

LC

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 39.076/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Président et Ministre du Budget, des Finances, de l'Équipement et du Patrimoine de la Région wallonne, le 12 septembre 2005, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret "portant diverses modifications au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, et au Code des droits de succession", a donné le 3 octobre 2005 l'avis suivant :

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

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

Formalités préalables

Aucune des pièces jointes au dossier n'atteste de l'accomplissement de la procédure de concertation prévue par les articles 8 à 11 de l'accord de coopération du 7 décembre 2001 entre l'État fédéral et les Régions relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû.

Si ce n'est chose faite, il y a lieu de procéder à cette concertation et de donner connaissance au Parlement wallon des éventuelles remarques du Ministre fédéral sur l'applicabilité technique des modifications projetées.

.../...

Fondement juridique

Dispositif

Article 2

(Article 131*bis* en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe)

1. La disposition finale de l'article 131*bis*, § 2, 1°, alinéa 3, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe est rédigée comme suit :

"(...) en cas de déclaration inexacte, le tarif au taux normal de l'article 131, sous déduction du droit déjà payé, est exigible et le donataire encourt une amende égale aux droits complémentaires".

Tirer les conséquences qui s'attachent à une déclaration inexacte est une opération qui se situe dans la phase de contrôle de la base imposable et de l'impôt. Cette opération relève donc du service de l'impôt au sens de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions ¹. C'est donc le législateur fédéral qui est resté compétent pour adopter les règles en la matière ². En conséquence, cette phrase doit être omise.

2. Au paragraphe 3, 2°, de la disposition examinée, les mots "au moment de la présentation à l'enregistrement visée au § 1^{er}" ne paraissent pas adéquats dès lors que l'article 131*bis*, § 1^{er}, en projet, ne vise pas directement une "présentation à l'enregistrement".

(1) Voir Cour d'arbitrage, arrêt n° 72/2005 du 20 avril 2005, considérant B.6, dernier alinéa.

(2) Voir, pour un exemple comparable, Cour d'arbitrage, arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998, considérant B.8.4., alinéa 2; dans cette affaire, la Région flamande avait adopté une disposition prévoyant qu'en cas de non respect des conditions mises au maintien d'un tarif réduit en matière de droits de succession, le tarif normal augmenté des intérêts légaux serait appliqué. Relativement au principe de cette majoration, la Cour a estimé que "le législateur décréteil a pris une mesure qui se rapporte à la procédure de perception, qui relève de la compétence du législateur fédéral".

Il serait sans doute plus judicieux ou bien d'omettre les mots "visée au § 1^{er}" ou bien de faire référence à la "présentation à l'enregistrement" visée par l'article 6 du Code.

Article 3

(Article 131^{ter} en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe)

1. Selon son commentaire, cette disposition entend introduire en Région wallonne un tarif réduit des droits d'enregistrement pour les donations portant sur un immeuble destiné à l'habitation lorsque la donation est effectuée en ligne directe, entre époux et entre cohabitants, à l'image de ce qui a été fait en Région de Bruxelles-Capitale par l'article 7 de l'ordonnance du 20 décembre 2002 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Le commentaire de l'article rappelle à cet égard les objectifs que le législateur ordonnantiel entendait poursuivre, à savoir

"Le Gouvernement bruxellois a proposé cette mesure en la motivant essentiellement eu égard au souci de favoriser l'installation d'habitants à revenus moyens et de jeunes ménages dans la Région Bruxelloise, ce qui présentait selon lui un certain nombre d'avantages sur le plan fiscal et financier (revenus complémentaires pour les communes via les centimes additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques; augmentation du produit d'autres impôts qui reviennent à la Région; rénovation du patrimoine immobilier, diminution d'immeubles abandonnés et amélioration de l'environnement urbain; augmentation du produit régional pour différents secteurs de la vie économique; diminution du trafic dû aux navetteurs)."

Ces motivations, qui apparaissent propres à la Région de Bruxelles-Capitale, ne peuvent justifier la mesure en projet dès lors que, contrairement à la Région de Bruxelles-Capitale, la Région wallonne ne dispose pas d'un territoire restreint au sein duquel les prix de l'immobilier seraient plus élevés que dans les Régions avoisinantes, raison pour laquelle il y aurait lieu d'attirer des ménages qui ne seraient plus en mesure de s'y installer; la Région wallonne ne subit pas non plus les inconvénients liés à un trafic généré par des navetteurs.

Plus fondamentalement, il y a lieu de noter que la disposition examinée introduit une mesure fiscale qui n'est pas comparable au régime instauré par l'article 7 de l'ordonnance du 20 décembre 2002, précitée.

