

GOUVERNEMENT

WALLON



**Conseil de la Fiscalité
et des Finances de Wallonie**

Législature 2014 – 2019

Avis sur l'avant-projet de décret portant des dispositions fiscales diverses

Date de l'avis : 04 juin 2018

I. SAISINE

Le 25 mai 2018, le Ministre du Budget et des Finances a demandé au Conseil économique et social de Wallonie de saisir le Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie d'une demande d'avis sur un avant-projet de décret portant des dispositions fiscales diverses.

Vu le délai imparti, le Conseil n'a pas pu examiner les estimations de l'impact budgétaire des mesures annoncées et dès lors ne se prononce pas sur celles-ci.

II. AVIS

A titre liminaire et de manière générale, le Conseil souhaiterait voir apparaître, dans les circulaires d'application des textes fiscaux, des développements consacrés à leur applicabilité dans le temps.

Ainsi, par exemple, si des dispositifs fiscaux exemptent une opération d'un impôt dans la mesure où elle aurait précédemment fait l'objet d'une imposition, la circulaire devrait préciser que cette exemption s'applique également dans les cas où un impôt a été régulièrement perçu dans le passé sur la base d'une disposition actuellement abrogée.

Le Conseil recommande, dès lors, au Gouvernement de tenir compte de cette observation lors de la rédaction de la future circulaire élaborée dans le cadre de l'application du dispositif en projet.

1. Dispositions modifiant le Code des droits de succession

1.1. Assimilation à un legs des donations réalisées sous une condition suspensive se réalisant par suite du décès du donateur (articles 1^{er}, 3, 5 et 6 de l'avant-projet).

Actuellement, les seules donations mobilières ne bénéficiant pas du régime de taxation proportionnel (3,3% ou 5,5% selon la ligne unissant les parties) sont celles qui sont réalisées sous condition suspensive se réalisant par suite du décès du donateur. Ces donations sont soumises au tarif progressif de l'article 131 du Code des droits d'enregistrement.

Ces donations s'exécutant à l'occasion du prédécès d'une des parties à la donation, le donateur, elles s'apparentent, par leur nature, à un legs. A l'instar des régimes fiscaux bruxellois et flamands, l'avant-projet de décret propose de modifier l'article 4 du Code des droits de succession afin d'assimiler ces donations à un legs.

Ces dispositions n'appellent aucune observation.

1.2. Précision de la règle de réincorporation dans la masse taxable des droits de succession des donations manuelles et indirectes non taxées dont l'antériorité par rapport au décès du donateur remonte à moins de 3 ans (article 2 de l'avant-projet de décret).

L'actuel article 7 du Code des droits de succession est une disposition qui permet d'incorporer dans la masse taxable des droits de succession les donations dites *in extremis* (antérieures à moins de 3 ans par rapport au décès). Cette règle a, dès lors, pour objet de maintenir une substance à l'assiette taxable des droits de succession.

L'avant-projet de décret entend préciser que la règle de l'article 7 s'applique également lorsque des dons manuels ou indirects bénéficient de l'exemption des droits d'enregistrement introduite par l'article 8 de l'avant-projet de décret (cf. *infra*). L'objectif du Gouvernement est ainsi de rendre le pacte successoral fiscalement neutre : la donation continue à ne pas être taxée en droit d'enregistrement tandis que l'article 7 sera applicable si la donation ne remonte pas à plus de trois par rapport au décès du donateur.

Le Conseil constate qu'actuellement, la règle de l'article 7 du Code des droits de succession fait peser sur l'administration la charge de la preuve d'établir que les conditions d'application de cette disposition se trouvent réunies.

Bien qu'il comprenne l'objectif de ne pas rendre opposable à l'administration fiscale, en ce qui concerne les donations relatées dans le pacte, la date du pacte lui-même ou celle alléguée par les parties, le Conseil constate que la disposition en projet va au-delà de cet objectif et apparaît renverser le fardeau de la preuve de l'administration vers le contribuable.

Le conseil s'interroge sur la réalité de la volonté du gouvernement d'opérer un tel renversement de la charge de la preuve spécialement lorsque l'administration se trouve en présence de très anciennes donations dont il ne subsiste plus de preuve matériellement parlant. Il met en garde contre l'impact d'une telle formulation sur la réalisation de l'objectif de neutralité fiscale d'une telle disposition.

2. Dispositions modifiant le Code des droits d'enregistrement

2.1. Modification du tarif des droits d'enregistrement sur les donations immobilières (article 4 de l'avant-projet de décret)

Actuellement, l'article 131 du Code des droits d'enregistrement établit un tarif progressif qui est d'application tant pour les donations immobilières que pour les donations mobilières réalisées sous la condition suspensive de décès du donateur.

En assimilant à un legs les donations réalisées sous la condition suspensive de décès du donateur, l'avant-projet de décret simplifie le régime de l'article 131 qui n'est plus applicable désormais qu'aux donations immobilières.

Par ailleurs, le dispositif en projet simplifie en réduisant le nombre de tranches, de taux et de lignes.

Le tarif progressif de principe proposé serait ainsi identique à celui pratiqué en Flandre et à Bruxelles.

