

# Introduction à la procédure fiscale en Région flamande au départ des impôts de succession et de donation

par

Guillaume DELFOSSE

Renaud THONET

Alain VAN GEEL<sup>1</sup>

Avocats, Tiberghien

Voici plus d'un an que la Région flamande a repris le service de l'impôt de succession et de donation. À cette occasion, la Région flamande a poursuivi son travail de codification de la fiscalité flamande par le biais du Vlaamse Codex Fiscaliteit (ci-après, le « VCF »)<sup>2</sup>. Ce faisant, la Région flamande développe une procédure fiscale uniforme, valable pour l'ensemble des impôts régis par le VCF.

La présente contribution détaille cette procédure fiscale uniformisée, au départ des impôts de succession et de donation. Celle-ci a pour objet de donner aux praticiens, plus habitués à manipuler les codes des deux autres régions, les outils nécessaires<sup>3</sup> pour approcher cette matière en constante évolution, notamment suite aux nombreux « *standpunten* » publiés par le Vlabe<sup>4</sup>.

## 1. Introduction : régionalisation, Vlabe et VCF

### A. RÉGIONALISATION ET REPRISSE DU SERVICE DE L'IMPÔT

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015<sup>5</sup>, la Région flamande assure le service des impôts<sup>6</sup> suivants :

- les droits de succession et de mutation par décès (rebaptisés « *impôt de succession* ») ;
- les droits d'enregistrement « régionaux » c'est-à-dire les droits d'enregistrement relatifs aux :
  - transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique<sup>7</sup> (anciens art. 44 à 76 C. enr. fl., rebaptisé « *droit de vente* ») ;
  - la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble sis en Belgique (anciens art. 259 à 267 C. enr. fl.) ;
  - partages (anciens art. 109 à 114 C. enr. fl.) ;
  - donations (rebaptisé « *impôt de donation* », anciens art. 131 à 140 *duodecies* C. enr. fl.) ;

La reprise de ces impôts s'ajoute aux autres impôts dont la Région flamande assurait déjà le service avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015, à savoir (dans leur ordre d'apparition dans le VCF) : le précompte immobilier (art. 2.1 et s. du VCF<sup>8</sup>), la taxe de circulation (art. 2.2 et s.), la taxe sur la mise en circulation (art. 2.3 et s.), l'eurovignette (art. 2.4 et s.), la taxe contre le délabrement d'habitations et de bâtiments (art. 2.5 et s.) et la taxe sur les sites d'activité économique désaffectés (art. 2.6 et s.).

(1) Les auteurs remercient Rik Deblauwe pour sa relecture attentive.

(2) Le VCF est une initiative autonome de la Région flamande. Nous avons dès lors choisi de ne pas traduire certains termes ou concepts mais de les laisser en langue néerlandaise. Cela étant, le VCF peut être consulté en français (Code flamand de la fiscalité) sur le site du SPF Finances, *fisconet*, ou sur les sites de différents éditeurs juridiques.

(3) Entretemps, certaines publications majeures sont parues en langue néerlandaise sur ce sujet. Parmi d'autres, on retiendra : R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Erfbelasting*, Herentals, KnopsPublishing, 2015, 1117 p. ; B. PEETERS et R. SMET, « De Vlaamse registratie- en erfbelasting: overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015 », *A.F.T.*, 2015/12, pp. 4-51 ; J. RUYSSVELDT, *Nieuwe erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit*, Knokke-Heist, Lex Forum, 2015, 453 p.

(4) Acronyme du Vlaamse Belastingdienst, *cfr* <http://belastingen.vlaanderen.be>.

(5) Art. 10 du décret flamand du 9 novembre 2012 portant diverses mesures relatives aux finances et au budget, *M.B.*, 26 novembre 2012 ; faisant application de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989, p. 850, ci-après la « LSF ».

(6) Le service de l'impôt comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux administratif y afférent, la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) ; *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, Doc. 50-1183/007, p. 160 ; et voir la discussion dans C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.12 à B.15.

(7) À l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans l'hypothèse où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation.

(8) Sauf mention explicite contraire, toute référence à une disposition légale l'est au Vlaamse Codex Fiscaliteit.

Chaque fois qu'une Région reprend le service d'un impôt régional, elle devient en même temps compétente pour en fixer les « règles de procédures administratives » (art. 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, ci-après la « LSF »<sup>9</sup>). D'après la section législative du Conseil d'État, cette notion désigne « les règles d'établissement, de perception, de recouvrement et de réclamation »<sup>10</sup>. La Cour constitutionnelle a ensuite précisé qu'il s'agissait des « règles concernant la déclaration, les investigations et le contrôle, les moyens de preuve, la procédure de taxation, l'imposition, la réclamation, le dégrèvement d'office et le recours, le recouvrement de l'impôt, les droits et privilèges du Trésor en matière de recouvrement ainsi que les sanctions »<sup>11</sup>.

## B. VLAAMSE BELASTINGDIENST (VLABEL)

Le service de l'impôt de même que la procédure administrative sont confiés au Vlaamse Belastingdienst (ci-après Vlabel), une « agence autonomisée interne » (*intern verzelfstandig agentschap*) sans personnalité juridique dépendant du service public flamand des Finances et du Budget<sup>12</sup>. Le Vlabel est responsable de la mise en œuvre de la politique fiscale de la Région flamande, de l'enrôlement, de la perception, du recouvrement, du traitement des réclamations, des décisions directoriales et du contrôle des impôts flamands.

Quant au fonctionnement du Vlabel lui-même, on retiendra qu'il est à ce jour subdivisé en quatre sections<sup>13</sup> : Coordination et Taxation (*Afdeling Coördinatie Taxatie*), Gestion Clients (*Afdeling klantenmanagement*), Perception et Réglementation (*Afdeling Inning en Regelgeving*) et Traitement des dossiers (*Afdeling dossierbehandeling*). Malgré l'œuvre centralisatrice du Vlabel, le fonctionnement de celui-ci se caractérise par une division géographique en quatre régions, avec à leur tête un chef de région (*Regiomanager*). Ces régions comprennent un certain nombre de bureaux (*kantoren*). Chaque bureau est spécialisé, soit en matière d'impôt de succession, soit en matière d'impôt d'enregistrement, et est dirigé par un chef de

service (*Diensthoofd*)<sup>14</sup>. Il est important de noter que les fonctionnaires ne sont plus limités territorialement dans leurs compétences (*ambtsgebied*). Désormais, ceux-ci peuvent exercer leurs compétences dans toute la Région flamande<sup>15</sup>.

## C. VLAAMSE CODEX FISCALITEIT (VCF)

En reprenant le service des impôts régionaux précités, l'intention de la Région flamande est également d'introduire une procédure aussi uniforme que possible pour ces impôts, inspirée de la procédure applicable en matière d'impôt sur les revenus. Cette uniformisation de la procédure a été consacrée par le biais du Vlaamse Codex Fiscaliteit.

Introduit pour la première fois le 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>16</sup> accompagné d'un arrêté d'exécution (ci-après désigné le « B/VCF »<sup>17</sup>), le VCF codifiait initialement six impôts régionaux flamands qui constituent aujourd'hui encore les six premiers chapitres du titre II du VCF : le précompte immobilier, la taxe de circulation, la taxe de mise en circulation, l'eurovignette, la taxe sur les sites d'activité économique désaffectés et la taxe contre le délabrement d'habitations et de bâtiments. Le 1<sup>er</sup> janvier 2015, le VCF a été significativement modifié par le décret du 19 décembre 2014<sup>18</sup> lequel a intégré cinq impôts régionaux dans la structure existante du VCF : l'impôt de succession, l'impôt de donation, le droit de vente<sup>19</sup>, le droit de partage et le droit sur la constitution d'hypothèque. Un décret dit de « réparation » (*reparatiedecreet*) du 17 juillet 2015<sup>20</sup> est venu corriger certains effets non prévus.

Le VCF codifie non seulement les dispositions matérielles propres à chaque impôt (voir les différents chapitres du titre II du VCF), mais il soumet surtout l'ensemble de ces impôts à une procédure unifiée. Le changement majeur par rapport aux règles fédérales de procédure est la mise en œuvre d'une procédure d'enrôlement et toutes les conséquences y afférentes. L'ensemble des impôts flamands sera dorénavant enrôlé. Un avertissement-extrait de rôle est désormais

(9) LSF, *op. cit.*

(10) Avis donné le 24 novembre 1988 sur l'avant-projet de loi devenu la LSF, *Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, p. 62.

(11) C.C., 1<sup>er</sup> mars 2000, n° 25/2000, B.5.

(12) Art. 19, B, VI, Reg. van 3 juni 2005 met betrekking tot de organisatie van de Vlaamse administratie.

(13) Besluit 24 december 2014 van de administrateur-generaal tot hernieuwde indeling van de Vlaamse Belastingdienst in subentiteiten en tot vaststelling van het organogram, *M.B.*, 2 février 2015.

(14) Intervention de D. Van Herreweghe, question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, « *over de huidige en toekomstige werking van de Vlaamse Belastingdienst in verband met interpretatieve vragen* », *Parl. vr.*, VI, Parl., 2014-2015, p. 4.

(15) Besluit 24 december 2014 van de administrateur-generaal tot subdelegatie van sommige bevoegdheden aan personeelsleden van de Vlaamse Belastingdienst, *M.B.*, 2 février 2015.

(16) Décret du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013, 1<sup>re</sup> éd., p. 101609, et la décision du gouvernement flamand portant exécution du Codex du 20 décembre 2013.

(17) Arrêté du gouvernement flamand du 20 décembre 2013 portant exécution du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.*, 31 décembre 2013.

(18) Décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.*, 29 janvier 2015, 2<sup>e</sup> éd., p. 7861, *errata*, *M.B.*, 4 mars 2015 et la décision du gouvernement flamand du 19 décembre 2014, *M.B.*, 22 janvier 2015 (soit avant la publication du décret lui-même).

(19) Sous cette dénomination, on vise les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles 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, voir art. 3, 6°, de la loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989, *M.B.*, 17 janvier 1989, p. 850.

(20) Décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 14 août 2015, 2<sup>e</sup> éd., p. 52657.

envoyé au contribuable qui constitue un titre exécutoire pour l'administration fiscale<sup>21</sup>. Le contribuable aura alors la possibilité d'introduire une réclamation.

#### D. PLAN

Cette procédure uniformisée a été concrétisée au titre III du VCF, intitulé « *Perception et recouvrement* ». Sauf disposition contraire, les règles du titre III sont d'application pour l'ensemble des impôts régis par le VCF (art. 3.1.0.0.1, al. 1<sup>er</sup>).

À partir de deux cas concrets : l'ouverture d'une succession et l'enregistrement d'une donation, nous développerons ci-après les différentes étapes de cette procédure.

## 2. L'ouverture d'une succession et l'enregistrement d'une donation

### A. L'IMPÔT DE SUCCESSION : LA DÉCLARATION DE SUCCESSION

L'impôt de succession demeure prélevé sur la base d'une déclaration établie après le décès (art. 2.7.7.0.1).

#### 1. Personnes tenues de la déclaration (art. 3.3.1.0.5, § 1<sup>er</sup>)

Comme auparavant, la déclaration de succession d'un habitant du Royaume doit être déposée par les héritiers, les légataires et les donataires universels. La notion d'habitant du Royaume est reprise à l'article 1.1.0.0.2, 18°, et fait l'objet, en matière successorale, d'un *Standpunt* du Vlabel<sup>22</sup>. En vertu de ce *Standpunt*, est présumé être un habitant du Royaume toute personne qui, au jour de son décès, était inscrite dans le registre de la population d'une commune belge. Cette présomption vaut jusqu'à preuve du contraire ; la charge de la preuve incombant à la partie qui entend la renverser.

