



Rapport sur la modernisation des droits d'enregistrement et de succession

Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie
LEGISLATURE 2014 – 2019

Introduction

Section 1. Le paysage institutionnel.

Les réformes successives de l'Etat ont abouti à faire de la Belgique un Etat fédéral composé d'une autorité fédérale, de Communautés et de Régions.

La construction de ce fédéralisme s'est opérée par un transfert d'une partie des *compétences matérielles* de l'Autorité fédérale au profit des Communautés et des Régions. L'art. 6 de la loi spéciale de réforme institutionnelle du 08.08.1980 (LSRI) constitue, à cet égard, la clé de voute des compétences régionales.

Le *financement des compétences* dévolues aux autorités fédérées est principalement réglé par la Constitution et par la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 (LSF).

En ce qui concerne les Régions, ces sources de financement sont de trois types :

Première source : des **dotations au sens large** perçues de l'Autorité fédérale ;

Deuxième source : une **autonomie fiscale propre** qui permet aux Régions d'instituer des impôts, dans les limites fixées par la constitution et le droit européen (taxes régionales propres) (art. 170 Const.). Le faible impact budgétaire des « taxes régionales » s'explique principalement par l'existence des « exceptions dont la nécessité est démontrée » à cette forme d'autonomie fiscale, au sens de l'article 170, § 2, de la Constitution. Parmi ces « exceptions dont la nécessité est démontrée », la règle fédérale *non bis in idem* interdit aux Régions d'établir une taxe régionale propre sur des « matières » (au sens de fait générateur)¹ déjà occupées, fiscalement parlant, par le droit fiscal fédéral : article 1^{er} de la loi (ordinaire) du 23 janvier 1989 + article 11 de la loi spéciale de financement des Communautés et des Régions (LSF) pour les impôts visés par cette loi spéciale².

Troisième source : une **autonomie fiscale dérivée** : tout d'abord, l'article 3 de la LSF reprend une liste d'impôts initialement créés par l'Autorité fédérale dont le produit, ainsi que le pouvoir de fixer la base, le taux et les exonérations, mais non celui de déterminer la matière imposable (au sens de « fait générateur », v. supra) et les redevables, sont désormais confiés aux Régions.

¹ La Cour constitutionnelle assimile la matière imposable et le fait générateur. Selon la Cour, « 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» (C.C., 22 juin 2017, n° 83/2017, B.10 ; voir également C.C., 19 juin 2014, n° 93/2014 ; C.C., 26 avril 2006, n° 58/2006 ; C.C., 17 juillet 2003, n° 100/2003, commenté par 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 », Liber Amicorum Maurice Eloy, 2014).

² La loi du 23 janvier 1989 contient néanmoins un article 2. Introduite en 1993, cette disposition a pour objet de confier aux Régions le pouvoir exclusif de lever des taxes régionales propres en matière d'eau et de déchets. L'Etat et les Communautés se voient ainsi privés de toute compétence fiscale vis-à-vis de ces deux matières imposables. L'interdiction s'étend à la perception de centimes additionnels ainsi qu'à l'octroi de remises sur tout impôt levé sur cette matière.

Il s'agit, pour notre propos :

- des droits de succession d'habitants du Royaume ainsi que les droits de mutation par décès des non-habitants du Royaume (art. 3, 4° LSF) ;
- des droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immobiliers situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation (art. 3, 6° LSF) ;
- des droits d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique (art. 3, 7°, a) LSF) ;
- des droits d'enregistrement sur les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745quater et 745quinquies du Code civil, même s'il n'y a pas indivision (art. 3, 7°, b) LSF) ;
- des droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles (art. 3, 8° LSF).

Par ailleurs, les régions disposent d'une autonomie fiscale partielle en matière d'impôt des personnes physiques, substantiellement augmentée depuis la dernière réforme de l'Etat, comprenant trois volets principaux, à savoir :

- octroi aux Régions d'une autonomie tarifaire en matière d'IPP (additionnels, le cas échéant différenciés par tranche d'impôt, calculés sur la base de l'impôt Etat réduit) ;
- octroi aux Régions d'une compétence en matière de « diminutions d'impôt », à savoir des diminutions forfaitaires applicables à toutes les personnes soumises à l'IPP dans la Région concernée ;
- octroi aux Régions d'une compétence en matière d'augmentations d'impôt, de réductions d'impôt et de crédits d'impôts liés aux compétences matérielles des régions : cette compétence est parallèle à celle de l'Autorité fédérale (qui conserve le droit d'instituer de telles mesures au titre de sa politique fiscale), mais elle est exclusive dans le cas des réductions et crédits d'impôts liés à des dépenses visées par la Loi spéciale de financement, à l'article 5/5, §4, qui concernent particulièrement la propriété immobilière. Il s'agit, notamment, des réductions ou crédits d'impôt liés aux dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation (par exemple, en Région wallonne, le dispositif dit du « chèque-habitat »)³.

Enfin, sans qu'il s'agisse d'une compétence fiscale à proprement parler, la Région exerce au travers de son pouvoir de tutelle un contrôle sur l'autonomie fiscale des provinces et de communes. Elle ne peut toutefois la limiter de manière générale et par voie normative : ceci reste une prérogative de l'autorité fédérale, agissant par le biais d'une loi fédérale ordinaire (sous réserve de l'utilisation, par une Région, de ses pouvoirs implicites).

Section 2. La reprise du service des impôts régionaux.

Les impôts régionaux, ci-avant qualifiés de fiscalité dérivée, étaient initialement perçus par l'administration fédérale (SPF Finances) pour le compte des Régions. Les Régions sont néanmoins en

³ CIR, articles 145^{46ter} à 145^{46sexies}, insérés par le Décret du 20 juillet 2016 relatif à l'octroi d'un avantage fiscal pour l'acquisition de l'habitation propre : le Chèque Habitat, MB 10 août 2016.

droit de reprendre le service des impôts (art. 5§3 LSF) et ainsi assurer elles-mêmes leur perception. La reprise du service d'un impôt emporte le droit pour les Régions d'en fixer les règles de procédure.

Une réserve importante : même après reprise du service, les Régions ne peuvent modifier la matière imposable ou la désignation des redevables de l'impôt.

