L. DE BROE et J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, 4-23, spéc. 22-23 ; N. GEELHAND, « La disposition anti-abus et les droits de donation et de succession », *Rev. not. belge*, 2012, 511-514 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Fraus legis of wetsonduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, 537-562, spéc. 559.

100. C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, comm. Ch. BUYASSE, *Fiscalogues*, 8 novembre 2013, n° 1360, p. 4 et comm. A. NOLLET, *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, 296-322.

101. Voir A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-'abus fiscal' à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, 296-322, spéc. 313-314.



2.2. La mise en œuvre de la compétence administrative vis-à-vis des droits d'enregistrement et de succession régionalisés

À ce jour, seule la Région flamande a repris à son compte, depuis le 1^{er} janvier 2015, le service des droits d'enregistrement et de succession localisés sur son territoire. La programmation d'une telle reprise dans les deux autres Régions demeure incertaine actuellement. Le dossier semble être renvoyé à la prochaine législature pour ce qui a trait à la Région wallonne.

2.2.1. Le dilemme de la reprise du service des droits d'enregistrement et de succession

L'autorité fédérale assure gratuitement, dans le respect des règles de procédure qu'elle fixe, le service des droits d'enregistrement et de succession localisés en Wallonie et à Bruxelles, et ce, pour le compte de ces deux Régions et en concertation avec celles-ci. La totalité de la recette perçue par le SPF Finances est donc destinée à alimenter le budget régional wallon ou bruxellois, en fonction de la localisation des faits générateurs.

Dans un rapport remis au Parlement fédéral en 2016¹⁰², la Cour des comptes a examiné la perception des droits de succession et formulé l'exigence que l'État fédéral, lorsqu'il assure le service de l'impôt pour au moins une Région, veille à en assurer une gestion efficace et efficiente. Des recommandations ont ainsi été émises à propos du contrôle des déclarations de succession et de leur encadrement, de la gestion du personnel en charge des contrôles et de l'utilisation du logiciel de gestion des déclarations de succession. Le contexte induit par les règles prévues par la LSF ne favorise pas la responsabilisation de l'administration fédérale. La Cour des comptes avait ainsi relevé des signes qui pouvaient traduire une forme de désinvestissement humain et informatique pesant sur la qualité des processus d'établissement et de contrôle des droits de succession. Elle avait constaté que les contrôles des déclarations de succession, malgré les possibilités d'investigation et les moyens de preuve spéciaux réservés à l'Administration générale de la Documentation patrimoniale (AGDP), se limitaient en général à comparer les valeurs déclarées par les ayants droit aux informations à disposition de l'administration et à celles que les tiers sont légalement tenus de lui envoyer. Or, les contrôles routiniers ne permettent pas de combattre les fraudes qui peuvent se produire à l'occasion de successions importantes ou complexes. La Cour constatait qu'aucune analyse des risques formalisée et centralisée n'existait pour cibler les déclarations de succession justifiant un contrôle

plus approfondi. Elle recommandait de mettre en place des méthodes de travail et des outils permettant de sélectionner de manière objective les déclarations de succession qui présentent davantage de risques et d'ainsi orienter les contrôles plus efficacement. Elle recommandait également la mise en place d'outils de gestion permettant un monitoring des activités de contrôle et des résultats obtenus. La Cour observait enfin, du point de vue de la gestion des ressources humaines de l'AGDP, un phénomène de pyramide des âges inversée qui, combinée à la diminution des recrutements, ne manquait pas d'avoir des répercussions sur le contrôle des déclarations. La politique de formation, de surcroît, présentait des lacunes.

Pour les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, le dilemme est sensible. D'un côté, l'autorité fédérale n'a pas d'intérêt, économiquement parlant, à investir massivement dans un département voué à disparaître en conséquence de la reprise (future) du service des droits d'enregistrement et de succession par les Régions concernées et qui ne rapporte aucune recette pour le budget fédéral de Voies et Moyens. D'un autre côté, la concrétisation du transfert du service en question vers les administrations wallonne et bruxelloise nécessite une préparation optimale et expose les autorités régionales aux risques typiques des erreurs de jeunesse. La décentralisation de la gestion administrative des *impôts régionaux* au sens de l'article 3 de la LSF équivaut à une discontinuité, voire une rupture, dans la mise en œuvre des processus de perception et coupe le lien par rapport à l'expertise antérieurement acquise au niveau fédéral. Certes, conformément à l'article 68^{ter} de la LSF, une dotation fédérale est accordée à la Région qui assure le service des *impôts régionaux* localisés sur son territoire, mais celle-ci n'est versée que dans la mesure où la Région a repris le personnel des administrations fédérales concernées. Autrement dit, les autorités régionales n'ont pas vraiment la liberté d'engager le personnel qu'elles souhaitent et les ressources humaines provenant du SPF Finances ne sont pas nécessairement celles qui accomplissaient les tâches qui leur incomberont désormais au niveau régional. Cette déstructuration est de nature, du moins dans un premier temps, à fragiliser le rythme et l'intensité de perception des recettes, au détriment du budget régional¹⁰³.