Ce principe connaît deux exceptions. En cas d'inaction des précités, les héritiers, légataires et donataires à titre universel ou particulier sont tenus, sur demande de l'administration, de déposer la déclaration pour ce qui les concerne, et ce, au plus tard dans le mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'expédition de la demande. En cas de dévolution de l'entièreté de la communauté à l'époux survivant en vertu d'une convention de mariage non sujette aux règles de droit civil relatives aux donations, le bénéficiaire sera tenu de déposer la déclaration.

En cas de pluralité d'héritiers ou légataires, une déclaration commune sera établie. Dans ce cas, il sera nécessaire d'élire domicile en un lieu déterminé (chez le

notaire par exemple). Un seul avertissement-extrait de rôle sera alors envoyé avec une seule communication structurée mais avec un détail du paiement à effectuer de sorte que chaque héritier sache ce qu'il doit payer individuellement<sup>23</sup>.

On notera que si la déclaration est effectuée par l'intermédiaire d'un notaire, un état récapitulatif (*verzamelstaat*) lui sera adressé. L'intervention d'un notaire n'en fait pas pour autant un redevable de l'impôt (*cfr infra*).

#### 2. Destinataire de la déclaration (art. 3.3.1.0.5, § 1<sup>er</sup>)

Auparavant, la déclaration de succession devait être adressée au bureau du lieu de la dernière résidence fiscale du défunt (ancien art. 38 C. succ. fl.). Désormais, la déclaration de succession doit être directement adressée au Vlabel :

- soit par mail, via le site [www.belastingen.vlaanderen.be](http://www.belastingen.vlaanderen.be) ;
- soit par courrier postal à l'administration fiscale flamande : Vlaamse Belastingdienst – Erfbelasting, Vaartstraat 16, 9300 Aalst.

Les déclarations reçues seront alors digitalisées par le Vlabel qui les répartira ensuite entre les différents bureaux locaux. Par conséquent, le contribuable ne saura où se trouve sa déclaration qu'à compter du moment où il recevra un courrier du fonctionnaire en charge de son dossier<sup>24</sup>.

#### 3. Délai de déclaration (art. 3.3.1.0.5, § 2)

En règle, le délai de déclaration demeure inchangé de sorte que ce délai s'élève à quatre mois à compter de la date du décès s'il s'est produit en Belgique, à cinq mois si le décès a eu lieu dans un autre pays au sein de l'E.E.E. et à six mois dans les autres cas. On notera que, contrairement à l'ancien texte de l'article 40 C. succ. fl., la frontière n'est plus celle de l'Europe (géographique) mais de l'E.E.E. Pour un décès survenant en Suisse ou à Monaco par exemple, le délai sera donc désormais de six mois et non plus de cinq.

Concrètement, le Vlabel enverra automatiquement un courrier de rappel, trois semaines après le décès, sur la base des décès mentionnés dans les registres de la population. Ce courrier invitera le contribuable à introduire une déclaration, lui laissant ainsi encore plus de trois mois pour ce faire<sup>25</sup>.

Lorsqu'il est explicitement demandé aux héritiers, légataires et donataires à titre universel et particulier de déposer une déclaration, ceux-ci disposent d'un délai

(21) Voir art. 3.2.2.0.1 du VCF et MvT, *Gedr. St.*, VI, Parl., 2014-2015, n° 114/1, p. 7.

(22) *Standpunt* nr. 15123, « Begrip Rijkswoner », *d.d.* 2 september 2015.

(23) Intervention de D. Van Herreweghe, question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, *op. cit.*, p. 5.

(24) N. LABEEUW, « Nieuwigheden voor de aangifte van nalatenschap in Vlaanderen », *Fisc. Act.*, 2015/21, p. 11.

(25) Voir l'exposé de D. Van Herreweghe, question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, *op. cit.*, p. 5.

d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'expédition de la demande.

Il est toujours possible d'obtenir une prolongation de ce délai mais le VCF prévoit *automatiquement* un accroissement d'impôt :

- en cas de dépôt tardif de la déclaration de succession : accroissement de 5 % à 20 % ;
- en cas d'accord sur une prolongation : de 1 % à 10 %.

Toutefois, la rigueur du texte est modérée par plusieurs *Standpunten* adoptés par le Vlabel<sup>26</sup> de sorte que, dans certaines circonstances, aucun accroissement ne sera dû (*cf. infra*).

Une prolongation du délai de déclaration de deux mois sera d'office accordée sur simple demande. Il sera possible de demander une prolongation plus importante moyennant due motivation.

Par ailleurs, il n'est désormais plus possible de payer des « avances » sur l'impôt à devoir. Cela se trouve justifié conceptuellement par le fait qu'il n'y a plus d'intérêts de retard et que, par conséquent, le paiement d'une provision n'a plus de sens<sup>27</sup>.

Comme auparavant, l'absence de déclaration donnera lieu à une imposition d'office.

#### 4. Contenu du formulaire de déclaration (art. 3.3.1.0.8)<sup>28</sup>

Un nouveau formulaire de déclaration doit désormais obligatoirement être utilisé, lequel est disponible sur le site [www.belastingen.vlaanderen.be](http://www.belastingen.vlaanderen.be). L'objectif du législateur est de fournir une déclaration facile d'accès qui puisse être complétée par le contribuable lui-même.

Les mentions obligatoires sont détaillées à l'article 3.3.1.0.8 et varient selon que le défunt était ou non un habitant du Royaume au jour de son décès. Aucune modification notable n'est à relever à l'exception de :

- l'indication de l'usage du forfait pour les dettes du défunt (1.500 ou 3.000 EUR de montant de base – 1.508,37 ou 3.016,74 EUR montants 2016) et pour les dettes funéraires (6.000 EUR de montant de base – 6.033,49 EUR montant 2016)<sup>29</sup> ;

- la volonté de bénéficier d'un régime de faveur particulier doit désormais être reprise dans la déclaration de succession elle-même et non plus dans une demande séparée ;
- la part successorale de chacun des héritiers doit être précisément mentionnée.

#### 5. Langue de la déclaration<sup>30</sup>

La déclaration de succession est obligatoirement introduite en néerlandais lorsque les successibles ont leur domicile dans la région de langue néerlandaise, à l'exception des communes dotées d'un régime linguistique spécial et que le ressort du receveur se limite à cette même zone<sup>31</sup>. Ce principe découle de l'article 3 du décret flamand du 30 juin 1981<sup>32</sup>.

Dès lors que la compétence du Vlabel s'étend désormais à l'ensemble de la Région flamande, le ressort territorial de tout receveur du Vlabel comprend également les communes dotées d'un régime linguistique spécial. Est-il dès lors obligatoire d'introduire une déclaration de succession en néerlandais ?

Il n'est pas certain qu'une telle modification ait été souhaitée par le législateur décréteur. Cette question n'a, à notre connaissance, pas été explicitement abordée dans le cadre de la réforme de l'impôt de succession.

Le principe demeure que le formulaire de déclaration doit être en néerlandais. Cela étant, selon nos informations, lorsque les *déclarants*<sup>33</sup> habitent dans une commune à facilité, ils ont le droit d'utiliser un formulaire de déclaration de succession en français, disponible sur demande. Par ailleurs, de manière plus générale, tous les documents envoyés par le Vlabel le seront toujours en néerlandais (y compris l'AER). Les contribuables habitant dans une commune à facilité pourront toutefois demander expressément de recevoir leur AER en français.

#### 6. Le contribuable et le redevable à l'impôt de succession

Parmi les dispositions de droit matériel, le VCF identifie pour chaque impôt un contribuable. À l'impôt de succession, le VCF désigne ainsi l'héritier, le légataire ou le donataire (art. 2.7.2.0.1, inspiré de l'ancien art. 70, al. 1<sup>er</sup>, C. succ. fl.<sup>34</sup>). Cette disposition est sans préju-

(26) Standpunt nr. 15160, « Laattijdige indiening aangifte van nalatenschap bij complexe erfenissen – Tolerantie belastingverhoging », d.d. 30 november 2015, art. 3.18.0.0.6, § 2, VCF ; Standpunt nr. 15046, « Verzoek tot uitstel wordt gevraagd na het verstrijken van de indieningstermijn – Genealogen – Nieuwe gebeurtenis – Kwijtschelding belastingverhoging laattijdige indiening », d.d. 16 maart 2015, art. 3.3.1.0.6 VCF, *cf. infra*.

(27) Voir l'exposé de D. Van Herreweghe, question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, *op. cit.*, p. 5.

(28) N. LABEELUW, « Nieuwigheden voor de aangifte van nalatenschap in Vlaanderen », *Fisc. Act.*, 2015/21, pp. 10-12.

(29) Indexation pour 2016 portée par un avis publié au *M.B.*, 10 février 2016, 2<sup>e</sup> éd., p. 10797.

(30) Voir la réflexion menée par R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse Erfbelasting*, *op. cit.*, n° 1252-1253.

(31) Réponse de la ministre des Finances à la question orale n° 9829 de L. Van Biesen, 14 janvier 2009, Rapport succinct, Commission des Finances et du Budget, COM 414, pp. 37-39, disponible sur fisconet.

(32) Décret flamand du 30 juin 1981 complétant les articles 12 et 33 des lois sur l'emploi des langues en matière administrative, coordonnées par l'arrêté royal du 18 juillet 1966, en ce qui concerne l'emploi des langues dans les rapports entre les services administratifs de la région linguistique néerlandaise et les particuliers (traduction), *M.B.*, 10 novembre 1981, p. 14149.

(33) Cela ne semble pas inclure l'hypothèse où seul le lieu du décès se trouverait dans une commune à facilité.

(34) *MvT, Gedr. St., Vl. Parl.*, 2014-2015, 114/1, p. 12.

dice des règles relatives à l'obligation du paiement de l'impôt (voir art. 3.10.3.1.1 et 3.10.4.3.1, et *cfr infra*).

Cette notion de « *contribuable* » désigne toute personne physique ou morale dans le chef de laquelle un impôt est prélevé (art. 1.1.0.0.2, 3°). Elle est à distinguer de la notion de « *redevable* » qui désigne toute personne physique ou morale qui, en application du VCF ou du droit commun, est tenue de payer l'impôt (art. 1.1.0.0.2, 4°).

## B. L'IMPÔT DE DONATION : LA FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT

### 1. Généralités

Bien que l'impôt de donation relève désormais de la compétence de la Région flamande, la formalité de l'enregistrement et sa réglementation demeurent une compétence fédérale. Ce principe est consacré de manière claire à l'article 2.8.1.0.1 du VCF qui dispose que « *conformément aux articles 1<sup>er</sup>, 19 et 31 du Code [fédéral]<sup>35</sup> des droits d'enregistrement d'hypothèque et de greffe* », l'impôt de donation est établi à l'occasion de l'enregistrement ou de l'obligation d'enregistrement d'actes ou d'écrits tendant à prouver une donation entre vifs.

Le législateur fédéral demeure donc compétent pour déterminer quels écrits doivent être enregistrés. Sous réserve des droits d'enregistrement restés fédéraux<sup>36</sup>, l'enregistrement ne doit plus être précédé du paiement, nous y reviendrons.

La procédure décrite ci-après peut bien entendu être transposée à l'ensemble des impôts d'enregistrement repris dans le VCF. La procédure antérieure reste d'application pour les droits d'enregistrement restés fédéraux (le droit de bail, d'emphytéose, de superficie ou le droit d'apport par exemple).

### 2. Acte passé devant un notaire belge ou présentation volontaire à l'enregistrement

#### a) Acte passé devant un notaire belge et rôle du notaire

Lorsqu'un acte de donation est passé en Belgique, il doit être passé devant un notaire belge et sera par conséquent obligatoirement enregistrable.