En l'absence du transfert du service de l'impôt, toute **réforme** au niveau régional est soumise à la nécessité d'un avis (et de préférence un accord) de l'administration fiscale fédérale sur l'applicabilité technique des mesures projetées. Un avis négatif peut être inspiré par une trop grande complexité du régime envisagé et/ou s'il entraîne une surcharge de travail en termes de perception et de contrôle.

A l'heure actuelle, l'état de la reprise des impôts régionaux par la Région wallonne est le suivant :

- taxe sur les jeux et paris, taxe sur les appareils automatiques de divertissement et taxe d'ouverture de débits de boissons fermentés : *repris*.
- Redevance radio et télévision : *repris*.
- Taxes de circulation et de mise en circulation : *repris*.
- Précompte immobilier : *sera repris au 1^{er} janvier 2021*.
- Droits d'enregistrement et droits de succession : *à reprendre*.

Section 3. Mission du Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie.

A. La note de mission du Ministre du Budget et des Finances

Par courrier du 20 novembre 2018, par suite d'une décision du Gouvernement wallon du 31 mai 2018, le Ministre du Budget et des Finances, Monsieur Jean-Luc Crucke a sollicité le CFFW afin qu'il mène une « réflexion globale sur la modernisation des droits d'enregistrement et de succession », axée sur 4 thématiques :

- « Une modernisation en rapport avec l'évolution sociétale » ;
- « Une simplification afin de faciliter la lecture des textes et leur application » ;
- « Une rationalisation en vue de permettre une exécution optimale des textes » ;
- « Une architecturation autre, basée sur une structure plus simple et plus pratique. »

B. Etat d'avancement des travaux

Le CFFW s'est réuni à 7 reprises entre novembre 2018 et juin 2019:

- Réunion méthodologique ;
- Deux journées d'auditions d'experts ;
- Echange de vues suite aux auditions ;
- Réunion préliminaire à l'établissement du rapport ;
- Deux réunions de discussion du rapport.

Lors des deux journées d'audition, le CFFW a entendu :

- Christian VALENDUC (SPF Finances et UCLouvain) ;
- Philippe DU CAJU (BNB) ;
- Jean-Pierre HUPEZ (SPF Finances) ;
- Vincent SEPULCHRE (ULiège et ULB, SOGEF) ;
- Hilde PELGROMS (Fédération royale du notariat belge-FRNB) ;
- Annick GHYSENS (Administration fiscale flamande- VLABEL) ;
- Marc PETIT (SPF Finances).

Les personnes entendues se sont exprimées à titre personnel et non au nom des institutions dans lesquelles elles officient.

Des journées d’audition pourraient intervenir ultérieurement.

Ce premier rapport intermédiaire sur l’état d’avancement de la mission du CFFW est structuré autour de trois chapitres. Le *premier chapitre* fait état des contraintes pesant sur la réalisation d’une réforme équilibrée et efficace en matière de fiscalité patrimoniale en Wallonie. Le *second chapitre* offre une synthèse – à approfondir en fonction des attentes du Gouvernement – de quelques modifications des Codes qui pourraient intervenir à court ou moyen terme. Quant au troisième chapitre, il met l’accent sur des éléments plutôt transversaux qui devraient être présents à l’esprit lors de la mise en œuvre d’une réforme fiscale.

Chapitre I – Contraintes pesant sur la réalisation d’une réforme équilibrée et efficace en matière de fiscalité patrimoniale en Wallonie

Dans le cadre de l’élaboration d’un dispositif de réforme, il faut tenir compte :

- des évolutions sociologiques ;
- du morcèlement institutionnel et de la concurrence fiscale intra-belge ;
- de l’absence d’un outil statistique et budgétaire propre à la Région wallonne.

Section 1- Prise en compte de l’évolution sociologique et de la perception de l’impôt dans la population

Toute réforme fiscale devrait tenir compte des évolutions sociologiques. Trois traits peuvent être brièvement relevés.

Il faut prendre en compte l’évolution du patrimoine depuis l’institution des droits d’enregistrement et de succession il y a près de deux siècles. D’essentiellement immobilier (foncier), le patrimoine transmis s’est diversifié : les transmissions d’avoirs mobiliers représentent désormais une part substantielle des transmissions totales⁴.

En ce qui concerne l’évolution de la population, si, en 1831, l’espérance de vie moyenne était de 35 ans, aujourd’hui, elle est de près de 80 ans. On hérite donc beaucoup plus tard qu’avant.

⁴ Nous ne disposons pas de chiffres exacts concernant la Région wallonne. En ce qui concerne la Région flamande, les biens mobiliers constituent plus de la moitié des successions et plus de 60% des donations enregistrées (D. Van de Gaer, UGent, 2019)

Par ailleurs, le schéma traditionnel de la famille évolue. Les statuts sont multiples. De plus en plus de personnes choisissent, par ailleurs, la cohabitation de fait.

De ces quelques traits, on peut tirer deux conséquences :

- dans notre société actuelle, la transmission intergénérationnelle ne passe plus seulement par les droits de succession mais aussi par les droits de donation ;
- la différenciation entre catégories d'héritiers, basée sur les liens de parenté et d'alliance, ne va plus de soi. Il convient de réfléchir aux notions de cohabitants et de proximité entre héritiers (ligne directe).

Enfin, il est important de mettre en évidence le fait que la fiscalité patrimoniale, en particulier les droits de succession, souffrent d'un faible degré d'acceptation dans le chef de la population qui y est confrontée. Cet élément n'est pas déterminant pour justifier le *statu quo*, mais il implique que tout changement doit faire l'objet de mécanismes de transition adéquats.

Section 2 - Morcèlement des compétences en matière de fiscalité patrimoniale entre Autorité fédérale et Régions

Il convient d'attirer l'attention sur le fait qu'une réforme équilibrée des droits d'enregistrement et de succession doit tenir compte des différents niveaux et moments auxquels le patrimoine peut être taxé :

- taxation de son rendement (positif ou négatif) : deux composantes (revenu et plus-value –moins-value) ;
- taxation de la détention ;
- taxation des transactions le concernant.

Toutefois, la nécessité d'une approche globale se heurte, en Belgique, à une complexité toute particulière : les compétences à l'égard de cet ensemble économiquement cohérent sont morcelées entre différents niveaux de pouvoir. Ainsi :

- la taxation du revenu se réalise via l'impôt des personnes physiques et le précompte mobilier (compétence fédérale et partiellement régionale) ;
- la taxation des plus-values lors de la cession est également une compétence fédérale⁵ ;
- la taxation de la détention se réalise principalement par le biais du précompte immobilier (compétence régionale et locale)
- la taxation des transactions entre vifs (droits d'enregistrement – compétence régionale) ou à cause de mort (droits de succession – compétence régionale).