En effet, elle s'en distingue notamment par les éléments suivants :

- le régime à l'examen porte sur la donation de "l'immeuble familial" (le donateur doit y avoir sa résidence depuis cinq ans au moins à la date de la donation) alors qu'en Région de Bruxelles-Capitale, la réduction des droits est accordée en cas de donation d'un immeuble, peu importe qu'il s'agisse ou non de "l'immeuble familial";
- le régime à l'examen n'impose pas au donataire d'établir sa résidence dans l'immeuble qu'il reçoit alors que cette condition est imposée en Région de Bruxelles-Capitale, conformément à la logique qui inspirait le projet et rappelée ci-dessus de voir de jeunes ménages s'établir effectivement dans la Région de Bruxelles-Capitale;
- le régime à l'examen ne conditionne pas l'octroi du taux réduit au fait que le donataire ne soit par ailleurs pas propriétaire d'un autre immeuble destiné à l'habitation alors que cette condition est imposée en Région de Bruxelles-Capitale.

Il résulte notamment de ces éléments que la mesure envisagée diffère fondamentalement de celle adoptée par la Région de Bruxelles-Capitale, ce qui explique que les justifications empruntées au projet bruxellois ne sont pas de nature à fournir une explication quant au but poursuivi par la mesure en projet.

Or, de telles justifications relatives à la ratio legis de cette mesure sont nécessaires pour déterminer si les distinctions qu'opère le projet sont ou non admissibles au regard du principe d'égalité devant l'impôt ³.

Il conviendrait donc que les travaux préparatoires du décret en projet fassent apparaître le but qui est poursuivi par la disposition visant à accorder une réduction des droits d'enregistrement sur les donations d'immeuble; pour permettre à la Cour d'arbitrage d'exercer un éventuel contrôle, il y aura lieu de justifier, au regard du principe d'égalité, pourquoi ce régime fiscal favorable ne vaut que lorsqu'il s'agit d'une donation :

- en pleine propriété;
- d'un immeuble dans lequel le donateur avait sa résidence depuis au moins cinq ans au moment de la donation.

À défaut de connaître le but poursuivi par la disposition examinée, le Conseil d'État n'est en tout état de cause pas à même d'apprécier si les deux conditions posées à l'octroi du régime fiscal de faveur sont conciliables avec le principe d'égalité devant la loi fiscale.

2. La notion de "force majeure" a une portée précise en droit, portée que l'alinéa 3 du paragraphe 2 de la disposition examinée tend à dénaturer. Il serait plus adéquat de compléter l'alinéa 2 en y visant aussi des raisons impérieuses de nature médicale et de prévoir, à l'alinéa 3, que "l'état de besoin en soins" envisagé par cet alinéa constitue "une raison impérieuse de nature familiale, sociale ou médicale" plutôt qu'un cas de force majeure.

(3) Sur ce point, voir J.-C. Scholsem, "L'égalité devant la Cour d'arbitrage", Liber amicorum Prof. em. E. Krings, Bruxelles, Story Scientia, 1991, p. 773 : "Le but de la loi devient le critère principal, sinon exclusif, du jugement porté en matière d'égalité" (cité par F. Delperée, Le droit constitutionnel de la Belgique, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 207).

Article 12

(Article 140 en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe)

1. L'article 140, alinéa 1^{er}, 1°, dernier tiret, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe réserve un régime fiscal favorable aux donations faites en faveur de sociétés anonymes ou coopératives lorsque de telles sociétés donataires sont situées en Région wallonne. En n'accordant pas un avantage fiscal identique aux donations qui seraient faites en faveur d'une personne morale située dans un autre État membre de la Communauté européenne et qui aurait usé de son droit à prester librement en Région wallonne des services "ayant pour objet exclusif de faire des prêts en vue de la construction, de l'achat ou de l'aménagement d'habitations sociales, de petites propriétés terriennes ou d'habitations y assimilées, ainsi que de leur équipement mobilier approprié", le projet apporte au principe de la liberté de prestation des services dont peut se prévaloir cette personne morale en vertu des articles 49 et 50 du Traité CE une entrave que l'exposé des motifs ne justifie par aucune raison impérieuse d'intérêt général. Le projet doit être revu afin ou bien de supprimer cette entrave ou bien de la justifier adéquatement au regard des exigences issues du droit européen.

2. Le 2° de la disposition examinée, qui insère un 1°*bis* dans l'article 140, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, amène à s'interroger sur le sens que l'auteur du projet entend donner aux mots "aux organismes publics de la Région wallonne" utilisés au deuxième tiret du 1°*bis* en projet.

Si l'on s'en tient au commentaire de l'article 12, on pourrait penser que ces mots visent, non pas seulement les organismes publics dépendant de la Région wallonne stricto sensu (dans cette acception, le deuxième tiret rendrait d'ailleurs inutile le troisième tiret du 1°*bis* dans la mesure où les "sociétés régionales wallonnes créées par un décret du Parlement wallon" sont des organismes publics de la Région wallonne) mais l'ensemble des organismes publics situés en Région wallonne et qui ne dépendent pas d'une commune ou d'une province (les établissements publics dépendant des communes

.../...

et provinces étant déjà explicitement visés au 1° du même article 140); en effet, le commentaire indique que l'article 12 du projet vise de manière générale

"(...) l'alignement de la réduction des droits de donation pour les dons à un certain nombre d'organismes publics, sur le fait que la Flandre a limité cette réduction aux organismes situés en Flandre".