Auparavant, le notaire belge était responsable du bon accomplissement de la formalité de l'enregistrement et du paiement des droits (art. 35, al. 1<sup>er</sup>, 1°, C. enr. fl. ancien)<sup>37</sup> dans un délai de quinze jours, en principe (art. 32 C. enr. fl. ancien) pour les actes passés devant

lui. Le notaire était ainsi le premier redevable des droits d'enregistrement dus sur son acte, raison pour laquelle il exigeait que la somme des droits à payer lui soit provisionnée préalablement à la passation de l'acte.

En revanche, aujourd'hui, l'impôt ne sera dû qu'une fois l'impôt enrôlé et la feuille d'imposition communiquée au contribuable. Un avertissement-extrait de rôle sera alors directement adressé aux contribuables concernés (ou éventuellement adressé au notaire, aux noms des contribuables), en ventilant l'impôt dû par chacun des contribuables. Dans cette nouvelle logique, le notaire ne devrait donc plus être impliqué dans la collecte de l'impôt.

Toutefois, afin de maintenir la pratique qui existait auparavant et garantir le paiement de l'impôt, un article 3.10.4.4.4 a été inséré dans le VCF afin de prévoir, en ce qui concerne l'impôt d'enregistrement, que les droits et les accessoires peuvent également être recouverts à charge des personnes tenues de présenter à l'enregistrement, conformément à l'article 35, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, 4° et 5°, du Code (fédéral) des droits d'enregistrement. Tenant compte de cette disposition, la question de savoir si les notaires sont dès lors à considérer comme redevables (au sens de l'article 1.1.0.0.2) de l'impôt d'enregistrement pour les actes qu'ils passent, demeure, à notre sens, théorique.

En pratique, puisque les notaires pourraient être tenus au paiement de l'impôt sur la base de l'article 3.10.4.4.4, ceux-ci seront bien avisés de demander – comme par le passé – que la somme des droits leur soit provisionnée dans la mesure où le Vlabel pourrait décider de récupérer l'impôt entre leurs mains.

Qu'en est-il si les droits calculés initialement ne correspondent pas aux droits finalement dus et que le Vlabel se tourne vers le notaire qui a passé l'acte en question ? À ce jour, il semblerait que le notaire informe alors ses clients qui pourront le cas échéant soit introduire une réclamation, soit verser le complément d'impôts.

On le voit, le rôle des notaires ne se trouve pas fondamentalement modifié depuis l'arrivée du VCF. De nouvelles pratiques devront néanmoins voir le jour et se stabiliser, à défaut d'instructions administratives plus précises.

#### b) Présentation volontaire à l'enregistrement

Dans les autres cas, il est bien entendu toujours possible de présenter volontairement à l'enregistrement l'acte ou l'écrit formant titre de la donation. Puisque la formalité de l'enregistrement est une compétence fédérale, rien n'a été modifié à cet égard. Il convient

(35) La traduction française parle de Code « *général* » des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

(36) À titre d'exemple, on citera notamment le droit de bail, d'emphytéose, superficie ou le droit d'apport.

(37) Voir également à cet égard l'arrêté royal du 14 mars 2014 portant réglementation de la présentation à la formalité de l'enregistrement et à la publicité hypothécaire d'actes de certains fonctionnaires instrumentant, *M.B.*, 21 mars 2014.

dra de présenter le document à enregistrer auprès du bureau de l'enregistrement compétent, tel qu'auparavant<sup>38</sup>. Le document peut être présenté dans l'une des trois langues nationales et cela indépendamment du bureau dans lequel il est présenté. Le receveur ne pourrait en exiger une traduction (art. 3 C. enr.).

### 3. Formalité de l'enregistrement et paiement de l'impôt

L'article 5 C. enr. fl. prévoit que l'enregistrement n'est effectué qu'après le paiement des droits et des éventuelles amendes. La contestation de l'impôt ou tout autre motif ne peut en règle atténuer ou différer ce paiement, sauf le droit pour le contribuable à se pourvoir en restitution (art. 5, al. 3, C. enr. fl.). Dans un premier temps, cet article n'a pas été abrogé<sup>39</sup>. Le VCF dispose pourtant qu'un impôt ne peut être levé qu'après avoir été enrôlé et l'enrôlement n'aura lieu qu'à la suite de la formalité de l'enregistrement. Il existait dès lors une contrariété législative certaine<sup>40</sup>. D'après le texte clair du VCF, le paiement des impôts ne peut être exigé de la part du redevable que lorsqu'ils sont dus selon une déclaration ou un rôle exécutoire (art. 3.2.2.0.1 du VCF et 3.4.1.0.0 du B/VCF). En d'autres termes, l'enregistrement ne fait naître aucune dette d'impôt. Ce point est en passe d'être résolu. Un projet de loi a en effet été adopté qui abroge l'article 5 C. enr.<sup>41</sup>.

*De facto*, le paiement se fera désormais après l'enregistrement. Concrètement d'ailleurs, les receveurs fédéraux n'acceptent plus le moindre paiement en ce qui concerne l'impôt d'enregistrement flamand depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015. L'obligation de l'enregistrement et l'obligation du paiement de l'impôt d'enregistrement sont donc désolidarisées, conséquence (logique) du fait que ces deux obligations dépendent désormais de deux autorités distinctes<sup>42</sup>.

Le receveur fédéral se contente d'enregistrer l'acte qui lui est présenté et d'y apposer la relation d'enregistrement (art. 6 et 8 C. enr.). La personne ayant présenté le document pour enregistrement reçoit alors un rapport attestant que l'enregistrement a bien eu lieu. Le

SPF Finances transmet concomitamment une copie de l'acte enregistré au Vlabel. C'est alors le Vlabel qui analysera l'acte et calculera l'impôt d'enregistrement dû (en l'occurrence de donation)<sup>43</sup>. La procédure fiscale telle qu'établie par le VCF prend alors le relais. Par conséquent, la formalité de l'enregistrement implique une latence fiscale, laquelle n'est pas exécutoire tant que l'impôt n'a pas été enrôlé.

### 4. Dépôt d'un écrit au rang des minutes d'un notaire ?

En règle, aucun acte ou écrit quelconque ne peut être annexé à un acte de notaire, autre qu'un jugement ou arrêt, ou déposé au rang des minutes d'un notaire sans être préalablement enregistré. Toutefois, l'article 26, alinéa 2, C. enr. fl. prévoyait que les notaires et les huissiers de justice avaient la faculté de présenter à l'enregistrement l'acte annexé ou déposé en même temps que l'acte qui s'y rapporte. Cette faculté permettait par exemple de faire enregistrer *in extremis*<sup>44</sup> un acte non encore enregistré (acte notarié étranger ou pacte adjoint), pourvu que le notaire soit disponible à ce moment-là. Cette faculté a été volontairement abrogée par le législateur flamand<sup>45</sup>.

Cette suppression a soulevé dans la doctrine des critiques<sup>46</sup> de deux types. Sur le plan pratique d'abord, l'entremise du notaire n'est-elle pas la garante d'une bonne perception de l'impôt ? Sur le plan institutionnel ensuite, le législateur flamand était-il compétent pour modifier cette disposition ?

Il semble que ces critiques aient été entendues<sup>47</sup>. Dans l'attente d'une modification du texte légal, le Vlabel a récemment adopté une tolérance administrative en vertu de laquelle les notaires conservent bien la faculté de présenter à l'enregistrement l'acte annexé ou déposé en même temps que l'acte qui s'y rapporte. À ce jour, cette tolérance n'a pas encore été publiée sur le site du Vlabel mais uniquement sur le site de l'*e-notariat*<sup>48</sup>. Un changement de texte donc, sans conséquences pratiques ? Il conviendrait à notre sens d'amender le texte du VCF.

(38) Art. 39 et 40 C. enr. ; arrêté du 24 mars 2014 du président du comité de direction portant réorganisation des bureaux de l'enregistrement de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale, *M.B.*, 31 mars 2014, p. 27800 ; arrêté du président du comité de direction du 30 avril 2014 portant, au sein de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale, la division des compétences concernant les recouvrements non fiscaux et les domaines et portant le changement de la dénomination des bureaux de recettes domaniales et/ou d'amendes pénales, *M.B.*, 7 août 2014, *Rec. gén. enr. not.*, 2014, n° 24.731, p. 388.

(39) Cet article, comme les autres dispositions relatives à la formalité de l'enregistrement, relève en effet de la compétence du législateur fédéral.

(40) B. PEETERS et R. SMET, « De Vlaamse registratie- en erfbelasting: overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015 », *A.F.T.*, 2015/12, p. 13 ; K. DESMET, « Wegwijs in de nieuwe taxatieregels inzake de Vlaamse registratie- en erfbelasting », *T.F.R.*, 2015, afl. 484, p. 550.

(41) *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, 54, 1740/004. Au moment de publier la présente contribution, le texte a été adopté en séance plénière et est soumis à la sanction royale.

(42) *MvT, Parl. St.*, VI. Parl., 2014-2015, n° 114/1, p. 16.

(43) Voir « Vlaams Gewest voortaan bevoegd voor successie- en bepaalde registratierechten – FA », <http://financien.belgium.be/nl/Actueel/150114>.

(44) On rappellera que les heures d'ouverture officielles des bureaux d'enregistrement sont du lundi au vendredi, de 8 h à 12 h, arrêté royal du 12 février 1960 fixant les heures d'ouverture des bureaux de recette de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, *M.B.*, 22 février 1960, p. 1122.

(45) Art. 279 du décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, *MvT, Gedr. St.*, VI. Parl., 2014-2015, n° 114/1, p. 52. Les articles 26, alinéa 1<sup>er</sup>, et 3 ont été intégrés dans l'article 3.12.3.0.6 du VCF.

(46) M. GIBBELS et A. VAN GEEL, « Enkele fictiebepalingen in de vlaamse erfbelasting: een tussentijdse balans van de (on)bedoelde wijzigingen », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2015/4, p. 4 ; E. SPRUYT, « Vlaamse erf- en registratiebelasting in de VCF komt op kruissnelheid », *Fisc. Act.*, 2015/22, p. 9.

(47) Voir E. SPRUYT, « Standpunten Vlaamse Belastingdienst inzake registratiebelasting in relatie tot (vermogens)planning », *TEP*, 2015/5, n° 5, pp. 467-468.

(48) Avis *e-notariat*, référence 12875 du 25 novembre 2015.

### 5. Le contribuable et le redevable à l'impôt de donation

Deux éléments doivent être notés.

En ce qui concerne le contribuable, d'abord. À l'impôt de donation, le donataire est explicitement identifié comme étant le contribuable. En cas d'apport à titre gratuit, il s'agira de la personne morale bénéficiaire (art. 2.8.2.0.1). Le texte est clair de sorte que la prise en charge de l'impôt de donation par le donateur devrait constituer une donation nouvelle. Cependant, le Vlabel a confirmé la position traditionnelle selon laquelle la prise en charge des droits et autres frais inhérents à la donation par le donateur ne constitue pas une donation supplémentaire<sup>49</sup>. En pratique, l'AER sera toujours établi au nom du donataire, indépendamment de la question de savoir qui supporte effectivement la charge de ces droits. La tolérance administrative fédérale qui valait autrefois exigeait qu'il soit expressément indiqué dans l'acte que les frais sont supportés par le donateur afin que cela ne soit pas considéré comme une donation supplémentaire. Le Vlabel est muet sur ce point. Dans l'incertitude et pour plus de clarté dans la pratique, on recommandera de continuer à indiquer explicitement que le donateur supporte le coût des droits si tel est le cas.

En ce qui concerne le redevable, ensuite. Cette notion pose encore des questions. Par exemple, on lit dans la doctrine que le notaire serait le redevable de l'impôt de donation, c'est-à-dire celui qui, en application du VCF ou du droit commun, est tenu de payer l'impôt. Cela était correct sur la base de l'ancien article 35 C. enr. fl. Désormais, le donataire sera le redevable de l'impôt en toute hypothèse. Le notaire sera quant à lui, dans certains cas, un redevable solidaire (sur pied de l'article 3.10.4.4.4, *cf supra*).