Ce morcèlement institutionnel empêche de réaliser une réforme équilibrée de l'ensemble de la fiscalité patrimoniale au seul niveau régional. On notera, par ailleurs, que la mission du CFFW a été limitée aux droits d'enregistrement et de succession. Trois outils régionaux en lien avec la fiscalité

⁵ Les Régions peuvent toutefois imposer des augmentations de valeur constatées à la suite d'événements extérieurs, comme un changement d'affectation de la parcelle cadastrale comme l'a fait la Région flamande dans le cadre du « planbatenheffing », et comme l'a prévu la Région wallonne dans le CODT (articles D.6.48 et ss.), sans que cette dernière mesure soit en vigueur. Ces mesures s'inscrivent dans le cadre d'une politique d'aménagement visant à éviter que les propriétaires ne bénéficient indûment ou ne subissent des variations de valeur qui ne seraient imputables qu'à une décision urbanistique des pouvoirs publics.

patrimoniale sont, dès lors, laissés, à ce stade, hors champ de la mission du CFFW telle que précisée par le gouvernement wallon dans sa décision du 31 mai 2018 :

- le précompte immobilier ;
- la possibilité de créer des taxes régionales propres;
- les augmentations, les réductions et les crédits régionaux d'impôt en matière d'IPP.

Section 3- Absence d'outil statistique et budgétaire performant en matière fiscale

Le CFFW attire l'attention sur le caractère indispensable d'outils performants d'évaluation statistique et budgétaire de la politique fiscale, en Région wallonne. Ces outils, à l'heure actuelle, sont insuffisants pour assurer un monitoring renforcé des mesures existantes et pour estimer l'impact de nouvelles mesures.

Le CFFW suggère que la Région wallonne se dote d'une base de données fiscales éventuellement administrée en collaboration avec l'Autorité fédérale et/ou la FRNB et dans laquelle elle pourrait puiser les informations nécessaires à la conception ainsi qu'à l'application de la législation fiscale (ex. valeurs immobilières)

En outre, la Région wallonne devrait se doter d'un simulateur budgétaire destiné à évaluer plus précisément le coût des réformes fiscales qu'elle se propose de mettre en œuvre. Ce nouvel outil devrait être conçu en tenant compte des expériences de l'Autorité fédérale ainsi que de celles des deux autres Régions.

La constitution et la mise à jour régulière de ces instruments nécessite des moyens techniques, mais également humains ; ceci implique la création d'un véritable service wallon d'études en matière fiscale et budgétaire.

Section 4 – Lien avec le droit civil des successions et des donations

Tant les droits d'enregistrement que les droits de succession sont des impôts conçus autour de concepts de droit civil. Cette caractéristique a le mérite d'offrir une certaine stabilité ainsi qu'une sécurité juridique. Toutefois, le droit fiscal poursuit une finalité différente de celle du droit civil. Par ailleurs, le droit civil des donations et des successions reste une matière de compétence fédérale. Il peut en résulter une inadéquation entre les notions de droit civil et les objectifs de politique fiscale régionale. Il convient donc de mener une réflexion sur la possibilité de créer des concepts de droit fiscal autonomes ; du moins, dans les situations où l'utilisation de structures (légales) de droit civil aboutit à des résultats inconciliables avec l'efficacité et l'équité de l'impôt.

Chapitre II – Modernisation de la législation relative aux droits d'enregistrement et de succession

A ce stade préliminaire de la réflexion, les experts auditionnés s'accordent pour considérer que les Codes des droits d'enregistrement et de succession ont certes vieilli mais leur structure générale reste tout à fait acceptable au XXI^{ème} siècle. Une modernisation de ces Codes apparaît toutefois nécessaire. Outre l'exercice purement légistique consistant en la révision des dispositions se référant à des éléments qui ne sont plus d'actualité (comme par exemple « Congo », « Sabena », « dette 4% unifiée »), cette modernisation doit porter tant sur les opérations soumises à l'impôt que sur les taux (qui n'ont pas été adaptés à l'évolution des prix) et les exonérations, les régimes particuliers et

certaines questions procédurales. Les pistes de réformes évoquées durant les travaux du Conseil sont sommairement décrites ci-dessous. Outre des modifications de contenu, le Conseil attire également l'attention sur l'importance de revoir la formulation des textes existants pour en améliorer la lisibilité et l'accessibilité (« refonte à droit constant »).

Section 1. Droits d'enregistrement

En matière de droits d'enregistrement, il existe de nombreuses améliorations qui pourraient être apportées à la législation actuelle.

§1. Transmissions d'immeubles

1/ Diminution des droits d'enregistrement sur l'achat et la revente de l'habitation propre

Actuellement, le taux du droit d'enregistrement applicable aux ventes immobilières est de 12,5% (hors application du taux de 6% en cas d'acquisition d'une habitation modeste ou d'une habitation en viager – v. infra). Ce taux élevé peut constituer un obstacle tant à l'accès à la propriété qu'au déménagement. Ceci explique pourquoi la Région flamande a décidé de le ramener à 10%, et même à 7% à certaines conditions.

Il convient de réfléchir à des alternatives pour diminuer l'impact des droits d'enregistrement en cas d'achat et de vente de l'habitation, en tenant compte du cadre budgétaire et de la valeur de l'immeuble. Ces alternatives doivent comprendre également la modernisation du mécanisme du taux réduit applicable aux habitations modestes. En effet, ce taux réduit est octroyé sur la base du critère de l'habitation modeste, déterminé par le revenu cadastral du bien concerné. Or, les revenus cadastraux n'ont plus été adaptés depuis un certain temps. Un fossé s'est créé entre la théorie et la pratique, créant une injustice sociale : certains citoyens continuent à bénéficier du taux réduit alors que la valeur du bien est importante⁶. Inversement, d'autres citoyens ne peuvent bénéficier de ce taux réduit alors que la valeur réelle de leur bien devrait leur permettre d'en bénéficier.

