

GOUVERNEMENT WALLON



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

Législature 2014 – 2019

Avis portant sur divers objets

Séance du 11 janvier 2017

Table des matières

1	Introduction	3
2	Avis portant sur le projet de décret portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et adaptant les Codes fiscaux en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales.....	3
2.1	Régularisation fiscale régionale	3
2.2	Régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés (Accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-capitale)	3
2.3	Observations générales concernant les mesures d'accompagnement à la régularisation fiscale	4
2.4	Renonciation à usufruit suivie ou précédée d'une donation de la nue-propriété (projet de modification de l'article 133 du Code des droits d'enregistrement).....	4
2.5	Clause de la maison mortuaire (projet de modification de l'article 5 du Code des droits de succession)	5
2.6	Réformes des amendes pénales et administratives	5
3	Avis portant sur le document intitulé « Mesures relatives aux droits d'enregistrement et de succession pour lesquelles le Conseil de la Fiscalité et des Finances est chargé de vérifier notamment s'il s'agit de mesures anti-abus »	6
3.1	Transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé ou à une personne interposée (projet de modification des articles 129 et 130 du Code des droits d'enregistrement)	6
3.2	Transmission d'entreprises (projet de modification de l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement)	6
3.3	Acquisition scindée (projet de modification de l'article 9 du Code des droits de succession)	7
4	Avis portant sur les modifications du Code des droits d'enregistrement et du Code des droits de succession en ce qui concerne les immeubles classés.....	8

1 Introduction

Le Conseil a été saisi de demandes d'avis du Ministre du Budget les 20 et 22 décembre 2016 ayant trois objets :

- Le projet de décret portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et adaptant les Codes fiscaux en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales ;
- Un document intitulé « Mesures relatives aux droits d'enregistrement et de succession pour lesquelles le Conseil de la Fiscalité et des Finances est chargé de vérifier notamment s'il s'agit de mesures anti-abus » ;
- Le projet de décret modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et le Code des droits de succession en ce qui concerne les biens immobiliers classés.

2 Avis portant sur le projet de décret portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et adaptant les Codes fiscaux en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales

2.1 Régularisation fiscale régionale

Le Conseil constate, de manière générale, que les contours de l'infraction de blanchiment sont fort larges. Il recommande, en particulier, dans le cadre du projet de régularisation régionale une approche raisonnable de la preuve sollicitée dans le cadre de la traçabilité des capitaux.

2.2 Régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés (Accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-capitale)

Le Conseil regrette que, pour régler la problématique des capitaux non scindés, un Accord de coopération commun n'ait pas pu être signé par les trois Régions du pays.

Le Conseil relève que l'absence d'un Accord global entre les trois Régions pourrait ne pas rencontrer l'ensemble des cas de figure, dès lors que si les capitaux non scindés comprennent des capitaux pour lesquels la Région flamande est compétente, ils ne pourront pas, dans le cadre de l'Accord avec la Région wallonne, faire l'objet d'une régularisation. De plus, le Conseil constate qu'un Accord global aurait permis de régler la question de la régularisation de la partie régionale de l'IPP.

Le Conseil recommande de ne pas rendre plus complexe la régularisation du fait du caractère partiel des signataires de l'Accord de coopération afin, notamment, de ne pas mettre en cause l'attractivité de la mesure.

Le Conseil s'interroge sur les conséquences que l'application du délai de 10 ans pourrait avoir sur la détermination du montant à régulariser. Faut-il cliquer le montant à régulariser au moment où le délai de 10 ans est acquis ou faut-il, si le capital a été constitué antérieurement prendre le montant tel qu'il était initialement constitué ? En d'autres termes, faut-il prendre en compte les plus-values et les moins-values qui viendraient, au fil du temps, influencer le montant du capital prescrit ?

2.3 Observations générales concernant les mesures d'accompagnement à la régularisation fiscale

Le Conseil s'interroge sur l'opportunité d'intégrer, dans le même projet, le dispositif de régularisation fiscale, d'une part, et des mesures destinées à lutter contre des abus fiscaux, d'autre part.

A ce sujet, le Conseil n'est pas unanime.

Certains membres estiment que par souci de lisibilité, il conviendrait de scinder les deux projets. En effet, la régularisation fiscale est une mesure ponctuelle, limitée dans le temps, tandis que les autres mesures sont destinées à s'intégrer durablement dans la législation fiscale wallonne. D'autres membres estiment d'une part que la pratique des décrets-programmes est fréquente à tout niveau de pouvoir et qu'il y a, par ailleurs, un intérêt à regrouper dans un même texte des mesures relatives à une même matière.

Le Conseil salue, toutefois, la technique utilisée pour apporter une précision à un texte fiscal, à savoir l'utilisation de la voie décrétole plutôt que la modification d'une position administrative.

2.4 Renonciation à usufruit suivie ou précédée d'une donation de la nue-propriété (projet de modification de l'article 133 du Code des droits d'enregistrement)

Le Conseil souligne que les travaux préparatoires expliquent la mesure en indiquant qu'un délai de 5 ans doit s'écouler entre la renonciation à l'usufruit et la donation de la nue-propriété (ou inversement) alors que le projet de dispositif fait référence à un délai de 3 ans.

Le Conseil recommande d'harmoniser, sur ce point, le projet de dispositif ainsi que les travaux préparatoires.

Le Conseil rappelle que le montage visé par la mesure est bien un abus, bien qu'il constate que la mesure en projet ne permet pas au contribuable d'apporter la preuve contraire en démontrant des motifs non fiscaux.

Le Conseil souligne également que le texte peut être lu comme permettant de taxer l'intégralité de l'usufruit auquel le conjoint survivant renonce alors que s'il a antérieurement donné sa part en pleine propriété avec réserve d'usufruit un droit d'enregistrement aura déjà été perçu sur la valeur de cette partie de l'usufruit. Le Conseil recommande au Gouvernement de préciser son projet, sur ce point, afin d'éviter une double imposition.

Le Conseil souligne, par ailleurs, qu'en l'état actuel du texte, il ne semble pas s'appliquer en cas de conversion de l'usufruit du conjoint survivant. Le Conseil recommande au Gouvernement de préciser son intention sur ce point, éventuellement dans les travaux préparatoires.

Le Conseil remarque également que la disposition modifiée par le Gouvernement ne concerne que les biens immeubles alors que la mesure en projet vise également les biens meubles.

2.5 Clause de la maison mortuaire (projet de modification de l'article 5 du Code des droits de succession)

Le Conseil salue l'objectif du Gouvernement qui est de préciser, par un texte décretaal, les conséquences de la clause de maison mortuaire.

Le Conseil s'interroge sur les raisons pour lesquelles la finale de l'article 5 a été modifiée de telle sorte qu'il ne viserait plus que les cas dans lesquels un partage inégal du patrimoine commun serait réalisé en « vertu d'une disposition à cause de mort » alors que le texte initial semblait plus large en visant les partages inégaux réalisés « en vertu d'une donation ou d'une disposition testamentaire ». Un membre suggère que les termes génériques « dispositions à cause de mort » incluent, peut-être, les « donations qui sont réalisées à cause de mort », c'est-à-dire les institutions contractuelles.

Le Conseil souligne que le texte proposé s'applique en fonction des dispositions civiles existantes et que toute réforme de ces dispositions pourrait être de nature à modifier la portée des textes proposées.

2.6 Réformes des amendes pénales et administratives

Le Conseil s'interroge sur la cohérence du projet de modification des amendes administratives dues en cas de fraude uniquement dans le décret du 6 mai 1999 à l'exclusion des cas de fraude prévus par les décrets particuliers auquel le décret du 6 mai 1999 ne s'appliquerait pas.

3 Avis portant sur le document intitulé « Mesures relatives aux droits d'enregistrement et de succession pour lesquelles le Conseil de la Fiscalité et des Finances est chargé de vérifier notamment s'il s'agit de mesures anti-abus »

3.1 Transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé ou à une personne interposée (projet de modification des articles 129 et 130 du Code des droits d'enregistrement)

Le Conseil indique que plutôt que de parler de « personnes interposées », il conviendrait plutôt de parler de « personnes liées ».

Le Conseil constate, par ailleurs, que les époux ne sont pas visés en qualité de « personnes interposées » et présume qu'il s'agit d'une erreur de rédaction. De plus, le Conseil constate par cohérence avec la catégorie des « ascendants et descendants des associés jusqu'au deuxième degré », il conviendrait également de prévoir la catégorie des « *descendants ou ascendants de l'époux ou du cohabitant de l'associé* » remonte jusqu'au deuxième degré.

Le Conseil recommande au Gouvernement de vérifier si le dispositif s'applique ou non aux leasings immobiliers. De plus, le conseil recommande au Gouvernement de vérifier si l'efficacité du dispositif ne serait pas mise à mal s'il ne vise pas, dans la catégorie des « personnes interposées », les sociétés. En effet, il pourrait être concevable que les personnes physiques qualifiées de « personnes interposées » créent une société pour acquérir l'immeuble et sortent ainsi du champ d'application de la mesure.

Le Conseil indique que si le montage visé par le projet n'a pas été, en tant que tel, qualifié d'abus par l'administration, le texte actuel des articles 129 et 130 permet des jeux de textes qui engendrent des économies d'impôt considérables que certains peuvent qualifier d'abus.

Le Conseil estime que les objectifs poursuivis par le Gouvernement sont convaincants mais recommande de vérifier si le texte pourra remplir lesdits objectifs spécialement au regard des deux observations évoquées.

3.2 Transmission d'entreprises (projet de modification de l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement)

Le Conseil estime que la rédaction de la disposition en projet n'est pas suffisamment précise si l'intention du gouvernement est de ne soumettre aux droits ordinaires de donation que la partie de l'immeuble affectée à l'habitation lorsqu'il s'agit d'un immeuble présentant une destination mixte.

Le Conseil estime qu'en l'état actuel du projet de texte, la partie des titres qui est relative à l'immeuble d'habitation devrait être soumise aux droits d'enregistrement réduits applicables aux valeurs mobilières. Le Conseil se demande si telle est l'intention du Gouvernement ou si son intention est de soumettre cette partie de la donation aux droits d'enregistrement progressifs. En effet, le texte actuel est sujet à interprétation.

Le Conseil recommande au Gouvernement d'apporter des précisions sur ces points.

Sur la question de l'opportunité des mesures en projet, le Conseil n'est pas unanime.

Certains membres indiquent que le taux de 0% concernant les transmissions constituait une mesure phare du plan Marshall de la Région wallonne et qu'une taxation de l'immeuble d'habitation qui s'écarte du taux préférentiel peut constituer un précédent. D'autres membres considèrent que le plan Marshall avait pour objectif de favoriser la transmission de l'activité économique et qu'il ne visait nullement la transmission au taux de 0% d'un immeuble d'habitation, par définition étranger à l'activité économique. Ceux-ci constatent, encore, qu'à l'heure actuelle seul le régime de la transmission d'entreprise par transfert d'universalité ou de branches d'activités prévoit une taxation des immeubles d'habitation aux droits de donation ordinaires. Ils soulignent, dès lors, que l'objectif de la mesure consiste à aligner le régime de la transmission « sociétaire » d'une habitation sur le régime du transfert d'universalité ou de branches d'activités.

Par ailleurs, le Conseil constate que le rejet du champ d'application du taux de 0% des créances risque de pénaliser les hypothèses de transmissions dans lesquelles un compte courant est aussi transféré et dans le cadre desquelles la reprise de ce compte courant par les bénéficiaires est de nature à contribuer à la consolidation financière de la société reprise. De plus, se pose la question du taux applicable qui se substitue au taux de 0%.

3.3 Acquisition scindée (projet de modification de l'article 9 du Code des droits de succession)

Si l'intention du Gouvernement est de mettre un frein à l'utilisation des donations des sommes nécessaires à l'acquisition de la nue-propriété, le texte en projet pourrait ne rencontrer qu'une partie de l'objectif dès lors que la mesure ne s'appliquerait qu'à une catégorie de citoyens peu fortunés, c'est-à-dire ceux qui reçoivent des donations et qui ne disposent pas déjà des fonds nécessaires pour acheter la nue-propriété de l'immeuble. Ainsi, si une personne démontre qu'elle dispose déjà des fonds nécessaires à l'acquisition de la nue-propriété, elle échappe à la mesure même si elle reçoit une donation dans les 5 ans précédents l'acquisition de la nue-propriété, laquelle lui permet, par ailleurs, de reconstituer son patrimoine.

Le Conseil relève la difficulté de faire la double preuve requise par le projet de texte ("sauf si l'acquéreur de la nue-propriété démontre qu'il disposait, autrement que par ladite libéralité, des fonds nécessaires pour financer l'acquisition de la nue-propriété et que ces fonds ont été spécifiquement et de manière irrévocable affectés à cette acquisition"). Compte tenu de la fongibilité de l'argent, la seconde preuve, à savoir l'affectation spécifique et irrévocable à l'acquisition de la nue-propriété des fonds dont il disposait autrement que par ladite libéralité, peut apparaître délicate dans certains cas voire impossible si l'appréciation s'avère trop stricte dans le chef de l'administration.

Le Conseil s'interroge sur ce qui justifie le choix d'un délai de 5 ans.

Par ailleurs, le Conseil ne perçoit pas dans quelles hypothèses la mesure proposée pourrait s'appliquer à l'immatriculation des titres visée à l'article 9. Aucune explication n'est donnée dans les travaux préparatoires à ce propos.

4 Avis portant sur les modifications du Code des droits d'enregistrement et du Code des droits de succession en ce qui concerne les immeubles classés

Le Conseil remet un avis favorable.

Il propose cependant que, dans l'article 1^{er} (insérant un 15° dans l'article 159 Code des droits d'enregistrement) au 2^{ème} alinéa 2^{ème} ligne, les mots « est sollicitée. Ledit arrêté est annexé » soient remplacés par les mots « est sollicitée. Copie dudit arrêté est annexé ». En effet, l'original de l'arrêté restant classé au SPW, seule une copie peut être annexée.

Il demande que, dans l'exposé des motifs ou dans le texte même du décret, au 3^{ème} alinéa de l'article 1, soit précisé que la fiche d'état sanitaire peut non seulement être prorogée mais également actualisée en fonction de circonstances ayant eu lieu après la rédaction de la fiche initiale d'état sanitaire.

Par ailleurs, il présume que le délai de 45 jours dont dispose l'administration pour délivrer la fiche d'état sanitaire est un délai de rigueur.

Quant au fait que le bien immobilier classé continue d'être principalement affecté à l'habitation, il comprend que les annexes non habitées ne font pas partie de l'assiette du calcul de ce qui doit être compris comme « principalement » et que, dès lors, ces annexes non habitées peuvent faire l'objet de travaux entrant dans le montant réinvesti à prendre en considération.

Enfin, il se pose la question du calcul de l'exemption visé à l'article 2, §2, 2^{ème} alinéa. Il serait opportun d'illustrer par un exemple le montant des droits de succession ou des droits de mutation par décès exemptés devant être réinvestis, notamment si la succession comporte d'autres biens et/ou un passif.

Pour le Conseil,



Jean HILGERS
Président