Si tel était le sens du deuxième tiret du 1°*bis*, il conviendrait de le mettre en rapport avec les considérants B.16.3. à B.16.7. de l'arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998 de la Cour d'arbitrage desquels il résulte que le législateur décréteil flamand ne peut, s'agissant des organismes publics ne dépendant pas des communes et des provinces, exiger qu'ils soient situés dans la Région flamande pour bénéficier d'un taux favorable.

Le même raisonnement étant transposable au cas d'espèce, le deuxième tiret du 1°*bis* ne peut se lire que comme concernant exclusivement les organismes publics dépendant de la Région wallonne, c'est-à-dire les organismes créés sur la base de l'article 9 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Par conséquent, la section de législation n'aperçoit pas l'utilité du troisième tiret du 1°*bis* puisque les organismes y visés sont déjà couverts par le deuxième tiret du même 1°*bis*, deuxième tiret qui doit viser les "organismes publics dépendant de la Région wallonne".

3. Au 5° de la disposition examinée (article 140, alinéa 2, b), du Code), sachant qu'en application de l'article 27 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, une fondation privée poursuit toujours un but désintéressé qui, à lui seul, pourrait éventuellement justifier que les donations faites à son profit soient enregistrées à un taux réduit, le commentaire de l'article devrait expliquer pourquoi, lorsqu'une donation est consentie en faveur d'une telle fondation, le taux réduit de 7 % ne s'applique que si celle-ci poursuit des objectifs de nature sociale.

4. Au 6°, les mots "et auprès du bureau compétent en vertu des articles 39 et 40" doivent être omis.

En effet, d'une part, on imagine mal qu'il y ait lieu de produire une attestation auprès d'un bureau qui ne serait pas le bureau compétent pour la recevoir.

D'autre part, en vertu de l'article 4, § 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, la Région wallonne est compétente pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'impôt concerné. Cette compétence emporte celle de préciser les éléments dont il est tenu compte pour décider qu'une personne remplit ou non les conditions pour bénéficier de l'application d'un tarif réduit. Il en résulte que ne suscite aucune objection les dispositions par lesquelles le projet entend soumettre l'application du taux réduit à la production d'une attestation qui sera délivrée par la Région wallonne selon les modalités que déterminera le Gouvernement wallon.

Par contre, tant que l'État assure le service de l'impôt concerné, il reste, en application de l'article 5, § 3, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, précitée, seul compétent pour établir les règles de procédure liées au dit service. La Région wallonne n'est donc pas compétente pour désigner le bureau auprès duquel l'attestation que vise cette disposition doit être produite.

Article 14

Cet article appelle mutatis mutandis la même observation que celle émise au point 2 sous l'article 12.

Article 15

L'article 59, 1°, dernier tiret, en projet, du Code des droits de succession soulève mutatis mutandis la même difficulté que celle évoquée dans l'observation 1 sous l'article 12 du projet.

Article 16

1. L'article 60, § 2, b), dernier alinéa, en projet, du Code des droits de succession appelle mutatis mutandis la même observation que celle formulée au point 3 sous l'article 12.

2. L'article 60, § 3, en projet, du Code des droits de succession appelle mutatis mutandis la même observation que celle formulée au point 4 sous l'article 12.

Article 17

1. Il est renvoyé à l'observation 1 sous l'article 3 concernant la nécessité pour les travaux préparatoires de faire apparaître la ratio legis de cette disposition et de justifier, dans le respect du principe d'égalité, les conditions qu'elle pose à l'octroi du tarif réduit.

2. Sous la réserve de ce qui est observé au point 2 sous l'article 3, la section de législation ne s'explique pas les raisons pour lesquelles la rédaction de l'alinéa 2, du paragraphe 2, de l'article 60^{ter}, en projet, du Code des droits de succession diffère de celle de l'article 131^{ter}, § 2, alinéas 2 et 3, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Article 23

Cet article appelle une observation similaire à l'observation 1 formulée sous l'article 2.

À l'article 140*quinqies*, § 2, alinéa 2, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les mots "sous peine d'une amende égale à ce droit, au bureau qui a perçu le droit réduit." doivent être omis car ils règlent une question liée au service de l'impôt, ce qui relève de la compétence de l'État fédéral en application de l'article 5, § 3, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989.

Par ailleurs, l'auteur du projet devrait veiller à établir, dans le commentaire de l'article, que l'article 140*quinqies*, § 2, du Code, lu en combinaison avec les articles 140*sexies* (article 24 du projet) et 140*octies* (article 26 du projet) et avec le considérant B.8.4. de l'arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998 de la Cour d'arbitrage, n'empiète pas sur les compétences de l'État fédéral relatives à l'établissement des règles de procédure liées au service de l'impôt, c'est-à-dire le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts).

Article 29

Pour avoir un sens, l'alinéa 1^{er} doit prévoir que le chapitre IV du projet entre également en vigueur le jour de la publication du décret au Moniteur belge.

La chambre était composée de

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

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur adjoint.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS