

L'attractivité fiscale des donations « belges »

Analyse dans un contexte national et international (Luxembourg et France)

Mémoire réalisé par
Gregory Van Verdegheem

Promoteur
Edoardo Traversa

Année académique 2014-2015
Master en droit

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une oeuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une oeuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette oeuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Remerciements

La rédaction d'un mémoire est – à n'en pas douter – une épreuve significative du parcours étudiant et de la vie humaine. Cette œuvre académique marque – si nous y songeons un instant – la fin d'un moment, et le commencement d'un autre. Il n'est, dès lors, pas étonnant que les émotions que suscite son élaboration soient peut-être aussi nombreuses que les notes de bas de page qu'elle renferme.

Heureusement, cette étape ne se franchit pas seul. Un certain nombre de personnes accompagnent, d'une manière ou d'une autre, l'étudiant dans la réalisation de son mémoire.

La présence indispensable de ces hommes et femmes mérite d'être mise en exergue.

Les personnes que je souhaite remercier sont:

- mes parents, pour leurs nombreux encouragements;
- mon frère, pour son écoute attentive;
- mon oncle, pour ses riches conseils;
- Monsieur Edoardo Traversa, pour sa disponibilité, ses recommandations et son aide.

Introduction

De nombreux fiscalistes et autres professionnels du droit sont consultés chaque jour dans une optique d'allègement, voire d'anéantissement de la charge fiscale qui pèse sur les contribuables. La donation « belge » occupe-t-elle une place dans les conseils que ces spécialistes prodiguent? Est-elle, en d'autres termes, fiscalement attractive ou avantageuse? C'est à cette interrogation que nous allons, dans les lignes et pages qui suivent, répondre.

Le mémoire se propose d'étudier la question de l'attractivité des régimes fiscaux des donations mobilières et immobilières applicables dans chacune des trois Régions du Royaume¹ dans un contexte *national* et dans un contexte *international* au regard des régimes luxembourgeois et français. De manière plus précise et concrète, le mémoire se donne pour objectifs, en matière de donations tant mobilières qu'immobilières:

- d'une part, dans un contexte *national*, d'identifier lequel des trois régimes régionaux en vigueur en Belgique est, à l'heure actuelle, le plus optimal d'un point de vue fiscal, et, d'interroger l'efficacité du recours à l'instrument qu'est la donation dans le cadre d'une planification successorale;
- d'autre part, dans un contexte *international*, de déterminer lequel des régimes fiscaux belge, luxembourgeois et français est le plus attractif, et, de mettre en lumière, si elles existent, les stratégies d'une optimisation fiscale internationale qui soit en lien avec ces pays.

En bref, le but du mémoire est de questionner l'attractivité fiscale, sur le plan tant *national* qu'*international*, de la donation « belge ».

La multitude des hypothèses pouvant être prises en compte dans le cadre d'un sujet aussi large nous impose, compte tenu des limites auxquelles nous sommes astreints, de circonscrire l'objet du mémoire à l'une d'entre elles: la donation d'effets mobiliers ou d'un immeuble situé en Belgique par un résident belge à d'autres résidents belges. Ainsi, lorsque nous aborderons la question de l'optimisation fiscale internationale au regard des régimes luxembourgeois et français, nous questionnerons l'intérêt pour un résident belge de localiser sa donation en Belgique, au Luxembourg ou en France.

¹ La matière est, en effet, régionalisée ; voy. V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », in *La planification successorale*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2013, p. 117.

Toutefois, ponctuellement, nous nous écarterons de ce schéma afin de mettre en exergue l'un ou l'autre élément pertinent. Sous cette réserve, nous insistons donc sur le fait que le mémoire n'a pas pour dessein, lorsque ces deux régimes étrangers seront passés à la loupe, de décrire l'ensemble des combinaisons possibles prenant place dans une optimisation fiscale internationale des donations, mais bien d'analyser et d'interroger l'aspect attractif des régimes régionaux belges à leur égard. Par ailleurs, les donations d'entreprises ne seront pas étudiées.

Des réflexions portant sur la concurrence interrégionale, la concurrence interétatique, l'harmonisation fiscale ou encore le civisme fiscal seront également menées.

Le mémoire se divise en quatre grands chapitres. Le premier est consacré à l'étude des régimes belge, luxembourgeois et français des donations. Il comprend deux sections: une première qui s'attache à décrire les aspects civils de la donation; une seconde visant à explorer l'univers fiscal de la donation sous le plus de facettes possibles. La dimension fiscale de la donation sera analysée à travers le prisme des points suivants: évolution de la matière (§1); compétence (§2); fait générateur de l'imposition (§3); facteur de localisation (§4); base imposable (§5); taux (§6); réductions (§7). Une approche comparative des trois régimes sera finalement proposée (§8). Suite à cette analyse des régimes belge, luxembourgeois et français, nous serons en mesure de questionner l'attractivité des donations belges. Celle-ci sera étudiée, au sein du deuxième chapitre, dans un contexte national. Deux sections composent ce chapitre: une première visant à déterminer lequel des trois régimes régionaux en vigueur en Belgique est le plus fiscalement intéressant; une seconde dont le but est de souligner la position avantageuse de la donation dans le cadre d'une planification successorale. Dans un troisième chapitre, l'attractivité des régimes belges des donations sera examinée dans un contexte international, au regard des droits luxembourgeois et français. Autrement dit, sera soulevée la question de l'optimalisation fiscale internationale. Le quatrième et dernier chapitre aura, quant à lui, pour vocation de proposer au lectorat une série de réflexions relatives à l'attractivité, dans un contexte tant national qu'international, des donations. Enfin, le mémoire s'achèvera par une conclusion reprenant, de manière précise et brève, les éléments pertinents et résultats de la recherche initiée.

L'attractivité d'un régime fiscal est, pour chaque contribuable – personnes morales et personnes physiques –, une question fondamentale. L'ordre juridique belge contient une

série de dispositifs permettant d'amoindrir considérablement voire parfois même d'anéantir la charge fiscale qui pèsent sur leurs épaules. Pensons au régime des plus-values, à la déduction d'intérêts notionnels ou encore au régime des revenus définitivement taxés. A cet égard, les contribuables ont, faut-il le rappeler, le choix, tant qu'il est licite, « d'emprunter » la voie la moins imposée. Selon J. M. Keynes, il s'agit, d'ailleurs, de « *la seule recherche intellectuelle gratifiante* »². Si la Belgique propose, dans son arsenal législatif, des tarifications préférentielles et s'il est possible d'éviter ou de réduire légalement l'impôt, il est alors justifié et nécessaire de passer à la loupe l'ensemble de la législation fiscale, dont font partie certaines des dispositions relatives aux donations. L'attractivité fiscale des donations « belges » est une thématique suscitant plusieurs questions. Nous choisissons de poser, dans le cadre de ce mémoire, les suivantes. La donation d'un ou de plusieurs bien(s) mobilier(s) ou immobilier(s) est-elle plus avantageuse lorsqu'elle est consentie par un résident flamand que par un résident bruxellois ou wallon? Faut-il, sur le plan fiscal, préférer le don au legs? Lequel des régimes belge, luxembourgeois et français est-il le plus intéressant? Dans quel pays faut-il localiser la donation qu'un résident belge souhaite consentir à d'autres résidents belges: en Belgique, au Luxembourg ou en France? Le mémoire apportera pour chacune de ces interrogations une réponse précise. Grâce à l'analyse et aux résultats qui seront produits, nous pourrons subséquemment « élargir le débat » en abordant d'autres questions qui – logiquement – s'imposent. Le régime des donations devrait-il être réajusté? Faut-il féliciter ou craindre la concurrence entre Régions ou celle entre Etats? L'harmonisation est-elle nécessaire? Le civisme fiscal auquel aspirait déjà en 1991 Philippe Maystadt³ trouve-t-il un écho en la matière?

En un mot comme en cent, nous espérons pouvoir, au terme du mémoire, répondre à la question suivante: les régimes fiscaux applicables à la donation belge sont-ils les meilleurs, en sachant, selon Jean-Baptiste Say, que « *le meilleur de tous les impôts est le plus petit* »⁴?

² A. SLIM, *L'économie*, Paris, Le Cavalier Bleu, 2006, p. 67.

³ P. MAYSTADT, « Pour un civisme fiscal », *J.D.F.*, 1991, p. 5.

⁴ J.-B. SAY, *Traité d'économie politique ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent, et se consomment les richesses*, Paris, Deterville, 1803, p. 468.

Chapitre I. Les donations en Belgique, au Luxembourg et en France: description, parallèles et différences

Section 1. Aspects civils

§ 1. Remarque préalable

1. Cette première section appréhende la donation sous ses aspects civils dans le but d'éclaircir les enjeux fiscaux qui en découlent et qui seront étudiés dans la deuxième section. La volonté a donc été de ramasser au maximum le propos. Cette section ne prétendant, en aucun cas, à l'exhaustivité, nous renvoyons le lectorat, pour un commentaire plus fourni des aspects civils, à la doctrine belge, luxembourgeoise et française.

§ 2. Notion, contours et exigences de formes

2. La donation est, avant tout, une sorte de libéralité⁵.

La libéralité relève de la catégorie des actes à titre gratuit⁶. Elle traduit ce « *transfert de droit réel, actuel ou virtuel, réalisé dans une intention de bienfaisance et entraînant pour le bénéficiaire un enrichissement corrélatif à l'appauvrissement du disposant* »⁷. Ainsi qu'une lecture de la définition permet de le constater, ce concept juridique implique en réalité que trois conditions précises soient réunies: un appauvrissement; un enrichissement correspondant; une intention libérale⁸.

⁵ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *R. C. J. B.*, 2010, p. 685 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL et B. DELAHAYE, « Les donations », in *Les régimes matrimoniaux*, Bruxelles, Kluwer, 2010, p. 13 ; V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 113 ; P. DELNOY, « Caducité, nullité et révocation en matière de donations entre vifs – La tyrannie des mots en droit c. l'arrêt de la Cour de cassation (1re ch.), du 12 décembre 2008 », *J.T.*, 2010, p. 324 ; A. CULOT, « Droits de succession et de mutation par décès – Législations régionales », *Rép. not.*, t. XV, Droit fiscal, liv. 2/2, 2008, p. 420.

⁶ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 113 ; J. SACE, « Libéralités (dispositions générales) », *Rép. not.*, t. III, Successions, donations et testaments, liv. 6, 1993, p. 45.

⁷ A. CULOT, « Droits de succession et de mutation par décès – Législations régionales », *Rép. not.*, t. XV, Droit fiscal, liv. 2/2, 2008, p. 419.

⁸ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les successions. Donations et testaments », *Rép. not.*, t. III, Les donations, liv. 7, 2009, p. 49 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL et B. DELAHAYE, « Les donations », *op. cit.*, in *Les régimes matrimoniaux*, *loc. cit.*, p. 13.

3. Le Code civil belge s'intéresse à la figure de la donation, allant jusqu'à proposer de la dépeindre⁹. Le législateur y voit un « *acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte* »¹⁰.

Afin de tenir compte de sa richesse, la doctrine considère que la description de cette notion doit être affinée¹¹.

En réalité, la donation nécessite la conclusion d'une convention (synallagmatique) entre vifs¹² définitive (ou irrévocable)¹³ par laquelle une personne, le donateur, se dépouille immédiatement¹⁴ d'une chose, soit mobilière soit immobilière¹⁵, au profit d'une autre, le donataire, sans contre-prestation¹⁶ « *ou moyennant une contrepartie dont l'importance économique ne détruit pas le caractère libéral de l'opération* »¹⁷. La donation peut avoir « *pour objet un déplacement de valeur d'un patrimoine à un autre, par des procédés indirects et abstraits, telle la donation indirecte* »¹⁸.

4. Etant un acte solennel, la donation doit en principe respecter un certain nombre de règles formelles prévues par la loi¹⁹. *Primo*, ainsi que l'exige l'article 931 du Code civil belge, les « *actes portant donation entre-vifs (...) [doivent être] passés devant notaires* ». *Secundo*, le bénéficiaire de l'acte doit accepter la libéralité consentie en sa faveur « *en termes exprès* »²⁰. *Tertio*, si l'opération qu'est la donation découle de

⁹ C. civ., art. 894.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL et B. DELAHAYE, « Les donations », *op. cit.*, in *Les régimes matrimoniaux*, *loc. cit.*, p. 13.

¹² E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Les successions. Donations et testaments », *Rép. not.*, t. III, Les donations, liv. 7, 2009, p. 51.

¹³ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 113.

¹⁴ E. DE WILDE D'ESTMAEL et B. DELAHAYE, « Les donations », *op. cit.*, in *Les régimes matrimoniaux*, *loc. cit.*, p. 13.