2.2.2. Les interprétations divergentes des mêmes textes législatifs

Depuis qu'elle assume le service des droits d'enregistrement et de succession régionalisés, la Flandre, incarnée par Vlabel, a développé, au bénéfice de son autonomie, des interprétations des textes en vigueur

102. Cour des comptes, *Perception des droits de succession par le SPF Finances*, Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, mars 2016, consultable sur le site internet de la Cour des comptes : www.ccrek.be/FR.

103. L'expérience de la reprise du précompte immobilier dans les trois Régions du pays est riche d'enseignements à cet égard et montre les écueils auxquels les Régions sont confrontées.



qui – à législation inchangée – s'écartent de celles que le SPF Finances avait initialement retenues.

Une bonne illustration a trait à l'interprétation de l'article 8 du Code des droits de succession. Pour rappel, cette disposition a trait aux prestations obtenues dans le cadre d'un contrat d'assurance-vie. La fiction légale permet ainsi de soumettre à l'impôt successoral les sommes recueillies gratuitement par un bénéficiaire en vertu d'une stipulation pour autrui en assimilant leur versement à un legs provenant de la succession du défunt. Un contrat d'assurance-vie avec un assureur énonce généralement une stipulation faite par le preneur d'assurance en faveur d'un tiers bénéficiaire, qui prévoit qu'au décès du preneur d'assurance, le bénéficiaire percevra des fonds sans contrepartie d'aucune sorte. Les prestations d'assurance-vie sont donc, en principe, soumises à l'impôt successoral, et ce, même si les sommes, rentes et valeurs concernées ne sont pas directement recueillies à partir de la succession du preneur d'assurance. C'est en ce sens qu'il est question d'une véritable fiction de legs.

Pour éviter son application et l'imposition qui s'ensuit des prestations, le bénéficiaire doit démontrer qu'il a recueilli les prestations d'assurance-vie à titre onéreux ou qu'il n'est pas question d'une stipulation pour autrui. La pratique s'est orientée, à cette fin, vers la concrétisation du don de la police d'assurance par le preneur au profit du bénéficiaire. Les prestations obtenues à la suite du décès du preneur-donateur paraissent ainsi ne plus être obtenues par le bénéficiaire-donataire à titre gratuit et en vertu d'une stipulation pour autrui, ce qui avait pour effet de neutraliser le jeu de la fiction légale. Par le biais d'une lettre (n° EE/105.349) datant du 9 avril 2013 et non publiée, l'administration fiscale fédérale avait estimé qu'en cas de don de l'assurance-vie par le preneur d'assurance au profit du bénéficiaire, les prestations que ce dernier recueille au décès du donateur ne constituent pas un legs au sens de l'article 8 du Code des droits de succession ; à la suite du don de la police d'assurance, la stipulation pour autrui s'est en effet mue en une stipulation pour soi-même. Le Service fédéral des décisions anticipées a confirmé ce point de vue dans une décision anticipée datant du 6 juillet 2017 (n° 2016.813).

L'administration fiscale flamande (Vlabel), qui assure le service des droits de succession localisés en Région flamande depuis le 1^{er} janvier 2015, a retenu une interprétation différente de celle faite par l'administration fiscale fédérale (positions n° 15.133 du 12 octobre 2015 et n° 15.142 du 21 décembre 2015)¹⁰⁴. Pour Vlabel, le don d'un contrat d'assurance-vie localisé fiscalement en Région flamande, nonobstant sa présentation à l'enregistrement et son assujettissement à l'impôt sur les donations, ne permet pas d'éviter que les prestations d'assurance-vie tombent sous l'application des fictions légales. De même, la réalisation d'une donation n'enlève rien au fait qu'il s'agit toujours d'une prestation à la suite de la stipulation effectuée par le preneur d'assurance initial en faveur du bénéficiaire. Vlabel a ainsi estimé qu'il fallait faire abstraction de la donation en question. Les prestations d'assurance versées doivent également être ajoutées à la masse héritée et sont soumises à l'impôt successoral, et ce, même si un impôt sur les donations a été perçu sur le don du contrat d'assurance-vie. Ces prises de position ont été fortement critiquées par la doctrine très majoritaire¹⁰⁵. Les objections soulevées çà et là ont d'ailleurs incité le législateur flamand à intervenir et à légiférer en la matière, par le biais d'un décret daté du 23 décembre 2016¹⁰⁶. C'est ce décret qui a fait l'objet de l'arrêt du 28 février 2019 (n° 34/2019) de la Cour constitutionnelle, évoqué ci-avant.

Il semble ainsi – et d'autres illustrations allant dans le même sens pourraient aussi être mentionnées – que Vlabel s'est efforcé de matérialiser une approche plus économique et moins juridico-civiliste des stratégies de planification patrimoniale, engendrant par-là une certaine insécurité juridique. L'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil gagnerait pourtant davantage à se concrétiser par la voie législative plutôt qu'exécutive.

2.2.3. La nécessité d'un dispositif régional de *ruling*

À partir du moment où l'autorité fédérale cesse d'être responsable du service d'un impôt régional, au gré de la reprise de celui-ci par une Région, le SPF Finances, en ce compris le Service fédéral des décisions anticipées, perd toute compétence.

104. Ces positions peuvent être consultées sur le site : www.vlaanderen.be/vlaamse-belastingdienst.

105. Voir, entre autres, W. VETTERS et J. BONNE, « Vlabel gooit knuppel in het hoenderhok : verzekeringsgift niet langer bevrijdend voor latere erfbelasting », *Fisc. Act.*, 2015, n° 37, 1-4 ; A. BIESMANS, « Schenking van een levensverzekeringscontract : schenkbelasting en erfbelasting ? ! », *Nieuwsbrief Registratierechten*, 2015, n° 4, 5-8 ; A. VANDEWALLE et B. PHILIPPART DE FOY, « Assurances-vie : le Vlabel s'attaque aux assurances-vie et s'emmêle les pinceaux – Analyse et solutions », *R.P.P.*, 2016, n° 1, 53-66 ; G. DEKNUDT et E. DHAENE, « Vlaamse Tollenaar heft erfbelasting na schenkbelasting op de overdracht van een levensverzekeringscontract : een staaltje van fiscaal dadaïsme ! », *Notariaat*, 2016, n° 5, 1-5 ; R. DEBLAUWE, « De verzekeringsgift wordt betwist », *Acc. & Fisc.*, 2016, n° 3 ; C. PRÜM, « Droits de succession en Région flamande – La donation d'un contrat d'assurance-vie par le preneur d'assurance initial », *Rec. gén. enr. not.*, 2016, n° 7, 331-333. *Contra* : A. GHYSENS, « Vlabel geeft toelichting bij standpunt over verzekeringsgift », *Fisc. Act.*, 2015, n° 42, 10-13 ; M. DELANOTE, « Erfbelasting en levensverzekering », *T. Not.*, 2017, n° 3, (211) 220-222. Voir encore : M. BOURGEOIS et K. ZEE, « La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés », à paraître dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, Gand, Knops Publishing.

106. Décret flamand du 23 décembre 2016 portant des dispositions fiscales diverses et des dispositions relatives au recouvrement de créances non fiscales, art. 34 et 35, *M.B.*, 30 décembre 2016.



Ainsi, il a paru nécessaire au législateur flamand d'organiser un tel système de décisions anticipées à l'échelle de la Région pour les impôts désormais administrés par elle. Contrairement au SDA fédéral, le service flamand des *rulings* ne bénéficie pas d'une réelle autonomie par rapport aux services de contrôle. Ce choix se justifie notamment par la difficulté, dans une administration de taille réduite, d'affecter des ressources humaines de manière permanente à un service autonome.

En outre, un régime spécifique de coordination et de collaboration entre les services flamand et fédéral habilités à émettre des *rulings* a été mis en place, lorsque les demandes de décisions anticipées adressées par les contribuables concernent des dossiers « mixtes », c'est-à-dire des questions impliquant simultanément des impôts administrés par l'autorité fédérale (compétence exclusive du SDA fédéral) et par la Région flamande (compétence exclusive de Vlabel). Ainsi, par exemple, des questions concrètes peuvent se poser quant à l'application alternative de la TVA ou du droit d'enregistrement sur les ventes d'immeubles lorsqu'une opération a trait à des immeubles neufs situés sur le territoire régional flamand. L'objectif est de garantir l'absence de contradiction entre les positions fédérale et flamande, ce qui serait de nature, entre autres, à provoquer des cas de double imposition pouvant aller à l'encontre du prescrit figurant à l'article 1^{ter}, alinéa 1^{er}, 2^o, de la LSF¹⁰⁷, et de n'émettre qu'un seul *ruling* pour ce type de dossiers.

Aucun dispositif de décisions anticipées n'a encore été mis en place dans les deux autres Régions du pays.

2.2.4. La reconfiguration du lien existant entre la formalité de l'enregistrement et l'impôt dû à cette occasion

L'autorité fédérale a abrogé l'article 5 du Code des droits d'enregistrement, qui disposait ce qui suit : « *L'enregistrement n'est effectué qu'après paiement des droits et éventuellement des amendes, tels qu'ils sont liquidés par le receveur (...)* ». En vertu de cette disposition, la formalité de l'enregistrement devait être effectuée, en principe¹⁰⁸, après le paiement préalable, intégral et effectif des droits dus (et, éventuellement, des amendes).

Une règle de ce type est praticable lorsque la même autorité est chargée tant de la formalité de l'enregistrement que de la perception des droits dus à l'occasion

de l'accomplissement de celle-ci. Tel est toujours le cas en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale. Or, depuis le 1^{er} janvier 2015, la Région flamande assume elle-même le service des droits d'enregistrement régionalisés de telle manière qu'elle est désormais exclusivement compétente pour établir les règles de procédure relatives à la perception de cet impôt et pour les mettre en œuvre (par le biais de sa propre administration). La formalité de l'enregistrement demeure néanmoins, tant pour ce qui a trait à son encadrement normatif qu'à la mise en œuvre par les services administratifs, dans le giron exclusif de l'autorité fédérale. Ce partage d'attributions peut surprendre, dès lors que le droit d'enregistrement est un impôt perçu à l'occasion de la formalité. Concrètement parlant toutefois, deux administrations différentes interviennent : le SPF Finances, pour la formalité, et l'administration fiscale flamande (Vlabel), pour la perception de l'impôt. Conformément au Code flamand de la fiscalité, les droits d'enregistrement régionalisés sont désormais enrôlés, et ce, après que le receveur fédéral a transmis à l'administration flamande les informations relatives aux actes qu'il a enregistrés. Pour les droits d'enregistrement régionalisés et localisés en Région flamande, la formalité de l'enregistrement s'accomplit donc désormais préalablement au paiement des droits dus, et ce, en contrariété par rapport au prescrit de l'article 5 du Code des droits d'enregistrement, tel que reproduit ci-avant. Le législateur fédéral a donc souhaité régulariser cette situation en modifiant le Code de manière à ne plus faire dépendre la validité de la formalité de l'enregistrement du paiement préalable des droits. Cette volonté s'est concrétisée par le biais de l'adoption de la loi du 26 mai 2016 portant modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à la suite du transfert du service des droits d'enregistrement régionaux à la Région flamande¹⁰⁹.

La règle du paiement des droits préalablement à l'accomplissement de la formalité a été maintenue dans le Code (art. 169^{ter} C. enr.), mais sa nature est transformée. Il ne s'agit plus d'une norme hybride – comme tel était le cas auparavant – qui conditionne la validité de la formalité de l'enregistrement (règle de fond) et qui fixe les modalités de paiement de l'impôt dû (règle de procédure). Son objet est désormais uniquement procédural. Elle n'a plus d'incidence sur le régime de la formalité. En tant que telle, cette règle demeure sous la compétence exclusive de l'autorité fédérale pour ce qui a trait aux droits d'enregistrement qui sont toujours fédéraux (p. ex. le droit

107. En guise d'illustration, en cas de constitution d'un droit d'emphytéose sous certaines conditions (que l'acte soit isolé ou, le plus souvent, qu'il s'inscrive dans le cadre d'un montage), l'administration flamande pourrait être tentée, le cas échéant par la voie d'une décision anticipée, de faire jouer la mesure générale anti-abus (« abus fiscal », tel que réglé dans le Code flamand de la fiscalité) et de requalifier l'opération en une vente d'immeuble passible du droit d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux d'immeubles situés en Belgique (12 %). D'un autre côté, sans une nécessaire coordination, l'administration fédérale (le cas échéant, le SDA) pourrait considérer, pour sa part, que le droit d'emphytéose demeure bel et bien opposable en tant que tel, de manière telle que le droit fédéral d'enregistrement de 2 % sur les constitutions d'emphytéose est légitimement dû (pour rappel, le droit d'enregistrement sur les constitutions d'emphytéose – assimilées à des baux pour l'application du Code des droits d'enregistrement – demeure fédéral).

108. L'alinéa 2 de cet article habilitait le Roi à prévoir des exceptions à cette règle du paiement préalable.

109. *M.B.*, 9 juin 2016.



d'enregistrement sur les baux) ou qui sont régionalisés mais dont une Région n'a pas encore repris le service à son compte (droits d'enregistrement régionalisés localisés en Région wallonne ou en Région de Bruxelles-Capitale). En tant que règle de procédure, la disposition nouvelle en cause relève, par contre, automatiquement de la compétence exclusive de la Région ou des Régions qui ont ou auront repris le service des droits d'enregistrement régionalisés (uniquement la Région flamande aujourd'hui). Le législateur régional flamand avait donc toute légitimité pour prévoir un paiement *a posteriori* des droits dus, c'est-à-dire après l'accomplissement de la formalité. Les travaux préparatoires de cette loi confirment que l'intention poursuivie par le législateur était bien de transformer la nature de l'obligation de paiement préalable des droits d'enregistrement, cette obligation passant 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* »¹¹⁰.

La question s'est posée de savoir si une loi supprimant le paiement préalable des droits dus en tant que condition de validité de la formalité de l'enregistrement – tout en réinsérant l'exigence de paiement préalable en question (par voie de principe) en tant uniquement que modalité de perception de l'impôt – ne modifiait pas la *matière imposable* des droits d'enregistrement. Si tel devait être le cas, l'autorité fédérale n'aurait pu opérer cette modification, pour ce qui a trait aux droits d'enregistrement régionalisés, que par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale. Pour le Conseil d'État, cette question doit recevoir une réponse négative. Ainsi estime-t-il, 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 LSF, que ni l'abrogation de l'article 5 du Code des droits d'enregistrement, ni l'insertion, parmi les règles de procédure, d'un nouvel article 169ter dans ce même Code, ne concernent la définition de la matière imposable des *impôts régionaux* visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 6^o à 8^o, de la LSF (droits d'enregistrement régionalisés). Par conséquent, compte tenu de leur objet, les dispositions légales en question ne devaient pas être adoptées à la majorité spéciale.

2.2.5. Service fédéral de l'impôt et régularisation fiscale

Enfin, bien que l'État fédéral assure gratuitement le service des impôts régionaux à défaut de reprise par la Région concernée et qu'il puisse fixer, à cette fin, les règles de procédure s'y rapportant, il doit, dans l'exercice de cette compétence, veiller à ne pas priver

les Régions des compétences qui leur sont attribuées par la Constitution ou en vertu de celle-ci. C'est ainsi que l'État ne peut libérer un contribuable d'un *impôt régional* sans que l'impôt ait été acquitté au taux d'imposition fixé par la Région ou qu'il ne peut pas accorder une exonération que la Région en question n'a pas prévue. Autrement dit, il n'appartient pas au législateur fédéral de renoncer à la perception de ces impôts pour le service desquels l'autorité fédérale est responsable, ni de considérer ces impôts comme acquittés sans qu'ils aient été payés au taux fixé par l'autorité régionale compétente. En effet, une décision de renoncer à un impôt dû revient à accorder une exonération, ce qui relève en l'espèce des compétences des Régions¹¹¹. Cette jurisprudence de la Cour constitutionnelle concerne des procédures de régularisation fiscale et pénale introduites par le législateur fédéral.

3. Perspectives futures ?

Dans cette ultime partie de l'étude, beaucoup plus brève que les deux précédentes, nous voudrions poser quelques bases pour une discussion future en vue d'une hypothétique prochaine réforme de l'État. Un volet fiscal substantiel pourrait alimenter celle-ci. Il englobera assurément dans le champ de la discussion le régime actuel de calcul de l'impôt des personnes physiques partiellement régionalisé, dont la complexité, l'inefficience et l'effet paralysant ne sont plus à démontrer. De plus, la forme d'autonomie fiscale fondée directement sur l'article 170, § 2, de la Constitution – les *taxes régionales propres* brièvement évoquées dans l'introduction – se déploie dans un cadre pour le moins corseté, en raison de la règle fédérale *non bis in idem* ; d'aucuns souhaiteraient son abrogation. Le partage des compétences relatives aux *impôts régionaux* énumérés à l'article 3 de la LSF devrait aussi, à notre sens, faire l'objet de discussions, voire d'un programme de révision à moyen terme.