### 3. Enrôlement (chapitre 2)

L'enrôlement constitue la grande nouveauté procédurale tant en matière d'impôt de succession qu'en matière d'impôt de donation. Cette procédure harmonisée figure dans le VCF depuis son introduction, soit depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014 (art. 7.0.0.0.1 du VCF).

Désormais, comme en matière d'impôts sur les revenus, les impôts de succession et de donation sont enrôlés (art. 3.2.1.0.1). L'impôt ne peut être réclamé aux redevables qu'en vertu d'un rôle rendu exécutoire lequel constitue le titre de perception (art. 3.2.2.0.1 et 3.4.1.0.0 B/VCF). Cela signifie que tant qu'aucun

avertissement-extrait de rôle n'a été reçu, aucune somme (impôt ou accessoire) n'est due. Cela signifie également que l'avertissement-extrait de rôle constitue un titre exécutoire valable pour l'administration<sup>50</sup>.

Concrètement à l'impôt de succession, une fois que la déclaration de succession aura été transmise au Vlabel, elle sera en principe traitée dans les quinze jours calendrier après introduction<sup>51</sup>. Un premier calcul des droits sera alors effectué sur la base duquel un avertissement-extrait de rôle sera envoyé au contribuable. Par la suite, un contrôle plus approfondi de la déclaration sera effectué, pouvant éventuellement se traduire par l'envoi d'un deuxième avertissement-extrait de rôle, complémentaire ou corrigeant le premier<sup>52</sup>.

L'impôt est enrôlé dans les cinq ans à compter de la date de l'acte et suivi de l'envoi d'un avertissement-extrait de rôle (« AER »). Le paiement doit ensuite intervenir immédiatement après réception de l'AER par le redevable. Ce n'est que cet avertissement-extrait de rôle qui fait naître une dette d'impôt dans le chef du contribuable et qui constitue simultanément un titre exécutoire pour l'administration.

## 4. Procédure d'imposition (chapitre 3)

### A. DÉCLARATION (SECTION 1<sup>re</sup>)

L'impôt de succession repose comme autrefois sur l'obligation d'introduire une déclaration de succession, désormais réglée par les articles 3.3.1.0.5 et suivants. L'impôt de donation (et plus largement l'impôt d'enregistrement) repose quant à lui sur la formalité de l'enregistrement, laquelle relève encore du pouvoir législatif fédéral. Cette matière est donc encore réglée par le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe fédéral.

Ces éléments ont été développés ci-avant, nous n'y revenons pas.

### B. EXERCICE D'IMPOSITION ET PÉRIODE IMPOSABLE (SECTION 2)

Cette nouvelle procédure se double d'une nouvelle terminologie, par exemple la détermination d'une période imposable et d'un exercice d'imposition<sup>53</sup>, essentiellement empruntée aux impôts sur les revenus.

La notion de période imposable n'est pas pertinente en ce qui concerne les impôts de succession et d'enregistrement puisque ces impôts relèvent de la fiscalité indirecte.

(49) Standpunt nr. 15049, d.d. 19 mei 2015, *Tenlasteneming schenkelasting*.

(50) Quant à la notion de rôle, on renverra utilement à M. DASSESE et P. MINNE, *Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 221-224.

(51) D. Van Herreweghe, lors de la question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, *op. cit.*, p. 5.

(52) D. Van Herreweghe, lors de la question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, *op. cit.*, p. 5.

(53) La traduction française de l'article 3.3.2.0.1 parle d'« année d'imposition » et de « période imposable ». Dans la mesure où la nouvelle procédure flamande s'inspire de la procédure valable aux impôts sur les revenus, il nous semble plus cohérent de parler d'« exercice d'imposition » et de « période imposable » (art. 359 du C.I.R. et 199s, de l'A.R./C.I.R.) d'autant que les termes néerlandais utilisés sont exactement les mêmes dans le VCF et dans le W.I.B./92.

À l'impôt de succession, l'exercice d'imposition correspond à l'année durant laquelle le décès a lieu. Pour les faits qui nécessitent l'introduction d'une nouvelle déclaration, l'exercice d'imposition correspond à l'année au cours de laquelle le nouveau délai de déclaration débute<sup>54</sup>.

À l'impôt d'enregistrement, la question dépend de savoir s'il existe une obligation d'enregistrement conformément au Code fédéral des droits d'enregistrement. En cas d'obligation d'enregistrement, l'exercice d'imposition correspond à l'année durant laquelle l'acte ou l'écrit qui donne lieu à la perception de l'impôt d'enregistrement est présenté à l'enregistrement ou l'année durant laquelle ledit délai expire à défaut de présentation à l'enregistrement. Lorsque l'enregistrement n'est pas obligatoire, l'exercice d'imposition correspondra à l'année durant laquelle l'acte ou l'écrit est présenté volontairement à l'enregistrement.

#### C. DÉLAI D'IMPOSITION (SECTION 3)

##### *Délai d'enrôlement*

Le délai d'enrôlement est en principe de cinq ans à compter du jour du début du délai de déclaration susmentionné (art. 3.3.3.0.1, § 4/1, al. 1<sup>er</sup>). Par exception, les droits complémentaires qui sont dus en raison du non-respect des conditions en vigueur pour le maintien des exemptions ou réductions des bases ou tarifs pourront être enrôlés pendant cinq ans à compter du moment où la créance de la Région flamande est née (art. 3.3.3.0.1, § 4/1, al. 2).

En cas d'infraction aux dispositions du VCF ou de ses arrêtés d'exécution commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, ce délai de cinq ans est prolongé de quatre ans (art. 3.3.3.0.1, § 4/1, al. 3).

#### D. AVERTISSEMENT-EXTRAIT DE RÔLE (AER)<sup>55</sup> (SECTION 4)

Dès que les rôles sont déclarés exécutoires, une feuille d'imposition est envoyée aux redevables concernés (art. 3.3.4.0.1 B/VCF). Le VCF fixe un certain nombre de mentions obligatoires qui doivent être reprises sur cet AER.

#### E. ENVOI (SECTION 5)

Les AER sont transmis sous pli fermé, ou, au choix du contribuable, par le biais d'une procédure utilisant des techniques informatiques. Dans ce dernier cas, l'envoi

par le biais d'une telle procédure vaut comme notification valable de la feuille d'imposition (art. 3.3.5.0.1).

## 5. Paiement (chapitre 4)

### A. PERSONNE TENUE DU PAIEMENT : LE REDEVABLE

Le redevable (*belastingsschuldige*) désigne toute personne physique ou morale qui, en application du VCF ou du droit commun, est tenue de payer un impôt. Cette notion ne se confond pas avec celle de contribuable (*belastingplichtige*) qui désigne toute personne physique ou morale dans le chef de laquelle un impôt est prélevé (art. 1.1.0.0.2). Un contribuable est toujours d'une certaine manière redevable de l'impôt, sans que l'inverse soit nécessairement vrai<sup>56</sup>.

### B. DÉLAIS

Seul l'avertissement-extrait de rôle fait naître une dette d'impôt dans le chef du contribuable en même temps qu'il constitue le titre exécutoire pour l'administration. En règle, le délai de paiement est de deux mois à compter de la date d'envoi de la feuille d'imposition<sup>57</sup> (art. 3.4.2.0.1, al. 1<sup>er</sup>).

Par dérogation à cette règle générale, l'impôt de donation doit être payé par le redevable « *immédiatement* » après la réception de l'avertissement-extrait de rôle. Ce terme « *immédiatement* » n'est pas à prendre au pied de la lettre mais se comprend plutôt comme un délai « très court » qui doit toutefois rester un délai raisonnable<sup>58</sup>. En toute hypothèse, bien qu'« *immédiat* », le moment du paiement interviendra plus tardivement que sous la législation précédente puisqu'il faut désormais attendre la réception de l'avertissement-extrait de rôle.

Il est à noter que l'introduction d'une procédure en réclamation, d'une demande d'exonération d'office, d'une demande en droit ou d'une demande d'étalement de paiement ne suspend pas le délai de paiement des impôts et accessoires (art. 3.4.2.0.3). En cas de retard de paiement, des intérêts sont dus (*cf. infra*).

### C. MODES DE PAIEMENT

Les modalités de paiement peuvent en principe être arrêtées par le gouvernement (art. 3.4.3.0.1 et art. correspondant du B/VCF).

Concrètement, les impôts de succession et de donation devront être payés sur le compte bancaire BE02 3751

(54) Art. 3.3.2.0.1, al. 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup>, du VCF.

(55) Le VCF utilise le terme « *aanslagbiljet* » qui se traduit, à l'impôt sur les revenus, par la notion d'« *avertissement-extrait de rôle* ». La traduction française du VCF opte pour l'idiome plus littéral de « *feuille d'imposition* ». Il nous semble dès lors plus cohérent de conserver la terminologie d'AER, issue des impôts sur les revenus.

(56) Voir MvT, *Parl. St.*, VI, Parl., 2013-14, n° 2210/1, p. 9.

(57) Modifié par l'article 15, 1<sup>er</sup> et 2<sup>o</sup>, du décret du 19 décembre 2014, *op. cit.*

(58) À cet égard, le directeur du Vlabel a donné les explications suivantes : « *Dit betekent niet echt dat op het moment zelf moet worden betaald. Dit moet binnen een vrij korte periode na de ontvangst van het aanslagbiljet gebeuren. We willen niet rigide zijn en meteen nalatigheidsinteressen aanrekenen. We geven de mensen een redelijke termijn.* » (D. Van Herreweghe, question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, *op. cit.*, p. 8).



1109 9940 (à vérifier bien entendu), au nom du Vla-bel. En pratique, chaque dette d'impôt doit être payée individuellement et chaque paiement doit être accompagné de la communication structurée indiquée dans la feuille d'imposition (*betalingsreferte*).

On notera que le paiement de l'impôt de succession par le biais d'œuvres d'art (anciens art. 83/3 et 83/4 C. succ. fl.) a été simplifié et est désormais régi par une seule disposition (art. 3.4.3.0.2). Comme auparavant, toute restitution des droits n'aura lieu qu'en espèces (art. 3.6.0.0.5).

#### D. PREUVE DU PAIEMENT

Un extrait de compte bancaire constituera pour le contribuable la preuve du paiement des impôts dus (art. 3.45.0.1. B/VCF). Toutefois, c'est l'envoi de la relation d'enregistrement (*registratiere laas*) qui vaudra pour le contribuable comme véritable quittance, c'est-à-dire comme preuve que les droits dus ont bien été reçus.

#### E. LE PAIEMENT DE L'IMPÔT ET LA FORMALITÉ DE L'ENREGISTREMENT

L'article 5 C. enr. prévoyant que l'enregistrement n'est effectué qu'après le paiement des droits (et amendes) sera prochainement abrogé par le législateur fédéral (*cf supra*).

Cette dissociation du paiement des droits par rapport à la formalité même de l'enregistrement a été logiquement prise en compte dans la refonte des anciens articles 171 et 172 C. enr. fl. Il est désormais prévu qu'il ne peut pas être délivré d'expéditions, copies ou extraits d'un acte soumis à l'enregistrement avant que le paiement ne soit intervenu (et non plus l'enregistrement)<sup>59</sup>.

### 6. Réclamation (chapitre 5)

L'adoption d'un système d'enrôlement entraîne corrélativement l'introduction d'une nouvelle procédure de réclamation formalisée. Tout redevable peut introduire une réclamation motivée, accompagnée de toutes les pièces justificatives à l'appui de ses objections (art. 3.5.3.0.1). Une notification de réception est remise aux auteurs des réclamations et des demandes d'exonération d'office.

Le délai de réclamation est de trois mois à compter du troisième jour ouvrable suivant la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, date mentionnée sur l'avertissement-extrait de rôle (art. 3.5.2.5.0.1). Tant qu'aucune décision n'a été prise, le redevable peut compléter sa réclamation originale (art. 3.5.2.0.2). Si

l'auteur l'a demandé dans sa réclamation, il sera invité à être entendu avant que la décision ne soit prise (art. 3.5.8.0.1).

Pour rappel, cette réclamation ne suspend en principe pas le délai de paiement (art. 3.4.2.0.3). Si une réclamation est introduite, le recouvrement forcé des impôts et accessoires contestés *peut* être suspendu jusqu'à ce que le délai de recours contre la décision administrative soit échu. Il s'agit d'une faculté soumise à l'appréciation discrétionnaire du Vla-bel<sup>60</sup>. Les impôts et accessoires contestés peuvent, pour l'ensemble, faire l'objet de saisies-arrêts conservatoires ou de toutes autres mesures visant à garantir le recouvrement (art. 3.10.4.6.1).

La décision est communiquée par écrit et mentionne les voies de recours judiciaires et leurs modalités (art. 3.5.9.0.1). À notre sens, cette procédure de réclamation est à considérer comme un recours administratif organisé, préalable obligatoire à l'intentement d'une action judiciaire (art. 1385*undecies* C. jud.). Par conséquent, en l'absence de décision dans un délai de six mois, après la réception du recours administratif par l'administration, le contribuable peut à notre sens introduire une action judiciaire (art. 1385*undecies* C. jud. confirmé par art. 3.9.1.0.1, § 2)<sup>61</sup>.

### 7. Dégrèvement d'office<sup>62</sup> (chapitre 6)

#### A. GÉNÉRALITÉS

Une nouvelle procédure de dégrèvement d'office<sup>63</sup> est désormais prévue. Celle-ci remplace le mécanisme de restitution des droits autrefois prévu par les Codes des droits de succession (anciens art. 134-136 C. succ. fl.) et d'enregistrement (anciens art. 208-213 C. enr. fl.).

Le « *membre du personnel compétent* » accorde d'office l'exonération des taxes excessives résultant d'erreurs matérielles, de doubles impôts ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou de faits nouveaux probants dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs, à condition que (art. 3.6.0.0.1) :

- ces taxes excessives aient été constatées par l'administration ou signalées à celle-ci par le redevable dans les cinq ans à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi. Ceci constitue une généralisation de la règle de l'ancien article 138 C. succ. et, partant, dans certains cas un allongement de l'ancien délai de deux ans (ancien art. 137 C. succ.) ;
- l'impôt n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

(59) Art. 3.12.3.0.5, § 1<sup>er</sup>, du VCF reprenant les anciens articles 171 et 172 C. enr. fl.

(60) B. PEETERS et R. SMET, *op. cit.*, p. 14.

(61) Voir R. DEBLAUWÉ, *Inleiding tot de Vlaamse Erbelasting*, *op. cit.*, n° 1513.

(62) La traduction française parle de « *exonération d'office* » là où le texte néerlandais parle de « *ambtshalve ontheffing* ».

(63) Art. 3.6.0.0.4 du VCF abrogeant les anciens articles 134 et 135 C. succ. fl.

L'administration statue par voie de décision motivée (art. 3.6.0.0.2). Cette décision est communiquée par écrit, mentionne les voies de recours judiciaires. Elle devient irrévocable si aucune demande n'a été introduite au tribunal de première instance dans le délai visé à l'article 1385*undecies* C. jud.

On remarquera qu'aucun intérêt de retard n'est dû par le Vlabel sauf si la restitution provient d'une erreur du Vlabel. À ce propos, la question se posera de savoir comment un juge appréciera une telle erreur.

#### B. PARTICULARITÉS À L'IMPÔT DE SUCCESSION

En ce qui concerne l'impôt de succession, le dégrèvement d'office est également accordé si une déclaration est déposée dans un délai de cinq ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de la naissance du droit de restitution et qui porte sur l'élément suivant (art. 3.6.0.0.1) :

- a) la diminution de l'actif successoral ;
- b) un changement dans la dévolution successorale ;
- c) lorsqu'une incertitude quant à la dévolution successorale est levée.

Si l'impôt avait été payé avec des œuvres d'art en application de l'article 3.4.3.0.2, le remboursement pourra uniquement être effectué en argent (art. 3.6.0.0.5).

#### C. PARTICULARITÉS À L'IMPÔT D'ENREGISTREMENT

En ce qui concerne l'impôt d'enregistrement, le dégrèvement d'office est accordé dans diverses hypothèses (art. 3.6.0.0.6), nous revenons ci-après sur certaines d'entre elles uniquement.

À l'impôt de donation, on pensera notamment aux hypothèses suivantes :

- lorsqu'un acte est déclaré faux ou que la nullité d'une convention est prononcée ou constatée par un jugement coulé en force de chose jugée ou un arrêt ;
- lorsqu'un arrêt ou jugement coulé en force de chose jugée prononce ou constate la résolution ou la révocation d'une convention à condition qu'il ressorte de la décision que l'instance, même devant un juge incompétent, a été introduite un an maximum après la convention.

### 8. Recours judiciaire (chapitre 8)

Le droit judiciaire demeure une compétence exclusivement fédérale. La reprise du service de l'impôt de même que l'adoption de nouvelles dispositions dans

le VCF engendrent néanmoins certaines conséquences importantes de droit judiciaire.

Pour le justiciable d'abord, l'application combinée de l'article 632 C. jud. fixant la compétence territoriale des tribunaux en matière fiscale au siège de la cour d'appel dans le ressort duquel est situé le bureau des recettes ou le service d'imposition ayant pris la disposition contestée d'une part, et de la décision portant l'organigramme du Vlabel du 24 décembre 2014<sup>64</sup> prévoyant explicitement que les impôts de succession et de donation seront perçus de façon centralisée à Aalst d'autre part, a pour conséquence que toutes les affaires fiscales en matière d'impôts de succession et d'enregistrement seront du ressort du tribunal de première instance de Gand uniquement. Cette centralisation a fait l'objet de nombreux débats mais a toujours été défendue par la ministre Turtelboom, notamment parce que cela permet une spécialisation des juges et assure l'unité et la stabilité de la jurisprudence<sup>65</sup>.

Pour l'administration ensuite, la Région flamande doit procéder à une reprise d'instance pour les procédures judiciaires en cours<sup>66</sup>.

### 9. Intérêts (chapitre 9)

#### A. INTÉRÊTS DE RETARD (SECTION 1<sup>re</sup>)

À défaut de paiement dans les délais fixés (2 mois en règle, immédiatement en ce qui concerne l'impôt d'enregistrement)<sup>67</sup>, les sommes dues au profit de la Région flamande rapportent, pour la durée du retard, un intérêt de 7 % sur base annuelle, calculé par mois calendaire (art. 3.9.1.0.1). On rappellera que tant que l'impôt n'a pas été enrôlé, les délais fixés pour le paiement (portés aux articles 3.4.2.0.1 à 5) ne peuvent commencer à courir.

Dans des cas exceptionnels, le « *membre du personnel compétent* » peut, aux conditions que ce dernier a fixées, accorder une exonération de tous les intérêts de retard ou d'une partie de ceux-ci (art. 3.9.1.0.2).

#### B. INTÉRÊTS MORATOIRES (SECTION 2)

À l'impôt de succession ou à l'impôt d'enregistrement, aucun intérêt moratoire n'est dû par le Vlabel sauf si le remboursement d'impôt est effectué en raison d'une erreur (*vergissing*) de la part de l'entité compétente de l'administration flamande (art. 3.9.2.0.1, al. 3, 3<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup>).

(64) « *Besluit van de administrateur-generaal van 24 december 2014 tot hernieuwde indeling van de Vlaamse Belastingdienst in subentiteiten en tot vaststelling van het organogram* », M.B., 2 février 2005, art. 11 (en néerlandais uniquement).

(65) Voir question n° 1348 de M. J. Lantmeeters du 10 mars 2015, « *over de territoriale bevoegde rechtbanken inzake regionale belastingen* », Parl. vr., VI, Parl., 2014-2015 ; et l'intervention de D. Van Herreweghe lors de la question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, *op. cit.*, p. 4, ainsi que les précisions apportées par la ministre.

(66) C.C., 13 juin 2013, n° 87/2013, B.6., cité par J.-C. LAES, « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale », R.F.R.L., 2013/4, p. 291.

(67) Les délais sont visés aux articles 3.4.2.0.1 à 5.

Les travaux préparatoires justifient cette absence principale d'intérêts moratoires par le fait qu'il ne serait pas équitable que le Trésor supporte les conséquences de circonstances qui ne lui sont pas imputables<sup>68</sup>.

### C. INTÉRÊTS DE RETARD ET ACCROISSEMENTS D'IMPÔTS

On veillera à ne pas confondre les intérêts de retard qui compensent un retard de paiement et les accroissements d'impôts (art. 3.18.0.0.1 et s., développés *infra*) qui sanctionnent une infraction au VCF, parmi lesquelles une introduction tardive de la déclaration de succession (art. 3.18.0.0.6) ou en cas d'enregistrement tardif (art. 3.18.0.0.11) par exemple.

Il s'agit donc de deux notions bien distinctes. Elles pourront éventuellement se cumuler lorsque le prescrit du VCF n'est pas respecté et que, par la suite, l'impôt dû (augmenté des accroissements) est payé avec retard.

## 10. Recouvrement (chapitre 10)

### A. (DERNIER) RAPPEL (SECTION 2)

En cas de non-paiement, une procédure en recouvrement forcé commence. Le fonctionnaire compétent doit adresser une lettre de rappel au moins un mois avant que l'huissier de justice n'établisse une contrainte (art. 3.10.2.0.1).

### B. POURSUITES (SECTION 3)

Comme à l'impôt sur les revenus, l'impôt enrôlé au nom d'une personne physique ou morale peut, en règle, être recouvré au nom de cette personne (art. 3.10.3.1.1, § 1<sup>er</sup>).

L'impôt d'enregistrement qui est enrôlé au nom de différentes personnes physiques ou personnes morales ne peut être recouvré, sauf en cas de dispositions légales contraires, à charge de chacune d'entre elles que pour la partie qui se rapporte à leur part dans le bien faisant l'objet de la convention (art. 3.10.3.1.1., § 2, al. 3).

Le rôle est exécutoire vis-à-vis des personnes qui n'y sont pas reprises si elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur la base du droit commun ou sur la base d'une disposition du VCF (art. 3.10.3.1.1, § 3).

### C. CAS PARTICULIERS (SECTION 4)

Cette section traite du recouvrement auprès d'(ex-)époux et auprès des (ex-)cohabitants légaux, auprès des sociétés, auprès des héritiers, auprès d'autres personnes tenues de payer les dettes et le recouvrement d'impôts contestés<sup>69</sup>.

En ce qui concerne l'impôt de succession, les héritiers, légataires universels et donataires dans la succession d'un habitant du Royaume sont, chacun en proportion de leur part, tenus solidairement au paiement de l'ensemble des droits de succession, des intérêts de retard et des frais de poursuite et d'exécution dus par les légataires et donataires à titre universel ou à titre particulier, hormis leur recours contre ces légataires et donataires à titre universel ou particulier. On retiendra que cette règle générale n'est pas applicable lorsqu'une nouvelle déclaration est introduite ni lorsqu'une acquisition est assimilée à un legs en vertu des articles 2.7.1.0.5<sup>70</sup> (ancien art. 7 C. succ. fl.) et 2.7.1.0.6 (ancien art. 8 C. succ. fl.)<sup>71</sup>.