¹⁵ M. PETIT, « La donation de biens meubles en Région de Bruxelles-Capitale, en Région flamande et en Région wallonne », *Rec. gén. enr. not.*, 2006, liv. 5, p. 202.

¹⁶ P. DE PAGE et I. DE STEFANI, « La donation et ses impacts successoraux – Quelques questions choisies », in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2011, p. 138.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ E. DE WILDE D'ESTMAEL et B. DELAHAYE, « Les donations », *op. cit.*, in *Les régimes matrimoniaux*, *loc. cit.*, p. 13.

¹⁹ E. DE WILDE D'ESTMAEL et B. DELAHAYE, « Les donations », *op. cit.*, in *Les régimes matrimoniaux*, *loc. cit.*, p. 69 ; J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 685 ; P. DE PAGE et I. DE STEFANI, « La donation et ses impacts successoraux – Quelques questions choisies », *op. cit.*, in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, *loc. cit.*, p. 138.

²⁰ C. civ., art. 932, al. 1^{er}.

l'établissement de plus d'un acte, l'acceptation doit être notifiée²¹. *Quarto*, comme le requiert l'article 933 dudit Code, les procurations relatives aussi bien à la donation qu'à son acceptation sont à authentifier²². *Quinto*, dans l'unique cas d'une donation portant sur des meubles, un état estimatif doit obligatoirement être dressé²³.

La sanction de l'inobservation des exigences formelles consistera, durant la vie du donateur, d'après l'interprétation que les auteurs et la jurisprudence font de l'article 1339 du Code civil²⁴, en une nullité absolue²⁵, et, postérieurement au décès du donateur, par application de l'article 1340 du Code civil²⁶, en une nullité relative, dont seuls – à l'exclusion de l'administration fiscale²⁷ – les héritiers ou ayant cause du bienfaiteur pourront se prévaloir²⁸.

5. Les Codes civils luxembourgeois et français contiennent la même description de la donation et renferment les mêmes exigences formelles, auxquelles celle-ci doit en principe satisfaire, que leur homologue belge²⁹.

Section 2. Aspects fiscaux

§ 1. Evolution, nouveautés et bouleversements

6. Pour ce qui concerne les aspects fiscaux de la donation, la situation législative est, en particulier en Belgique³⁰, fortement évolutive (voy. *infra*). Les modifications apportées

²¹ *Ibid.*, al. 2.

²² E. DE WILDE D'ESTMAEL et B. DELAHAYE, « Les donations », *op. cit.*, in *Les régimes matrimoniaux*, loc. cit., p. 69.

²³ *Ibid.* ; C. civ., art. 948.

²⁴ S. NUDELHOLC, « Le régime de la nullité des donations pour vice de forme », note sous Liège, 13 octobre 1997, *J.L.M.B.*, 1998, p. 259.

²⁵ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 688 ; Liège, 13 octobre 1997, *J.L.M.B.*, 1998, p. 257 ; Gand, 22 mai 1997, *T.R.V.*, 1997, p. 500 ; Bruxelles, 6 octobre 2004, *J.L.M.B.*, 2007, p. 748 (somm.).

²⁶ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 689.

²⁷ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, loc. cit., p. 116.

²⁸ J.-L. RENCHON, « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *op. cit.*, p. 689 ; Cass., 19 mai 1994, *J.T.*, 1995, p. 5 ; Bruxelles, 9 avril 1993, *Journ. proc.*, 1994, p. 26, note A.-CH. VAN GYSEL et S. BRAT ; Gand, 22 mai 1997, *T.R.V.*, 1997, p. 500.

²⁹ C. civ. (lux.), art. 894, 931, 932, 933 et 948 ; voy. Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 486 ; C. civ. (fr.), art. 894, 931, 932, 933 et 948.

par le législateur wallon aux donations mobilières en 2014³¹ ou les nouvelles tarifications flamandes en matière de donations immobilières entrées en vigueur le premier juillet 2015³² en sont des exemples criants. Nous aurons l'occasion, à maintes reprises, de souligner l'actualité des bouleversements importants que connaît, à chacun d'eux, la matière de notre champ d'investigation.

§ 2. Compétence

7. Depuis le premier janvier de l'an 2002 – étape fondamentale dans le processus de régionalisation de la fiscalité belge –, la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région flamande peuvent, pour les droits d'enregistrement « *perçus à l'occasion des ventes, des constitutions d'hypothèques, des partages et des donations entre vifs* »³³, délimiter la base imposable, fixer le taux de l'impôt, définir les exemptions qu'elles jugent efficaces ou utiles mais aussi prétendre au produit découlant du prélèvement desdits droits³⁴.

Notons, d'ores et déjà, que ce mouvement de régionalisation de la fiscalité belge n'empêche toutefois pas de constater des similarités importantes entre plusieurs dispositions que contiennent les trois systèmes fiscaux régionaux, ni même de temps à autre une correspondance textuelle parfaite entre certaines normes que renferment ces trois régimes.

Depuis le premier janvier 2015, en Région flamande, le Service flamand des impôts « VLABEL » s'occupe de la gestion des « *impôts en matière de (...) droit*

³⁰ C. PRÜM, « La donation de biens meubles en Région flamande et Région de Bruxelles-Capitale: aspects fiscaux comparés », in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles. Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2005, p. 129.

³¹ Décret du 11 avril 2014 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque, de greffe, le Code des droits de succession, la procédure fiscale wallonne et le décret du 19 septembre 2013 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 9 mai 2014, p. 38124.

³² Décret du 3 juillet 2015 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015, *M.B.*, 15 juillet 2015, p. 46067.

³³ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *Rev. Dr. ULg*, 2008, pp. 81-82.

³⁴ J.-P. BOURS et F. MAGNUS, « La fiscalité des donations en Région wallonne », in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2011, p. 47 ; R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 81-82 ; C. PRÜM, « La donation de biens meubles en Région flamande et Région de Bruxelles-Capitale: aspects fiscaux comparés », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles. Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 107.

d'enregistrement »³⁵. Dans les deux autres Régions du Royaume, le SPF Finances garde toujours, à ce propos, la mainmise³⁶.

Soulignons, enfin, que la compétence en Belgique rend parfaitement témoignage de l'évolution constante de la matière évoquée au premier paragraphe.

8. En droit luxembourgeois et français, la fiscalité des donations est de la compétence de l'Etat national. Le Luxembourg et la France perçoivent et prélèvent, à l'occasion de la transmission de biens par voie de donation, des impôts, également qualifiés de droits d'enregistrement³⁷.

§ 3. Fait générateur de l'imposition

a) En Belgique

9. En Belgique, une lecture attentive du Code des droits d'enregistrement est, au sujet du fait générateur d'imposition, particulièrement utile et fructueuse³⁸. En ce qui concerne la Région flamande, notons qu'une partie importante des dispositions fiscales, notamment de celles qui relèvent du Code flamand des droits d'enregistrement, ont été récemment intégrées au Code flamand de la Fiscalité (voy. *infra*)³⁹. Ce dernier se réfère, pour les commentaires qui sont développés ci-dessous, au Code des droits d'enregistrement⁴⁰. Le législateur flamand dispose, en effet, que, *« conformément à l'article 1er, à l'article 19 et à l'article 31 du code général des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le droit de donation est établi à l'occasion de l'enregistrement ou de l'obligation d'enregistrement d'actes décrits tendant à prouver*

³⁵ N. et S. MEERT, « Le nouveau Code fiscal flamand est arrivé ! », in *Droits d'enregistrement – Lettre d'information trimestrielle*, Waterloo, Kluwer, n° 1/2015, p. 17.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 489 ; C.G.I., art. 662.

³⁸ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2005, pp. 7-8.

³⁹ Décret du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la Fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013, p. 101609, art. 2.8.1.0.1. ; Décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.*, 29 janvier 2015, p. 7861.

⁴⁰ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.1.0.1.

une donation entre vifs »⁴¹. En bref, si le *Vlaamse Codex Fiscaliteit* absorbe massivement le contenu du Code flamand des droits d'enregistrement, certaines dispositions y sont toutefois maintenues⁴².

10. Le premier alinéa de la première disposition du Code des droits d'enregistrement signale que « *l'enregistrement est une formalité qui consiste dans la copie, l'analyse ou la mention d'un acte ou d'un écrit, par le receveur de l'enregistrement, dans un registre à ce destiné ou sur tout autre support déterminé par le Roi* ». Le Code, dans le deuxième alinéa de cet article, dispose que « *cette formalité donne lieu à la perception d'un impôt dénommé droit d'enregistrement* ».

L'objectif de la formalité est pluriel⁴³. Outre son impact fiscal crucial, elle permet de donner date certaine aux actes non authentifiés par notaire, d'obtenir des renseignements ou encore de « *prendre connaissance de tous les actes passés par les officiers publics ou ministériels* »⁴⁴.

11. Le Code des droits d'enregistrement impose l'accomplissement de cette formalité pour les actes authentiques (notariés)⁴⁵. En outre, il mentionne, dans la rubrique des actes juridiques obligatoirement soumis à l'enregistrement, « *les actes translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique* »⁴⁶.

12. Ainsi que nous l'avons rappelé la section précédente, la donation est, en principe, un acte passé devant notaire⁴⁷. Par conséquent, cet acte est, en théorie, soumis à la formalité de l'enregistrement et au prélèvement du droit (d'enregistrement) qui s'en déduit⁴⁸.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² X., « Chapitre VIII: droits d'enregistrement et de succession », in *Le courrier fiscal – Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014*, Waterloo, Kluwer, 2015, p. 231 ; N. et S. MEERT, « Le nouveau Code fiscal flamand est arrivé ! », *op. cit.*, in *Droits d'enregistrement – Lettre d'information trimestrielle*, *loc. cit.*, p. 18.

⁴³ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 7.

⁴⁴ *Ibid.*, pp. 7-8.

⁴⁵ C. enreg., art. 19, al. 1^{er}, 1^o.

⁴⁶ C. enreg., art. 19, al. 1^{er}, 2^o.

⁴⁷ C. civ., art. 931.

⁴⁸ C. enreg., art. 19, al. 1^{er}, 1^o.

13. Lorsque la donation a pour objet un immeuble, un droit d'enregistrement sera nécessairement dû et perçu, étant donné les règles mentionnées à l'article 19, alinéa 1^{er}, 1° et 2° du Code des droits d'enregistrement.

14. Pour ce qui concerne les donations portant sur une chose mobilière, la richesse et la complexité de la réalité pratique amènent à reconsidérer la formule réductrice selon laquelle « une donation suppose un droit d'enregistrement ». En effet, et à condition toutefois que le donateur et/ou le donataire ne soumette(nt) guère délibérément leur acte à la formalité de l'enregistrement, les dons manuels, les donations indirectes et les donations déguisées échapperont au prélèvement des droits de donation⁴⁹. Ainsi que l'affirment la doctrine et la jurisprudence⁵⁰, ces trois types de donations constituent des exceptions à la règle formelle de principe énoncée à l'article 931 du Code civil – la donation est un acte authentique – et ne réclament donc pas l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement de laquelle découle l'imposition⁵¹. Afin de bénéficier de cette fiscalité extrêmement avantageuse, les trois Régions requièrent qu'un délai de trois années entre l'acte de donation et le décès de son auteur se soit écoulé; à défaut, l'objet donné sera incorporé à la masse successorale et sera par conséquent soumis à l'imposition relative aux droits de succession⁵².

En bref, lorsqu'une donation est mobilière, l'imposition au titre des droits de donation découlera de l'enregistrement s'expliquant soit par le caractère notarié de l'acte (conformément à la règle de l'article 931 du Code civil), soit par la volonté d'une et/ou des parties contractantes⁵³. Cette place donnée à la libre volonté des parties fait – comme il le sera exposé par après – de la donation mobilière un véritable instrument de planification successorale et d'optimisation fiscale.

⁴⁹ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 8.

⁵⁰ C. PRÜM et B. SAVOURÉ, « Les donations mobilières dans un contexte international », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 182.

⁵¹ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 8.

⁵² C. succ., art. 7 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.7.1.0.5.

⁵³ C. PRÜM et B. SAVOURÉ, « Les donations mobilières dans un contexte international », *op. cit.*, in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, *loc. cit.*, p. 184.

b) Au Luxembourg

15. En droit luxembourgeois, des droits d'enregistrements sont également perçus lorsqu'une donation est authentifiée par un notaire; celui-ci avertira l'Administration de l'enregistrement et des domaines de l'existence de l'acte⁵⁴. Dans les autres hypothèses de donations valables, c'est-à-dire en cas de donation déguisée, indirecte ou de don manuel, aucun impôt ne sera prélevé par l'Etat luxembourgeois à moins qu'il n'y soit « *fait référence dans un acte enregistré auprès de l'administration luxembourgeoise de l'enregistrement* »⁵⁵.

En pratique, une multitude de donations ne sont donc frappées d'aucune imposition⁵⁶.

Ainsi que le souligne Quentin Rutsaert, il ne faut pas perdre de vue que lorsque « *le choix de la figure juridique est effectué dans le seul but d'échapper à l'impôt, le juge peut requalifier ladite figure en donation de sorte que les droits d'enregistrement seront dus* »⁵⁷; une amende pourra, de plus, être infligée aux responsables de la fraude fiscale⁵⁸.

16. Comme nous pouvons aisément le constater, les droits luxembourgeois et belge se confondent sur la question du fait générateur de l'imposition.

c) En France

17. En droit français, le fait générateur de l'imposition des donations requiert, pour sa compréhension, une lecture combinée du Code général des impôts et du Code civil. D'après l'article 662 du C.G.I., « *sous réserve de dispositions particulières, sont passibles des droits d'enregistrement: 1° Lorsqu'ils ne donnent pas lieu à la formalité fusionnée, les actes visés au 1 de l'article 635 ; 2° Les actes visés aux 1° à 7° bis du 2 de l'article 635 et à l'article 636 et généralement tous les actes soumis volontairement à la formalité de l'enregistrement* ». L'article 635 dispose que « *doivent être enregistrés*

⁵⁴ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 489.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ *Ibid.*, p. 493.

⁵⁸ *Ibid.*

dans le délai d'un mois à compter de leur date: 1. sous réserve des dispositions des articles 637 et 647 : 1° Les actes des notaires à l'exception de ceux visés à l'article 636 ; 3° Les actes portant transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles ». L'article 931 du Code civil affirme, à cet égard, que « *tous actes portant donation entre vifs seront passés devant notaires dans la forme ordinaire des contrats ; et il en restera minute, sous peine de nullité* ».

Compte tenu des exigences du Code général des impôts, les donations immobilières seront nécessairement soumises aux droits d'enregistrement⁵⁹. Pour les donations mobilières, elles ne seront frappées d'imposition au titre des droits d'enregistrement que si elles constituent des actes notariés⁶⁰. Dans le cas contraire, n'étant pas soumis à la forme authentique, l'obligation de l'enregistrement (de laquelle découlent les droits d'enregistrement) n'est plus d'application⁶¹; la volonté de procéder à la formalité de l'enregistrement peut toutefois contredire ce propos⁶². Ainsi, aucune taxation ne frappe *a priori* le don manuel⁶³.

18. Le droit français ne diffère pas de son homologue belge sur la question du fait générateur de l'imposition.

§ 4. Facteur(s) de localisation

a) En Belgique

19. Afin de déterminer le droit d'enregistrement dû, la question du critère de localisation de la donation dans l'une des Régions du Royaume est – en particulier dans l'optique du choix du régime régional le plus attractif – essentielle.

⁵⁹ C.G.I., art. 635, 3°.

⁶⁰ *Ibid.*, art. 635, 1°.

⁶¹ C. civ., art. 931; C.G.I., art. 662.

⁶² C.G.I., art. 662.

⁶³ C. PRÜM et B. SAVOURÉ, « Les donations mobilières dans un contexte international », *op. cit.*, in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, *loc. cit.*, p. 176.

Le facteur de localisation diffère selon que le donateur habite en Belgique ou à l'étranger⁶⁴.

1. Donateur habitant la Belgique

20. Tant pour les donations mobilières qu'immobilières, il est fait appel à la notion de domicile fiscal du donateur auquel résidait ce dernier à l'époque du dépouillement⁶⁵. Le domicile fiscal correspond au « *lieu de résidence effective, réelle et permanente* [du donateur]; *l'endroit où est établie sa famille et où est gérée sa fortune* »⁶⁶.

Comme nous l'avons mentionné précédemment, depuis le premier jour de l'an 2002, les trois entités régionales du pays peuvent, pour les droits d'enregistrement prélevés à l'occasion des donations, délimiter la base imposable, fixer le taux d'impôt, définir les exemptions qu'elles jugent utiles ou nécessaires et prétendre au produit dérivant de la perception de ces droits⁶⁷. La question du changement de domicile fiscal du donateur d'une Région à l'autre est, à cet égard, évidemment fondamentale. La philosophie a été de prendre en compte la stabilité spatio-temporelle du domicile fiscal. Concrètement, si survient un changement de domicile fiscal d'une Région à l'autre dans les cinq ans qui précèdent le dépouillement, la compétence d'une Région ou d'une autre, pour les éléments indiqués ci-dessus, dépendra de l'importance de la durée d'établissement effective du donateur dans l'une de ces Régions pendant ledit délai de cinq années⁶⁸. Nul besoin de préciser l'enjeu de cet élément temporel dans le cadre d'une optimisation fiscale tant sa portée est manifeste.

⁶⁴ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 117.

⁶⁵ *Ibid.* ; C. PRÜM, « La donation de biens meubles en Région flamande et Région de Bruxelles-Capitale: aspects fiscaux comparés », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles. Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 130.

⁶⁶ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 117.

⁶⁷ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 81-82.

⁶⁸ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, pp. 117-118.

2. Donateur n'habitant pas la Belgique

21. Si le donateur n'a pas son domicile fiscal en Belgique, les règles applicables sont différentes de celles présentées ci-dessus⁶⁹.

Pour ce qui concerne les donations immobilières, conformément au prescrit légal, la compétence d'une Région dépend de la localisation de l'immeuble⁷⁰.

En ce qui concerne les donations mobilières, il n'existe, en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale, aucune loi déterminant le ou les facteur(s) de sa localisation. Pour cette raison, une circulaire du 20 octobre 2005 a été prise par l'administration fiscale. Celle-ci – dans un rôle que la doctrine a pu estimer être celui du pouvoir législatif – apporte diverses réponses. A titre d'exemple, si le bénéficiaire d'une donation a son domicile fiscal dans une Région, celui-ci constituera le critère de localisation⁷¹. Jusqu'il y a peu⁷², la situation décrite prévalait également en Région flamande⁷³. En effet, à l'occasion du transfert d'une partie des articles du Code des droits d'enregistrement au sein du Code flamand de la Fiscalité, le législateur a pris des dispositions concernant la localisation des donations de biens meubles consenties par une personne n'habitant pas en Belgique⁷⁴. Est, désormais, fiscalement située en Région flamande: - « *la donation de biens mobiliers par un non-habitant du royaume personne physique ou personne morale à un habitant du royaume si le donataire habitant du royaume avait établi, au moment de la donation, son domicile fiscal ou le siège de sa direction effective dans la région flamande ou, si le domicile fiscal ou le siège de la direction effective avait été établi dans plus d'une région durant la période de cinq ans précédant la donation si le donataire-habitant du royaume, durant la période de cinq ans précédant la donation avait établi le siège de sa direction effective pendant la période la plus longue dans la région flamande* »; - « *la donation de biens mobiliers par un non-habitant du royaume personne physique ou une personne morale à un non-*

⁶⁹ *Ibid.*, p. 118.

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ *Ibid.*

⁷² Décret du 19 décembre 2014 précité, art. 325.

⁷³ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, loc. cit., p.118.

⁷⁴ N. et S. MEERT, « Le nouveau Code fiscal flamand est arrivé ! », *op. cit.*, in *Droits d'enregistrement – Lettre d'information trimestrielle*, loc. cit., pp. 25-26.

habitant du royaume personne physique ou à une personne morale si la donation est présentée pour enregistrement dans la région flamande »⁷⁵.

b) Au Luxembourg

22. En droit luxembourgeois, l'ordre juridique national contient uniquement « *une règle de rattachement des donations à la fiscalité luxembourgeoise en vertu de laquelle les droits d'enregistrement sont dus chaque fois que le contrat de donation est soumis à l'enregistrement* »⁷⁶. En d'autres termes, la résidence fiscale du donateur et/ou du donataire importe peu⁷⁷. Seul compte l'enregistrement de la donation⁷⁸.
23. L'Etat luxembourgeois n'a pas conclu de convention préventive de la double imposition couvrant la fiscalité des donations⁷⁹.

c) En France

24. En matière de donations, le droit fiscal français retient, par contraste avec son homologue belge, trois critères de localisation⁸⁰.
25. Le Code général des impôts fixe les règles de territorialité applicables aux droits de mutation à titre gratuit⁸¹.

D'une lecture attentive de l'article 750ter dudit Code, il découle que des droits d'enregistrement seront prélevés: « – *pour toutes les donations dès que le donateur est domicilié en France* ; – *pour toutes les donations dès que le donataire a été domicilié en France pendant au moins six ans au cours des dix dernières années* ; – *pour les toutes*

⁷⁵ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 1.1.0.0.2.

⁷⁶ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 494.

⁷⁷ J. BULTOT, *Taxation of Non-Residents in Luxembourg*, Luxembourg, Promoculture, 2008, p. 167.

⁷⁸ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 494.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ C. PRÜM et B. SAVOURÉ, « Les donations mobilières dans un contexte international », *op. cit.*, in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, *loc. cit.*, p. 178.

les donations portant sur des biens français ou situés en France, même si le donateur et le donataire sont tous deux résidents hors de France »⁸². A propos du dernier critère de localisation énuméré, il faut donc bien comprendre que « les actes passés à l'étranger constatant des donations de biens imposables en France doivent être présentés à la formalité de l'enregistrement en France »⁸³.

De même qu'en Belgique, « le lieu de passation de l'acte de donation n'est pas [en France] un critère de territorialité de l'impôt de donation »⁸⁴. Ceci a pour conséquence que si un résident belge donne, par un acte authentifié par un notaire français et enregistré en France, des biens belges à d'autres résidents belges, aucune imposition au titre des droits d'enregistrement français ne sera due⁸⁵. Nous reviendrons sur l'intérêt d'un tel schéma fiscal (voy. *infra*).

26. Comme une lecture attentive des critères de localisation belge et français le révèle, des hypothèses de double imposition ne sont pas impossibles. Pensons, à titre exemplatif, celle d'un résident belge donnant à un autre résident du même pays des biens français. Cette transmission de biens est imposable en France et peut l'être en Belgique si l'acte y est présenté volontairement à l'enregistrement ou s'il est authentifié par un notaire belge⁸⁶. Cette affirmation, selon laquelle deux impôts peuvent s'appliquer conjointement, est d'autant plus vraie qu'aucune convention préventive de la double imposition n'a été conclue entre la Belgique et l'Hexagone⁸⁷. Il est par conséquent nécessaire de se référer aux droits internes propres à chacun des Etats dont il est question. La législation belge ne contient pas, en matière de droits d'enregistrement, de dispositions relatives à la formule du crédit d'impôt⁸⁸. En revanche, le régime français « prévoit, à l'article 784 A du C.G.I., que l'impôt étranger sur les mutations à titre gratuit s'impute sur l'impôt français, mais uniquement à concurrence de l'impôt dû dans les deux pays sur des biens situés hors de France »⁸⁹. De ce fait, dans l'exemple

⁸¹ *Ibid.*, p. 174 ; C.G.I., art. 750ter.

⁸² C. PRÜM et B. SAVOURÉ, « Les donations mobilières dans un contexte international », *op. cit.*, in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, loc. cit., p. 174.

⁸³ *Ibid.*, p. 175.

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ *Ibid.*, p. 188.

⁸⁷ P. WAUTELET, « Les donations dans un contexte international », in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2011, p. 221.

⁸⁸ C. PRÜM et B. SAVOURÉ, « Les donations mobilières dans un contexte international », *op. cit.*, in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, loc. cit., p. 188.

⁸⁹ *Ibid.*

cité plus haut, il n'est pas fiscalement prudent de procéder à l'enregistrement en Belgique d'une telle donation⁹⁰. Si un résident français est le bénéficiaire d'une donation de parts d'une société belge réalisée par un résident du Royaume belge, la double imposition sera par contre évitée; dans cette hypothèse, en effet, les droits de donations belges « *s'imputeront en France* »⁹¹. En bref, si la double imposition reste possible, elle n'en reste pas moins exceptionnelle. Pour la contourner, il suffit de ne pas procéder à la formalité de l'enregistrement de l'acte de donation en Belgique. Même lorsque cette formalité a été accomplie, les droits d'enregistrement belges s'imputent sur l'imposition française si la donation a pour objet des biens localisés hors de l'Hexagone⁹².

  5. Base imposable

a) En Belgique

27. En Région wallonne, Région de Bruxelles-Capitale et Région flamande, la base imposable est pratiquement déterminée de la même mani re⁹³.
28. En Région wallonne, le droit perçu à titre de droit de donation est « *liquidé sur la valeur vénale des biens donnés, sans distraction des charges sauf en ce qui concerne les frais générés par les devoirs d'investigation sur les terrains pollués ou potentiellement pollués et d'assainissement du sol, en ce compris les frais de démolition et de remise en état nécessités par celui-ci* »⁹⁴. En Région de Bruxelles-Capitale et en Région flamande, ce droit est prélevé « *sur la valeur vénale des biens donnés, sans distraction de charges* »⁹⁵.
29. Dans une série d'hypothèses – les donations de certains instruments financiers, de l'usufruit/la nue-propriété de biens immobiliers/mobiliers, de rente/pension viagère ou

⁹⁰ *Ibid.*, pp. 188-189.

⁹¹ *Ibid.*, p. 189.

⁹² *Ibid.*

⁹³ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs  tats – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 92-93 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.1.

⁹⁴ C. enreg., art. 133, al. 1^{er}.

⁹⁵ C. enreg., art. 133, al. 1^{er} ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.1., à 1^{er}.

encore de rente perpétuelle⁹⁶ –, par dérogation aux dispositions des articles 133, alinéa 1^{er} des Codes wallon et bruxellois des droits d'enregistrement et de l'article 2.8.3.0.1., paragraphe premier, du *Vlaamse Codex*, la base imposable est établie différemment⁹⁷.

Les trois Régions du Royaume déterminent de façon identique la base imposable de ces donations particulières, à l'exception d'un cas⁹⁸. En effet, à l'occasion de l'insertion des dispositions relatives aux donations dans le Code flamand de la Fiscalité⁹⁹, le législateur flamand a modifié la méthode de détermination de la base imposable « *des donations portant sur les titres cotés en bourse* »¹⁰⁰. Les autres bases imposables dérogatoires ont quant à elles été simplement décalquées d'un Code, le Code flamand des droits d'enregistrement, à l'autre, le *Vlaamse Codex*¹⁰¹.

Compte tenu des limites qui nous astreignent dans le cadre d'une telle étude, nous renvoyons le lectorat, pour le détail des méthodes d'évaluation de ces bases imposables, aux dispositions pertinentes¹⁰².

b) Au Luxembourg

- 30.** Est prise en compte, pour évaluer l'assiette imposable, la valeur vénale des biens, « *sans aucune déduction de la valeur des charges grevant la donation* »¹⁰³. Selon les enseignements jurisprudentiels, le droit d'habitation que le bienfaiteur se réserverait répond, sur le plan fiscal, à la qualification de charge, avec la conséquence qu'aucune réduction d'impôt ne sera par conséquent octroyée au bénéficiaire de la donation¹⁰⁴.

Le législateur luxembourgeois prévoit un mode de détermination différent de la base imposable dans certaines hypothèses, notamment lorsqu'une donation est consentie avec

⁹⁶ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 92-93 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.1., § 2.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ *Ibid.*

⁹⁹ Décret du 19 décembre 2014 précité ; Décret du 13 décembre 2013 précité ; N. et S. MEERT, « Le nouveau Code fiscal flamand est arrivé ! », *op. cit.*, in *Droits d'enregistrement – Lettre d'information trimestrielle*, *loc. cit.*, p. 26.

¹⁰⁰ N. et S. MEERT, « Le nouveau Code fiscal flamand est arrivé ! », *op. cit.*, in *Droits d'enregistrement – Lettre d'information trimestrielle*, *loc. cit.*, p. 26.

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² C. enreg. (wal.), art. 133, al. 2 et s. ; C. enreg. (brux.), art. 133, al. 2 et s. ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.1., § 2.

¹⁰³ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 490.

réserve d'usufruit. L'assiette de l'impôt sera constituée, dans ce cas, par le produit de la différence entre la valeur vénale de la donation et celle de l'usufruit réservé¹⁰⁵.

c) En France

L'article 758 du Code général des impôts prévoit que pour « *les transmissions à titre gratuit des biens meubles, autres que les valeurs mobilières cotées et les créances à terme, la valeur servant de base à l'impôt est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties, sans distraction des charges, sauf ce qui est dit aux articles 764, 767 à 770 et 773 à 776 bis* ». Pour ce qui concerne les méthodes d'évaluation de la base imposable des valeurs mobilières cotées et des créances à termes, nous renvoyons respectivement aux articles 759 et 760 dudit Code¹⁰⁶.

En ce qui concerne la liquidation des droits relatifs aux donations immobilières, l'article 761 du Code général des impôts dispose que « *les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, d'après la déclaration détaillée et estimative des parties, sans distraction des charges, sauf, en ce qui concerne celles-ci, ce qui est dit aux articles 767 et suivants* ».

§ 6. Taux applicables

a) En Belgique

31. L'analyse des taux applicables dans chacune des trois Régions belges nécessite qu'une distinction soit opérée entre les donations d'immeubles et celles d'objets mobiliers. En effet, les législations régionales tiennent compte, pour l'établissement des taux d'imposition, de la nature mobilière ou immobilière du bien donné¹⁰⁷. L'ensemble des

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 490-491 ; pour le détail du calcul de l'usufruit, nous renvoyons à la Loi du 23 décembre 1913 concernant la révision de la législation qui régit les impôts dont le recouvrement est attribué à l'Administration de l'enregistrement et des domaines, *Mém. A*, 29 décembre 1913, n° 82, p. 1341.

¹⁰⁶ C.G.I., art. 759 et 760.

¹⁰⁷ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84 et s. ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1.

pays du globe n'optent pas pour un tel modèle différencié – peuvent, à titre exemplatif, être cités le Luxembourg¹⁰⁸ et la France¹⁰⁹ (voy. *infra*).

1. Les donations immobilières

32. Les trois législations régionales se structurent, pour ce qui concerne les donations portant sur un immeuble, autour de deux types de régime: d'une part, un tarif supplétif; d'autre part, un ou plusieurs tarif(s) préférentiel(s). Le premier ne sera applicable qu'à la condition qu'il n'y soit pas dérogé par le(s) second(s)¹¹⁰.

i. Région wallonne

❖ Régime supplétif

33. Le siège du régime supplétif applicable en Région wallonne aux donations immobilières – et aux donations mobilières (voy. *infra*) – se trouve inscrit à l'article 131 du Code wallon des droits d'enregistrement¹¹¹.
34. Le contenu de cette disposition est identique à celui que prévoit l'article organisant les droits de succession en Région wallonne (voy. *infra*)¹¹².
35. Comme en attestent notamment les tableaux repris ci-dessous, la politique fiscale wallonne en matière de donations immobilières et mobilières – qu'elle soit manifestée par le régime supplétif ou qu'elle soit exprimée par une dérogation à l'application de ce régime (voy. *infra*) – est toujours caractérisée par l'établissement d'un tarif « *progressif*

¹⁰⁸ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, pp. 492-493.

¹⁰⁹ C.G.I., art. 777.

¹¹⁰ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84 et s. ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er}, 2.8.4.2.1. et 2.8.4.3.1.

¹¹¹ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 84 ; V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 129.

¹¹² R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 84 ; C. succ., art. 48.

par tranches (...) [qui] dépend du lien de parenté existant entre le donateur et le donataire »¹¹³.

36. Quatre types de liens de parenté ont été mis en exergue par le législateur pour le calcul de l'impôt propre au tarif supplétif: en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux; entre frères et sœurs; entre oncles ou tantes et neveux ou nièces; entre toutes autres personnes¹¹⁴.

Tranches		Ligne directe entre époux et entre cohabitants légaux	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	3	-
12.500, 01	25.000, 00	4	375, 00
25.000, 01	50.000, 00	5	875, 00
50.000, 01	100.000, 00	7	2.125, 00
100.000, 01	150.000, 00	10	5.625, 00
150.000, 01	200.000, 00	14	10.625, 00
200.000, 01	250.000, 00	18	17.625, 00
250.000, 01	500.000, 00	24	26.625, 00
Au-delà de 500.000, 01		30	86.625, 00

¹¹³ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », in *Guide de droit immobilier*, Bruxelles, Kluwer, 2007, p. 36.

¹¹⁴ C. enreg., art. 131.

Tranches		Entre frères et sœurs	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	20	-
12.500, 01	25.000, 00	25	2.500, 00
25.000, 01	75.000, 00	35	5.625, 00
75.000, 01	175.000, 00	50	23.125, 00
Au-delà de 175.000, 01		65	73.125, 00

Tranches		Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	25	-
12.500, 01	25.000, 00	30	3.125, 00
25.000, 01	75.000, 00	40	6.875, 00
75.000, 01	175.000, 00	55	26.875, 00
Au-delà de 175.000, 01		70	81.875, 00

Tranches		Entre toutes autres personnes	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	30	-
12.500, 01	25.000, 00	35	3.750, 00
25.000, 01	75.000, 00	60	8.125, 00
75.000, 01	175.000, 00	80	38.125, 00
Au-delà de 175.000, 01		80	118.125, 00

37. Ainsi que nous pouvons aisément le constater, plus le lien de parenté est éloigné et plus la valeur de la donation est importante, plus sera élevé le taux de l'impôt dû au titre des droits de donation¹¹⁵.
38. En analysant l'ensemble du régime supplétif wallon, nous pouvons remarquer que le taux le plus élevé d'impôt est de 80 %. Il est intéressant, par comparaison, de remarquer que la Cour d'Arbitrage – désormais Cour constitutionnelle – a, le 22 juin 2005, condamné le taux de 90 % institué par le législateur pour les successions entre toutes autres personnes d'une valeur supérieure à 175 000 €¹¹⁶. Elle a, considérant qu'il s'agissait d'un prélèvement confiscatoire¹¹⁷, annulé « *l'article 1er du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession en ce qu'il porte au-delà de 80 p.c. le taux des droits de succession* »¹¹⁸.

¹¹⁵ Voy. C. enreg., art. 131.

¹¹⁶ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, loc. cit., p. 38 ; A. CULOT, « L'administration de l'enregistrement, un service public fédéral au service des régions et du contribuables », in *Liber amicorum – Paul Delnoy*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 619 ; C.A., 22 juin 2005, *F.J.F.*, n° 2006/113.

¹¹⁷ A. CULOT, « L'administration de l'enregistrement, un service public fédéral au service des régions et du contribuables », *op. cit.*, in *Liber amicorum – Paul Delnoy*, loc. cit., p. 620.

¹¹⁸ C.A., 22 juin 2005, *F.J.F.*, n° 2006/113.

Tenant compte de cet enseignement, le législateur wallon a, par le biais d'une modification décrétole du 22 juin 2005, porté le taux à 80 %¹¹⁹.

39. Notons, d'ores et déjà, que le régime légal wallon ne « comporte pas » – par contraste avec le régime flamand (voy. *infra*) – de disposition spécifique en matière de donations d'immeubles à bâtir et qu'est ainsi applicable, pour ces transactions particulières, le régime supplétif décrit. En réalité, la sixième condition du taux préférentiel wallon faisant défaut (voy. *infra*), seul peut se voir être appliqué le régime supplétif¹²⁰.

❖ Tarif préférentiel

40. Le régime supplétif n'est pas applicable lorsqu'il y est dérogé.
41. En Région wallonne, le législateur a instauré un tarif préférentiel applicable aux donations portant sur « *l'immeuble de résidence principale du donateur* »¹²¹.

Pour autant qu'un certain nombre d'exigences soient satisfaites (voy. *infra*), la donation d'un immeuble servant entièrement ou partiellement à l'habitation et localisé en Région wallonne sera ainsi soumise à un taux d'impôt réduit par rapport au régime supplétif¹²².

42. Le siège de la matière se trouve à l'article 131^{ter} du Code des droits d'enregistrement¹²³.

¹¹⁹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, loc. cit., p. 38.

¹²⁰ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 88.

¹²¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, loc. cit., p. 38.

¹²² *Ibid.* ; J.-P. BOURS et F. MAGNUS, « La fiscalité des donations en Région wallonne », *op. cit.*, in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, loc. cit., pp. 49 et s.

¹²³ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 86.

Tranches			
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	25.000, 00	1	-
25.000, 01	50.000, 00	2	250, 00
50.000, 01	175.000, 00	5	750, 00
175.000, 01	250.000, 00	12	7.000, 00
250.000, 01	500.000, 00	24	16.000, 00
Au-delà de 500.000, 01		30	76.000, 00

43. Six conditions doivent être remplies pour que ce taux favorable puisse être appliqué¹²⁴. *Primo*, ce régime ne s'envisage que pour les donations consenties « *en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux* »¹²⁵. *Secundo*, il doit s'agir de donations de l'entière « *de la part en pleine propriété du donateur* »¹²⁶ – il n'est donc pas possible, pour ce dernier, de se réserver l'usufruit du bien¹²⁷. *Tertio*, l'immeuble doit servir à l'habitation – partiellement ou en totalité¹²⁸. *Quarto*, le bien doit être sis en Région wallonne¹²⁹. *Quinto*, le donataire est tenu de réclamer l'application dudit tarif¹³⁰. *Sexto*, à la date de l'acte du transfert à titre gratuit, le donateur doit avoir résidé principalement depuis au moins cinq années dans le bien immobilier¹³¹; toutefois, cette condition de temporalité ne doit pas être vérifiée si le donateur de l'immeuble n'a pas pu y maintenir

¹²⁴ *Ibid.*

¹²⁵ C. enreg., art. 131ter, § 1^{er}.

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier, loc. cit.*, pp. 39-40.

¹²⁸ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 86.

¹²⁹ C. enreg., art. 131ter, § 1^{er}.

¹³⁰ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 86.

¹³¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier, loc. cit.*, p. 38.

sa résidence principale à la suite d'un cas de force majeure ou d'une « *raison impérieuse de nature médicale, familiale, professionnelle ou sociale* »¹³². La raison impérieuse de nature médicale recouvre, à titre exemplatif, l'état de nécessité en termes de « *soins (...) du donateur, de son conjoint, de son cohabitant légal ou des enfants de son conjoint ou cohabitant légal, apparu après l'achat de l'habitation, qui a placé ce donateur dans l'impossibilité de rester dans l'habitation, même avec l'aide de sa famille ou d'une organisation d'aide familiale* »¹³³.

44. Ce tarif est, en réalité, préférentiel à double titre¹³⁴. Outre l'existence du tarif repris dans la disposition précitée elle-même, l'article 131ter du code des droits d'enregistrement, dans son troisième paragraphe, à l'alinéa 1^{er}, dispose en effet que pour « *les actes de donation soumis au droit du § 1^{er}, est exempt du droit de donation, ce qui est donné à un donataire en ligne directe, entre époux, ou entre cohabitants légaux : - à concurrence d'un montant de 12.500,00 euros ; - à concurrence d'un montant supplémentaire de 12.500,00 euros, lorsque l'émolument brut de ce donataire, soumis au droit du § 1^{er}, n'excède pas 125.000,00 euros* ». Toujours selon cet article, « *le montant total exempté est imputé par priorité sur les tranches successives de l'émolument brut soumis au droit du § 1^{er}, en commençant par la plus basse* »¹³⁵.

En d'autres termes, et ainsi que le fait remarquer Emmanuel de Wilde d'Estmael, le législateur a mis en place « *une réduction dans la réduction: (...) une première tranche de 12.500 € est exonérée (donc gain jusqu'à 125 €) et les 12.500 € suivants peuvent également être exonérés (donc nouveau gain jusqu'à 125 €), lorsque la part du donataire n'excède pas 125.000 €* »¹³⁶. Observons que lorsqu'elle concerne la ligne directe, cette deuxième « faveur » fiscale « *n'est nullement limitée à la ligne directe légalement appelée à la succession (soit, dans la plupart des cas, les enfants, comme en matière successorale), mais elle vise tous les ascendants et les descendants, quel que*

¹³² C. enreg., art. 131ter, § 2, al. 2.

¹³³ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », op. cit., in *Guide de droit immobilier*, loc. cit., p. 39.

¹³⁴ Ibid., p. 40.

¹³⁵ C. enreg., art. 131ter, § 3, al. 2.

¹³⁶ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », op. cit., in *Guide de droit immobilier*, loc. cit., p. 40.

soit le degré de parenté entre donateur et donataire (par exemple, les petits-enfants) »¹³⁷.

La faveur fiscale que contient le troisième paragraphe de l'article 131^{ter} du code des droits d'enregistrement constitue, en réalité, un abattement, c'est-à-dire « *une exemption à la base* »¹³⁸.

ii. Région de Bruxelles-Capitale

❖ Régime supplétif

45. Le siège du régime supplétif applicable en Région de Bruxelles-Capitale aux donations immobilières – et à elles seulement¹³⁹ – se trouve inscrit au premier paragraphe de l'article 131 du Code bruxellois des droits d'enregistrement¹⁴⁰.
46. Le contenu de cette disposition est identique à celui que prévoit l'article organisant les droits de succession en Région de Bruxelles-Capitale (voy. *infra*)¹⁴¹.
47. A l'instar du législateur wallon, le pouvoir législatif bruxellois n'a pas écarté l'idée d'un système caractérisé par l'établissement d'un tarif « *progressif par tranches (...) [qui] dépend du lien de parenté existant entre le donateur et le donataire* »¹⁴².
48. Quatre types de liens de parenté ont été mis en exergue par le législateur pour le calcul de l'impôt propre au tarif supplétif: en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux; entre frères et sœurs; entre oncles ou tantes et neveux ou nièces; entre toutes autres personnes¹⁴³.

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 86.

¹³⁹ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 129.

¹⁴⁰ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85.

¹⁴¹ *Ibid.*

¹⁴² E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, *loc. cit.*, p. 36.

¹⁴³ C. enreg., art. 131, § 1^{er}.

Tranches		Ligne directe, entre époux et entre cohabitants	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	50.000, 00	3	-
50.000, 01	100.000, 00	8	1.500, 00
100.000, 01	175.000, 00	9	5.500, 00
175.000, 01	250.000, 00	18	12.250, 00
250.000, 01	500.000, 00	24	25.750, 00
Au-delà de 500.000, 01		30	85.750, 00

Tranches		Entre frères et sœurs	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	20	-
12.500, 01	25.000, 00	25	2.500, 00
25.000, 01	50.000, 00	30	5.625, 00
50.000, 01	100.000, 00	40	13.125, 00
100.000, 01	175.000, 00	55	33.125, 00
175.000, 01	250.000, 00	60	74.375, 00
Au-delà de 250.000, 01		65	119.375, 00

Tranches		Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	50.000, 00	35	-
50.000, 01	100.000, 00	50	17.500, 00
100.000, 01	175.000, 00	60	42.500, 00
Au-delà de 175.000, 01		70	87.500, 00

Tranches		Entre toutes autres personnes	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	50.000, 00	40	-
50.000, 01	100.000, 00	55	20.000, 00
100.000, 01	175.000, 00	65	33.750, 00
Au-delà de 175.000, 01		80	98.750, 00

49. Si la constatation relevée lors de l'étude du régime supplétif des donations immobilières applicable en Région wallonne peut être dupliquée – à savoir que plus le lien de parenté est éloigné et plus la valeur de la donation est importante, plus sera élevé le taux de l'impôt dû au titre des droits de donation –, il faut remarquer que le régime supplétif des donations immobilières applicable en Région de Bruxelles-Capitale comporte « *des taux*

et une progressivité allégés par rapport »¹⁴⁴ à la Région wallonne¹⁴⁵. En d'autres mots, selon que le régime des donations immobilières applicable soit ou wallon ou bruxellois, le montant de l'impôt dû et dont il faudra s'acquitter ne sera pas le même; il aura tendance à être favorable dans la deuxième hypothèse. Ces constatations sont à dupliquer si une comparaison est faite entre le régime supplétif bruxellois présenté et le régime supplétif flamand des donations immobilières en vigueur avant l'échéance du premier juillet 2015¹⁴⁶ – depuis cette date, la similarité entre régimes supplétifs wallon et flamand a, en effet, disparu¹⁴⁷.

50. Notons, enfin, que le régime légal bruxellois ne « comporte pas » – par contraste avec le régime flamand (voy. *infra*) – de disposition spécifique en matière de donations d'immeubles à bâtir¹⁴⁸. En réalité, la seule référence du législateur bruxellois à cette catégorie particulière de biens immobiliers est exprimée par l'article 131bis du Code des droits d'enregistrement traitant du taux préférentiel (voy. *infra*)¹⁴⁹. Cet article – disposant que « *le tarif préférentiel visé à l'alinéa 1er ne s'applique pas en cas de donation d'un terrain à bâtir* »¹⁵⁰ – affirme explicitement – à la différence du législateur wallon (voy. *supra*) – que le champ d'application de la tarification favorable ne recouvre pas cette hypothèse¹⁵¹. Sera dès lors applicable, pour ces transactions particulières, le régime supplétif décrit¹⁵².

¹⁴⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85.

¹⁴⁵ *Ibid.* ; C. enreg., art. 131.

¹⁴⁶ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 61, 4°.

¹⁴⁷ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84-85 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er} ; Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 25 et s.

¹⁴⁸ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 89.

¹⁴⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰ C. enreg., art. 131bis, al. 3.

¹⁵¹ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 89.

❖ Tarif préférentiel

51. Le régime supplétif n'est pas applicable lorsqu'il y est dérogé.
52. L'article 131bis du Code bruxellois des droits d'enregistrement prévoit la perception d'un droit de donation préférentiel pour une hypothèse particulière de donations immobilières¹⁵³.

Cette disposition énonce, en effet, que pour « *les donations en ligne directe, entre époux et entre cohabitants, de la part en pleine propriété du donateur dans un immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation et qui est situé dans la Région de Bruxelles-Capitale, il est perçu, par dérogation à l'article 131, un droit proportionnel sur l'émolument brut de chacun des donataires qui en demandent l'application* »¹⁵⁴.

Le tarif préférentiel est le suivant:

Tranches			
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	50.000, 00	2	-
50.000, 01	100.000, 00	5,30	1.000, 00
100.000, 01	175.000, 00	6	3.650, 00
175.000, 01	250.000, 00	12	8.150, 00
250.000, 01	500.000, 00	24	17.150, 00
Au-delà de 500.000, 01		30	77.150, 00

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 87.

53. Plusieurs conditions doivent être respectées pour que le taux préférentiel soit d'application¹⁵⁵. Si les cinq premières conditions sont similaires à celles que nous avons relevées pour que le régime favorable mis en place par la Région wallonne soit applicable (voy. *supra*), il convient de remarquer que l'obtention de l'avantage fiscal bruxellois dépend également de la satisfaction à des exigences supplémentaires¹⁵⁶. Pour la clarté de l'exposé, nous reprenons ci-dessous la totalité des conditions à remplir.

Primo, ce régime ne s'envisage que pour les donations consenties « *en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux* »¹⁵⁷. *Secundo*, il doit s'agir de donations de l'entière « *de la part en pleine propriété du donateur* »¹⁵⁸. *Tertio*, l'immeuble doit servir à l'habitation – partiellement ou en totalité¹⁵⁹. *Quarto*, le bien doit être sis en Région de Bruxelles-Capitale¹⁶⁰. *Quinto*, le bénéficiaire de l'opération est tenu de réclamer l'application dudit tarif dans l'acte de donation ou dans celui de son acceptation¹⁶¹. *Sexto*, ce taux favorable ne pourra profiter au « *donataire qui à la date de la donation possède déjà la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation* »¹⁶². *Septimo*, l'ensemble des donataires qui réclament le bénéfice de la tarification préférentielle sont tenus d'attester, dans l'un des deux actes mentionnés ci-dessus, qu'ils ne sont pas exclus de l'application de ce tarif en raison de la huitième condition¹⁶³. *Octavo*, à tout le moins un des donataires qui sollicitent le bénéfice de cette fiscalité favorable « *doit s'engager dans cet acte à établir sa résidence principale à l'adresse de l'habitation donnée, dans les deux ans qui suivent la date de l'enregistrement du document qui rend le droit de donation exigible* »¹⁶⁴.

La notion de résidence principale vise pour le législateur, « *sauf preuve contraire, l'adresse à laquelle la personne concernée est inscrite dans le registre de la population*

¹⁵⁴ C. enreg., art. 131bis, al. 1^{er}.

¹⁵⁵ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 87.

¹⁵⁶ Voy C. enreg., art. 131bis.

¹⁵⁷ *Ibid.*, al. 1^{er}.

¹⁵⁸ *Ibid.*

¹⁵⁹ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 87.

¹⁶⁰ C. enreg., art. 131bis, al. 1^{er}.

¹⁶¹ *Ibid.*, al. 5, 1^o.

¹⁶² *Ibid.*, al. 4.

¹⁶³ *Ibid.*, al. 5, 2^o.

¹⁶⁴ *Ibid.*, al. 5, 3^o.

ou dans le registre des étrangers », sachant que « la date d'inscription dans ces registres vaut comme date d'établissement de la résidence principale »¹⁶⁵.

iii. Région flamande

54. Le législateur flamand a décidé d'intégrer le contenu de diverses dispositions fiscales, dont celles de l'ancienne section VII relatives aux donations du Code flamand des droits d'enregistrement, dans un *Codex* global, « le Code flamand de la Fiscalité »¹⁶⁶. Les dispositions relatives aux donations sont entrées en vigueur le premier janvier 2015¹⁶⁷. Si la forme n'est naturellement plus la même – voy. la numérotation des articles révélant une technique législative totalement différente –, le fond était encore, concernant les tarifications, resté intact jusqu'au premier juillet 2015¹⁶⁸. Depuis cette date, une modification décrétable substantielle des droits de donation immobilière est, en effet, entrée en vigueur¹⁶⁹.

❖ Régime supplétif

55. Le siège du régime supplétif applicable en Région flamande aux donations immobilières – et à elles seulement¹⁷⁰ – se trouvait inscrit – avant le premier janvier 2015¹⁷¹ – à l'article 131 du Code flamand des droits d'enregistrement¹⁷². Il est, désormais, localisé à l'article 2.8.4.1.1., § 1^{er} du *Vlaamse Codex*¹⁷³.
56. Avant le premier juillet 2015, le contenu de cet article différait déjà de celui que la disposition légale portant sur les droits de succession livrait (voy. *infra*)¹⁷⁴. Ce tarif était, en réalité, plus dispendieux que celui que prévoyait la législation successorale flamande

¹⁶⁵ *Ibid.*, al. 6.

¹⁶⁶ Décret du 19 décembre 2014 précité, art. 78 et s. ; Décret du 13 décembre 2013 précité.

¹⁶⁷ Décret du 19 décembre 2014 précité, art. 325.

¹⁶⁸ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 25, 26, 27, 28 et 61, 4° ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er} (avant modification décrétable).

¹⁶⁹ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 25, 26, 27, 28 et 61, 4°.

¹⁷⁰ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 129.

¹⁷¹ Décret du 19 décembre 2014 précité, art. 325.

¹⁷² R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85.

¹⁷³ Décret du 19 décembre 2014 précité, art. 78 et s.

en vigueur (article 48 du Code flamand des droits de succession avant le premier janvier 2015; article 2.7.4.1.1., § 1^{er} du Code flamand de la Fiscalité après le premier janvier 2015)¹⁷⁵. Seront brièvement comparés, dans la deuxième section du second chapitre relative à la place qu’occupe la donation dans le cadre d’une planification successorale, le régime flamand des donations immobilières en vigueur depuis le premier juillet 2015 et la tarification successorale flamande (voy. *infra*).

Rappelons que les deux autres Régions – Région wallonne et Région de Bruxelles-Capitale – n’opèrent toujours pas à l’heure actuelle de distinction tarifaire entre droits de donation et droits de succession, seul le fondement juridique variant (voy. *supra* et *infra*)¹⁷⁶.

57. A l’instar de ses homologues wallon et bruxellois, le système fiscal flamand en matière de donations immobilières est caractérisé par l’établissement d’un tarif « *progressif par tranches (...) [qui] dépend du lien de parenté existant entre le donateur et le donataire* »¹⁷⁷.
58. Depuis le premier juillet 2015, la matière a sensiblement évolué¹⁷⁸. Pour mettre en lumière certaines différences découlant de cette réforme décrétole, nous reproduisons ci-dessous le tarif qui était jadis applicable. Avant l’entrée en vigueur du décret, quatre types de liens de parenté étaient mis en exergue par le législateur flamand pour le calcul de l’impôt propre au tarif supplétif: en ligne directe et entre partenaires; entre frères et sœurs; entre oncles ou tantes et neveux ou nièces; entre toutes autres personnes¹⁷⁹.

¹⁷⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l’encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85.

¹⁷⁵ *Ibid.*

¹⁷⁶ *Ibid.*, pp. 84-85.

¹⁷⁷ E. DE WILDE D’ESTMAEL, « Acquisition d’un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, *loc. cit.*, p. 36 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er}, 2.8.4.2.1. et 2.8.4.3.1.

¹⁷⁸ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 61, 4°.

¹⁷⁹ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er}.

Tranches		Ligne directe et entre partenaires	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	3	-
12.500, 01	25.000, 00	4	375, 00
25.000, 01	50.000, 00	5	875, 00
50.000, 01	100.000, 00	7	2.125, 00
100.000, 01	150.000, 00	10	5.625, 00
150.000, 01	200.000, 00	14	10.625, 00
200.000, 01	250.000, 00	18	17.625, 00
250.000, 01	500.000, 00	24	26.625, 00
Au-delà de 500.000, 01		30	86.625, 00

Tranches		Entre frères et sœurs	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	20	-
12.500, 01	25.000, 00	25	2.500, 00
25.000, 01	75.000, 00	35	5.625, 00
75.000, 01	175.000, 00	50	23.125, 00
Au-delà de 175.000, 01		65	73.125, 00

Tranches		Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	25	-
12.500, 01	25.000, 00	30	3.125, 00
25.000, 01	75.000, 00	40	6.875, 00
75.000, 01	175.000, 00	55	26.875, 00
Au-delà de 175.000, 01		70	81.875, 00

Tranches		Entre toutes autres personnes	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	30	-
12.500, 01	25.000, 00	35	3.750, 00
25.000, 01	75.000, 00	50	8.125, 00
75.000, 01	175.000, 00	65	33.125, 00
Au-delà de 175.000, 01		80	98.125, 00

Comme nous pouvions autrefois le constater aisément, pour ce qui concernait les donations consenties en ligne directe, entre époux, entre cohabitants légaux, entre frères et sœurs et entre oncles ou tantes et neveux ou nièces, il n'y avait pas de différence

fiscale entre les régimes supplétifs wallon et flamand¹⁸⁰. La Région flamande comportait un dispositif plus intéressant que la Région wallonne pour deux raisons. Premièrement, elle ne distinguait pas les cohabitants légaux des cohabitants de fait¹⁸¹. Par conséquent, pour ces derniers, était, en Région flamande, applicable le premier tarif (donations entre partenaires) alors qu'en Région wallonne – et, d'ailleurs, en Région bruxelloise –, il était fait application du quatrième tarif (donations entre toutes autres personnes). Ce premier tableau flamand était plus intéressant, d'un point de vue fiscal, que le quatrième tableau wallon – ou bruxellois. Deuxièmement, la Région flamande s'était dotée, pour le tarif applicable aux donations entre toutes autres personnes, d'un instrument dont la progressivité était « *atténuée par rapport à la Région wallonne* »¹⁸². Si le régime supplétif flamand était donc fiscalement plus avantageux que le régime supplétif wallon, comme nous l'avons mentionné, le régime supplétif bruxellois était en revanche – sous réserve des développements relatifs à l'imposition applicable aux cohabitants de fait – fiscalement plus attractif que le régime supplétif flamand en vigueur jusqu'au premier juillet 2015¹⁸³.

59. Depuis le premier juillet 2015, date d'entrée en vigueur de la réforme flamande, les droits de donations en matière immobilière ont subi une modification importante¹⁸⁴.

Le régime supplétif – contenu à l'article 2.8.4.1.1., § 1^{er} du *Vlaamse Codex* – est, désormais, le suivant:

Tranches		Ligne directe et entre partenaires	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	150.000, 00	3	-

¹⁸⁰ Voy. R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85.

¹⁸¹ *Ibid.*, pp. 88-89.

¹⁸² *Ibid.*, p. 85.

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 61, 4°.

150.000, 01	250.000, 00	9	4.500, 00
250.000, 01	450.000, 00	18	13.500, 00
Au-delà de 450.000, 01		27	49.500, 00

Tranches		Entre toutes autres personnes	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	150.000, 00	10	
150.000, 01	250.000, 00	20	15.000, 00
250.000, 01	450.000, 00	30	35.000, 00
Au-delà de 450.000, 01		40	95.000, 00

60. Une série d'éléments méritent, afin de rendre la nouvelle politique fiscale en la matière plus lisible, d'être relevés. *Primo*, seulement deux – et non plus quatre – types de liens de parenté sont désormais mis en évidence par la législation flamande pour le calcul de l'impôt propre au tarif supplétif: en ligne directe et entre partenaires; entre toutes autres personnes¹⁸⁵. *Secundo*, à la différence de l'ancien régime supplétif, le nouveau régime contient, tous types de liens de parenté confondus, des tranches de donation identiques¹⁸⁶. *Tertio*, un abattement est applicable dans le cas d'une donation consentie à une personne ou à un enfant handicapé¹⁸⁷. *Quarto*, les droits de donation ont été considérablement réduits¹⁸⁸. Depuis l'introduction de cette tarification, la Région flamande possède le régime fiscal supplétif en matière de donation immobilière le plus attractif du pays.

¹⁸⁵ *Ibid.*, art. 26 et 28 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er}.

¹⁸⁶ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 26 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er}.

¹⁸⁷ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 25 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.4., al. 1^{er}.

¹⁸⁸ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 26 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 1^{er}.

❖ Tarifs préférentiels

61. Le régime supplétif n'est pas applicable lorsqu'il y est dérogé.

La Région flamande ne s'est pas dotée – à l'inverse des législateurs wallon et bruxellois (voy. *supra*) – de disposition spécifique traitant des donations portant sur l'immeuble de résidence principale du donateur¹⁸⁹. Cette hypothèse est, par conséquent, couverte par le régime supplétif¹⁹⁰.

62. Dès avant le premier juillet 2015, le législateur flamand avait déjà instauré des tarifications préférentielles en matière de donation de terrains à bâtir¹⁹¹. Depuis que le Décret du 3 juillet 2015 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015 est entré en vigueur¹⁹², l'ordre juridique flamand comporte un second et nouveau régime préférentiel¹⁹³, relatif aux « *donations d'immeubles soumis à une rénovation énergétique ou d'immeubles disposant d'une attestation de conformité qui sont loués* »¹⁹⁴.

63. Le régime fiscal préférentiel en matière de donations de terrains à bâtir est unique dans le paysage législatif belge; il n'y a pas d'équivalent wallon ou bruxellois (voy. *supra*)¹⁹⁵.

64. L'objectif poursuivi par la Région flamande, via l'adoption d'un tel tarif, est « *d'activer un plus grand nombre de terrains à bâtir et de donner à plus de (jeunes) familles la possibilité de construire une habitation* »¹⁹⁶.

¹⁸⁹ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 87.

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.2.1.

¹⁹² Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 61, 4°.

¹⁹³ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 27 et 28 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.3.1.

¹⁹⁴ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 27 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.3.1.

¹⁹⁵ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.2.1. ; R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 88-89.

¹⁹⁶ X., « Chapitre VIII: droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *Le courrier fiscal – Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014*, loc. cit., p. 246.

65. L'article 2.8.4.2.1. du Code flamand de la Fiscalité – qui reprend la philosophie de l'ancien article 140^{nonies} du Code flamand des droits d'enregistrement¹⁹⁷ – est la disposition contenant ledit régime préférentiel¹⁹⁸. Cette dernière distingue les donations faites en ligne directe et entre partenaires, celles réalisées entre frères et sœurs, celles consenties entre oncles ou tantes et neveux ou nièces et celles qui ont lieu entre toutes autres personnes¹⁹⁹.

Tranches		Ligne directe et entre partenaires	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	12.500, 00	1	-
12.500, 01	25.000, 00	4	125, 00
25.000, 01	50.000, 00	5	375, 00
50.000, 01	100.000, 00	7	1.125, 00
100.000, 01	150.000, 00	10	3.625, 00
150.000, 01	200.000, 00	14	7.625, 00
200.000, 01	250.000, 00	18	14.625, 00
250.000, 01	500.000, 00	24	23.625, 00
Au-delà de 500.000, 01		30	83.625, 00

¹⁹⁷ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 88-89.

¹⁹⁸ X., « Chapitre VIII: droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *Le courrier fiscal – Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014*, *loc. cit.*, p. 247.

¹⁹⁹ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.2.1.

Tranches		Entre frères et sœurs	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	150.000, 00	10	-
150.000, 01	175.000, 00	50	15.000, 00
Au-delà de 175.000, 01		65	27.500, 00

Tranches		Entre oncles et tantes et neveux et nièces	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	150.000, 00	10	
150.000, 01	175.000, 00	55	15.000, 00
Au-delà de 175.000, 01		70	28.750, 00

Tranches		Entre toutes autres personnes	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	150.000, 00	10	
150.000, 01	175.000, 00	65	15.000, 00
Au-delà de 175.000, 01		80	31.250, 00

66. Une série de conditions doivent être réunies pour que le tarif préférentiel soit applicable²⁰⁰. *Primo*, l'objet de la donation consentie doit être une parcelle de terrain²⁰¹. *Secundo*, celle-ci doit être « destinée à la construction d'habitations selon les prescriptions d'urbanisme »²⁰². *Tertio*, le bien doit être localisé sur le territoire de la Région flamande²⁰³. *Quarto*, l'acte de donation doit avoir été « passé durant la période allant du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2019 inclus »²⁰⁴. Il doit être repris, de manière explicite, dans cet acte, *quinto*, que « la parcelle de terrain est destinée à la construction d'habitations selon les prescriptions d'urbanisme »²⁰⁵, et, *sexto*, que « les bénéficiaires, ou l'un d'entre eux, s'engagent, dans les cinq années à compter de la date de l'acte, à établir leur domicile principal à l'adresse du bien acquis »²⁰⁶.
67. Un abattement est applicable dans le cas d'une donation consentie à une personne ou à un enfant handicapé²⁰⁷.
68. Le deuxième paragraphe de l'article 2.8.3.0.3. du Code flamand de la Fiscalité – reprenant l'idée de l'ancien article 140*duodecis* du Code flamand des droits d'enregistrement – prévoit que si « dans le même acte ou dans un autre acte de la même date, il y a donation de biens autres que la parcelle de terrain destinée à la construction d'habitations selon les prescriptions d'urbanisme, la donation du terrain à bâtir est censée, pour l'application du paragraphe 1^{er} [voy. *infra*], avoir été enregistrée ou être obligatoirement enregistrable avant la donation des autres biens ». L'enjeu, dont traite cette disposition, est celui de la réserve de progressivité²⁰⁸.
69. En réalité, ainsi qu'une lecture des tarifications permet de le comprendre, depuis l'entrée en vigueur du nouveau régime supplétif (voy. *supra*), le régime applicable aux donations de terrains à bâtir n'est resté préférentiel qu'en de rares hypothèses.

²⁰⁰ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.2.1. et s.

²⁰¹ *Ibid.*, art. 2.8.4.2.1.

²⁰² *Ibid.*

²⁰³ *Ibid.*

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ *Ibid.*, art. 2.8.4.2.3., al. 1^{er}, 1^o.

²⁰⁶ *Ibid.*, al. 1^{er}, 2^o.

²⁰⁷ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 25 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.4., al. 1^{er}.

²⁰⁸ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 89.

70. Depuis le premier juillet 2015²⁰⁹, la Région flamande comporte un deuxième tarif préférentiel²¹⁰, applicable aux « *donations d'immeubles soumis à une rénovation énergétique ou d'immeubles disposant d'une attestation de conformité qui sont loués* »²¹¹.
71. Cette seconde dérogation au régime supplétif applicable aux donations immobilières est prévue par l'article 2.8.4.3.1. du *Vlaamse Codex*²¹².

Tranches		Ligne directe et entre partenaires	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	150.000, 00	3	
150.000, 01	250.000, 00	6	4.500, 00
250.000, 01	450.000, 00	12	10.500, 00
Au-delà de 450.000, 01		18	34.500, 00

Tranches		Entre toutes autres personnes	
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%	Impôt payé sur la/les tranche(s) précédente(s) (en €)
0, 01	150.000, 00	9	
150.000, 01	250.000, 00	17	13.500, 00

²⁰⁹ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 61, 4°.

²¹⁰ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.3.1.

²¹¹ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 27; Décret du 13 décembre 2013 précité., art. 2.8.4.3.1.

²¹² Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 28.

250.000, 01	450.000, 00	24	30.500, 00
Au-delà de 450.000, 01		31	78.500, 00

72. L'application de ce tarif favorable dépend de la satisfaction à certaines exigences, qui découlent – elles – de la catégorie ou de l'hypothèse dont il est question²¹³.

Pour ce qui concerne les transmissions d'immeubles soumis à une rénovation énergétique, trois conditions doivent être remplies. *Primo*, le bien immobilier doit être sis en Région flamande²¹⁴. *Secundo*, il est requis que le ou les donataire(s) laisse(nt) « effectuer des travaux de rénovation, dans les cinq années à partir de la date de l'acte de donation, à concurrence d'un montant total d'au moins 10.000 euros, hors la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il ressort des factures délivrées par des entrepreneurs de travaux »²¹⁵. *Tertio*, le *Vlaamse Codex* exige de « l'entrepreneur de travaux, visé au point 1°, [qu'il] atteste que les factures pour les travaux de rénovation, visées au point 1°, concernent des travaux visés aux articles 6.4.1/1, 6.4.1/1/1, 6.4.1/1/2 ou 6.4.1/5, § 1er, de l'Arrêté relatif à l'Energie du 19 novembre 2010 »²¹⁶.

Pour ce qui concerne les donations « d'immeubles disposant d'une attestation de conformité qui sont loués »²¹⁷, le législateur flamand pose deux conditions²¹⁸. *Primo*, le bien immobilier doit être localisé sur le territoire de la Région flamande²¹⁹. *Secundo*, il requiert du ou des donataires qu'il(s) présente(nt), « dans un délai de trois ans à partir de la date de l'acte de donation, (...) l'attestation de conformité, visée au titre III, chapitre II, du décret du 15 juillet 1997 contenant le code flamand du Logement, ainsi qu'un contrat de location enregistré pour le bien donné d'une durée minimale de neuf années, les deux datant d'après la date de l'acte de donation »²²⁰.

²¹³ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.3.1.

²¹⁴ *Ibid.*, § 1^{er}, al. 1^{er}.

²¹⁵ *Ibid.*, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1^o.

²¹⁶ *Ibid.*, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o.

²¹⁷ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 27 ; Décret du 13 décembre 2013 précité., art. 2.8.4.3.1., § 2.

²¹⁸ Décret du 13 décembre 2013 précité., art. 2.8.4.3.1., § 2.

²¹⁹ *Ibid.*, al. 1^{er}.

²²⁰ *Ibid.*

73. Une série d'observations doivent, afin d'éclaircir le système fiscal flamand, être soulevées. *Primo*, à l'instar du régime supplétif flamand mais à l'inverse du tarif préférentiel applicable aux donations de terrains à bâtir (voy. *supra*), seulement deux types de liens de parenté sont mis en exergue par la Région flamande pour le calcul de l'impôt propre à ce tarif favorable: en ligne directe et entre partenaires; entre toutes autres personnes²²¹. *Secundo*, comme le régime supplétif flamand mais à la différence du tarif préférentiel inscrit à l'article 2.8.4.2.1. du *Vlaamse Codex*, le régime préférentiel de l'article 2.8.4.3.1. contient, tous types de liens de parenté confondus, des tranches de donation identiques (voy. *supra*)²²². *Tertio*, les tarifications sont vraiment très intéressantes d'un point de vue fiscal (voy. *supra*)²²³.

2. Les donations mobilières

i. Région wallonne

❖ Tarif réduit

74. Le cadre du régime supplétif applicable en Région wallonne aux donations immobilières (voy. *supra*) s'étend, avons-nous déjà fait remarquer, aux donations mobilières²²⁴. Ainsi, en Région wallonne, l'article 131 du Code wallon des droits d'enregistrement constitue-t-il la référence fiscale de base en matière de donations – et mobilières et immobilières²²⁵.

75. Néanmoins, l'article 131*bis* dudit Code apporte une dérogation importante au régime supplétif²²⁶; le législateur wallon a, en effet, prévu un tarif réduit ou préférentiel « *pour les donations entre vifs de biens meubles* »²²⁷.

L'article 131*bis* dispose qu'il est « *perçu, sur l'émolument brut de chacun des donataires, un droit proportionnel de :*

1° 3,3 % pour les donations en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux;

²²¹ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.3.1., §§ 1 et 2.

²²² *Ibid.*

²²³ *Ibid.*

²²⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 84.

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ *Ibid.*

2° 5,5 % pour les donations entre frères et sœurs, et entre oncles ou tantes et neveux ou nièces;

3° 7,7 % pour les donations à d'autres personnes »²²⁸.

76. En réalité, la généralité de la formulation de la dérogation apportée au régime supplétif offre au tarif préférentiel le statut de véritable régime de base en matière de donations mobilières²²⁹. Les modifications récentes du Code renforcent cette idée (voy. *infra*)²³⁰.
77. Ainsi qu'il est possible de le relever, la valeur de la donation – par contraste avec l'ensemble des tarifs relatifs aux donations immobilières vus précédemment (régimes supplétifs wallon, bruxellois, flamand; tarifs préférentiels wallon, bruxellois, flamand) (voy. *supra*) – n'est, ici, plus prise en compte. A vrai dire, le tarif dépend uniquement de la nature de la relation qui existe entre le donateur et le donataire. Plus le lien entre ces deux personnes est éloigné, plus l'impôt dû au titre des droits de donation sera important²³¹.
78. Le législateur wallon prévoit que ce tarif préférentiel ne concerne pas les donations « qui sont affectées d'une condition suspensive qui se réalise par suite du décès du donateur »²³².
79. Jusqu'il y a encore peu (décret entrée en vigueur le 19 mai 2014²³³), l'article 131bis, dans un deuxième paragraphe, relevait une série d'instruments financiers et de titres de

²²⁷ C. enreg., art. 131bis, § 1^{er}.

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ C'est, d'ailleurs, pour cette raison qu'il est exposé en premier lieu au sein de cette analyse.

²³⁰ Décret du 11 avril 2014 précité, art. 1^{er}.

²³¹ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 84 ; C. enreg., art. 131bis, § 1^{er}.

²³² C. enreg., art. 131bis, § 1^{er}.

²³³ Décret du 11 avril 2014 précité, art. 7.

sociétés qui jouissaient du taux favorable²³⁴. Témoignage de l'évolution de la matière, le législateur wallon a récemment supprimé ce deuxième paragraphe²³⁵.

❖ Retour au régime supplétif

80. Avant le 19 mai 2014²³⁶, l'article 131bis du Code wallon des droits d'enregistrement – dans ses deuxième (implicitement) et troisième (explicitement) paragraphes – prévoyait les hypothèses dans lesquelles il était dérogé aux taux préférentiels, et, par conséquent, dans lesquelles il était fait application du régime supplétif²³⁷. A titre exemplatif, la législation fiscale wallonne faisait expressément relever du champ d'application du régime supplétif les « *donations entre vifs d'une nue-propriété ou d'un usufruit sur des biens meubles autres que ceux visés par le § 2, 1°, 2° ou 3°* »²³⁸.
81. Le législateur wallon a – il y a un peu plus d'un an – retouché l'article 131bis du Code des droits d'enregistrement²³⁹. Le troisième paragraphe a été – tout comme le deuxième (voy. *supra*) – gommé de la législation fiscale wallonne²⁴⁰. L'article 1^{er} du Décret du 11 avril 2014 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque, de greffe, le Code des droits de succession, la procédure fiscale wallonne et le décret du 19 septembre 2013 portant des dispositions fiscales diverses précise, en effet, que « *les paragraphes 2 et 3 sont abrogés* ». Cependant, aucune modification n'a été apportée à l'article 131 dudit Code, concernant toujours les « *donations entre vifs de biens meubles ou immeubles* »²⁴¹. En conséquence, le régime supplétif wallon reste applicable tant aux donations immobilières que mobilières²⁴². Du fait de la généralité de la formulation que traduit le texte du tarif préférentiel, à vrai dire, l'ensemble des donations mobilières sont

²³⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 84 ; X., « Chapitre VIII: droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *Le courrier fiscal – Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014*, *loc. cit.*, p. 242.

²³⁵ C. enreg., art. 131bis, § 2 ; Décret du 11 avril 2014 précité, art. 1^{er} ; X., « Chapitre VIII: droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *Le courrier fiscal – Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014*, *loc. cit.*, p. 242.

²³⁶ Décret du 11 avril 2014 précité, art. 7.

²³⁷ C. enreg., art. 131bis, §§ 2 et 3 (avant modification décréte).

²³⁸ *Ibid.*, § 3 (avant modification décréte).

²³⁹ Décret du 11 avril 2014 précité, art. 1^{er} ; voy. C. enreg., art. 131bis, §§ 2 et 3.

²⁴⁰ Décret du 11 avril 2014 précité, art. 1^{er} ; voy. C. enreg., art. 131bis, §§ 2 et 3.

²⁴¹ C. enreg., art. 131, al. 1^{er}.

²⁴² *Ibid.*

aujourd'hui soumises aux taux réduits, à l'exception des donations « *qui sont affectées d'une condition suspensive qui se réalise par suite du décès du donateur* »²⁴³.

82. Cette modification décrétole témoigne d'un rapprochement de la structuration fiscale que les deux autres Régions du pays ont adoptée (voy. *infra*).

ii. Région de Bruxelles-Capitale

❖ Régime fiscal de base

83. Par contraste avec la législation wallonne, en Région de Bruxelles-Capitale, le législateur a décidé d'opter pour un régime fiscal de base propre aux donations mobilières indépendant du régime supplétif bruxellois applicable en matière de donations immobilières et sans retour possible à celui-ci. Pour le dire autrement, la législation supplétive wallonne n'opère pas de distinction selon que l'objet de la donation soit mobilier ou immobilier alors que le législateur fiscal bruxellois instaure et un tarif propre aux donations immobilières et un tarif propre aux donations mobilières²⁴⁴. Très concrètement, le régime supplétif bruxellois applicable aux donations immobilières n'a pas droit de cité lorsque la donation dont il est question porte sur un meuble²⁴⁵.

84. L'article 131 du Code bruxellois des droits d'enregistrement, dans son second paragraphe, dispose ainsi que pour « *les donations entre vifs de biens meubles, il est perçu, sur l'émolument brut de chacun des donataires, un droit de :*

1° 3 % pour les donations en ligne directe, entre époux et entre cohabitants ;

*2° 7 % pour les donations à d'autres personnes »*²⁴⁶.