Pour les droits d'enregistrement et de succession régionalisés (mais aussi pour les autres catégories d'impôts régionaux), de nombreuses questions ont été soulevées qui montrent les limites du modèle actuellement en place. Le mode de répartition des attributions entre les Régions et l'autorité fédérale (et, pour cette dernière, entre le domaine de la loi ordinaire et celui de la loi spéciale) ne facilite pas la mise en œuvre d'une politique régionale spécifique. La réserve fédérale de compétence vis-à-vis de la *matière imposable* induit un effet paralysant pour toute velléité ambitieuse de réforme fiscale au niveau régional. Ainsi, il est admis que les législateurs régionaux ne sont pas en mesure actuellement de procéder à des réformes qui auraient pour effet de transformer

110. Avis n° 58.201/VR du Conseil d'État, du 29 octobre 2015, 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, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1740/1, 22-23.

111. C.C., 20 avril 2005, n° 72/2005 ; C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014.



la nature des droits d'enregistrement et de succession, car leur matière imposable en serait affectée (ce qui relève du pouvoir du législateur fédéral agissant par le biais d'une loi spéciale). Reconfigurer fondamentalement, au niveau régional, le lien entre ces deux catégories d'impôts et le droit civil (demeuré, sous réserve de certaines exceptions, fédéral) paraît impossible en l'état. La marge de manœuvre des Régions vis-à-vis des « fictions légales » en matière de droits de succession reste incertaine à notre sens. Un mouvement substantiel et global d'autonomisation de ces droits par rapport aux concepts et principes civilistes risquerait, s'il se matérialise par la voie d'un décret ou d'une ordonnance, de se heurter au reproche d'empiètement sur le domaine réservé au législateur fédéral. Or, ce dernier n'a manifestement aucun intérêt à prendre des initiatives (par une loi spéciale, de surcroît) vis-à-vis de ces impôts dont le produit lui échappe en totalité. Par contre, ce régime institutionnel exerce un effet de blocage sur des politiques proprement fédérales : par exemple, des réformes du droit civil, initiées au niveau fédéral, ont pu ou pourront à l'avenir nécessiter, pour leur adoption, une loi spéciale, et ce, en raison de leur incidence sur les matières imposables régionalisées.

Au surplus, une réflexion doit avoir lieu quant à l'opportunité du maintien de la compétence relative à la formalité de l'enregistrement dans le giron de

l'autorité fédérale. Les Régions pourraient vouloir, à l'avenir, instaurer de nouvelles hypothèses d'obligation d'enregistrement (par exemple, les donations mobilières). De même, la décentralisation d'autres droits d'enregistrement – sur les constitutions et cessions de droits d'emphytéose ou de superficie, par exemple – est attendue à moyen terme. En ce qui concerne la question de la *matière imposable* des impôts régionaux, il conviendra de repenser le modèle en fondant la régionalisation non plus sur le champ d'application actuel des impôts concernés (tel qu'il a été gelé et verrouillé à l'époque des transferts), mais plutôt sur des catégories économiques d'assiettes (la transmission du capital immobilier, par exemple). De manière plus générale, du côté flamand, mais aussi francophone¹¹², l'idée se discute d'envisager de réserver aux Régions, de manière plus nette à l'avenir, les éléments essentiels relatifs à l'imposition des immeubles (transfert, détention, mais aussi revenus), et ce, afin de permettre aux autorités régionales de bâtir une politique fiscale structurelle et cohérente. D'éventuelles propositions à cette fin se heurteront probablement à de sérieux écueils (renonciation à la progressivité globale en matière d'impôt des personnes physiques ? décentralisation aussi de la TVA immobilière ? *quid* des immeubles détenus en société ?), mais c'est une hypothèse de travail s'inscrivant dans le sens des réformes institutionnelles passées, déjà centrées sur le domaine de l'immobilier.

112. Voir, notamment, B. BAYENET et M. BOURGEOIS, « Hoe we de financieringswet kunnen aanpassen », *Samenleving & Politiek*, juin 2023, 50.