Le système le plus simple et efficace, car il couvre tant le premier achat que les suivants, est d'augmenter l'abattement à l'achat, sur le modèle de la Région bruxelloise. L'abattement tel qu'il s'applique dans la Région de Bruxelles-Capitale, soumis à certaines conditions et notamment la domiciliation dans l'immeuble pendant une certaine durée, est un régime beaucoup plus simple que l'actuel régime de l'« habitation modeste » et du chèque-habitat et il répond en grande partie aux objectifs et aux inconvénients de ces deux régimes. Le remplacement de ces deux instruments par une mesure telle que l'abattement se doit d'être envisagé, en tenant compte du contexte budgétaire et de l'adoption de mesures transitoires.

En effet, il apparaît important de favoriser des mesures fiscales qui n'imposent pas davantage de contrôles ultérieurs au citoyen et à l'administration. Le système de l'abattement présente l'avantage d'être une mesure de réduction directe, immédiate et transparente. Il s'agit d'une mesure qui intervient en amont, simple et facile à appliquer, à privilégier comparativement à des mesures qui impliqueraient des contrôles en aval. Au sujet de la condition de domiciliation dans l'immeuble, il

⁶ Même si le législateur wallon a limité l'application du taux réduit à une partie du prix qui correspond en zone de pression immobilière à 171.043,86 € et en dehors d'une zone de pression immobilière à 160.353,61 € (ex. imp. 2019).

importe que les exceptions à cette condition soient définies de manière précise mais non excessivement restrictive⁷.

Il serait dès lors indiqué d'augmenter l'abattement de 20.000 € en vigueur en Région wallonne depuis le 1^{er} janvier 2018 et de supprimer le taux réduit actuellement applicable. Cet abattement pourrait être dégressif en fonction de la valeur de l'immeuble (la dégressivité étant préférable à l'établissement d'un seuil).

Des alternatives à l'abattement ont été évoquées. Ainsi, la Flandre a implémenté le système de la reportabilité des droits d'enregistrement permettant d'imputer partiellement sur des droits d'enregistrement à payer des droits d'enregistrement préalablement payés sur une habitation en Région flamande qui est revendue. Si ce système part d'un objectif louable (ne pas pénaliser les déménagements), il est, de l'avis unanime, extrêmement compliqué à gérer d'un point de vue administratif, notamment du fait que l'avantage est personnel et non lié au bien.

Une autre variante est d'aménager le mécanisme de la restitution. Actuellement, l'article 212 C. enreg. prévoit qu'en cas de revente d'un immeuble que le vendeur ou ses auteurs ont acquis par un acte ayant subi le droit de vente, ce droit est restitué au revendeur à concurrence des trois cinquièmes si la revente est constatée par un acte authentique passé dans les deux ans de la date de l'acte authentique d'acquisition.

Ce mécanisme pourrait être aménagé en prévoyant qu'en cas de revente de l'habitation propre et unique pour l'acquisition d'une autre habitation du même type, il soit possible de restituer, avec une dégressivité dans le temps, $x/10^{\text{èmes}}$ des droits d'enregistrement perçu sur la première acquisition. Ainsi, si l'immeuble est revendu après 5 ans, le contribuable pourrait récupérer $5/10^{\text{èmes}}$ des droits d'enregistrement⁸.

Dans tous les cas, il importe de vérifier l'impact d'une réforme éventuelle sur des mouvements entre Régions, ou depuis ou vers l'étranger (existence de contraintes en matière de droit européen).

2/ Mise à 0% du droit d'hypothèque.

Actuellement, l'article 87 du Code des droits d'enregistrement prévoit que : « Sont assujetties à un droit de 1 p.c. les constitutions d'hypothèque sur un immeuble situé en Belgique, ou de 0 % lorsque l'hypothèque est constituée en garantie d'un crédit ou d'un prêt hypothécaire sous forme d'Eco-Prêts octroyé conformément à l'[arrêté du Gouvernement wallon du 20 décembre 2007](#) portant règlement des prêts hypothécaires de la Société wallonne du Crédit social et des Guichets du Crédit social, ou octroyé par le Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie conformément à l'[arrêté du Gouvernement wallon du 25 février 1999](#) concernant les prêts hypothécaires et l'aide locative du Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie ».

⁷ La notion de force majeure apparaît dans ce contexte selon les cas, trop imprécise et selon le contexte, trop restrictive ou trop large.

⁸ Le mécanisme de la restitution pourrait dans certains cas être combiné à celui de l'abattement, en particulier pour les habitations les plus modestes. En effet, si l'on ne peut bénéficier immédiatement de l'abattement parce que l'acquéreur possède encore une autre habitation ou un terrain à bâtir, l'avantage de l'abattement pourrait alors être obtenu ultérieurement par restitution au moment où tous les immeubles qui empêchaient l'abattement immédiat ont été aliénés et au plus tard deux ans après la date de l'enregistrement du nouvel achat.

Ce droit n'est payé que par les acquéreurs qui doivent emprunter auprès d'une banque et non par ceux qui financent leur acquisition sur fonds propres puisque, dans ce dernier cas, aucune hypothèque n'est constituée.

La gratuité (et non le droit réduit à 0 % pour éviter le droit fixe général de 50 €)⁹ pourrait être prévue (pour l'habitation propre et unique) afin de favoriser l'accès à la propriété des jeunes ménages qui doivent emprunter.

3/ Révision du mécanisme du viager.

L'article 44, alinéa 2 du Code des droits d'enregistrement prévoit que le droit de vente est réduit à 6 % pour les ventes en viager, ayant pour objet la vente de l'habitation qui est la résidence principale du vendeur depuis au moins 5 ans, constatée par acte authentique.

L'article 48, alinéa 2 du même Code précise que pour les ventes en viager de la nue-propriété d'un immeuble dont l'usufruit est réservé par l'aliénateur, la base imposable ne peut être inférieure à :

- 50 % de la valeur vénale de la pleine propriété si la durée maximale de la rente est inférieure ou égale à 20 ans ;
- 40 % de la valeur vénale de la pleine propriété si la durée maximale de la rente est supérieure à 20 ans.

Ce dispositif est laconique et incomplet. Des questions se posent notamment quant à la détermination de la base imposable lorsque celle-ci se compose à la fois d'un bouquet et d'une rente. Le dispositif est en outre particulièrement ouvert aux abus et ne se trouve pas en parfaite adéquation par rapport aux objectifs exposés dans les travaux préparatoires. Un décret qui préciserait le champ d'application et la portée du taux réduit et qui simplifierait la base imposable minimale est nécessaire.