Cette disposition n'appelle pas d'observation particulière.

2.2. Introduction d'une exemption de droits d'enregistrement sur la valeur des donations manuelles ou indirectes mentionnées dans un pacte successoral et qui n'ont pas été antérieurement taxées (article 8 de l'avant-projet)

La loi fédérale du 31 juillet 2017 a modifié certaines dispositions du Code civil en matière de libéralités et de successions afin, entre autres, d'étendre la possibilité de recourir à des pactes successoraux.

La conclusion de ce type de pacte permet au donateur (futur défunt) de réaliser et/ou de constater un équilibre entre des donations effectuées au profit de ses héritiers présomptifs. Ce type de mécanisme devrait permettre de pacifier le déroulement d'une succession.

Considérant qu'une des conditions essentielles du succès de ce type de pacte était sa neutralité sur le plan fiscal, l'avant-projet de décret propose d'exempter de droits d'enregistrement les dons manuels ou indirects non antérieurement taxés qui seraient relatés dans le pacte.

Des observations terminologiques peuvent être faites.

D'une part, les termes « droits de donation » ne se retrouvent pas dans le Code des droits d'enregistrement. Il conviendrait de lui préférer les termes génériques « droits d'enregistrement » ou « droit proportionnel ». Cette remarque vaut également dans le cadre de l'article 2 de l'avant-projet de décret.

De manière générale, l'expression « exempte du droit de donation la valeur de la donation », bien qu'elle soit utilisée à plusieurs reprises dans les dispositions du Code relatives aux exemptions, gagnerait à être revue. En effet, le Conseil constate que de nombreuses exemptions du droit proportionnel figurent dans la section 12 « donations » du chapitre IV « fixation de droits » du Code alors qu'une section spéciale, la section 20 est consacrée aux « actes exemptés du droit proportionnel et assujettis au droit fixe général ». Le Conseil recommande au Gouvernement de prendre en compte cette observation à l'occasion de la prochaine réforme structurelle des codes fiscaux.

2.3. Suppression du tarif progressif dérogatoire en cas de donation de la résidence principale du donateur (articles 7 et 9 à 13 de l'avant-projet de décret).

Actuellement, l'article 131^{ter} du Code des droits d'enregistrement prévoit que les donations immobilières qui ont pour objet la résidence principale du donateur sont soumises à un tarif plus favorable que celui prévu par l'actuel article 131.

A l'instar des régions flamandes et bruxelloises, le Gouvernement propose de supprimer ce régime de faveur. Cette suppression est motivée par l'introduction récente (décret du 13 décembre 2017) d'une immunisation totale en droits de succession de la résidence principale recueillie par le conjoint / cohabitant légal ainsi que par la réduction globale, en droit d'enregistrement, du nouveau tarif progressif applicable aux donations immobilières.

Le Conseil fait remarquer une erreur de frappe dans l'article 13 de l'avant-projet lequel remplace l'article 138/1. Le corps du texte fait référence à un article 181/1.

2.4. Restitution partielle de droits d'enregistrement – travaux économiseur d'énergie (article 14 de l'avant-projet)

L'avant-projet introduit une mesure de restitution partielle des droits d'enregistrement perçus en cas de donation immobilière lorsque des travaux économiseurs d'énergie sont réalisés. Diverses conditions, dont certaines liées à l'établissement et au maintien de la résidence principale dans l'immeuble sont prévues.

Le Conseil constate que la poursuite de deux objectifs dans un même dispositif aboutit à en complexifier sa mise en œuvre et pourrait porter atteinte à son efficacité. Ainsi le Conseil se demande si l'objectif prépondérant du Gouvernement est d'inciter à la réalisation de travaux économiseurs d'énergie ou d'inciter à l'établissement et au maintien d'une résidence principale en Région wallonne.

Si l'objectif principal du Gouvernement est d'inciter à la réalisation de travaux économiseurs d'énergie, le Conseil suggère d'adapter le texte afin de permettre la restitution partielle du droit perçu dès la constatation de l'accomplissement de ces travaux, sans attendre la période de trois ans de résidence dans le bien immeuble en question.

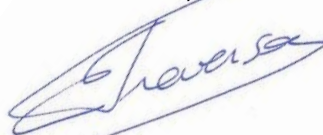
Le Conseil s'interroge également sur la possibilité, au regard des principes constitutionnels (dont le principe de légalité de l'impôt), de déléguer au Gouvernement des modalités d'application aussi étendues que celles de déterminer les dépenses à réaliser en vue d'économiser l'énergie. Le Conseil suggère de faire éventuellement confirmer par décret les arrêtés qui seraient pris sur la base de l'habilitation contenue dans le dispositif en projet.

3. Entrée en vigueur (article 15 de l'avant-projet)

Le Conseil constate qu'aucune date limite n'est fixée pour l'entrée en vigueur du dispositif fixé à l'article 14. Cette rédaction ne donne aucune garantie quant à l'horizon auquel le dispositif pourrait entrer en vigueur.

Pour le CFFW,

Le Président,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'E. Traversa', is written over a faint circular stamp.

Edoardo TRAVERSA