

La compétence exclusive de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés

Par

Marc BOURGEOIS

Professeur ordinaire à l'ULiège

et

Kaj ZEE

Chercheur doctorant à l'UHasselt et à l'ULiège

Avocat au barreau de Bruxelles

Près de 25 ans après l'adoption de la loi spéciale de financement des Communautés et des Régions, l'incertitude demeure quant au partage précis des compétences relatives aux impôts régionaux au sens de l'article 3 de cette loi entre l'autorité fédérale et les Régions. La question se pose tout particulièrement vis-à-vis des droits de succession et de donation.

I. Introduction

1. La présente étude a déjà fait l'objet d'une publication dans le *Liber Amicorum Nicole Plets*, dont une recension figure à la fin de la présente livraison de la *Revue*¹. Elle traite de l'un des aspects les plus controversés du système de répartition des attributions fiscales en Belgique, à savoir la notion de « matière imposable » pour la mise en œuvre des compétences relatives aux impôts régionaux au sens de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions² (ci-après : « LSF »). L'examen se limite

néanmoins à deux de ces impôts : les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume, d'une part (art. 3, al. 1^{er}, 4^o, de la LSF) ; les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles, d'autre part (art. 3, al. 1^{er}, 8^o, de la LSF).

2. Dans le cadre de leur système de financement, les trois Régions de Belgique disposent d'une autonomie fiscale qui se décline en trois catégories distinctes de prérogatives³ :

– 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 rien⁴. Comme cela sera précisé ci-après, la marge de manœuvre des autorités régionales est fortement restreinte par ladite règle fédérale *non bis in idem*. Les recettes provenant des taxes régionales

(1) 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 », *Gelaagd Fiscaal Besturen – Liber amicorum Nicole Plets*, Herentals, KnopsPublishing, 2024, 47-88. Les auteurs remercient très sincèrement les coordinateurs ainsi que l'éditeur de cet ouvrage collectif pour l'autorisation donnée de publier une deuxième fois la présente étude dans la *Revue*.

(2) 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.

(3) Pour plus de détails sur le cadre global de l'autonomie fiscale régionale en Belgique, voy., entre autres, J. BAERT, « De fiscale bevoegdheden », in B. SEUTIN et G. VAN HAEGENDOREN (éd.), *De transversale bevoegdheden 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&FP*, 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.

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

représentent une très faible portion de l'ensemble des recettes budgétaires des Régions⁵.

- *La fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux »*. Cette forme d'autonomie trouve son fondement dans les articles 3 à 5 de la 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 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 fédérale⁶.

3. Le concept de « matière » (ou « matière imposable ») est mobilisé dans le cadre de chacune de ces catégories d'autonomie fiscale.

Les *taxes régionales propres*, directement fondées sur l'article 170, § 2, de la Constitution (première catégorie d'autonomie fiscale régionale), ne peuvent être établies que sur des « matières » qui ne font pas encore l'objet d'une imposition par l'autorité fédérale (art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989)⁷ et qui ne correspondent pas à la « matière » des impôts visés par la LSF (à savoir les impôts constituant les seconde et troisième catégories d'autonomie fiscale régionale) (art. 11 de la LSF)⁸. Cette règle fédérale *non bis in idem* oblige donc les Régions souhaitant créer de toutes pièces un nouvel impôt de le faire sur des faits générateurs fiscaux inédits⁹. Dans le cadre de cette interdiction d'un type spécifique de double imposition, la Cour constitutionnelle estime que « 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. C'est à l'égard de matières qui font déjà l'objet d'un impôt fédéral que les communautés et les régions ne sont pas autorisées à établir une imposition nouvelle »¹¹. Cette définition correspond à celle donnée par la même Cour à la notion de « matière imposable » en lien avec les impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF, examinée ci-après.

En ce qui concerne la *fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux »* (art. 3 de la LSF), il est admis que seules les prérogatives normatives relatives à la détermination de la base d'imposition, du taux d'imposition et des exonérations relèvent de la compétence (exclusive) des Régions¹². A *contrario*, l'autorité fédérale demeure

- (5) Il convient néanmoins d'être prudent : certaines recettes de taxes régionales sont allouées à des organismes publics distincts de la Région en question et n'apparaissent donc pas comme telles dans le budget de cette dernière. Ainsi, en vertu de l'article 3 du décret flamand du 23 janvier 1991 portant création du Fonds de prévention et d'assainissement en matière de l'environnement et de la nature comme service régional à gestion séparée (decreet tot oprichting van het Fonds voor Preventie en Sanering inzake Leefmilieu en Natuur als Gewestdienst met Afzonderlijk Beheer), certaines taxes environnementales flamandes sont directement allouées au Fonds dit « MINA » (Fonds voor Preventie en Sanering inzake Leefmilieu en Natuur). Voy. Gouvernement flamand, *Jaarverslag 2021 Minafond*, www.omgevingvlaanderen.be. Voy. aussi 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*, op. cit., 753.
- (6) Sur l'autonomie des Régions vis-à-vis de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État, voy. 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 staatshervorming*, Schoten, Biblio, Fiscoloog books, 2014 ; B. PEETERS et N. PLETS, « Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming. 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.
- (7) Loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 (170), §§ 1^{er} et 2, de la Constitution, *M.B.*, 24 janvier 1989.
- (8) En guise de compensation de l'effet restrictif sur l'autonomie fiscale des Régions de la règle fédérale *non bis in idem*, le législateur fédéral ordinaire a prévu de réserver aux Régions, à l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989, le pouvoir exclusif de lever des impôts en matière d'eau et de déchets. Au surplus, une exception est aussi prévue pour ce qui a trait aux huiles minérales conformément à l'accord de coopération du 25 juillet 2018 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-service et des citernes de gazoil à des fins de chauffage.
- (9) Une exception à cette interdiction de double imposition est néanmoins prévue pour ce qui a trait à la matière imposable de la taxe de circulation et de la taxe de mise en circulation, visées à l'article 3 de la LSF.
- (10) La règle fédérale *non bis in idem* n'interdit pas seulement aux Régions de lever un impôt dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État ; elle prohibe aussi la perception de centimes additionnels régionaux aux impôts et perceptions au profit de l'État, ainsi que l'octroi de remises régionales sur ceux-ci (art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989). Voy. aussi art. 1^{er} quater de la LSF.
- (11) Voy., notamment, C.C., 22 juin 2017, n°83/2017 ; C.C., 6 avril 2011, n°50/2011 ; C.C., 4 mars 2008, arrêt n°44/2008 ; C.C., 19 septembre 2007, n°119/2007 ; C.C., 5 juillet 2000, n°86/2000 ; 21 janvier 1998, n°4/98. Sur la notion de « matière imposable », voy. 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 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », op. cit., 236 ; A. GOEGBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, 839.
- (12) En cas de reprise du service d'un impôt régional, la Région concernée devient aussi exclusivement compétente vis-à-vis des règles de procédure administrative, conformément à l'article 5, § 4, de la LSF.

exclusivement compétente pour modifier la matière imposable de ces impôts, et ce uniquement par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale¹³.

Enfin, la matière imposable de l'impôt des personnes physiques – en ce compris son volet régionalisé – continue de dépendre de l'autorité fédérale. En principe, les règles s'y rapportant peuvent être modifiées par le biais d'une loi votée à la majorité ordinaire¹⁴.

4. Notre étude porte uniquement sur la réserve de compétence prévue, au profit de l'autorité fédérale (agissant par la voie d'une loi spéciale), vis-à-vis de la « matière imposable » des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF. De manière plus restreinte encore, le propos se limite à deux de ces impôts, à savoir les droits de succession et les droits d'enregistrement sur les donations. La portée de la règle fédérale *non bis in idem* n'est donc pas envisagée ici, ni la question de compétence portant sur la matière taxable de l'impôt des personnes physiques.

Après avoir rappelé les principes relatifs au maintien dans le giron de l'autorité fédérale du pouvoir de modifier la matière imposable des impôts régionaux visés par la LSF (I), l'on se propose d'examiner abstraitement les traits caractéristiques (controversés) de cette notion de « matière imposable » (II). La définition ainsi dégagée permettra d'identifier concrètement la matière imposable respectivement des droits de succession et des droits de donation régionalisés (III). Ces préalables donneront l'occasion d'analyser les rapports qu'entretiennent le concept de « matière imposable » avec celui de « redevable » (IV), ainsi que – plus spécifiquement, pour les droits d'enregistrement – avec le régime de la formalité de l'enregistrement, en ce compris la fixation de son caractère obligatoire (V). Enfin, il s'agira, comme le font régulièrement le Conseil d'État et la Cour constitutionnelle, de distinguer la matière imposable par rapport à la base d'imposition (VI). L'enjeu de l'ensemble de ces questions fondamentales a trait à la détermination du niveau de pouvoir compétent et de la procédure législative adéquate pour modifier les règles de droit matériel afférentes à ces impôts.

II. Compétence de l'autorité fédérale vis-à-vis de la matière imposable des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF

5. Le constat que la matière imposable des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF (seconde catégorie d'autonomie fiscale régionale) est demeurée une prérogative exclusive de l'autorité fédérale et que celle-ci ne peut modifier les règles qui la concernent que par une loi votée à la majorité spéciale, est le fruit d'une construction jurisprudentielle et doctrinale. Cette réserve de compétence et l'expression de « matière imposable » ne sont nullement mentionnées dans le texte de la LSF. Ceci contraste avec le régime de la règle fédérale *non bis in idem* qui prévaut pour les taxes régionales propres (première catégorie d'autonomie fiscale régionale), où le mot « matière » figure explicitement tant à l'article 11 de la LSF qu'à l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989.

6. 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. Mais 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 »¹⁵. 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 spéciale¹⁶.

Le Conseil d'État a confirmé, à plusieurs reprises, l'interprétation en question¹⁷, à laquelle tant la doctrine¹⁸ que la Cour constitutionnelle¹⁹ adhèrent pleinement.

(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) Il n'est pas impossible que la réflexion évolue à l'avenir à ce propos et que l'exigence d'une loi votée à la majorité spéciale s'impose dans des situations où une initiative législative fédérale en matière d'impôt des personnes physiques (modification de la matière taxable à l'IPP) serait considérée comme étant de nature à modifier – de manière implicite, le cas échéant – la LSF (en particulier les art. 5/1 à 5/8).

(15) *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n°635/1, 60.

(16) *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n°635/18, 271.

(17) Voy., 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 : <http://www.raadvst-consetat.be>.

(18) Voy. notamment : A. ALLEN et B. SEUTIN, « De fiscale bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten », *T.B.P.*, 1989, (271) 283 ; P. VAN ORSHOVEN, « De fiscale aspecten van de vierde Staatshervorming », in A. ALLEN 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 bevoegdheden 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. GOEGBUER, « 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 bevoegdheden », *op. cit.*, 350-351.

(19) C.C., 19 juin 2014, n°93/201 ; C.C., 22 mars 2018, n°34/2018 ; C.C., 16 janvier 2020, n°3/2020.

III. Définition de la notion de « matière imposable »

7. 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 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.

8. 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* »²⁰.

Cette définition se rapproche et s'inspire étroitement de celle donnée respectivement par le Conseil d'État²¹ 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* »²². 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 Régions²³, ce que le Conseil d'État a lui-même confirmé plus récemment²⁴.

9. En doctrine, la matière imposable d'un impôt donné est un de ses « éléments constitutifs ». Les

règles matérielles qui permettent d'aboutir à l'identification d'un impôt et, au final, à la détermination d'une dette fiscale se décomposent en plusieurs catégories distinctes (les *éléments constitutifs de l'impôt*)²⁵. Ainsi distingue-t-on, tout d'abord, les normes relatives à la « matière imposable », au « fait générateur » et au « redevable », qui participent de la définition du *domaine d'application de l'impôt*. L'on discerne, ensuite, les règles afférentes à la « base d'imposition » et au « taux », qui permettent le *calcul de l'impôt* à devoir. L'identification, tout particulièrement, du contenu des notions de « matière » (ou encore « matière imposable ») et de « fait générateur » suscite des difficultés pour le moins inextricables. À ces deux termes, la pratique a juxtaposé de surcroît d'autres expressions pour le moins imprécises telles que, notamment, « l'objet d'imposition », « le fait imposable », « le fondement de l'imposition ». Ce foisonnement terminologique a souvent eu pour effet de plonger l'interprète dans une certaine obscurité.

10. En l'absence d'une définition légale de la notion de « matière imposable », le droit positif réside, comme cela a été indiqué ci-avant, dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle pour qui « la matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt ». Définir ainsi la « matière imposable », c'est l'assimiler à ce que l'on a coutume d'appeler le « fait générateur de l'impôt » entendu dans son sens factuel et non juridique.

11. La notion de « fait générateur de l'impôt » est loin d'être univoque. On peut en effet, au minimum, se la représenter de deux manières²⁶.

Le fait générateur *juridique* de l'impôt consiste en l'ensemble des faits ou conditions décrits par la loi fiscale qui, lorsqu'ils se produisent *in concreto*, ont pour

(20) *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n°1183/7, 157.

(21) 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 : voy. 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 : <http://www.raadvst-consetat.be>.

(22) 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.

(23) *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) ».

(24) Voy. 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 : <http://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 : <http://www.raadvst-consetat.be>.

(25) Ces éléments constitutifs de l'impôt ne peuvent se confondre avec un autre concept, à savoir les éléments essentiels de l'impôt, qui est mobilisé pour les besoins de la mise en œuvre du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, tel qu'il est consacré par l'article 170 de la Constitution. Voy., à propos des éléments « essentiels » de l'impôt : H. BORTELS et J. THEUNIS, « Het fiscale legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (2005-2015) », *T.F.R.*, 2016, (418) 425 ; M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions [...] », *op. cit.*, 6 et 24 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législation : le point sur l'autonomie fiscale des Communautés et des Régions », *op. cit.*, 237-238 ; A. GOEGBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *op. cit.*, 850-851 ; F. HENNEAUX, *Le moment de la naissance du revenu imposable en droit fiscal belge*, Limal, Anthemis, 2021, 30-31 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Schoten, Roularta Media Group, 2018, 15.

(26) M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle [...] », *op. cit.*, 638-639.

effet de transformer une dette fiscale en puissance en une dette juridiquement existante et actuelle²⁷. Ce fait générateur juridique constitue un élément constitutif à part entière de l'impôt.

À côté de cette notion, une conception *factuelle* du fait générateur de l'impôt est envisageable. Un élément économique est visé par l'impôt. Il ne l'est cependant pas en tant que tel, mais en tant qu'il s'insère dans une situation de fait ou de droit donnée. Les droits d'enregistrement ne visent pas l'élément économique « immeuble » en tant que tel mais en tant, par exemple, qu'il fait l'objet d'une vente, d'un échange ou de toute autre convention translatrice à titre onéreux. Le droit de douane ne frappe pas les marchandises en tant que telles mais en tant qu'elles traversent une frontière. Les déchets, souvent objets économiques de taxes régionales propres, le sont en tant qu'ils sont « collectés », « traités », etc. Cette notion de fait générateur indique juste les conditions d'existence d'une dette fiscale en puissance et, de ce fait, participe de la définition du champ d'application de l'impôt. Elle n'indique nullement quand exactement naît, d'un point de vue juridique, la dette fiscale en question²⁸. C'est à cette seconde conception factuelle du fait générateur de l'impôt que la Cour constitutionnelle semble assimiler la notion de « matière imposable »²⁹. L'on trouve d'ailleurs, dans la jurisprudence de cette dernière, des éléments textuels qui permettent de confirmer que les catégories de « fait générateur juridique », d'une part, et de « matière imposable » (conception factuelle du fait générateur de l'impôt), d'autre part, ne peuvent être confondues³⁰. Dans cette acception factuelle, la matière imposable est ce qui entraîne ou entraînera

de facto une charge fiscale, et ce indépendamment du moment où l'obligation fiscale naît *de jure*. Bien entendu, la manière dont le fait générateur *juridique* d'un impôt donné est défini constitue un indice de poids pour identifier, au final, la matière imposable de celui-ci. Les deux peuvent d'ailleurs coïncider, le cas échéant, en fonction du choix opéré par le législateur fiscal³¹. Mais ce recoupement n'est pas inéluctable, comme nous le verrons ci-après à propos du droit d'enregistrement frappant les donations. Il y a là bel et bien deux éléments constitutifs de l'impôt à discerner par voie de principe³².

IV. La matière imposable des droits de succession et de donation régionalisés³³

12. Si l'on met en œuvre la notion de matière imposable telle que précisée ci-avant vis-à-vis des droits de succession et de donation régionalisés, les conclusions suivantes peuvent être tirées. Elles s'appuient sur la manière dont tant le gouvernement fédéral en place au moment de la cinquième réforme de l'État que le Conseil d'État et la Cour constitutionnelle ont pu, à diverses occasions, voir les choses.

A. LA MATIÈRE IMPOSABLE DES DROITS DE SUCCESSION

13. En ce qui concerne le *droit de succession* (des habitants du Royaume) et le *droit de mutation par décès* (des non-habitants du Royaume), l'annexe 3 au rapport de 2001 fait au nom de la Commission de révision de la Constitution et de la réforme des institutions décrit la matière imposable comme étant le « transfert des biens à l'occasion d'un décès » (en néerlandais : « de overdracht

(27) Pour A. Goegebuer, il paraît préférable de parler, dans ce cas de « belastbaar feit » (« Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *op. cit.*, 860). Voy. aussi, sur ce fait générateur juridique, A. SPRUYT, « Beschouwingen over het ontstaan van de belastingschuld », in *Liber Amicorum Em. E. Krings*, Bruxelles, Story-Scientia, 1991, (1069) 1074.

(28) Voy. M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle [...] », *op. cit.*, 639 ; A. GOEGBUER, *ibid.*, 861.

(29) 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 [...] », *op. cit.*, 638-639 ; A. GOEGBUER, *ibid.*, 861.

(30) A. GOEGBUER, *ibid.*, 861-862.

(31) Pour des illustrations d'une coïncidence de la sorte, voy. A. GOEGBUER, *ibid.*, 861-862.

(32) Dénonçant les défaillances, voire les contradictions, de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle (interprétation partagée par le gouvernement fédéral, comme nous venons de le voir), une partie de la doctrine a plaidé pour une conception de la notion de matière imposable qui la distingue des faits générateurs, à la fois factuelle et juridique, de l'impôt. Il conviendrait ainsi d'adopter une interprétation plus politique du concept en question et de définir la matière comme l'événement, l'acte ou la situation que l'autorité fiscale a voulu spécifiquement toucher en levant son impôt. Pour découvrir cette matière imposable ainsi conçue, il serait nécessaire de s'appuyer sur le texte intégral contenant l'ensemble du régime de l'impôt ainsi que, le cas échéant, sur les travaux préparatoires qui ont précédé son adoption. On rechercherait ainsi le concept global de l'impôt en question, tel que le législateur qui l'a créé l'avait à l'esprit. La matière imposable constituerait, pour reprendre les termes de A. Goegebuer, la quintessence de l'impôt, de « belastingidee » (*ibid.*, pp. 862-863 : « Het is de gebeurtenis, handeling of toestand die de belastingheffende Overheid met een bepaalde bedoeling heeft willen treffen met een gegeven belasting »).

Par exemple, en ce qui concerne la TVA, si les livraisons de biens et prestations de services accomplies par les assujettis correspondent bien au fait générateur factuel et juridique de cet impôt, la matière imposable de ce dernier, du fait du droit à déduction, consisterait essentiellement en la valeur ajoutée.

Voy. encore : M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions [...] », *op. cit.*, spéc. p. 29 ; M. DELANOTE, « Territorium, territoriale bevoegdheid en territorialiteitsbeginsel : terra incognita ? », in *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2006-2007. De algemene fiscale rechtsbeginselen in de lokale en regionale fiscaliteit*, Bruges, die Keure, 2007, (189) 201 ; M. DE JONCKHEERE, « Een Vlaamse fiscaliteit binnen de economische en monetaire unie : onderzoek naar de wijze waarop de gewesten hun huidige fiscale bevoegdheden hebben uitgeoefend », *op. cit.*, 335.

Ces suggestions doctrinales n'ont, selon nous, pas été réceptionnées par la Cour constitutionnelle (voy., notamment, l'arrêt de la Cour constitutionnelle n°4/98 du 21 janvier 1998, qui définit la matière imposable de la TVA comme, entre autres, les « prestations » des entreprises).

(33) Les développements ici consacrés à la matière imposable des droits de succession et de donation sont le fruit d'un travail de recherche approfondi mené par Kaj Zee, sous la supervision des professeurs Elly Van de Velde et Marc Bourgeois, dans le cadre d'une thèse de doctorat en cours de finalisation sur le sujet suivant : Naar een verhoogde mate van rechtsbescherming voor de belastingplichtige in het geregionaliseerde België ? Een onderzoek naar de juridische grenzen aan de interpretatie en toepassing van het successie- en schenkingsrecht en van het burgerlijk recht door de federale en regionale fiscale administraties in België (titre provisoire).

van goederen in ge- volge overlijden »)³⁴. Dans un arrêt prononcé le 26 avril 2006 (n°58/2006), la Cour constitutionnelle a considéré que la matière imposable en question est le « transfert de biens résultant d'un décès » (en néerlandais : « de overdracht van goederen ten gevolge van overlijden »). Dans un arrêt ultérieur du 28 février 2019 (n°34/2019), la même Cour constitutionnelle écrit que la matière imposable des droits de succession « est constituée par les biens transférés à la suite du décès » (en néerlandais : « de overdracht van goederen ingevolge overlijden »). Enfin, selon la section de législation du Conseil d'État³⁵, en matière de droits de succession au sens large, « le transfert (à titre gratuit) de biens de la masse héritée du *de cuius* à la suite de son décès constitue la matière imposable ou ce qui donne lieu à l'impôt, ou l'élément générateur de la taxation »³⁶.

14. À première vue, ces différentes manières de caractériser la matière imposable des droits de succession semblent converger. À l'analyse toutefois, des hésitations voient le jour.

En néerlandais, les expressions « ingevolge » et « ten gevolge van » ne sont pas synonymes : la première (« ingevolge ») renvoie à une occasion de transfert des biens offerte par le décès³⁷, alors que la seconde traduit une causalité plus directe du transfert de biens par rapport au décès³⁸.

En français, la distinction est faite entre les biens transmis à *cause de mort*, d'une part, et les biens transférés à *l'occasion du décès*, d'autre part.

Dans le premier cas (transfert à *cause de mort*), la cause directe de la transmission réside dans le décès³⁹. Il ne suffit pas, sauf exception, que le décès soit « l'occasion » du transfert ; encore faut-il qu'il en soit « la cause » (transmission en suite d'une dévolution légale, d'une disposition testamentaire ou d'une institution contractuelle). Autrement dit, il faut une transmission de droits héréditaires au sens civil du terme. En principe, les droits de succession ne peuvent donc pas frapper le transfert de biens qui ne dépendent pas de la succession. L'impôt successoral n'est, en principe, pas dû sur le transfert de biens que les héritiers recueillent, à l'occasion du décès, non pas *jure hereditario* mais bien *jure proprio*, c'est-à-dire à un titre autre que celui de la vocation héréditaire. Ce n'est qu'à titre d'exception que

des biens transférés à l'occasion du décès, autrement que par voie de succession civilement parlant, sont englobés dans le champ des droits de succession (*cf.* les éléments d'actif fictif définis aux articles 3 à 14 du Code des droits de succession ; art. 2.7.1.0.3 à 2.7.1.0.10 du Code flamand de la fiscalité – ci-après : « CFF »).

Dans le second cas (transfert à *l'occasion du décès*), tout bien dont la transmission se concrétise dans le cadre (ou le contexte) d'un décès devrait pouvoir faire partie du champ d'application (réel ou potentiel) des droits de succession, et ce même si le décès n'est pas la cause directe du transfert. Ainsi envisage-t-on aussi, de manière générale et abstraite, les biens acquis par des opérations qui, au regard du droit civil, ne sont pas des libéralités à cause de mort, mais que le législateur fiscal assimile *ou peut assimiler* à des successions, à des legs ou à des institutions contractuelles.

15. Si l'on se réfère aux différentes descriptions de la matière imposable des droits de succession énoncées ci-avant, force est de constater une certaine hésitation entre une conception large de cette matière (*à l'occasion du décès, à la suite du décès, ingevolge overlijden*) et une conception plus restreinte (*résultant d'un décès, ten gevolge van overlijden*). Pareille divergence apparaît même au sein de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, si l'on compare les arrêts du 26 avril 2006 (n°58/2006) et du 28 février 2019 (n°34/2019), et si l'on confronte ces définitions avec celles de l'annexe 3 au rapport de 2001 fait au nom de la Commission de révision de la Constitution et de la réforme des institutions, ou encore, à la jurisprudence du Conseil d'État (qui se réfère aux biens provenant de la masse héritée du *de cuius*). Nous reviendrons sur les incidences concrètes de ces hésitations sous le point VII, ci-après.

B. LA MATIÈRE IMPOSABLE DES DROITS DE DONATION

16. 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, le gouvernement fédéral a caractérisé la matière imposable du droit de donation comme suit : « le fait de donner entre vifs des biens meubles ou immeubles »⁴⁰. La section de législation du Conseil d'État retient la même définition⁴¹, tandis que la Cour constitutionnelle n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer à ce propos.

(34) *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n°1183/7, 158.

(35) Avis n°71.151/4 du 30 mars 2022 relatif à l'avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale modifiant les articles 8, 17, 37, 38, 40 et 42 du Code des droits de succession, disponible sur le site internet : <http://www.raadvst-consetat.be>.

(36) Voy. aussi l'avis n°60.040/3 donné le 29 septembre 2016 sur l'avant-projet devenu le décret flamand du 23 décembre 2016, *Doc.*, Parl. fl., 2016-2017, n°928/1, 89-112.

(37) Les expressions suivantes sont, le plus communément, des synonymes de « ingevolge » : « overeenkomstig », « naar aanleiding van », « in overeenstemming met », « op grond van ».

(38) Les expressions suivantes sont, en fonction du contexte, des synonymes de « ten gevolge van » : « uit hoofde van », « door », « wegens ».

(39) Bien entendu, le droit de succession n'est dû par le successeur que s'il y a acceptation par lui de la succession.

(40) *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n°1183/7, 159.

(41) Voy. notamment l'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, 12, disponible sur le site internet : <http://www.raadvst-consetat.be>.

17. Comme cela a été indiqué ci-avant, la matière imposable se définit comme l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. Il convient, à cet égard, de retenir une acception factuelle de cette notion : la matière imposable est ce qui entraîne ou entraînera *de facto* une charge fiscale, et ce indépendamment du moment où l'obligation fiscale naît *de jure*. Il s'agit d'un élément constitutif distinct du fait générateur *juridique* de l'impôt. Ce dernier consiste en l'ensemble des faits ou conditions décrits par la loi fiscale qui, lorsqu'ils se produisent *in concreto*, ont pour effet de transformer une dette fiscale en puissance en une dette juridiquement existante et actuelle. Si ces deux éléments doivent être discernés par voie de principe, il arrive, le cas échéant, qu'ils coïncident, en fonction du choix opéré par le législateur fiscal. Par exemple, en matière de droits de succession, une telle correspondance s'observe : si la matière imposable se définit comme le transfert des biens à l'occasion ou résultant d'un décès⁴², c'est le transfert à cause de mort⁴³ qui fait naître concrètement la dette fiscale matérielle et constitue, dès lors, le fait générateur juridique des droits de succession⁴⁴.

Pour d'autres impôts, la matière imposable et le fait générateur juridique ne se recoupent pas toujours. Tel est le cas, dans certaines circonstances, en matière de droits de donation. Le fait générateur varie en fonction de l'existence ou non d'une obligation d'enregistrement de l'acte qui, elle-même, est variable selon la forme dans laquelle la donation se matérialise.

18. Pour rappel, lorsque la donation porte sur un bien *immeuble* situé en Belgique, elle est toujours obligatoirement enregistrable : sur le fondement de l'article 19, alinéa 1^{er}, 1^o, et alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement (ci-après : « C. enr. ») s'il s'agit

d'un acte passé devant un notaire belge ; sur celui de l'article 19, alinéa 1^{er}, 2^o, du C. enr. si la donation se matérialise par un acte sous seing privé ou par un acte passé devant un notaire étranger ; ou encore, sur la base de l'article 31, alinéa 1^{er}, 1^o, du même Code en l'absence d'acte constatant cette donation (l'enregistrement se fait alors par le biais d'une déclaration). Par contre, les donations portant sur des *biens meubles* ne sont obligatoirement enregistrables que dans deux cas de figure : lorsque la donation se matérialise par un acte passé en Belgique devant un notaire, tout d'abord (art. 19, al. 1^{er}, 1^o, et al. 2, du C. enr.) ; en cas d'acte notarié passé en pays étranger qui fait titre d'une donation entre vifs de biens meubles par un habitant du Royaume, ensuite (art. 19, al. 1^{er}, 6^o, du C. enr.)⁴⁵.

Pour ce qui a trait à la forme des donations, l'article 4.158 du (nouveau) Code civil prévoit certes que « tout acte de donation est, à peine de nullité, passé devant notaire ». Néanmoins, en pratique, la validité d'autres formes de donation – le don manuel, la donation indirecte et les donations déguisées – est généralement admise, abstraction faite du formalisme (acte notarié) prescrit par l'article 4.158 précité⁴⁶. Pour les donations mobilières, force est alors de constater l'absence d'obligation d'enregistrement lorsqu'elles prennent la forme d'un don manuel ou d'une donation indirecte⁴⁷. Bien entendu, tout acte faisant titre de pareille donation peut être spontanément (volontairement) présenté à l'enregistrement, mais il n'en reste pas moins que cette formalité demeure, pour ces actes, facultative.

19. Pour les besoins de la mise en œuvre du principe de non-rétroactivité en matière fiscale, la doctrine, notamment, s'est efforcée de déterminer le *fait générateur*

(42) Voy. *supra*, la discussion concernant les hésitations relatives à la caractérisation précise de la matière imposable des droits de succession.

(43) Les fictions reprises aux articles 3 à 14 du Code des droits de succession (ou encore : art. 2.7.1.0.3 à 2.7.1.0.10 du CFF) constituent une exception, en ce sens que les droits de succession s'appliquent à des transferts de biens non pas à cause de mort, mais à l'occasion du décès.

(44) M. DONNAY, *Commentaire du Code des droits de succession*, Bruxelles, Van Buggenhoudt, 1946, 4-5 et 8 ; O. VAN ACOLEYEN, *Successierecht*, Bruxelles, Fiscale Hogeschool, 1976, 47 et 87 ; J. VAN HOUTTE et I. CLAEYS BOUUAERT, *Beginnelen van het Belgisch Belastingrecht*, Gand, Story-Scientia, 1979, 152 ; A. SPRUYT, « Beschouwingen over het ontstaan van de belastingschuld », *op. cit.*, 1079-1080 ; A. CULOT et al., « Droits de succession et de mutation par décès – Taxe compensatoire des droits de succession », *Rép. not.*, t. XV, livre II¹, Bruxelles, Larcier, 2009, 223 et 226-227 ; A. AYDOGAN, *Handboek Vlaamse erfbelasting*, Anvers, Intersentia, 2020, 4 ; L. WEYTS, *Notarieel fiscaal recht, Deel 2 : De aangifte van nalatenschap*, Malines, Wolters Kluwer, 2020, 11 ; M. DELANOTE, *De erfbelasting*, Bruges, die Keure, 2020, 129 ; J. RUYSSVELDT, *Fiscaal Compendium – Successierechten*, Malines, Wolters Kluwer, 2021, 70, n° 1.2.4.1. ; J. DECUYPER et J. RUYSSVELDT, *Jaarboek Successierechten 2020-2021*, Malines, Wolters Kluwer, 2021, 137 et 1476. Voy. aussi les conclusions de J. VAN DER FRAENEN précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 16 septembre 2021, R.G. n° F.20.0071.N/1 ; Quest. parl., Chambre, quest. n° 1117, 3 juin 1994 (L. Standaert).

(45) Depuis le 15 décembre 2020. Voy. la 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. Pour un commentaire, voy. R. DEBLAUWE, « De verplichting tot registratie van buitenlandse notariële schenkingsakten van roerende goederen », *A.F.T.*, 2021, n° 1, 5-23 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, « L'enregistrement obligatoire des donations mobilières réalisées par un acte notarié étranger : une mesure utile ? », *Rec. gén. enr. not.*, 2020, n° 7, 345-355.

(46) Voy., entre autres, W. PINTENS et N. LABEEUW, « Art. 931 BW », in *Comm. Erf.*, feuillets mobiles, 2002 ; K. VANWINCKELEN, W. PINTENS, C. DECLERCK et J. DU MONGH, *Familiaal vermogensrecht*, Anvers, Intersentia, 2010, 629-672 ; R. BARBAIX, *Handboek Familiaal vermogensrecht*, Anvers, Intersentia, 2018, 923-949 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, B. DELAHAYE, G. HOLLANDERS DE OUDERAEN et F. TAINMONT, « Donations », *Rép. not.*, t. III, livre VII, Bruxelles, Larcier, 2019, 199-264.

(47) E. SPRUYT, « De schenking : het paradepaard van de successieplanning. Deel 2. De fiscale invalshoek », *A.F.T.*, 2008, n° 10, (20) 25 ; A. CULOT, « Les donations obligatoirement enregistrables », *Rec. gén. enr. not.*, 2011, n° 1, 36-37 ; F. WERDEFROY, *Registratierechten, Deel II : Getarifeerde Rechtshandelingen*, Malines, Wolters Kluwer, 2019, 1092-1093, n° 1138⁴ ; T. WUSTENBERGHS et A. PEETERS, *Handboek registratierechten*, Anvers, Intersentia, 2016, 11-12 ; N. BIJBOER, « Handgift : fiscale gevolgen », in A.-L. VERBEKE et B. VERDICKT (éd.), *Handboek Estate Planning II : Erfrecht en Giften*, Anvers, Intersentia, 2021, (782) 782 ; L. WEYTS, *Notarieel Fiscaal Recht, Deel 1 : De registratie van notariële akten en hun gevolgen op fiscaal vlak*, Malines, Wolters Kluwer, 2021, 759, n° 477/3. Voy. aussi : Quest. parl., Chambre, 2000-2001, 8 février 2000, n° 24, 2759-2760 (quest. n° 220, Pieters).

juridique des droits d'enregistrement⁴⁸. Il s'agit, pour rappel, de l'ensemble des faits ou conditions décrits par la loi fiscale qui, lorsqu'ils se produisent *in concreto*, ont pour effet de transformer une dette fiscale en puissance en une dette juridiquement existante et actuelle. En ce qui concerne les donations, compte tenu de ce qui a été dit à propos de l'obligation d'enregistrement variable selon la forme de l'acte, il convient d'opérer les distinctions suivantes. La dette fiscale matérielle de droit d'enregistrement naît juridiquement le jour de l'acte notarié belge (ou étranger pour les donations qui font titre d'une donation entre vifs de biens meubles par un résident du Royaume). En cas de donation notariée, la date de l'acte (*instrumentum*) est la même que celle de l'acte juridique (*negotium*). Si la donation porte sur un immeuble situé en Belgique tout en ne revêtant pas la forme d'un acte notarié passé en Belgique, l'obligation d'enregistrement existe, et ce indépendamment de la nature ou de l'existence même d'un *instrumentum* la constatant ; partant, la dette fiscale matérielle prend naissance juridiquement à la date de l'acte juridique de donation, à savoir le *negotium*. En revanche, lorsque la donation porte sur un bien meuble, si elle se matérialise par le biais d'un don manuel ou d'une donation indirecte, l'obligation d'enregistrement fait défaut, en manière telle que la dette fiscale de droit d'enregistrement ne naît pas du simple fait du *negotium* (et pourrait même ne jamais naître). Dans ce cas, la dette de droit d'enregistrement ne prend naissance, en droit, qu'à la date à laquelle un acte faisant titre de cette donation est présenté spontanément à la formalité de l'enregistrement.

20. La date à laquelle le fait générateur juridique du droit d'enregistrement est accompli varie donc selon que la donation est obligatoirement enregistrable ou non : date de l'acte (enregistrement obligatoire), d'une part ; date de la présentation volontaire à l'enregistrement (enregistrement facultatif), d'autre part. Dans le premier cas (enregistrement obligatoire), le fait générateur juridique de l'impôt correspond aussi à sa matière imposable, telle qu'identifiée ci-avant (« le fait de donner entre vifs des biens meubles ou immeubles ») ; les deux éléments constitutifs de l'impôt se recoupent donc. Pareil recoupement ne se constate toutefois pas en ce qui concerne les donations qui ne sont pas obligatoirement enregistrables (dons manuels, donations indirectes) : si la matière imposable demeure le fait de donner entre vifs des biens meubles, le fait

générateur juridique (à savoir ce qui donne naissance concrètement à la dette fiscale matérielle) consiste dans la présentation spontanée de l'acte faisant titre de la donation à l'enregistrement. Les deux éléments constitutifs de l'impôt doivent être ici bien distingués.

V. Lien étroit entre la matière imposable et le redevable

21. 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 (dont les droits d'enregistrement et de donation ici envisagés) 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* (ainsi que les règles de procédure en cas de reprise du service de l'impôt par la Région). 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 fédérale⁴⁹. 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. Tout comme pour cette dernière, une révision du régime du redevable de l'impôt est donc de nature à modifier la nature de celui-ci. 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 la base, du taux et des 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 attribuées⁵⁰. 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 régional⁵¹.

(48) Voy., entre autres, A. SPRUYT, « Beschouwingen over het ontstaan van de belastingschuld », *op. cit.*, 1073-1077 ; E. GENIN et A. GENIN, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*, Bruxelles, Van Buggenhoudt, 1950, 56, n° 133 ; M. DONNAY, « Introduction à l'étude des droits d'enregistrement », *Rec. gén. enr. not.*, 1964, (81) 116-117 ; M. DONNAY, « Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », mise à jour par A. CUVELIER, *Rép. not.*, t. XV, livre I, Bruxelles, Larcier, 1990, n° 13.

(49) 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.

(50) 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.

(51) Voy., 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 ».

22. La position du Conseil d'État doit, selon nous, être approuvée⁵². La question reste néanmoins controversée. En effet, le législateur et le gouvernement flamands ont refusé 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 d'imposition, du taux d'imposition 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 régionaux⁵³.

VI. Compétence de l'autorité fédérale pour modifier les règles relatives à la formalité de l'enregistrement et à l'obligation d'enregistrement

23. Dans le cadre de l'examen d'un avant-projet de loi⁵⁴, le Conseil d'État a donné de précieuses indications sur la portée de la notion de « matière imposable », en ce qui concerne les droits d'enregistrement, en lien avec les règles relatives à la formalité de l'enregistrement. L'autorité fédérale souhaitait, par ce biais, abroger 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 principe⁵⁵, après le paiement préalable, intégral et effectif des droits dus (et, éventuellement, des amendes). À défaut de paiement préalable de l'impôt, la formalité de l'enregistrement ne pouvait être accomplie et devait être à considérer comme non valable.

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 a repris 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 flamande⁵⁶.

La règle du paiement des droits préalablement à l'accomplissement de la formalité a été maintenue dans le Code (art. 169^{ter} du 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 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 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.

(52) 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*, op. cit., 145.

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

(54) 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, 19-26.

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

(56) M.B., 9 juin 2016.

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 »⁵⁷.

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 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 169^{ter} dans ce même Code, ne concernent la définition de la matière imposable des impôts régionaux visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 6° à 8°, 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.

24. Dans le même avis, le Conseil d'État a mis l'accent sur la distinction qu'il convient de faire entre les règles de fond qui sont relatives à la formalité de l'enregistrement (compétence fédérale mise en œuvre par voie de loi ordinaire) et celles se rapportant à la procédure administrative (compétence fédérale exclusive mise en œuvre par voie de loi ordinaire, sous réserve de reprise du service de l'impôt par une Région). Un avis plus récent du Conseil d'État a confirmé cette distinction fondamentale, tout en formulant des précisions sur les règles concrètement en jeu lorsque l'on parle de

la compétence matérielle vis-à-vis de la formalité de l'enregistrement⁵⁸. Ainsi, le législateur fédéral, agissant à la majorité ordinaire, est seul habilité (à l'exclusion totale des Régions, même en cas de reprise du service de l'impôt) à modifier les articles 3, 6, 9, 21¹ et 25 du Code des droits d'enregistrement. Toutes ces dispositions ont trait à la validité quant au fond de la formalité de l'enregistrement. Elles n'ont pas d'incidence sur la portée des droits d'enregistrement⁵⁹.

25. Ce dernier avis du Conseil d'État concerne la fermeture de ladite « *kaasroute* » par le biais de l'introduction d'une obligation d'enregistrement pour les actes notariés passés en pays étranger qui font titre d'une donation entre vifs de biens meubles par un habitant du Royaume. Préalablement à la loi spéciale du 13 décembre 2020⁶⁰, les donations mobilières formalisées par un acte notarié étranger (souvent passé devant un notaire néerlandais) n'étaient pas obligatoirement enregistrables, ce qui engendrait des possibilités légales d'évitement de l'impôt auxquelles le législateur fédéral a voulu mettre un terme. De manière intéressante, le Conseil d'État va nuancer la manière dont il conçoit la compétence fédérale relative à la formalité de l'enregistrement. Une distinction doit être faite entre, d'une part, les normes régissant la validité au fond de la formalité en question, pour lesquelles – comme cela vient d'être dit – le législateur fédéral est compétent par le biais d'une loi votée à la majorité ordinaire et, d'autre part, les règles qui déterminent le caractère obligatoire de cette formalité. Pour ces dernières, le législateur doit nécessairement couler toute initiative qu'il prend dans une loi votée à la majorité spéciale. Dès lors, pour 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, l'autorité fédérale devait nécessairement agir par le biais d'une loi spéciale. La raison en est que le passage d'un enregistrement facultatif à un enregistrement obligatoire pour les actes de donation en question aboutit, selon la section de législation du Conseil d'État, à une modification de la matière imposable du droit d'enregistrement sur les donations entre vifs, *dès lors que les actes qui donnent lieu au droit d'enregistrement sur les donations sont étendus par la modification législative proposée*⁶¹.

(57) 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.

(58) 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, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n°55-1357/9, 7-8.

(59) 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, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n°55-1357/9, 7-8.

(60) 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.

(61) 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, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n°55-1357/9, 5-7. Traduction propre de : « *aangezien de akten die aanleiding geven tot het registratierecht op de schenkingen door de voorgestelde wetswijziging worden uitgebreid* ». Malheureusement, la traduction officielle de cette phrase en français est erronée dans le texte officiel de l'avis dès lors qu'elle omet une partie de la formulation existant en néerlandais et déforme le sens de cette phrase (« *dès lors que les actes qui donnent lieu à la modification législative proposée sont étendus* »).

Par voie de conséquence, la réforme fédérale relative à la « *kaasroute* » s'est concrétisée, au final, par l'adoption de deux lois, l'une votée à la majorité spéciale (pour ce qui a trait à l'obligation d'enregistrement)⁶², l'autre votée à la majorité ordinaire (pour les aspects afférents à la validité au fond de la formalité)⁶³.

26. La question se pose néanmoins de savoir si le Conseil d'État, en estimant que l'introduction d'une nouvelle hypothèse d'obligation d'enregistrement affecte la matière imposable du droit d'enregistrement sur les donations entre vifs, n'a pas, ce faisant, confondu la matière imposable de l'impôt avec son fait générateur juridique.

Comme indiqué ci-avant, ces deux éléments constitutifs de tout impôt doivent être distingués par voie de principe. La matière imposable se définit certes comme l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. Cette caractérisation s'appréhende néanmoins de manière factuelle : la matière imposable est ce qui potentiellement entraîne ou entraînera *de facto* une charge fiscale, et ce indépendamment du moment où l'obligation fiscale naît *de jure* (en l'occurrence, « le fait de donner entre vifs des biens meubles ou immeubles »⁶⁴). En cela, elle contribue à fixer le champ d'application de l'impôt et se distingue du fait générateur *juridique* de l'impôt. Ce dernier consiste en l'ensemble des faits ou conditions décrits par la loi fiscale qui, lorsqu'ils se produisent *in concreto*, ont pour effet de transformer une dette fiscale en puissance en une dette juridiquement existante et actuelle. Or, en considérant que l'introduction d'un nouveau cas de donation obligatoirement enregistrable a pour effet que *les actes qui donnent lieu au droit d'enregistrement sur les donations sont étendus*⁶⁵, le Conseil d'État se trompe selon nous, conceptuellement du moins⁶⁶. Les actes notariés passés en pays étranger qui font titre d'une donation entre vifs de biens meubles par un habitant du Royaume étaient déjà englobés, avant la réforme, dans le domaine d'application du droit d'enregistrement prévu pour les donations entre vifs. En cas d'enregistrement spontané, un droit proportionnel était calculé et dû conformément aux règles prévues par le Code des droits d'enregistrement ou par le Code flamand de la fiscalité. Autrement dit, cette catégorie spécifique de donation faisait déjà partie de la matière imposable du droit d'enregistrement régionalisé. La loi spéciale du 13 décembre 2020 n'a donc pas amendé cette dernière. Elle a uniquement

eu pour conséquence, selon nous, de modifier le fait générateur juridique des donations mobilières réalisées par un résident belge et formalisées par acte notarié étranger. Ce fait générateur consistait, avant la réforme, en la présentation spontanée à l'enregistrement d'une expédition de l'acte passé à l'étranger. Depuis l'entrée en vigueur de la disposition fédérale prévoyant désormais l'obligation d'enregistrer, la dette fiscale matérielle de droit d'enregistrement naît juridiquement, non plus au moment de la présentation à l'enregistrement, mais au jour de l'acte notarié étranger (qui constitue à la fois le *negotium* et l'*instrumentum*). Le fait générateur de l'impôt est accompli dès ce moment.

27. Encore faut-il déterminer quelle autorité est compétente pour modifier le fait générateur des impôts régionaux – dont le droit d'enregistrement sur les donations entre vifs – au sens de l'article 3 de la LSF. Comme tel est le cas pour la matière imposable, rien n'est précisé dans les articles 3 à 5 de la LSF. Dès lors que les règles afférentes au fait générateur juridique d'un impôt ne peuvent se confondre avec celles relatives à la base d'imposition, au taux et aux exonérations, force est de constater que cette compétence normative n'est pas attribuée aux Régions. Il ne s'agit pas non plus de règles de procédure vis-à-vis desquelles les Régions seraient exclusivement compétentes en cas de reprise du service de l'impôt sur le fondement de l'article 5 de la LSF. Au final, il nous apparaît que l'autorité fédérale est bel et bien toujours compétente. Mais cette dernière peut-elle agir par une loi ordinaire ou doit-elle nécessairement procéder par le biais d'une loi spéciale pour amender le régime du fait générateur juridique d'un impôt régional au sens de l'article 3 de la LSF ? À notre sens, le raisonnement à tenir est similaire à celui développé par le Conseil d'État à propos de la compétence relative au « redevable » des impôts régionaux en question et exposé ci-avant. Tout comme la détermination du redevable, la définition du fait générateur juridique d'un impôt entretient un lien étroit – sans pour autant se confondre – avec sa matière imposable. Les trois éléments constitutifs précités – matière, fait générateur et redevable – contribuent à la fixation du domaine d'application de l'impôt. En réformant le régime du fait générateur juridique, le législateur fédéral – compte tenu du lien étroit avec la matière imposable – est susceptible de modifier la nature même de l'impôt régional en question et, donc, de modifier implicitement la LSF. En conséquence, une loi votée à la majorité spéciale

(62) 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.

(63) Loi du 3 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.*, 11 décembre 2020.

(64) 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, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-1357/9, 6.

(65) 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, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-1357/9, 6-7.

(66) La critique ici exprimée est le fruit d'un travail de recherche approfondi mené par Kaj Zee, sous la supervision des professeurs Elly Van de Velde et Marc Bourgeois, dans le cadre d'une thèse de doctorat en cours de finalisation sur le sujet suivant : *Naar een verhoogde mate van rechtsbescherming voor de belastingplichtige in het geregionaliseerde België ? Een onderzoek naar de juridische grenzen aan de interpretatie en toepassing van het successie- en schenkingsrecht en van het burgerlijk recht door de federale en regionale fiscale administraties in België* (titre provisoire).

est requise à cette fin, à l'instar de tout amendement apporté à la matière imposable ou au redevable⁶⁷.

VII. Distinction entre la matière imposable et la base d'imposition

28. Pour rappel, conformément à l'article 4, § 1^{er}, de la LSF, les Régions sont exclusivement compétentes pour modifier la base d'imposition des droits de succession et de donation régionalisés. Par contre, le législateur fédéral, agissant par une loi votée à la majorité spéciale, reste exclusivement en charge de la matière imposable de ces impôts. « Base » et « matière » se doivent donc d'être bien distingués dans ce cadre, raison pour laquelle le Conseil d'État et la Cour constitutionnelle se sont prononcés à plusieurs reprises à ce propos.

A. LA NOTION DE « BASE IMPOSABLE » APPLIQUÉE AUX DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

29. 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, la notion de base imposable, dans le contexte de la LSF, est définie comme « le montant sur lequel se calcule l'impôt »⁶⁸. Le Conseil d'État évoque, quant à lui, « l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt (le montant du pari, le volume d'eau captée) »⁶⁹. Le mot « assiette » est plus générique, dès lors que certains impôts se calculent à partir non pas d'un montant mais d'une autre variable telle qu'un volume ou une quantité. La Cour constitutionnelle insiste à plusieurs reprises sur la nécessité de ne pas confondre les concepts de base et de matière : « 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 »⁷⁰.

Selon l'annexe 3 précitée, la base imposable du droit d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles est « la part brute de chaque donataire établie sur la base de la valeur des biens »⁷¹.

La base imposable des droits de succession est décrite, dans la même annexe, comme suit : « en ce qui concerne les droits de succession : la valeur de tous les biens recueillis à l'occasion d'un décès. En ce qui concerne le droit de mutation : la valeur des biens immeubles situés en Belgique ». Dans un arrêt rendu en 2019, la Cour constitutionnelle considère que « la base d'imposition concerne la valeur de tous les biens recueillis à la suite du décès »⁷². En 2006, elle précisait en outre qu'il s'agit de « la valeur de la masse successorale, après déduction des dettes »⁷³.

B. LA JURISPRUDENCE DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE RELATIVE AUX « FICIONS LÉGALES » EN MATIÈRE DE DROITS DE SUCCESSION

30. Le régime de compétence relatif aux fictions légales en matière de droits de succession a soulevé des interrogations nécessitant l'intervention de la Cour constitutionnelle. Deux arrêts fondamentaux méritent d'être évoqués ci-après. Nous verrons qu'ils ne sont pas exempts d'objections critiques.

1. L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 26 avril 2006

31. Par le biais d'un décret du 24 décembre 2004⁷⁴, le législateur flamand avait introduit une nouvelle fiction de legs à l'article 4, 3^o, du Code des droits de succession (qui figure, aujourd'hui, à l'art. 2.7.1.0.3 du CFF). 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 donateur⁷⁵. Cette disposition figurait dans la section II du Code des droits de succession, intitulée « Transmissions et dispositions assimilées aux mutations à cause de mort » et se trouve désormais sous la section 1^{re} du chapitre 7 du Code flamand de la fiscalité (« Objet imposable »). Ces donations ne sont donc plus soumises au droit d'enregistrement sur les donations entre vifs⁷⁶ mais bien désormais aux droits de succession⁷⁷. Par cette mesure, le législateur flamand a voulu ainsi éviter l'utilisation du tarif réduit prévu pour les donations mobilières dans

(67) Cette conclusion, en termes de répartition des compétences, est le résultat d'un travail de recherche approfondi mené par Kaj Zee, sous la supervision des professeurs Elly Van de Velde et Marc Bourgeois, dans le cadre d'une thèse de doctorat en cours de finalisation sur le sujet suivant : Naar een verhoogde mate van rechtsbescherming voor de belastingplichtige in het geregionaliseerde België ? Een onderzoek naar de juridische grenzen aan de interpretatie en toepassing van het successie- en schenkingsrecht en van het burgerlijk recht door de federale en regionale fiscale administraties in België (titre provisoire).

(68) Doc. parl., Chambre, 2000-2001, n°1183/7, 157.

(69) Doc. parl., Chambre, 1988-1989, n°635/1, 60.

(70) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.7. Voy. aussi, entre autres : C.C., 22 mars 2018, n°34/2018, B.9 ; C.C., 22 juin 2017, n°83/2017, B.10 ; C.C., 4 mars 2008, n°44/2008, B.6 ; C.C., 26 avril 2006, n°58/2006, B.4.3 ; C.C., 21 janvier 1998, n°4/98, B.7.1.

(71) Doc. parl., Chambre, 2000-2001, n°1183/7, 159.

(72) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.7.

(73) C.C., 26 avril 2006, n°58/2006, B.4.3. Dans des arrêts plus anciens, la Cour constitutionnelle décrivait la base d'imposition des droits de succession comme suit : « La base d'imposition est la valeur, déduction faite des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession (art. 1^{er}, 15 et 18 du Code des droits de succession) » (C.C., 9 décembre 1998, n°128/98, B.7.2 ; C.C., 15 juillet 1999, n°82/99, B.2.2).

(74) Décret flamand du 24 décembre 2004 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2005, M.B., 31 décembre 2004.

(75) 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.

(76) 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.

(77) Une fiction de legs similaire figure aussi à l'article 4, 3^o, du Code des droits de succession applicable en Région de Bruxelles-Capitale (ordonnance du 24 février 2005 modifiant le Code des droits de succession, M.B., 9 mars 2005), ainsi qu'en Région wallonne (décret wallon du 19 juillet 2018 portant des dispositions fiscales diverses, M.B., 24 août 2018).

des cas qui s'apparentent par 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)⁷⁸.

32. 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 [...] »⁷⁹. Partant, la Région flamande était bien compétente sur le fondement de l'article 4 de la LSF.

33. En 2005, la Région de Bruxelles-Capitale a inséré une fiction de legs similaire à l'article 4, 3°, du Code des droits de succession⁸⁰. Quant à la Région wallonne, il a fallu attendre un décret du 19 juillet 2018⁸¹ pour qu'un tel dispositif figure dans la version wallonne du Code des droits de succession, à l'article 4, 3°, également.

2. L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 28 février 2019

34. Le second arrêt ici commenté concerne la fiction reprise à l'article 2.7.1.0.6 (combiné avec l'art. 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. 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.

35. 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 (ci-après : « 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)⁸². 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

(78) Doc., Parl. fl., 2004-2005, n° 124/1, 11-12.

(79) C.C., 26 avril 2006, n° 58/2006, B.4.4.

(80) Ordonnance du 24 février 2005 modifiant le Code des droits de succession, M.B., 9 mars 2005.

(81) Décret wallon du 19 juillet 2018 portant des dispositions fiscales diverses, M.B., 24 août 2018.

(82) Ces positions peuvent être consultées sur le site : www.belastingen.vlaanderen.be.

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 majoritaire⁸³.

36. 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. Tout en confirmant partager totalement le point de vue développé par cette dernière⁸⁴, il a, dès lors, procédé à certains aménagements des textes, de manière à aplanir les difficultés. Un décret daté du 23 décembre 2016⁸⁵ prévoit ainsi désormais que si la personne bénéficiaire des 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, du 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, du CFF).

37. Dans son avis rendu à propos de l'avant-projet de décret, la section de législation du Conseil d'État a 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 LSF⁸⁶. La modification décrétable 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 semble, dès lors, être étendue en conséquence. Or, comme le souligne encore la section de législation, seule l'autorité fédérale peut, par la voie d'une loi spéciale, prendre une mesure qui aboutit à pareil résultat. Des arguments existent donc pour conclure à l'incompétence de la Région, mais le Conseil d'État clôture son propos en considérant qu'il appartiendra à la Cour constitutionnelle de se prononcer définitivement sur cette question, le cas échéant⁸⁷.

38. Le 28 février 2019, la Cour constitutionnelle a prononcé un arrêt statuant sur le recours en annulation introduit par l'union professionnelle « Assuralia » à l'encontre de ce décret flamand⁸⁸. Seul le moyen relatif à la question de la répartition des compétences est ici traité. La Cour, sur ce point, 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 au terme du raisonnement suivant.

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 héritée⁸⁹. « *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 décrétable 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* »⁹⁰. Ainsi, malgré la donation, « *l'indemnité d'assurance demeure perçue à l'occasion du décès du preneur d'assurance. Le législateur décrétable dispose qu'elle constitue un bien*

(83) Voy., entre autres, P. VAN EESBEEK, « Verzekeringsgift : schenkbelasting plus erfbelasting, dixit Vlabel », *Fiscoloog*, 2015, n°1451, 6 ; W. VETTERS et J. BONNE, « Vlabel gooit knuppel in het hoenderhok : verzekeringgift niet langer bevrjndend voor latere erfbelasting », *Fisc. Act.*, 2015, n°37, 1-4 ; A. BIESMANS, « Schenking van een levensverzekeringscontract : schenkbelasting en erfbelasting ?! », *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.*, 2016/1, 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 verzekeringgift 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. not.*, 2016, n°7, 331-333. *Contra* : A. GHYSENS, « Vlabel geeft toelichting bij standpunt over verzekeringgift », *Fisc. Act.*, 2015, n°42, 10-13 ; M. DELANOTE, « Erfbelasting en levensverzekering », *T. Not.*, 2017, n°3, (211) 220-222.

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

(85) 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.

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

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

(88) C.C., 28 février 2019, n°34/2019.

(89) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.8.1.

(90) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.8.2.

transféré à la suite du décès. La précision donnée par le législateur décretaal intervient donc bien dans le champ de la matière imposable qui lui a été attribuée par la loi spéciale précitée »⁹¹.

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 décretaal précise la base du droit fiscal de succession »⁹². 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.

Au final, 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 LSF⁹³.

39. Entre-temps, il convient de souligner que les deux autres Régions ont modifié de manière similaire le régime de la fiction légale prévue par l'article 8 du Code des droits de succession. La Région wallonne l'a fait via un décret du 22 décembre 2021⁹⁴. Quant à la Région de Bruxelles-Capitale, l'adaptation de la disposition en question est le fruit d'une ordonnance datée du 6 juillet 2022⁹⁵. Dans son avis rendu à propos de l'avant-projet d'ordonnance⁹⁶, le Conseil d'État reproduit tout d'abord un extrait de l'avis donné à propos de l'avant-projet de décret flamand, qui mettait en doute la compétence des Régions pour adopter ce type de mesure. Pour autant, la section de législation admet que la Cour constitutionnelle a tranché cette question en confirmant que les législateurs régionaux demeurent dans le cadre de leurs attributions lorsqu'ils amendent l'article 8 en question de la manière décrite ci-avant. Partant, le Conseil d'État se rallie à cette interprétation et conclut que c'est bel et bien la base d'imposition qui est amendée par les nouvelles dispositions bruxelloises.

3. Analyse critique de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle

40. Les questions fondamentales soulevées par les arrêts évoqués ci-avant sont les suivantes : d'une part, les Régions sont-elles en droit de modifier le régime des fictions légales déjà existantes en matière de droits de succession et reprises aux articles 4 à 14 du Code des droits de succession (art. 2.7.1.0.2 à 2.7.1.0.10 du CFF) ? D'autre part, les Régions sont-elles compétentes pour créer de toutes pièces des fictions de ce type ? Pour rappel, ces fictions et présomptions légales (qualifiées parfois « d'actif fictif ») ont pour effet d'assimiler à des mutations à cause de mort, pour la perception des droits de succession, des opérations qui, civilement parlant, sont étrangères à la transmission héréditaire. Cette assimilation, qui concerne des transmissions survenant « à l'occasion du décès », tend à éviter que le *de cujus* ne puisse « faire commodément échec » à l'impôt successoral en réalisant des opérations qui produisent des effets analogues à ceux d'un transfert successoral⁹⁷.

L'enjeu, en termes de répartition des compétences, est de savoir si des amendements apportés au régime de l'actif successoral fictif touchent à la matière imposable des droits de succession ou, plutôt, à leur base d'imposition. Si la matière imposable est affectée, force est de conclure que seule l'autorité fédérale, par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale, est compétente pour adopter ce type de mesures. Si l'on considère, au contraire, que c'est la base imposable qui est directement concernée, la compétence des législateurs régionaux pour ce faire est établie sur le fondement de l'article 4 de la LSF.

41. Les deux arrêts examinés ci-avant semblent indiquer, à première vue, que la Cour constitutionnelle a opté pour la seconde qualification, confirmant ainsi la compétence régionale. Dans son arrêt du 26 avril 2006 (relatif à la création, par une Région, d'une nouvelle hypothèse d'assimilation à un legs, pour les donations mobilières réalisées sous la condition suspensive du prédécès du donateur), la Cour a appuyé sa décision essentiellement sur deux motifs : d'une part, le régime de fiction nouvellement introduit ne modifie pas les caractéristiques civiles de la donation sous condition suspensive de la survie du donataire ; d'autre part, la

(91) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.8.2.

(92) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.8.3.

(93) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.9.

(94) Décret wallon du 22 décembre 2021 portant diverses dispositions pour un impôt plus juste, *M.B.*, 12 janvier 2022. Pour un commentaire, voy. M. BOURGEOIS et K. ZEE, « Het Waals decreet voor een rechtvaardiger belasting. Een kritisch overzicht van de maatregelen in de registratie- en successierechten », *A.F.T.*, 2022, n°4, (19) 28-31 ; M. BOURGEOIS et K. ZEE, « Décret wallon portant diverses dispositions pour un impôt plus juste : commentaire critique des mesures prévues en matière de droits d'enregistrement et de succession », *Rec. gén. enr. not.*, 2022, n°3, (103) 111-114.

(95) Ordonnance du 6 juillet 2022 modifiant les articles 8, 17, 37, 38, 40 et 42 du Code des droits de succession, *M.B.*, 1^{er} août 2022. Pour un commentaire, voy. J. DECUYPER, « Bedingen ten behoeve van een derde – Brussels Hoofdstedelijk Gewest gaat de Vlaamse toer op – Artikel 17 ook van toepassing voor roerende goederen », *Successierechten*, 2022, n°6, 2-5.

(96) Avis n°71.151/4 du 30 mars 2022, *Doc.*, Parl. Rég. Brux.-Cap., 2021-2022, n°A-542/1, 11-13.

(97) A. MAYEUR, *Droits de succession 2020-2021*, mise à jour par M. PETIT avec la collaboration de G. DE FOY et P. VAN DEN EYNDE, t. 1, Malines, Wolters Kluwer, 2020, 259, n°585.

disposition en question aboutit à inclure le montant de la donation dans la masse successorale, et donc, dans la base taxable des droits de succession.

Dès lors, conformément à l'adage « qui peut le plus, peut le moins », si les Régions sont compétentes pour introduire de nouveaux éléments d'actif fictif, elles sont *a fortiori* en droit d'amender le régime des fictions légales déjà existantes. Telle est la conclusion qui devait nécessairement être tirée de cet arrêt de 2006.

42. L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 26 avril 2006 (n°58/2006) a été fortement critiqué en doctrine, entre autres par l'un des signataires de la présente étude⁹⁸.

Si l'on se réfère à la manière dont la Cour constitutionnelle définit la notion de matière imposable (« l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt »), il faut constater qu'elle concerne le domaine d'application des prélèvements fiscaux concernés, alors que la « base » n'est autre qu'un élément de calcul de ceux-ci. Or, la mesure flamande en question a bien eu pour effet de restreindre le champ d'application du droit de donation – celui-ci ne s'appliquera plus vis-à-vis des donations mobilières sous condition suspensive du prédécès du donateur – et d'étendre simultanément le champ d'application du droit de succession – par le biais d'une nouvelle fiction/assimilation à un legs des donations mobilières en question. La traduction chiffrée de ce nouvel élément d'actif fictif n'intervient que dans un second temps et n'est qu'une conséquence indirecte de l'aménagement (extension) de l'objet des droits de succession. Autrement dit, le fait est qu'un acte juridique, dont les effets étaient assujettis à un impôt (le droit de donation), est extrait de son champ d'application et intégré dans celui d'un autre impôt (le droit de succession). La Cour confirme d'ailleurs incidemment cette analyse, à deux reprises, lors de l'analyse du second moyen pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution lus en combinaison avec le principe de sécurité juridique et le principe de confiance⁹⁹, ce qui ne manque pas d'ajouter à la confusion un parfum de contradiction. Au final donc, référence faite à la définition de la notion de « matière imposable », force est de conclure que la donation

de meubles sous condition suspensive du prédécès du donateur n'est plus *un fait ou une situation que frappe l'impôt* sur les donations, mais désormais *un fait ou une situation que frappe l'impôt* sur les successions¹⁰⁰.

Au demeurant, le constat, fait par la Cour, que la disposition flamande attaquée « ne modifie pas les caractéristiques civiles de la donation sous condition suspensive de la survie du donataire » ne revêt aucune pertinence dans le cadre de la question qui nous occupe ici. Un législateur fiscal, lorsqu'il détermine la matière imposable des impôts qu'il établit, définit le fait ou la situation qui sera frappé par le prélèvement. Ce faisant, il s'appuie bonnement et simplement sur la réalité juridique telle que configurée par le droit civil au sens large ou, au contraire s'en écarte partiellement (aménagement fiscal de la situation civile, par le biais notamment d'assimilations, de fictions ou de règles d'inopposabilité), voire totalement (concepts autonomes et réalité fiscale propre). Quelles que soient les options retenues, l'autorité normative fiscale n'en continue pas moins de fixer la matière imposable et, par conséquent, de délimiter le domaine d'application de l'impôt. En aucun cas, la notion de matière imposable ne peut logiquement renvoyer aux règles définissant les conséquences non fiscales (civiles) des actes juridiques¹⁰¹.

Quoi qu'il en soit, l'arrêt de 2006, aussi critiquable fût-il, était appelé à « faire (mauvaise) jurisprudence » et à revêtir le caractère de droit positif dans l'ordre juridique belge, comme l'un des signataires de la présente étude l'écrivait dans une précédente étude¹⁰². Par une interprétation très (trop) extensive de la notion de « base d'imposition », la Cour avait ainsi opté pour une vision maximaliste des compétences des Régions vis-à-vis des impôts régionaux et, simultanément, pour une lecture pour le moins restrictive des réserves de compétence au profit de l'autorité fédérale. Le fait régional était ainsi confirmé, au-delà probablement de la vision même des auteurs des lois spéciales qui ont décentralisé les droits d'enregistrement et de succession¹⁰³.

43. Le second arrêt de la Cour constitutionnelle ici commenté, datant de 2019¹⁰⁴, nous conduit peut-être à nuancer le propos¹⁰⁵. Pour rappel, la Cour a considéré qu'en excluant que la donation de la

(98) M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux [...] », *op. cit.*, 629-661. Voy. aussi, notamment, A. NIJS, A. VAN ZANTBEEK et A. VERBEKE, « Fictielegaat niet ongrondwettelijk », *T.E.P.*, 2006, n°3, 219-223 ; M. DELBOO, « Arbitragehof 26 april 2006 », *Successierechten*, 2006, n°5-6, 5-7.

(99) « B.7.2. L'article 13 du décret du Parlement flamand du 24 décembre 2004 soumet désormais aux droits de succession les donations entre vifs de biens meubles faites par le défunt sous la condition suspensive du prédécès du donateur. Dans le même temps, l'article 14 du même décret soustrait ces donations à l'application de l'article 131 du Code des droits d'enregistrement » ; « B.9.4. Dès lors que les donations visées sont désormais, d'une part, soustraites aux droits d'enregistrement et, d'autre part, assimilées à un legs de biens meubles, [...] » (C.C., 26 avril 2006, n°58/2006).

(100) M. BOURGEOIS, « La 'matière imposable' des impôts régionaux [...] », *op. cit.*, 646-647.

(101) M. BOURGEOIS, *ibid.*, 647.

(102) M. BOURGEOIS, *ibid.*, 647.

(103) La manière dont les notions de matière imposable et de base imposable sont caractérisées dans la note rédigée par le gouvernement fédéral à l'occasion de la cinquième réforme de l'État et insérée en annexe aux travaux parlementaires n'apporte pas de soutien à l'interprétation de la Cour constitutionnelle : *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n°50-1183/7, 158.

(104) C.C., 28 février 2019, n°34/2019.

(105) L'analyse qui suit est le résultat d'un travail de recherche approfondi mené par Kaj Zee, sous la supervision des professeurs Elly Van de Velde et Marc Bourgeois, dans le cadre d'une thèse de doctorat en cours de finalisation sur le sujet suivant : *Naar een verhoogde mate van rechtsbescherming voor de belastingplichtige in het geregionaliseerde België? Een onderzoek naar de juridische grenzen aan de interpretatie en toepassing van het*

police d'assurance-vie au bénéficiaire de la prestation d'assurance-vie ait pour conséquence que cette prestation ne soit plus assimilée à une somme recueillie à titre de legs du défunt, « le législateur décretaal 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 »¹⁰⁶.

Le requérant avait fait valoir que les dispositions contestées rendraient les droits de succession exigibles sur la plus-value qui s'est accrue entre le moment de la donation de la police d'assurance et le décès du donateur/assuré si la donation a été enregistrée et soumise à l'impôt sur les donations, élargissant ainsi la matière imposable alors que la Région flamande n'a pas la compétence pour ce faire¹⁰⁷. La Cour constitutionnelle réfute cet argument en jugeant que, nonobstant la donation de la police d'assurance au bénéficiaire, l'indemnité d'assurance demeure perçue « à l'occasion du décès du preneur d'assurance. Le législateur décretaal dispose qu'elle constitue un bien transféré à la suite du décès. La précision donnée par le législateur décretaal intervient donc bien dans le champ de la matière imposable qui lui a été attribuée par la loi spéciale précitée »¹⁰⁸. Ce faisant, la Cour constitutionnelle précise, de manière intéressante, l'étendue de la matière imposable des droits de succession : une acquisition à l'occasion du décès constitue un bien transféré à la suite du décès (en néerlandais : « een overdracht ingevolge het overlijden »), ce qui correspond à la définition de la matière imposable telle qu'exposée ci-avant (point IV, A). Autrement dit, une transmission de biens à l'occasion d'un décès fait partie de la matière imposable de l'impôt successoral.

44. Encore faut-il bien comprendre ce que recouvre l'expression d'acquisition ou de transmission à l'occasion du décès, ainsi que l'enjeu en termes de détermination de la portée de la matière imposable des droits de succession. Pour ce faire, il convient de se remémorer les principes relatifs à l'exigibilité de l'impôt successoral. Le droit de succession et le droit de mutation par décès ne concernent, en principe, que les transmissions héréditaires (à savoir les mutations à cause de mort), que celles-ci se matérialisent à la suite d'une dévolution légale, d'une disposition testamentaire ou d'une institution contractuelle¹⁰⁹. L'impôt successoral n'est donc dû, par voie de principe, que

si le décès est la « cause » du transfert des biens. Le titre juridique consiste dans la succession à proprement parler et le bénéficiaire doit invoquer sa qualité d'héritier, de légataire ou de donataire (à cause de mort).

Il faut distinguer la situation dans laquelle le décès est la « cause » de la transmission par rapport à celle dans laquelle le décès n'est que « l'occasion » du transfert. En cas de transmission de biens à l'occasion d'un décès, le titre juridique (la cause) du transfert est extérieur à la succession du *de cuius* et le bénéficiaire doit faire valoir une autre qualité que celle d'héritier, de légataire ou de donataire (à cause de mort). Ainsi, le titre juridique (la cause) en question peut consister en un contrat entre vifs, dont l'exécution a été suspendue jusqu'au décès de l'une des parties, ou encore, résider dans la loi. Les mutations à l'occasion du décès ne sont, par voie de principe, pas concernées par les droits de succession. Des exceptions sont néanmoins prévues aux articles 4 à 14 du Code des droits de succession (art. 2.7.1.0.2 à 2.7.1.0.10 du CFF) qui contiennent lesdites « fictions légales ». En vertu de celles-ci, certains actes juridiques entre vifs (qui engendrent des transmissions de biens à l'occasion du décès) sont assimilés, pour la perception des droits de succession, à des legs, et donc, à des mutations à cause de mort. Pour la Cour constitutionnelle, les transmissions à l'occasion d'un décès font partie de la matière imposable de l'impôt successoral, de telle manière que les dispositions contenant les fictions légales en question sont elles aussi incluses dans cette matière imposable.