4/ Différence de droits d'enregistrement applicables aux opérations immobilières complexes

La constitution du droit d'emphytéose ou de superficie ne donne lieu qu'à la perception d'un droit d'enregistrement de 2% (art. 83 C.enreg.). Ce droit d'enregistrement continue à relever de la compétence de l'Autorité fédérale.

Actuellement, de nombreuses opérations immobilières se réalisent via la constitution d'un droit d'emphytéose ou de superficie en raison notamment de leur régime fiscal plus attractif que celui du droit de vente. Ce type d'opération permet d'aboutir, moyennant certaines modalités contractuelles, à des résultats similaires d'un point de vue économique à une vente d'immeuble dans le chef des parties (en termes de possession). De plus, ces recettes sont attribuées à l'Autorité fédérale.

En cas de reprise du service de l'impôt par la Région, cette situation peut en outre conduire, notamment par l'application de mesures anti-abus générales ou spécifiques, à des situations de double imposition.

Dans ce contexte, il convient de tendre vers un alignement des taux applicables. Cela pourrait être réalisé par un regroupement des compétences dans le chef d'un même niveau de pouvoir pour les

⁹ Voir cependant note infrapaginale n° 1 de la circulaire n° 13/2012 (AAF n° 11/2012) du 18 décembre 2012, www.fisconetplus.be, selon laquelle "(1) Nonobstant le fait que, d'une part, au sens commun (mathématique) des termes, "0%" n'est pas une proportion et que, d'autre part, le C. enreg. ne contient pas de disposition dérogeant au sens commun des termes employés, l'Administration de gestion voit dans un droit fixé à "0 %" un droit "proportionnel", ce qui, selon elle, justifie donc l'application de l'article 167 du C. enreg. en pareil cas."

deux types d'opérations. La Région wallonne devrait ainsi se positionner en faveur d'un transfert de compétence par le biais d'une modification, sur ce point, de la LSF par le législateur spécial fédéral.

Cette réforme pourrait aller de pair avec une révision du mécanisme des marchands de biens, matière actuellement régie par les articles 62 à 71 du Code des droits d'enregistrement.

5/ Transfert de parts de sociétés immobilières

Les transactions immobilières se réalisant par transfert de parts de sociétés échappent actuellement aux droits d'enregistrement.

En effet, les titres d'une société immobilière ont un caractère mobilier. Dans la mesure où seules les transmissions immobilières sont passibles du droit de vente, le transfert des titres d'une société immobilière échappe actuellement à ce droit, sauf application au cas par cas de la mesure générale anti-abus.

Dans le cadre institutionnel actuel, une manière de soumettre la cession de parts de sociétés immobilières au droit d'enregistrement applicable aux cessions d'immeubles consisterait à créer une obligation d'enregistrement de ces cessions (compétence fédérale) et d'ensuite instaurer au niveau régional une fiction fiscale par laquelle cette opération serait assimilée à une transmission à titre onéreux d'immeuble.

6/ Adaptation du Code à la jurisprudence constitutionnelle (arrêt du 22 septembre 2016)

De même, il convient de tenir compte de l'évolution de la jurisprudence constitutionnelle. Ainsi, par arrêt du 22 septembre 2016 (n° 115/2016), la Cour constitutionnelle a jugé que l'article 203, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il est applicable en Région wallonne, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il permet que le droit élué soit indivisiblement dû par les parties à un acte de vente qui n'ont pas participé à la dissimulation d'une partie du prix de vente ou qui n'en avaient pas connaissance.

§2. Donations

1/ Champ d'application restreint des droits d'enregistrement sur les donations (absence d'imposition des donations non enregistrées)

A l'heure actuelle, seules les donations enregistrées peuvent faire l'objet d'une imposition au titre des droits d'enregistrement. Les donations non obligatoirement enregistrables (dons manuels, donations indirectes, donations devant notaire étranger, ...) ne sont donc pas soumises à l'impôt. Cette différence de traitement ne peut être résolue que par une modification profonde du système actuel. Un véritable impôt général sur les donations nécessiterait en effet d'étendre le champ d'application actuel des droits d'enregistrement aux donations mobilières actuellement non obligatoirement enregistrables. Dans ce contexte, il convient de réfléchir à la manière de soumettre ces donations à l'enregistrement (soumettre ou non un acte à la formalité de l'enregistrement relève d'une compétence fédérale).

En toute hypothèse, il convient de veiller à l'applicabilité concrète de mesures qui viseraient à soumettre à imposition des donations non enregistrées, en particulier en ce qui concerne des donations de montants non significatifs¹⁰.

¹⁰ A ce titre, la France pourrait servir d'inspiration, qu'il s'agisse, de prévoir des exonérations de droits de donation pour les donations mobilières faites tous les 10 ans (ou plus), jusqu'à un certain montant (ex. donation jusqu'à 50.000 € par un parent à un enfant, donation jusqu'à 20.000 € par un grand-parent à un petit-enfant), de

2/ Simplification et modernisation du régime de la transmission d'entreprise.

Conformément à l'article 140bis C.enreg., le droit de donation est, à certaines conditions, réduit à 0 % pour les donations d'entreprise lorsqu'elles ont pour objet :

- la transmission à titre gratuit d'un droit réel sur des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le donateur, seul ou avec d'autres personnes, exerce, au jour de la donation, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office ;
- la transmission à titre gratuit d'un droit réel sur :
 - o des titres d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat membre de l'Espace économique européen et qui exerce, elle-même ou elle-même et ses filiales, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office, à titre principal sur une base consolidée pour la société et ses filiales, pour l'exercice comptable en cours de la société et pour chacun des deux derniers exercices comptables de la société clôturés au moment de l'acte authentique de la donation;
 - o des créances sur une société visée ci-dessus.

Certaines conditions de forme et de fond du régime wallon sont fort complexes et devraient, dès lors, être simplifiées. Il suscite d'ailleurs de très nombreuses questions d'application pour les autorités wallonnes chargées de délivrer les attestations requises.

Section 2. Droits de succession

1/ Révision générale des taux, réductions et abattements

En ce qui concerne les taux, le Conseil s'accorde sur le fait que les barèmes actuels doivent être revus, en tenant compte des éléments suivants :

- l'évolution des formes de cohabitation et des liens familiaux, qui amène à remettre en question la progressivité en fonction inverse du lien de parenté¹¹
- la concurrence fiscale interrégionale et internationale et le risque de délocalisation
- le rapport avec les autres impôts, en particulier les droits de donation, l'impôt sur les revenus et le précompte immobilier
- les évolutions des patrimoines (répartition et diversification)
- l'acceptation sociale des droits de succession

Pour tirer les leçons du passé, où aucune indexation n'était prévue, il convient également de mettre en place un mécanisme d'indexation à intervalles réguliers (par exemple tous les 5 ou 10 ans)

Concernant la base imposable, il est proposé de passer en revue toutes les réductions et abattements et de réapprécier individuellement leur utilité, leur pertinence et leur efficacité. Par exemple, les

majorer le montant de l'abattement (ex. 50 %) par personne handicapée bénéficiaire ou de prévoir un mécanisme automatique d'indexation, à intervalle régulier (ex. chaque montant indexé de 10 % tous les 5 ans).

¹¹ Si on veut tenir compte des situations familiales et du fait qu'il y ait des enfants, un système basé sur des quotités forfaitaires exonérées d'impôt apparaît préférable.

petites réductions en faveur de la famille (ex. réduction pour enfant à charge limitée à 62 € ou à 124 €) ou exemption des successions ne présentant pas un actif net supérieur à 620 € (montant non revu depuis 1936 !) complexifient beaucoup le Code tout en ne présentant que de très menus avantages. Il convient de simplifier et de relever ces montants, en les indexant à intervalles réguliers (avec arrondissement)¹².

2/ Révision des catégories de contribuables bénéficiant des tarifs en ligne directe

Indépendamment de la révision générale des taux, les catégories de contribuables doivent être adaptées dans certains cas.

Les beaux-enfants peuvent actuellement, moyennant certaines conditions, être assimilés aux enfants s'agissant du tarif en ligne directe, mais pas les beaux-petits-enfants. Il serait souhaitable d'étendre cette assimilation aux beaux-petits-enfants s'agissant du tarif des droits de donation et de succession en ligne directe.

En ce qui concerne les enfants d'accueil, les conditions de l'assimilation en ligne directe sont actuellement très strictes : l'enfant doit avoir reçu du défunt (et de son conjoint ou cohabitant), avant d'avoir atteint l'âge de 21 ans, les secours et les soins que les enfants reçoivent normalement de leurs parents, et ce durant au moins 6 années consécutives de cohabitation avec le défunt (art. 132³, 2° C. enreg./art. 52³, 2° C. succ.). Cette différence de traitement entre les enfants d'accueil, les enfants adoptés et les (beaux)-enfants du défunt est ressentie comme discriminatoire. Il serait indiqué de moderniser ces conditions en supprimant le plafond de l'âge maximum de 21 ans et en réduisant le délai de cohabitant à 1 an.

En ce qui concerne l'adoption, il existe une incompréhension dans le chef du citoyen relative au fait qu'un bel-enfant ou un enfant qui fait l'objet d'une adoption plénière peut bénéficier du tarif en ligne directe, alors qu'en cas d'adoption simple, l'enfant est, quant à lui, soumis à des conditions strictes (art. 132² C. enreg./art. 52² C. succ.), ce qui suscite un sentiment d'injustice dans le chef du citoyen. En effet, cette différence de traitement est ressentie comme discriminatoire. A titre d'exemple, un enfant de 18 ans a bénéficié d'une adoption simple dans la mesure où, étant déjà majeur, ses parents n'ont pu recourir à l'adoption plénière : il ne peut bénéficier du régime applicable aux enfants et beaux-enfants. Il serait dès lors opportun de prévoir un régime identique pour ces deux catégories d'héritiers.

Par ailleurs, actuellement, une différence de traitement existe entre les cohabitants légaux, assimilés aux conjoints s'agissant du tarif applicable en ligne directe¹³, et les cohabitants de fait, qui restent soumis aux tarifs applicables entre « étrangers ». Assimiler les conjoints et les cohabitants de fait relève d'un choix politique, qui présente de multiples inconvénients et n'est pas requis par les principes d'égalité et de non-discrimination. Il doit être tenu compte de l'impact budgétaire et l'applicabilité concrète d'une telle assimilation.

A titre d'exemple, la Région flamande a choisi d'étendre l'assimilation des conjoints aux cohabitants de fait, s'agissant des tarifs applicables en droits de succession et de donation en ligne directe, à la

¹² Par ailleurs, l'application de l'article 17 C. succ. au sujet de la prévention de la double imposition des biens situés à l'étranger devrait être étendue aux biens meubles et simplifiée.

¹³ Dans la pratique, cette assimilation de la cohabitation légale au mariage donne lieu à divers schémas d'optimisation fiscale dont on peut se demander s'ils avaient été envisagés par le législateur (par exemple des "interruptions" de cohabitation légales pour réaliser des opérations immobilières avec un régime avantageux en l'absence de cohabitation légale ou de mariage).

condition pour eux de démontrer une cohabitation ininterrompue depuis au moins 1 an, afin de prévenir le risque d’abus¹⁴.

3/ Calcul forfaitaire du passif successoral (notamment pour frais funéraires)

Les droits de succession sont calculés sur la valeur de tout ce qui est recueilli dans la succession du défunt, déduction faite des dettes. Les dettes pouvant être déduites de la valeur de ce qui est recueilli dans la succession du défunt sont celles qui incombent au défunt et qui existent au jour du décès, ainsi que les frais funéraires. La preuve de l’existence de ces dettes et de la valeur de celles-ci doit être apportée par les personnes qui déposent la déclaration de succession.

Le contribuable peut se trouver dans une situation difficile quant à la preuve de l’existence de certaines dettes, de leur valeur et de la date de celles-ci. Par ailleurs, la preuve de ces différents éléments peut, dans certains cas, amener à des différends avec l’administration.