En ce qui concerne l'impôt d'enregistrement, l'impôt et les accessoires *peuvent également* être recouverts à charge des personnes tenues de présenter un acte à l'enregistrement conformément à l'article 35, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>, du Code fédéral des droits d'enregistrement (art. 3.10.4.4.4, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>). La portée de cette disposition est très importante. Nonobstant la dissociation de la formalité de l'enregistrement et du paiement de l'impôt (*cf supra*), cette disposition a en fait pour vocation de maintenir la pratique existante en vertu de laquelle le notaire consigne la somme des droits afférents à un acte avant que celui-ci ne soit passé devant lui<sup>72</sup>.

Dans le cas des impôts contestés, en cas de réclamation, de demande de dégrèvement d'office ou d'action judiciaire, la perception forcée de l'impôt contesté *peut* être suspendue jusqu'à ce que le délai d'appel contre la décision administrative soit écoulé ou que la décision judiciaire soit passée en force de chose jugée (art. 3.10.4.6.1).

### D. SÛRETÉS (SECTION 5)

Le recouvrement est garanti par un ensemble de sûretés, reprises des dispositions antérieures. Il est clairement distingué entre la possibilité pour le Vlabel d'exi-

(68) MvT, Parl. St., VI. Parl., 2014-2015, n° 114/1, pp. 37-38.

(69) Il faut encore ajouter à cette énumération l'article 3.10.4.5.1 qui traite du recouvrement de l'eurovignette auprès de débiteurs d'impôts autres que le propriétaire.

(70) Cette référence à l'article 2.7.1.0.5 ne figurait pas initialement mais fut insérée par l'article 94 du décret flamand du 18 décembre 2015 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2016, M.B., 29 décembre 2015.

(71) Ce dernier cas constitue l'intégration de la jurisprudence de la C.C., 20 avril 2011, n° 162/2011, *Fiscologue*, 2011, n° 1269, p. 8.

(72) MvT, Parl. St., VI. Parl., 2014-2015, 114/1, p. 41 : « Dit artikel duidt de personen, die op basis van artikel 35 Wb. Reg., 1<sup>o</sup> lid, 1<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup> en 5<sup>o</sup>, Wb. Reg. verplicht worden om de akten en geschriften ter registratie aan te bieden, aan als belastingsschuldigen voor de betaling van de registratiebelasting. Het gaat bijvoorbeeld om de notarissen en de gerechtsdeurwaarders en bepaalde bestuursoverheden en openbare instanties. De ratio van dit artikel is de gangbare praktijk te kunnen behouden, waarbij partijen de registratiebelasting reeds concluderen bij bijvoorbeeld de notaris vóór de registratie. Aangezien afgestapt wordt van de betaling voorafgaand of samen met de registratieformaliteit, biedt dit voor het Vlaamse Gewest meer garantie op betaling. Net zoals dit tot nu toe het geval is geweest, zijn deze belastingsschuldigen slechts aanspreekbaar voor de registratiebelasting zoals die blijkt uit de akten of geschriften die zij ter registratie aanbieden en bijvoorbeeld niet voor aanvullende rechten die pas later verschuldigd blijken te zijn en evenmin voor de belasting verschuldigd door partijen voor het geval bedoeld in artikel 19, 2<sup>o</sup>, Wb. Reg. ».

ger une sûreté réelle ou un cautionnement personnel, l'existence d'un privilège général sur meuble et d'une hypothèque légale en faveur de l'administration. Cette section traite encore des droits des tiers de bonne foi et du cas de l'héritier habitant en dehors de l'Espace économique européen.

### 11. Prescription (chapitre 14)

La possibilité d'exiger le paiement de l'impôt se prescrit par cinq ans à compter de l'expiration du délai de paiement (art. 3.14.1.0.1)

### 12. Moyens de preuve (chapitre 17)

Parmi les moyens de preuve, on relèvera les points suivants.

#### A. LES DISPOSITIFS ANTI-ABUS SPÉCIFIQUES AUX IMPÔTS D'ENREGISTREMENT

À l'impôt d'enregistrement, les importantes dispositions anti-abus spécifiques des articles 186 et 187 anciens C. enr. fl. ont été intégralement reprises aux articles 3.17.0.0.4 et 5, moyennant quelques légères adaptations du point de vue linguistique. Les travaux préparatoires poursuivent en expliquant que : « ces deux dispositions placent l'entité compétente de l'administration flamande dans une position de force quant au recouvrement de l'impôt d'enregistrement par l'inscription d'une présomption irréfragable »<sup>73</sup>. Cette phrase, particulièrement claire, rappellera utilement aux praticiens de ne pas oublier ces dispositions le cas échéant.

#### B. LE DISPOSITIF ANTI-ABUS GÉNÉRAL (ART. 3.17.0.0.2)

Bien que cela ne fût pas repris dans le projet de décret initial<sup>74</sup>, les articles 18, § 2, C. enr. et 106, alinéa 2, C. succ. qui s'y référaient directement sont désormais repris à l'article 3.17.0.0.2. Cela confirme le statut du dispositif général anti-abus comme règle de preuve<sup>75</sup>.

Cette nouvelle disposition n'entend rien changer au texte des anciens articles 18, § 2, C. enr. et 106, alinéa 2, C. succ.<sup>76</sup>.

Le débat s'est davantage porté sur les circulaires précisant l'interprétation administrative de cette disposition. La circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013 émane de l'administration fédérale. Dès lors, l'administration flamande a adopté sa propre circulaire n° 2014/2 du 23 décembre 2014<sup>77</sup>. Celle-ci fut fort critiquée notamment parce qu'elle ne reprenait plus de « *liste blanche* » et ne reconnaissait plus que les dispositions testamentaires ne pouvaient pas être en soi qualifiées d'abus fiscal. En vue de remédier à ces critiques, la circulaire a été totalement abrogée et remplacée par la circulaire 2015/1 du 16 février 2015<sup>78</sup>, entrée en vigueur avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2015<sup>79</sup>. Le contenu de cette circulaire est similaire en substance à la circulaire fédérale n° 5/2013. On notera que, curieusement, la circulaire évoque l'article 3.17.0.0.9 lequel est une application de la simulation et non de l'abus fiscal.

### 13. Accroissement<sup>80</sup> d'impôts et amendes administratives (chapitre 18)

#### A. HYPOTHÈSES PROPRES À L'IMPÔT DE SUCCESSION (ART. 3.18.0.0.5 À 10)

##### 1. Retard dans l'introduction de la déclaration

###### a) Texte décréte

Auparavant, toute personne en retard dans l'introduction de la déclaration de succession encourait une amende de 25 EUR/mois, sans pouvoir être supérieure au dixième des droits dus (art. 124 C. succ.) ainsi qu'à des intérêts moratoires (art. 81 et s. C. succ. fl.). Désormais, tant l'amende que les intérêts de retard<sup>81</sup> sont remplacés par un accroissement d'impôt dont le taux varie en principe entre 5 et 20 %, en fonction du retard accumulé (art. 3.18.0.0.6, § 1<sup>er</sup>).

(73) Mvt, *Gedr. St.*, VI, Parl., 2014-2015, n° 114/1, p. 58, traduction libre. Le texte original se lit comme suit : « *Beide artikelen stellen de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie in een sterke positie wat betreft de invordering van de registratiebelasting door de inschrijving van een onweerlegbaar vermoeden* ».

(74) Il a fallu attendre l'amendement n° 13.

(75) Voir C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.15 ; A. NOLLET, « La nouvelle mesure anti-*abus fiscal* » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013/4, pp. 296 et s.

(76) Mvt, *Gedr. St.*, VI, Parl., 2014-2015, n° 114/1, p. 58 (commentaire de l'article 293, devenu 294 dans le décret) qui se lit comme suit : « *Dit betreft louter een wetgevingstechnische aanpassing. De bepalingen van artikel 106, tweede lid, Wb. Succ. en 18, § 2, Wb. Reg. Worden voortaan gevat door artikel 3.17.0.0.2 VCF* ».

(77) Circ. n° 2014/2 du 23 décembre 2014, art. 3.17.0.0.2, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, tel que modifié par le décret du 19 décembre 2014, Règle anti-abus – Fraude fiscale – Application de cas – Taxe d'immatriculation et droits de succession, *M.B.*, 23 janvier 2015, p. 6278.

(78) Circ. n° 2015/1, relative à l'article 3.17.0.0.2, du VCF du 13 décembre 2013, tel que modifié par le décret du 19 décembre 2014, Règle anti-abus – Fraude fiscale – Taxe d'immatriculation et droits de succession, *M.B.*, 25 mars 2015 (entrée en vigueur rétroactive, à dater du 1<sup>er</sup> janvier 2015).

(79) Une doctrine abondante a été publiée sur le sujet, voir entre autres : G. De Foy, « La Région flamande a revu sa circulaire en matière d'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2015/4, pp. 249-254 ; X, « Vlaamse registratie- en erfbelasting : Turtelboom publiceert tweede omzendbrief fiscaal misbruik », *Nieuwsbrief notariaat*, 2015/4, pp. 9-11.

(80) La traduction française du VCF parle d'« *accroissement* » d'impôts. Le texte néerlandais parle de « *belastingverhogingen* », ce qui correspond au terme utilisé notamment dans le cadre de l'article 444 du C.I.R. Il semble dès lors plus cohérent de reprendre le terme français usité à l'article 444 du C.I.R. et de parler ici aussi d'« *accroissements* » d'impôts.

(81) Cette assertion s'explique par le fait que les intérêts de retard ne seront dus que si, après l'enrôlement, le contribuable tarde à payer. Sur la distinction entre intérêts de retard et accroissements d'impôts, *cf. supra*.

Moment de l'introduction après l'échéance du délai de la déclaration		Accroissement d'impôt en % de l'impôt de succession à payer
à partir de	jusqu'au dernier jour de	
jour 1	mois 5	5
mois 6	mois 11	10
mois 12	mois 17	15
mois 18		20

Ces accroissements sont modérés (et non pas supprimés) si un report a été obtenu. L'accroissement s'élève alors de 1 à 10 % (art. 3.18.0.0.6, § 2).

Moment de l'introduction après l'échéance du délai de la déclaration		Accroissement d'impôt en % de l'impôt de succession à payer lorsqu'un report a été obtenu
à partir de	jusqu'au dernier jour de	
jour 1	mois 5	1
mois 6	mois 11	5
mois 12	mois 17	7,5
mois 18		10

En cas de non-respect du report octroyé, les taux « normaux » d'accroissement sont à nouveau d'application.

Certains parlementaires ont observé que, malgré cet adoucissement, l'accroissement d'impôt restait important pour les contribuables<sup>82</sup>. Cela est d'autant plus problématique que l'administration fédérale avait l'habitude de remettre entièrement une éventuelle amende lorsque l'ignorance et la bonne foi du contribuable étaient prouvées (ces remises ne concernaient pas les intérêts de retard). La ministre ne partage pas ce point de vue et estime qu'une diminution plus importante encore pourrait mener à des abus. Enfin, la ministre a précisé à cette occasion qu'en cas de force majeure, des exceptions sont toujours possibles<sup>83</sup>.

#### b) Tolérances administratives

Le texte du VCF doit être lu en combinaison avec les nombreux *Standpunten* publiés par le Vlabel.

D'une part, le Vlabel admet que l'accroissement d'impôt pour introduction tardive de la déclaration prévu à l'article 3.18.0.0.6 du VCF est remis conformément à l'article 3.18.0.0.16 lorsque le retard résulte de circonstances particulières qui n'impliquent aucune faute de la part de l'héritier. Ce principe général est appliqué dans l'hypothèse particulière où les héritiers prendraient

connaissance de leur qualité d'héritier après l'écoulement du délai pour l'introduction de la déclaration. On peut supposer que le principe sous-jacent puisse être étendu à d'autres hypothèses<sup>84</sup>.