En 2019, la Cour nous paraît, dès lors, avoir opéré un revirement par rapport à son arrêt précité du 26 avril 2006. Dans ce dernier, la Cour considérait, sans plus, que les dispositions relatives aux fictions légales ne concernaient pas la matière imposable des droits de succession, mais leur base d'imposition. Pour rappel, en 2006, la Cour constitutionnelle estimait que la matière imposable en question consistait dans le « transfert de biens résultant d'un décès »¹¹⁰ (en néerlandais : « de overdracht van goederen ten gevolge van overlijden »¹¹¹). En 2019, cette matière imposable « est constituée par les biens transférés à la suite du décès »¹¹² (en néerlandais : « de overdracht van goederen ingevolge overlijden »¹¹³), ce qui est plus générique et couvre aussi des transmissions dont le décès n'est pas la cause mais l'occasion¹¹⁴. La question

successie- en schenkingsrecht en van het burgerlijk recht door de federale en regionale fiscale administraties in België (titre provisoire). Voy. aussi M. BOURGEOIS et K. ZEE, « Het Waals decreet voor een rechtvaardiger belasting [...] », *op. cit.*, 22, note de bas de page 24 ; M. BOURGEOIS et K. ZEE, « Décret wallon portant diverses dispositions pour un impôt plus juste [...] », *op. cit.*, 106, note de bas de page 24.

(106) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.8.2.

(107) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, A.2.

(108) C.C., 28 février 2019, n°34/2019, B.8.2.

(109) Art. 2.7.1.0.2 et 2.7.3.1.1 du CFF (Région flamande) ; art. 2 du Code des droits de succession (Région de Bruxelles-Capitale et Région wallonne).

(110) C'est nous qui soulignons.

(111) C'est nous qui soulignons.

(112) C'est nous qui soulignons.

(113) C'est nous qui soulignons.

(114) À première vue, la fiction contenue à l'article 7 du Code des droits de succession (art. 2.7.1.0.5 du CFF) ne semble pas concerner une transmission de biens survenant « à l'occasion du décès ». En effet, l'hypothèse a trait à un ou plusieurs biens meubles dont le défunt a disposé à titre gratuit durant la période de trois ans (Régions flamande et de Bruxelles-Capitale) ou de cinq ans (Région wallonne) qui a précédé son décès, et ce sans que

de compétence relative à l'introduction ou l'adaptation des fictions légales prévues pour la perception des droits de succession n'est donc pas étrangère à celle concernant la matière imposable dont la maîtrise incombe toujours à l'autorité fédérale.

45. Certes, dans son arrêt du 28 février 2019, la Cour constitutionnelle conclut, dans le considérant B.9, que les dispositions attaquées concernent la *base d'imposition* de l'impôt successoral et relèvent de la compétence des Régions sur la base de l'article 4 de la LSF. Pour autant, cette conclusion est susceptible de deux interprétations alternatives.

Une première manière de voir les choses consiste à soutenir que *toutes* les transmissions de biens survenant à l'occasion d'un décès feraient partie, de manière abstraite, de la matière imposable (réelle ou potentielle) des droits de succession. À cet égard, peu importe qu'une telle transmission soit déjà ou non effectivement rendue taxable sur le fondement d'une fiction légale déjà expressément prévue. Les Régions devraient, dans cette perspective, être considérées comme compétentes, au titre de leur prérogative exclusive vis-à-vis de la base d'imposition, pour soit aménager comme elles l'entendent le régime des fictions existantes, soit créer de nouvelles fictions. La seule condition est que la fiction (déjà existante ou nouvelle) couvre une hypothèse de transfert de biens à l'occasion d'un décès. C'est donc une vision maximaliste de la matière imposable de l'impôt successoral, qui combine à la fois des éléments déjà réellement taxables avec des éléments taxables de manière potentielle.

Pareille interprétation, qui fait la part belle aux Régions, nous paraît cependant aller à l'encontre de l'intention, exprimée par le législateur spécial de 1989 lors de l'adoption de la LSF, de figer (geler) la matière imposable des impôts régionaux (au sens de l'art. 3 de la LSF) telle qu'elle se présentait au moment des transferts successifs de compétences¹¹⁵. Ce gel était censé valoir tant à l'égard du législateur national statuant à la majorité ordinaire qu'à celui des parlements régionaux¹¹⁶ (*cfr* le point I, *supra*).

Si les transmissions à l'occasion d'un décès font aussi partie de la matière imposable des droits de succession, il est plus conforme à l'intention du législateur

institutionnel fédéral de l'époque de considérer que seuls sont concernés les transferts à l'occasion d'un décès qui étaient déjà repris parmi les fictions légales au moment de la régionalisation (c'est-à-dire au moment où cette matière imposable a été « figée »). Dès lors, l'introduction d'une nouvelle fiction, voire l'adaptation des fictions existantes affecteraient la matière imposable et relèveraient, dès lors, de la compétence exclusive de l'autorité fédérale (agissant par le biais d'une loi spéciale). Cette seconde interprétation aboutit, au final, à priver les Régions du pouvoir d'étendre et de réformer le régime de l'actif fictif en matière de droits de succession.

Mais comment alors réconcilier la seconde interprétation, qui nous paraît être la plus correcte, avec le fait que la Cour constitutionnelle a, dans son arrêt du 28 février 2019 (n° 34/2019), en fin de compte, validé la modification flamande en cause ? Selon nous, pour comprendre le lien que la Cour constitutionnelle établit entre l'article 34, 2°, du décret flamand du 23 décembre 2016 et la base d'imposition des droits de succession, il convient de garder à l'esprit les travaux parlementaires de l'époque. Le législateur flamand avait en effet considéré que le don de la police d'assurance n'empêchait pas la taxation à l'impôt successoral sur le fondement de l'article 2.7.1.0.6 du Code flamand de la fiscalité tel qu'il était libellé avant sa révision en 2016¹¹⁷. La modification du texte de cet article, par le biais du décret du 23 décembre 2016, visait uniquement à mettre un terme aux discussions et hésitations induites par la doctrine majoritaire à ce propos. C'est ainsi que la Cour affirme, comme motif de sa validation, que « le législateur décrétal 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 »¹¹⁸. Il ne s'agissait donc pas d'introduire une nouvelle fiction légale ni de modifier le régime d'une fiction déjà existante ; il n'était question que de préciser la portée de la fiction reprise à l'article 2.7.1.0.6 du Code flamand de la fiscalité, telle qu'elle devait déjà se comprendre antérieurement (aux dires de Vlabel et du législateur flamand). Cette précision donnée par le législateur décrétal intervenait donc bien dans le champ de la matière imposable qui lui a été attribuée par la LSF¹¹⁹ ; elle pouvait se concrétiser au titre de la compétence régionale vis-à-vis de la base d'imposition telle qu'attribuée par l'article 4 de la LSF.

le droit (ou l'impôt) de donation n'ait été perçu. Autrement dit, la disposition en question vise des donations de biens (meubles) qui se sont matérialisées antérieurement au décès. Or, il convient de rappeler que cette clause de fiction a été notamment introduite pour éviter que les donations faites par le défunt à ses héritiers n'échappent *in extremis* au paiement des droits de succession (M. DONNAY, *Commentaire du Code des droits de succession*, op. cit., 164-165 ; O. VAN ACOLEYEN, *Successierecht*, op. cit., 133-134 ; R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Successierechten*, Herentals, KnopsPublishing, 2013, 65-68 ; J. DECUYPER et J. RUYSEVELDT, *Jaarboek Successierechten 2020-2021*, op. cit., 248-249, n° 964). Les donations *in extremis*, qui sont donc visées par la fiction en question, sont effectuées juste avant le décès et dans la perspective immédiate de celui-ci, ce qui en fait, selon nous, une transmission opérée à l'occasion du décès (même si celui-ci se produit dans un avenir prévisible).

(115) *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 60 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, 271.

(116) *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, 60 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, 271. Voy. aussi *Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 604/2, 5-6.

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

(118) C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.8.2.

(119) C.C., 28 février 2019, n° 34/2019, B.8.2.

VIII. Conclusion

46. Au terme de cet exercice de clarification conceptuelle de la notion de « matière imposable », envisagée à propos des impôts régionaux au sens de l'article 3 de la LSF, il est frappant de constater combien l'incertitude demeure. La réserve de compétence au profit de l'autorité fédérale vis-à-vis de cette matière, qui s'étend d'ailleurs au fait générateur juridique ainsi qu'à la détermination du redevable des impôts concernés, paralyse les velléités de réforme fiscale au niveau régional, voire fédéral¹²⁰, et fragilise les initiatives prises le cas échéant. En outre, la distinction entre les concepts de « matière »

et de « base » continue de poser question et suscite moult tergiversations, en ce compris au sein de l'arbitre ultime, à savoir la Cour constitutionnelle. Cette dernière donne parfois l'impression de se livrer à des acrobaties juridiques de manière à ménager – politiquement ? – la chèvre et le chou. Des réflexions sont actuellement en cours de part et d'autre de la frontière linguistique, en vue de fixer les bases d'une future réforme institutionnelle dont la fiscalité sera, une fois encore, un enjeu majeur. C'est un secret de polichinelle. Nous ne pouvons qu'émettre le souhait que ces réflexions portent aussi sur le régime actuel de répartition des attributions relatives aux impôts régionaux.

(120) En 2016, le législateur fédéral a décidé de supprimer l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard et d'argent proposés par voie électronique. Du fait de cette réforme fédérale, la marge brute réelle de l'organisation de jeux de hasard et d'argent en ligne était soumise à la fois à la TVA et à la taxe régionale sur les jeux et paris (impôt régional au sens de l'art. 3 de la LSF). En aucun cas l'autorité fédérale n'a procédé à une quelconque modification du régime juridique de la taxe sur les jeux et paris. Elle s'est limitée à amender le droit de la TVA qui relève de sa compétence. Pour autant, la Cour constitutionnelle a considéré que : « 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 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 » (C.C., 22 mars 2018, n°34/2018, B.13). En l'absence de loi spéciale, la Cour décide d'annuler les dispositions attaquées relatives à la TVA.

Au regard de cet arrêt, force est de constater que la réserve de compétence au profit du législateur fédéral agissant à la majorité spéciale va au-delà de la matière imposable des impôts régionaux (et même au-delà du fait générateur juridique et de la désignation du redevable). Elle concerne aussi les initiatives fédérales qui auraient pour effet de restreindre *de facto* l'assiette de taxation disponible pour les Régions au titre de leurs impôts régionaux (au sens de l'art. 3 de la LSF).