Afin d’éviter les discussions entre l’administration et le contribuable, et en vue de faciliter l’admissibilité du passif, le Code des droits de succession applicable en Région wallonne pourrait, à l’instar du régime applicable en Région flamande, prévoir la faculté d’opter pour un passif forfaitaire. Ainsi, les déclarants auraient le choix entre, d’une part, déclarer le passif réel admissible en prenant sur eux la charge de la preuve de l’existence de celui-ci, de sa date et de sa valeur ou, d’autre part, opter pour le passif forfaitaire qui, bien qu’il puisse dans certains cas être inférieur aux frais réels, permet d’apporter la sécurité juridique aux déclarants sur les droits dus et évite à l’administration de devoir contrôler l’existence des dettes et l’évaluation de celles-ci. Un tel forfait facilite donc la charge de la preuve du contribuable et évite à l’administration de devoir procéder à des contrôles.

Un tel choix pour le forfait ou pour la déclaration des frais réels pourrait être définitif, en ce sens que le contribuable ne pourra pas décider, après avoir opté pour le forfait, de déclarer les frais réels, et inversement¹⁵.

4/ Réexamen des fictions prévues par le Code

Le Code prévoit une série de fictions. Ainsi, l’article 8 C. succ. qui tend à soumettre au droit de succession toutes les sommes, rentes ou valeurs dont le défunt a voulu, directement ou indirectement, en considération de son décès, gratifier une tierce personne quelconque, par le moyen de la stipulation pour autrui et, plus particulièrement, par le système de l’assurance-vie ou de la constitution de rente. Cette disposition soulève une série de questions d’interprétation et d’application pratique, y compris en ce qui concerne le recouvrement¹⁶, si bien qu’il conviendrait de la reformuler dans un sens plus clair et sécurisant.

De même, les fictions prévues aux articles 9, 10 et 11 C. Succ. (achat scindé, cession de la nue-propriété et renonciation) devraient être réexaminées à la lumière des évolutions jurisprudentielles et administratives.

5/ Elimination des termes désuets et adaptations de la législation à la jurisprudence

¹⁴ La question se pose de savoir si cette durée d’un an est suffisante à éliminer le risque d’abus et ne devrait pas être plus longue (par exemple, 5 ans)

¹⁵ Concernant les montants forfaitaires à reprendre, à titre d’exemple, les montants prévus en Région flamande par le VCF (art. 2.7.3.4.2 VCF) sont les suivants (montants à indexer) :

- Montant des frais funéraires : 6.000 €

- Montant du passif mobilier : 1.500 € (3.000 € lorsque le défunt était marié sous le régime de la communauté de biens, pour les dettes de la communauté ; la moitié de ce montant peut être reprise en tant que passif).

¹⁶ C. const., 20 octobre 2011, n° 162/2011, dont question *infra*.

Il convient d'éliminer les termes désuets et d'adapter la législation à la jurisprudence. Ainsi, par exemple, les conséquences de l'arrêt du Conseil d'état du 12 juin 2018 (241.761) devraient être prises en considération.

Cet arrêt est relatif à la fiction de legs instaurée par l'article 9 du Code des droits de succession en cas d'acquisition scindée (usufruit/nue-propriété) d'un immeuble.

L'arrêt du Conseil d'Etat censure la position administrative de VLABEL (qui est similaire à celle du SPF Finances, applicable en Région wallonne) selon laquelle une donation par le futur défunt des fonds nécessaires à l'acquisition de la nue-propriété de l'immeuble constitue, dans certains cas – en particulier lorsque la donation d'argent n'est pas enregistrée –, une donation déguisée entraînant comme conséquence la taxation de la pleine propriété de l'immeuble en droits de succession.

Par ailleurs, par arrêt du 20 octobre 2011, la Cour a jugé que : l'article 70, lu en combinaison avec l'article 8, du Code des droits de succession viole les articles 10, 11 et 16 de la Constitution, en ce qu'il prévoit que les héritiers, légataires et donataires universels dans la succession d'un habitant du Royaume sont tenus ensemble, chacun en proportion de sa part héréditaire, de la totalité des droits et intérêts dus par les légataires et donataires à titre universel ou à titre particulier, même lorsque les premiers n'ont pas eu la possibilité de s'assurer que les seconds acquitteront les droits et intérêts dont ils sont redevables

6/ Réexamen du régime des legs en duo et/ou réforme des barèmes

Il est proposé de revoir le mécanisme du legs en duo qui dans certaines hypothèses a comme résultat de conférer illégitimement un avantage fiscal à leur bénéficiaire. Le legs en duo est une disposition testamentaire qui consiste à répartir une succession entre les héritiers (généralement de la famille éloignée) ou un tiers, et un autre bénéficiaire (généralement un organisme caritatif), celui-ci devant prendre les droits de succession à sa charge.

Dans un legs en duo « *classique* », le testateur institue pour légataire universelle une association caritative (*exemple*: une A.S.B.L., une fondation privée ou une fondation d'utilité publique bénéficiant d'un tarif préférentiel), à charge pour cette dernière d'octroyer un legs particulier à certaines personnes (généralement des collatéraux ou amis du défunt soumis à un tarif plus élevé) et de payer les droits de succession qui sont dus sur ce legs particulier.

Cette pratique, bien qu'actuellement admise, pose des questions de principe dans la mesure où elle aboutit à un contournement de l'esprit de la législation. A défaut d'une adaptation des barèmes en ligne collatérale et entre étrangers, un mécanisme alternatif devrait être envisagé.

7/ Evaluation de l'usufruit à des fins fiscales

Sur le plan civil, en ce qui concerne la valorisation de l'usufruit du conjoint survivant ou du cohabitant légal survivant, il existe des tables de conversion établies annuellement par arrêté ministériel et publiées au Moniteur belge¹⁷. Ces tables de conversion déterminent la valeur de l'usufruit en pourcentage de la valeur vénale normale des biens soumis à l'usufruit, compte tenu des éléments suivants :

- le taux moyen sur les deux dernières années des obligations linéaires dont l'échéance est égale à l'espérance de vie de l'usufruitier. Le taux d'intérêt correspondant à l'échéance la plus élevée est

¹⁷ Loi du 22 mai 2014 insérant un article 624/1 au Code civil et modifiant l'article 745sexies du même Code en vue de fixer les règles pour la valorisation de l'usufruit en cas de conversion de l'usufruit du conjoint survivant et du cohabitant légal survivant

appliqué lorsque l'espérance de vie dépasse cette échéance. Ce taux d'intérêt est appliqué après déduction du précompte mobilier. Toutefois, le taux d'intérêt à prendre en compte pour l'établissement des tableaux de conversion ne peut être inférieur à 1 % par an. La période de deux ans s'étend du 1^{er} mai de la deuxième année précédant la publication des tableaux de conversion au 30 avril de l'année de publication de ces tableaux.