D'autre part, le Vlabel admet qu'aucun accroissement d'impôt ne doit être appliqué lorsqu'une demande d'un délai supplémentaire est introduite et acceptée. Ce délai supplémentaire ne peut excéder deux mois. La demande doit être motivée et reposer sur des éléments concrets. Le Vlabel donne une liste non exhaustive de circonstances qui pourraient être acceptées<sup>85</sup>.

#### 2. Oubli d'un actif déterminé

Auparavant, l'oubli d'un actif déterminé donnait lieu à une amende (ancien art. 126 C. succ. fl.). Désormais un accroissement d'impôt égal à 20 % des droits complémentaires dus en conséquence de cet oubli sera appliqué (art. 3.18.0.0.7).

Dans cette hypothèse également, les taux précités ont été adoucis par le décret de réparation du 17 juillet 2015 introduisant un deuxième alinéa à l'article 3.18.0.0.7<sup>86</sup>. Ainsi, l'accroissement d'impôt est ramené à 10 % lorsque l'héritier, le légataire ou le bénéficiaire déclare de son propre gré dans un délai de dix mois suivant le décès ou le départ du délai de déclaration, un bien qui n'avait pas été repris dans la déclaration de succession en violation de l'article 3.3.1.0.8<sup>87</sup>.

(82) Verslag, *Gedr. St.*, VI, Parl., 2014-2015, n° 369/3, pp. 5-7 et l'intervention de M. P. Van Rompuy qui observe que cet accroissement d'impôt reste important pour des contribuables de bonne foi et précise qu'il « *wil mee zoeken naar een andere regeling die voldoende draagvlak heeft in de Vlaamse samenleving* ».

(83) « *[Voor overmacht zijn er altijd uitzonderingen mogelijk]* », *Propos qu'un parlementaire s'est empressé de synthétiser* comme suit : « *De minister acht ambtshalve vrijstelling van boetes mogelijk in het geval van overmacht* », *ibid.*, 369/3, p. 8.

(84) Standpunt nr. 15046, *d.d.* 16 maart 2015, *op. cit.*

(85) Standpunt nr. 15160, *d.d.* 30 november 2015, *op. cit.*

(86) Art. 32 du décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 14 août 2015, 2<sup>e</sup> éd., p. 52657.

(87) *MvT, Gedr. St.*, VI, Parl., 2014-2015, n° 369/1, pp. 14-15, qui motive cette adaptation comme suit : « *Het lijkt sociaal verantwoord in dergelijk geval de belastingplichtige halfweg tegemoet te komen, en de belastingverhoging te reduceren tot de helft* ».

Rapport du manque en % par rapport à la valeur indiquée du bien		Accroissement de l'impôt en % de l'impôt de succession à payer
De	à	
10	25	5
25	50	10
50	100	15
100	-	20 <sup>88</sup>

### 3. Sous-évaluation d'actif

En règle, la sous-évaluation d'un actif mènera à un accroissement d'impôt progressif de 5 % à 20 %, en fonction de la sous-estimation calculée par rapport à la valeur déclarée du bien (art. 3.18.0.0.8). Les sous-évaluations inférieures à 10 % ne sont pas sanctionnées par un accroissement d'impôt.

Le décret de réparation du 17 juillet 2015<sup>89</sup> introduit ici aussi une modération des taux. Ainsi, l'accroissement d'impôt est ramené à 10 % lorsque l'héritier, légataire ou le bénéficiaire déclare de son propre gré dans un délai de dix mois suivant le décès ou le départ du délai de déclaration, une valeur plus élevée pour un bien qui aurait été sous-évalué dans la déclaration de succession en violation de l'article 3.3.1.0.8.

### 4. Absence totale de dépôt d'une déclaration

En cas d'absence totale d'introduction d'une déclaration de succession, un accroissement d'office de 20 % est dû (art. 3.18.0.0.9).

Cette hypothèse est à relier à la nouvelle procédure d'imposition d'office en matière d'impôt de succession (art. 2.7.7.0.1). Concrètement, dix mois après le décès, le Vlabel constituera un dossier de taxation d'office<sup>90</sup>. Ce dossier de taxation reprend toutes les informations à la disposition du Vlabel et notamment l'identité des héritiers. Une lettre sera alors envoyée aux héritiers leur signalant qu'aucune déclaration n'a été introduite et leur demandant s'ils acceptent ou renoncent à la succession. Rappelons que la renonciation ne se présume pas et qu'elle ne peut être faite qu'au greffe du tribunal de première instance ou devant notaire (art. 784 C. civ.).

### 5. Autre déclaration fautive ou incomplète

Toute déclaration fautive ou incomplète qui mène à une imposition supplémentaire à l'impôt de succession et qui n'est pas visée par une autre sanction donnera

lieu à un accroissement d'impôt égal à 20 % des droits complémentaires (art. 3.18.0.0.10).

## B. HYPOTHÈSES PROPRES À L'IMPÔT D'ENREGISTREMENT (ART. 3.18.0.0.11 À 14)

### 1. Accroissements d'impôt

Dans une volonté de simplification<sup>91</sup>, les accroissements d'impôts ont désormais été repris dans quelques dispositions et selon trois tarifs distincts, applicables dans les cas suivants (la liste n'est pas exhaustive) :

- accroissement de 20 % (art. 3.18.0.0.11) :
  - i. si l'enregistrement n'est pas effectué dans les délais ;
  - ii. en cas de mentions incorrectes dans l'acte, dans certaines hypothèses ;
- accroissement de 50 % (art. 3.18.0.0.12) :
  - i. si le donateur refuse de déclarer ses adresses, date d'établissement et durée d'occupation des différents domiciles fiscaux que le donateur a eus durant la période de cinq ans précédant la donation (art. 3.12.3.0.3) ou si cette déclaration est inexacte ou incomplète ;
  - ii. en cas de simulation.
- accroissement de 100 % (art. 3.18.0.0.14) dans les deux hypothèses suivantes :
  - i. dissimulation du prix et des charges ou de la valeur convenue ; ou,
  - ii. en cas de simulation.

### 2. Sous-évaluation d'actif

L'article 3.18.0.0.13 reprend ici littéralement le dispositif de l'article 3.18.0.0.8 applicable à l'impôt de succession (*cf supra*).

## C. HYPOTHÈSES GÉNÉRALES (ART. 3.18.0.0.15 À 17)

### 1. Intention frauduleuse : 100 % (art. 3.18.0.0.15)

En règle, les accroissements d'impôt mentionnés ci-avant sont portés à 100 % si les infractions au VCF ou

(88) K. VAN BOXSTAELE, « De "nieuwe" Vlaamse erfbelasting: aandachtspunten voor het notariaat », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2015, n° 2, pp. 1-10, remarque que dans le texte du décret, une faute se trouve dans le tableau. Le chiffre 20 est fautivement mentionné dans la 2<sup>e</sup> colonne alors que ce chiffre devrait se trouver dans la dernière colonne, ce que nous corrigeons dans la présente.

(89) Art. 33 du décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 14 août 2015, 2<sup>e</sup> éd., p. 52657.

(90) Intervention de D. Van Herreweghe, question n° 1719 de M. J. Lantmeeters du 31 mars 2015, « *over de huidige en toekomstige werking van de Vlaamse Belastingdienst in verband met interpretatieve vragen* », *Parl. vr.*, VI. Parl., 2014-2015.

(91) *MvT, Gedr. St.*, VI. Parl., 2014-2015, n° 114/1, pp. 62-64.

à ses arrêtés d'exécution sont commises dans le but d'éviter l'impôt ou de permettre de l'éviter<sup>92</sup>.

Dans certains cas particuliers, des amendes administratives pourront également être infligées de 50 à 10.000 EUR.

### 2. Remise ou diminution des sanctions prononcées (art. 3.18.0.0.16)

Une remise ou une diminution d'amende ou d'accroissement d'impôt peut être octroyée par le fonctionnaire dirigeant du Vlabel. Ce dernier point constitue une nouveauté dans la mesure où cette compétence n'appartient plus au ministre mais bien au Vlabel lui-même. La remise ou la diminution peut être accordée si la partie concernée prouve qu'elle n'était pas en faute (ancien 131 C. succ. fl., art. 3.18.0.0.16<sup>93</sup>). Il ressort encore des travaux parlementaires que la force majeure démontre à suffisance l'absence de faute<sup>94</sup>.

Sur le plan légistique, cette disposition se comprend en référence à deux éléments. Premièrement, l'arrêté royal du 31 mars 1936 portant règlement général des droits de succession qui comprenait un adoucissement des amendes<sup>95</sup>, ne sera plus utilisé. Deuxièmement, l'article 9 de l'arrêté du Régent organique du 18 mars 1831 pour ce qui concerne les amendes administratives ou les accroissements est supprimé, ce qui signifie que le droit de grâce du ministre des Finances est abrogé<sup>96</sup>.

### 3. Mécanisme *una via* (art. 3.18.0.0.17)

La loi du 20 septembre 2012 introduisit un mécanisme dit *una via* afin d'éviter un concours entre une sanction administrative fiscale (à caractère pénal) et des sanctions pénales<sup>97</sup>. Par un arrêt du 3 avril 2014<sup>98</sup>, la Cour constitutionnelle a estimé que ce mécanisme *una via* violait le principe *non bis in idem* en ce que ce mécanisme ne fonctionnait que dans un sens : une condamnation pénale empêchait une sanction administrative fiscale, mais pas l'inverse. Autrement dit, le contribuable faisant d'abord l'objet d'une sanction administrative fiscale (amende ou accroissement

d'impôt), quand bien même cette sanction avait un caractère pénal, pouvait encore être poursuivi pénalement.

De façon proactive, le législateur flamand a adapté son mécanisme *una via*<sup>99</sup> à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle<sup>100</sup>. Il est désormais explicitement prévu qu'une sanction administrative en matière fiscale définitive exclut une poursuite pénale (nouvel art. 3.18.0.0.17)<sup>101</sup>.

On précisera que ce mécanisme ne vaut que pour autant qu'une sanction administrative fiscale ait été établie « *de manière définitive* ». Cela signifie que la sanction administrative ne peut plus faire l'objet d'une contestation de la part du contribuable (par réclamation ou tout autre moyen de droit). Il ne trouvera pas non plus à s'appliquer lorsque de « *nouveaux faits* » apparaissent qui démontrent que l'ampleur de la fraude est plus importante qu'initialement<sup>102</sup>.

Cette disposition n'est pas exempte de critiques<sup>103</sup>. Le Conseil d'État a également signalé certaines questions<sup>104</sup>. La ministre en a pris acte et travaille à l'élaboration d'une solution, laquelle pourrait mener à une adaptation future de cette disposition<sup>105</sup>.

## 14. Attestations préalables<sup>106</sup> (chapitre 21)

Dans le cadre de la donation d'actifs d'une entreprise familiale ou d'actions d'une société familiale, il était autrefois requis de joindre à l'acte une attestation délivrée par le Vlabel certifiant que les conditions portées à l'ancien article 140bis C. enr. fl. étaient respectées. Cette attestation n'est plus requise.

Toutefois, cette simplification peut présenter pour certains contribuables l'incertitude que l'administration ne remette en cause le taux de 0 % des années après la donation. Pour pallier cette incertitude, le VCF introduit la possibilité de demander une attestation préalablement à l'acte authentique de donation. Cette attestation est en principe délivrée dans les soixante jours (art. 3.21.0.0.1).

(92) Inséré par l'article 316 du décret du 19 décembre 2014, *op. cit.*

(93) Inséré par l'article 317 du décret du 19 décembre 2014, *op. cit.*

(94) MvT, *Parl. St.*, Vl. Parl., 2014-2015, 114/1, p. 64.

(95) *M.B.*, 7 avril 1936.

(96) M. PEETERS, « Nouvel impôt de succession flamand à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (projet de décret adopté le 17 décembre 2014) », *Rec. gén. enr. not.*, 2015/1, p. 5.

(97) Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.*, 22 octobre 2012.

(98) C.C., 3 avril 2014, n° 2014/61, considérant B.18.3.

(99) Art. 30 et 31 du décret du 17 juillet 2015, *op. cit.*

(100) Voir à ce sujet question n° 1408 de M. J. Bertels du 10 mars 2015 « *over de una-via clause in de Vlaamse Codex Fiscaliteit* », *Parl. vr.*, Vl. Parl., 2014-2015.

(101) Art. 30-31 et 35 du décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 14 août 2015, 2<sup>e</sup> éd., p. 52657 ; MvT, *Gedr. St.*, Vl. Parl., 369/1, pp. 13-14 et 48-49 ; *Fiscologue*, n° 1317, p. 10.

(102) MvT, *Gedr. St.*, Vl. Parl., 369/1, pp. 13-14 et 48-49.

(103) Voir notamment les questions soulevées par B. Peeters et R. Smet, *op. cit.*, n°s 60-64.

(104) Avis du C.E., 7 mai 2015, n° 57.408/3, *Parl. St.*, Vl. Parl., 2014-2015, n° 369/1, pp. 48-49.

(105) MvT, *Gedr. St.*, Vl. Parl., 369/3, p. 4.

(106) La traduction française parle de « *attestations antérieures* » pour traduire « *vooraafgaande attest* ».



## 15. Nouveau SDA flamand (chapitre 22)<sup>107</sup>

### A. RÔLE DU SDA FÉDÉRAL

Dans la mesure où l'État fédéral n'est plus compétent pour l'impôt de succession et l'impôt d'enregistrement et qu'il n'en assure plus le service<sup>108</sup> depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, le SDA fédéral n'est plus compétent pour délivrer des décisions anticipées concernant l'impôt de succession et l'impôt d'enregistrement (sous réserve des droits d'enregistrement demeurés fédéraux<sup>109</sup>) en Région flamande depuis cette date<sup>110</sup>.

On notera plusieurs décisions dans lesquelles le SDA fédéral s'est déclaré incompétent. À propos de fondations privées<sup>111</sup> où le demandeur était domicilié en Région flamande depuis plus de cinq ans, le SDA s'est déclaré incompétent sur les matières de droit de succession/d'enregistrement mais s'est prononcé sur les aspects liés aux impôts sur les revenus. Dans une autre décision<sup>112</sup>, le demandeur et fondateur d'une fondation privée était domicilié en Région flamande depuis deux ans alors qu'auparavant il avait son domicile fiscal en Région de Bruxelles-Capitale. Le SDA répond à toutes les questions et constate notamment l'absence d'abus fiscal en matière de droits de succession. On peut s'interroger sur la portée de cette décision si ce contribuable maintient sa résidence principale en Région flamande.

La question de la validité des anciennes décisions et du sort des demandes qui seraient encore pendantes, se pose.

En ce qui concerne les anciennes décisions rendues par le SDA fédéral, l'administrateur-général du Vlabel a confirmé que les décisions prises par le SDA jusqu'au 31 décembre 2014 seront honorées. La ministre Turtelboom avait fait une déclaration plus nuancée selon laquelle le Vlabel respectera « *les décisions anticipées en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2015* », mais seulement « *dans la mesure où leur fondement n'a pas été supprimé par l'incorporation dans le VCF* »<sup>113</sup>. La ministre a, lors d'une autre intervention, confirmé le principe *pacta sunt servanda*<sup>114</sup>. Il nous semble que

ce principe, s'il est applicable en droit privé, ne trouve pas à s'appliquer pour des actes unilatéraux émis par une instance administrative (où l'on invoquerait plus volontiers les principes de bonne administration et de sécurité juridique). En toute hypothèse, cette déclaration de la ministre peut se comprendre comme une application du prescrit légal : tant l'article 3.22.0.0.1, § 4, que l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002<sup>115</sup> prévoient qu'une décision anticipée lie l'autorité publique sauf en cas de modification de la législation applicable.

### B. LE SDA FLAMAND

#### 1. Historique

La position du gouvernement flamand a évolué avec le temps. La ministre estima initialement que compte tenu du nombre réduit de *rulings* en matière d'impôt de succession notamment, il n'était pas nécessaire d'instituer un véritable SDA flamand. Dans un premier temps, un système de « *questions interprétatives* » avait été mis en place. Après évaluation, ce système n'a pas semblé concluant, notamment par le manque de sécurité juridique qu'il conférerait et par le fait qu'il menait à des questions anonymes et hypothétiques, ce qui n'était pas le but recherché<sup>116</sup>.

Par conséquent, le décret de réparation a inséré un chapitre 22 dans le titre 3, relatif aux « *Décisions anticipées quant aux matières et dispositions contenues dans le présent Code* »<sup>117</sup>.

#### 2. Fonctionnement

Le mécanisme des décisions anticipées flamand s'inspire largement de la législation fédérale. Les demandes doivent être adressées par écrit au Vlabel ou par mail à l'adresse [rulings@fb.vlaanderen.be](mailto:rulings@fb.vlaanderen.be).

On notera que le SDA flamand n'est pas une institution indépendante du Vlabel, au contraire du SDA fédéral qui jouit d'une autonomie pleine et entière ainsi que d'une indépendance hiérarchique par rapport au SPF Finances<sup>118</sup>. La ministre assure toutefois que l'in-

(107) E. VAN DE VELDE et K. WAUTERS, « Un "ruling" de plus au niveau flamand ? », *R.F.R.L.*, 2015/4, p. 287.

(108) La notion de « service » est ici à comprendre au sens de l'article 5, § 3, de la LSF, ce qui inclut le service de la perception et du recouvrement.

(109) Tel est le cas notamment pour le droit d'enregistrement sur la constitution et la cession d'un droit d'emphytéose (mais pas sur la cession du tréfonds qui, impliquant le prélèvement du droit de vente, relève de la Région flamande).

(110) Voir *a contrario*, art. 20, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 décembre 2012, p. 58817.

(111) Déc. SDA n<sup>os</sup> 2014.748 et 2014.749.

(112) Déc. SDA, n<sup>o</sup> 2014.507.

(113) *Vlaamse Beleidsnota fiscaliteit*, 2014-19, 28 octobre 2014.

(114) *Parl. St.*, VI. Parl., 2011-2012, C253-FIN 17, 5 juin 2012, question 1732, p. 3.

(115) Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *op. cit.*

(116) *MvT, Gedr. St.*, VI. Parl., 2014-2015, n<sup>o</sup> 369/1, p. 16.

(117) Art. 37 du décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 14 août 2015, 2<sup>e</sup> éd., p. 52657, insérant les articles 3.22.0.0.1 et 2, soit un chapitre 22 dans le titre 3 intitulé « *Voorafgaande beslissingen over de materies en bepalingen vervat in deze codex* » ; *MvT, Gedr. St.*, VI. Parl., 2014-2015, n<sup>o</sup> 369/1, pp. 15-17 et 19.

(118) Au niveau fédéral, ces garanties sont d'ailleurs consacrées à l'annexe de l'arrêté royal du 13 août 2004 concernant la création du service « *décisions anticipées en matière fiscale* » au sein du Service public fédéral Finances, *M.B.*, 18 août 2004.



dépendance sera garantie par la composition de l'organe de décision du SDA flamand dans la mesure où les fonctionnaires qui y sont affectés ne devraient pas être appelés à traiter quotidiennement des dossiers. Le nombre de fonctionnaires et la majorité requise pour toute décision est également avancé. On peut douter de la solidité de ces garanties<sup>119</sup>.

### 3. Le cas des « dossiers mixtes » (gemengde dossiers)

En outre, il existe inévitablement des dossiers mixtes, c'est-à-dire des dossiers portant sur des matières relevant à la fois du Vlabel et de la compétence du SDA fédéral. Ces dossiers doivent être introduits au choix du contribuable ou bien devant le Vlabel, ou bien devant le SDA. Le Vlabel rendra alors un avis contraignant (*bindend advies*) qui sera intégré à la décision du SDA de sorte que le contribuable ne reçoive qu'une seule réponse à ses différentes questions.

### 4. Entrée en vigueur

En ce qui concerne les décisions anticipées non mixtes, les dispositions décrétales pertinentes sont entrées en vigueur à dater de la publication du décret, soit le 14 août 2015. Pour les décisions anticipées mixtes concernant l'impôt de succession et l'impôt de donation, les droits d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque et le droit de partage, ce système est entré en vigueur le 15 septembre 2015<sup>120</sup>. Pour les autres impôts, le système des décisions anticipées mixtes entrera en vigueur à une date fixée par le gouvernement flamand, laquelle est subordonnée à la signature d'un protocole d'accord avec le SPF Finances<sup>121</sup>.

## 16. Dispositions abrogatoires et mesures transitoires (titre 5)

Sans rentrer dans les détails, des mesures transitoires existent pour les impôts non acquittés avant le 31 décembre et dont le délai de paiement expirait après cette date, de même que pour la restitution des droits dont le droit à restitution est né avant le 31 décembre 2014 mais dont le délai de restitution expirait après cette date (art. 5.0.0.0.11)<sup>122</sup>.

## 17. Conclusion

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, la Région flamande a repris le service des droits de succession et des droits de donation<sup>123</sup>. Suite à ce transfert de compétences, le législateur flamand a intégré les dispositions légales applicables y relatives dans le VCF, notamment par le biais d'une nouvelle numérotation. Le Vlabel, et non plus le SPF Finances, est désormais compétent pour établir, contrôler et percevoir les droits qui relèvent de la compétence de la Région flamande.

Avec le VCF et le Vlabel, la Région flamande s'est dotée de deux outils importants pour le développement d'une fiscalité régionale autonome et cohérente<sup>124</sup>.

Le VCF bouleverse une longue tradition en matière d'impôts de succession et d'enregistrement notamment. Il confronte surtout le praticien à une nouvelle procédure inspirée de la procédure à l'impôt des personnes physiques et centrée sur l'enrôlement.

La présente contribution s'est donnée pour objectif de fournir une première appréhension synthétique de cette nouvelle procédure fiscale.

(119) Dans le même sens, voir P. HINNEKENS et S. GOMMERS, « Un SDA "flamand" pour combler une lacune », *Fiscalogues*, 1439, p. 9.

(120) Arrêté du gouvernement flamand modifiant l'arrêté sur le Code flamand de la fiscalité du 20 décembre 2013, pour ce qui concerne l'article inséré 3.20.0.0.4 et relatif à l'entrée en vigueur de l'article 37 du décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, pour ce qui concerne l'article ajouté 3.22.0.0.2, *M.B.*, 12 octobre 2015, p. 63562.

(121) Art. 41 du décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 14 août 2015, 2<sup>e</sup> éd., p. 52657.

(122) Sur la question des mesures transitoires, voir également K. VAN BOXSTAEL, « De "nieuwe" Vlaamse erfbelasting: aandachtspunten voor het notariaat », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2015, n° 2, pp. 8-9.

(123) Le ministre Lacroix a confirmé que la Région wallonne avait reçu le feu vert du gouvernement fédéral pour reprendre le service de l'impôt en matière de droit de succession, droit d'enregistrement et précompte immobilier avant la fin de la législature ce qui devrait permettre, d'après le ministre Christophe Lacroix, d'enclencher une vaste réforme de la fiscalité wallonne, voir notamment « Combien de wallons seraient touchés par la réforme fiscale », *L'Écho*, 26 janvier 2016, [www.lecho.be](http://www.lecho.be).

(124) E. VAN DE VELDE, « De Vlaamse Codex Fiscaliteit: een bundeling met visie », *R.W.*, 2013-2014, p. 1642.