- les tables de mortalité prospectives belges publiées annuellement par le Bureau fédéral du Plan.

Pour la valorisation, *l'âge de l'usufruitier au moment de l'introduction de la demande de conversion* sera en principe pris en compte (article 745sexies § 3, troisième alinéa C.civ.).

Sur le plan fiscal, une autre méthode d'évaluation de l'usufruit est retenue. Ainsi, en ce qui concerne les droits de succession, l'usufruit à vie d'un bien immobilier (établi dans le chef d'un tiers) est valorisé forfaitairement en multipliant le rendement annuel brut - qui est fixé à 4% de la valeur de la pleine-propriété du bien - par un coefficient d'âge, en fonction de l'âge de l'usufruitier au moment du décès.

Une telle valorisation forfaitaire ne correspond pas à la réalité : le rendement brut du bien en question est en effet fixé à un pourcentage de la valeur de la pleine propriété, sans tenir compte du rendement réel du bien (qui peut cependant être très différent, par exemple un rendement élevé pour un appartement contre aucun rendement pour un terrain non bâti).

Une telle divergence est difficile à expliquer dans la pratique et peut donner lieu à des situations pénibles. Il serait donc intéressant d'uniformiser les règles de valorisation de droit civil et celles applicables en droits de succession (du moins dans la mesure où les tables de conversion précitées sont effectivement utilisées).

Chapitre III – Lignes directrices d'une réforme de la fiscalité patrimoniale

Le chapitre précédent identifiait, concrètement, des dispositifs à moderniser. Le présent chapitre énonce certains points d'attention à prendre en compte pour la mise en œuvre concrète d'une telle réforme, voire de l'élaboration d'une refonte plus générale de la fiscalité patrimoniale.

Section 1 – Des objectifs clairs et une méthode impliquant les acteurs

L'attention est attirée sur le fait que tout processus de réforme devrait définir clairement les objectifs et prendre soin d'impliquer les différents acteurs concernés (administration fédérale, notariat, monde académique, etc.).

En ce qui concerne les objectifs, il faut rappeler que l'outil fiscal n'est pas toujours le plus adapté et qu'il en existe d'autres, en particulier lorsqu'il s'agit d'influer sur les comportements des citoyens et des entreprises : les primes, les réductions de cotisations sociales, les sanctions, etc.

Si l'on opte pour l'outil fiscal, il faudrait réfléchir aux avantages et inconvénients des différentes techniques utilisées pour répartir la charge fiscale. A cet égard, le choix entre abattements, exonérations ou taux réduits n'est pas neutre. Si des exonérations sont utilisées, il est recommandé de faire attention à celles qui sont liées à des seuils absolus, au-delà duquel tout l'avantage est perdu.

Section 2 – Une réforme accompagnée de la reprise de la gestion propre du service des droits d'enregistrement et de succession

Un gain d'efficacité dans la politique fiscale ne peut être obtenu que dans le cadre d'une reprise réussie par la Wallonie du service des droits d'enregistrement et de succession.

Cette reprise doit être planifiée, en tenant compte des éléments suivants.

A titre préliminaire, il convient de rappeler que tous les droits d'enregistrement ne sont pas régionalisés ; certains restent fédéraux. Il faudra donc une bonne communication entre les bureaux fédéraux et régionaux. Par exemple, le droit d'apport reste fédéral sauf s'il porte sur une maison d'habitation. Si l'acte portant sur un immeuble est présenté au fédéral et que le fédéral se rend compte que cela porte sur une habitation, il faudra prévoir un système de renvoi de l'acte vers l'autorité régionale. Une autre intéressante illustration a trait aussi à une constitution d'emphytéose dont une région pourrait estimer qu'elle constitue un abus fiscal et doit être requalifiée en vente d'immeuble

L'expérience flamande de la reprise des droits d'enregistrement et de succession montre que des difficultés de communication et de coordination entre fédéral et régions existent.

Ensuite, les droits d'enregistrement et de succession nécessitent le personnel juridiquement le plus qualifié par rapport à tous les impôts parce qu'ils nécessitent d'avoir une connaissance approfondie du droit civil. Il faut donc insister sur la formation qui doit exister à l'intérieur de l'administration (formation initiale et continue, mise à jour des cours, ...)

Il faut tenir compte des limitations à l'action régionale une fois que le service de l'impôt sera repris. Même après transfert, l'impôt reste un impôt issu de l'article 170 §1^{er} de la Constitution. En conséquence, la Région ne pourra pas toucher à la matière imposable ni au redevable ni à l'obligation d'enregistrement.

Une réflexion devra intervenir quant au mode de paiement de l'impôt. Ainsi en matière de droit d'enregistrement, il faudra choisir entre le paiement préalable (l'article 169^{ter} C. enreg.) ou à posteriori, éventuellement via l'enrôlement comme en Flandre (dans les successions comportant de nombreux ayants droit, cet enrôlement s'avère fort lourd, assez complexe et peu efficace). De même, il faudra s'interroger sur le fait de garder les règles spéciales des Codes ou appliquer les règles du décret du 6 mai 1999. A noter que le décret du 6 mai 1999 permet déjà soit l'enrôlement, soit le paiement préalable (taxe sur les appareils automatiques de divertissement).

Enfin, dans la perspective de la reprise du service de l'impôt, il est recommandé de créer un service wallon de décision anticipée (dont les contours exacts devraient être définis pour garantir l'indépendance du service tout en évitant un dédoublement des structures administratives) ainsi qu'un service de conciliation.

Section 3- Une réforme envisagée de manière globale et concertée entre niveaux de pouvoir

Il est important de garder à l'esprit, dans tout processus de réforme, que les liens étroits entre droits d'enregistrement et droits de succession et entre d'autres impôts doivent être pris en compte. Une réforme menée dans un impôt doit être réalisée en tenant compte non seulement de l'efficacité et de l'équité intrinsèque de celle-ci, mais aussi des impacts sur d'autres impôts.

Il conviendrait dans ce sens de mieux articuler les impôts qui s'appliquent au patrimoine mobilier et immobilier, au travers des différents niveaux de pouvoir : les taxes sur le rendement et celles sur les transactions.

Enfin, une réflexion pourrait être menée concernant la place du niveau local (provinces et communes).