85. La remarque faite ci-dessus pour le régime fiscal wallon en matière de donations mobilières peut être dupliquée. En effet, la valeur de la donation – par contraste avec

²⁴³ *Ibid.*, art. 131bis, § 1^{er}.

²⁴⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85.

²⁴⁵ *Ibid.*

²⁴⁶ C. enreg., art. 131, § 2, al. 1^{er}.

l'ensemble des tarifs de donations immobilières vus précédemment (régimes supplétifs wallon, bruxellois, flamand; tarifs préférentiels wallon, bruxellois, flamand) – n'est plus prise en compte. En réalité, le tarif dépend uniquement de la nature de la relation qui existe entre le donateur et le donataire. Plus le lien entre ces deux personnes est éloigné, plus l'impôt dû au titre de droits de donation sera important²⁴⁷.

Il existe une différence, toutefois, entre les régimes wallon et bruxellois en matière de donations mobilières. En effet, alors que le premier énumère trois taux différents (3,3, 5,5 et 7,7 %), le second n'en compte que deux (3 ou 7 %). Le régime fiscal wallon est par conséquent plus favorable lorsque la donation est consentie entre membres d'une famille ne répondant pas au critère du mariage, de la cohabitation légale ou de la lignée directe. Ainsi, pour une donation réalisée entre un frère et sa sœur, il sera prélevé un impôt de 5,5 % en Région wallonne là où, en Région de Bruxelles-Capitale, il sera perçu 7 % de droits de donation²⁴⁸.

❖ Exception

- 86.** Une exception est apportée au régime fiscal bruxellois applicable en matière de donations mobilières par l'article 131 du Code bruxellois des droits d'enregistrement lui-même²⁴⁹.

Cette disposition énonce, en effet, que « *ce tarif n'est pas applicable aux donations entre vifs de biens meubles faites sous une condition suspensive qui se réalise par suite du décès du donateur, et qui, en vertu de l'article 4, 3°, du Code des droits de succession, sont assimilées aux legs pour la perception du droit de succession* »²⁵⁰.

Il est, à cet égard intéressant de noter, que, depuis la modification décrétable récente du législateur wallon (voy. *supra*), lorsqu'une donation mobilière est faite sous condition suspensive qui se réalise par suite du décès du donateur, là où le régime supplétif wallon en matière de donations mobilières et immobilières sera d'application²⁵¹, il sera prélevé

²⁴⁷ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84-85.

²⁴⁸ *Ibid.*

²⁴⁹ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85 ; C. enreg., art. 131, § 2, al. 2.

²⁵⁰ Voy. C. enreg., art. 131, § 2, al. 2.

²⁵¹ Décret du 11 avril 2014 précité ; voy. C. enreg. (wal.), art. 131bis, § 1^{er}.

sur ces donations, en Région de Bruxelles-Capitale – comme d’ailleurs, en Région flamande²⁵² (voy. *infra*) – des droits de succession²⁵³.

iii. Région flamande

87. Notons, d’ores et déjà, qu’un parallélisme peut être fait entre les régimes fiscaux flamand et bruxellois des donations mobilières (voy. *supra* et *infra*)²⁵⁴. Rappelons, par ailleurs, que – depuis la récente modification décrétable wallonne – le modèle fiscal wallon tend à s’aligner sur les deux autres régimes régionaux (voy. *supra*).

❖ Régime fiscal de base

88. Par contraste avec la législation wallonne et par analogie avec la législation bruxelloise, la Région flamande a décidé d’opter pour un régime fiscal de base propre aux donations mobilières indépendant du régime supplétif applicable en matière de donations immobilières et sans retour possible à celui-ci. Jamais, en d’autres termes, le régime supplétif flamand – à l’instar du régime supplétif bruxellois – ne trouvera à s’appliquer à une donation mobilière²⁵⁵.
89. Avant le premier janvier 2015 – date d’entrée en vigueur des dispositions du *Vlaamse Codex* relatives aux donations²⁵⁶ –, l’article 131 du Code flamand des droits d’enregistrement, dans son deuxième paragraphe, disposait qu’il était prélevé, pour « *les donations entre vifs de biens meubles, [...] sur l’émolument brut de chacun des donataires, un droit de :*
- 1° 3% pour les donations en ligne directe entre époux;
- 2° 7 % pour les donations à d’autres personnes ».

²⁵² Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 2, al. 2.

²⁵³ C. enreg., art. 131, § 2, al. 2.

²⁵⁴ DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l’encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85.

²⁵⁵ *Ibid.* ; voy. C. PRÜM, « La donation de biens meubles en Région flamande et Région de Bruxelles-Capitale: aspects fiscaux comparés », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles. Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 110.

²⁵⁶ Décret du 19 décembre 2014 précité, art. 325.

90. Le siège de la matière est, désormais, inscrit à l'article 2.8.4.2.1., § 2, alinéa 1^{er} du Code flamand de la Fiscalité²⁵⁷. D'après le texte de la disposition, « *le tarif du droit de donation pour les donations de biens mobiliers se monte à:*

1° 3 % pour les donations en ligne directe et entre partenaires;

*2° 7 % pour les donations à toutes autres personnes »*²⁵⁸.

91. La remarque faite pour les régimes wallon et bruxellois en matière de donations mobilières peut être dupliquée. En effet, la valeur de la donation – par contraste avec l'ensemble des tarifs de donations immobilières vus précédemment (régimes supplétifs wallon, bruxellois, flamand; tarifs préférentiels wallon, bruxellois, flamand) – n'est plus prise en compte. A vrai dire, le tarif dépend uniquement de la nature de la relation qui existe entre le donateur et le donataire. Plus le lien entre ces deux personnes est éloigné, plus l'impôt dû au titre de droits de donation sera important²⁵⁹.

Deux observations, quant au tarif, méritent d'être, à ce stade, soulevées. Premièrement, alors que le régime wallon des donations mobilières énumère trois taux différents (3,3, 5,5 et 7,7 %), ceux que la Région flamande et la Région de Bruxelles-Capitale ont instaurés n'en comptent que deux (3 ou 7%)²⁶⁰. Deuxièmement, contrairement aux législateurs wallon et bruxellois, le législateur flamand traite fiscalement les cohabitants de faits comme les personnes mariées et cohabitants légaux²⁶¹. En Région wallonne et bruxelloise, sera ainsi d'application, pour ces personnes, le taux relatif aux donations consenties entre toutes autres personnes²⁶².

²⁵⁷ *Ibid.*, art. 89 et 325.

²⁵⁸ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 2, al. 1^{er}.

²⁵⁹ Voy. R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 85 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 2, al. 1^{er}.

²⁶⁰ Voy. R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84-85 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 2, al. 1^{er}.

²⁶¹ C. PRÜM, « La donation de biens meubles en Région flamande et Région de Bruxelles-Capitale: aspects fiscaux comparés », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles. Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 121 ; R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, p. 89.

²⁶² Voy. R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 88-89 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 1.1.0.0.2., al. 6, 4^o.

92. Ainsi que nous pouvons le remarquer, les régimes fiscaux flamand et bruxellois sont similaires, tant dans leur structure (existence d'un tarif applicable aux donations mobilières sans retour possible au régime supplétif) que dans leur contenu fiscal (concordance des dispositions, sous réserve de la nuance indiquée – exclusion des cohabitants de fait du taux de 3 % en Région de Bruxelles-Capitale).

❖ Exception

93. Une exception au régime fiscal flamand en matière de donations mobilières est apportée par l'article 2.8.4.1.1., § 2, alinéa 2 du Code flamand de la Fiscalité²⁶³.

Cette disposition énonce, en effet, que le tarif de base « *n'est pas d'application sur les donations entre vifs de biens mobiliers qui sont assimilés à des legs en application de l'article 2.7.1.0.3, 3°* »²⁶⁴.

94. Comme nous pouvons aisément le constater, l'exception ici formulée est identique à celle qui est prévue par le régime fiscal bruxellois en matière de donations mobilières (voy. *supra*).

b) Au Luxembourg

95. En droit luxembourgeois, la nature mobilière ou immobilière de la donation n'influence pas la tarification²⁶⁵.
96. Le taux d'imposition diffère suivant le lien de parenté existant entre celui qui donne et celui qui reçoit – en pleine propriété ou en nue-propriété – l'objet de la donation²⁶⁶. Ainsi que le souligne Quentin Rutsaert, il « *s'applique proportionnellement, c'est-à-dire que le taux est fixe pour la totalité de l'assiette* »²⁶⁷.

²⁶³ Décret du 19 décembre 2014 précité, art. 89.

²⁶⁴ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 2, al. 2.

²⁶⁵ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, loc. cit., pp. 492-493.

²⁶⁶ *Ibid.*, p. 492.

97. Le tarif luxembourgeois applicable à toutes donations, immobilières et mobilières, est le suivant²⁶⁸:

Lien de parenté	Taux de base
En ligne directe	1,8 %
Entre personnes mariées ou partenaires unis depuis une durée supérieure à trois années par l'intermédiaire d'une déclaration de partenariat	4,8 %
Entre frères et sœurs	6 %
Entre oncles et tantes	8,4 %
Entre beau-père ou belle-mère et gendre ou belle-fille	8,4 %
Entre un grand-oncle ou une grand-tante et un neveu ou une nièce	9,6 %
Entre étrangers	14,4 %

Deux observations importantes doivent être soulevées. Premièrement, le taux est divisé par deux lorsque le bienfaiteur réalise la donation par l'intermédiaire d'une convention de mariage ou lorsque la transmission du bien est faite en vue du mariage du donataire²⁶⁹. Deuxièmement, si la donation consentie en ligne directe est une donation en avancement d'hoirie (non rapportable), le taux d'impôt est alors de 2,4 %²⁷⁰.

²⁶⁷ *Ibid.*, p. 489.

²⁶⁸ Voy. Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, pp. 492-493 ; M. et R. WATGEN., *Successions et Donations*, Luxembourg, Promoculture, 2009, pp. 362-363 ; Loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., *Mém. A*, 14 août 1920, n° 57, p. 923, art. 37, § 12, al. 2.

²⁶⁹ Voy. M. et R. WATGEN., *Successions et Donations*, Luxembourg, Promoculture, 2009, pp. 362-363 ; Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, pp. 492-493 ; Loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., *Mém. A*, 14 août 1920, n° 57, p. 923, art. 37, § 12, al. 2.

²⁷⁰ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 492.

c) En France

98. Les tarifications ne dépendent pas, en France, du caractère mobilier ou immobilier de l'objet donné²⁷¹.
99. Le législateur français a mis en place un système caractérisé par la variation du taux d'impôt perçu au titre des droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre le donateur et le bénéficiaire de l'acte. Quatre types de liens de parenté ont été mis en exergue par le législateur pour le calcul de l'impôt: en ligne directe; entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité; en ligne collatérale; entre non-parents²⁷².

Tranches		Ligne directe
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%
0, 01	8.072, 00	5
8.072, 01	12.109, 00	10
12.109, 01	15.932, 00	15
15.932, 01	552.324, 00	20
552.324, 01	902.838, 00	30
902.838, 01	1.805.677, 00	40
Au-delà de 1.805.677, 01		45

²⁷¹ C.G.I., art. 777.

²⁷² *Ibid.*

Tranches		Entre époux et entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité
A partir de... (en €)	à... (en €) compris	%
0, 01	8.072, 00	5
8.072, 01	15.932, 00	10
15.932, 01	31.865, 00	15
31.865, 01	552.324, 00	20
552.324, 01	902.838, 00	30
902.838, 01	1.805.677, 00	40
Au-delà de 1.805.677, 01		45

En ligne collatérale et entre non-parents	
Est imposable la donation (en €)	%
Entre frères et sœurs vivants ou représentés	
De 24 430, 00	35
Au-delà de 24 430, 01	45
Entre parents jusqu'au 4ème degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4ème degré et entre personnes non-parentes	60

100. Il est intéressant de constater que le législateur a choisi d'établir, pour les donations en ligne directe, entre époux, entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité et en ligne collatérale, un tarif progressif par tranches alors que, pour les donations entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement, entre parents au-delà du quatrième

degré et entre personnes non-parentes, il n'existe qu'un seul taux applicable (55 % pour la première hypothèse; 60 % pour la seconde), indépendamment de la valeur de l'opération²⁷³.

- 101.** Le législateur français a prévu l'application d'un abattement dans certaines hypothèses qu'il délimite. En d'autres termes, en deçà d'un certain montant, aucun n'impôt ne sera prélevé sur la donation consentie. Ainsi, les tarifs présentés ci-dessus ne trouveront à s'appliquer que si certaines limites financières sont dépassées²⁷⁴.

Donataire concerné	Montant de l'abattement (en €)
Personnes incapables « <i>de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise</i> » ²⁷⁵	159.325, 00
Ascendants et enfants ²⁷⁶	100.000, 00
Epoux/épouse ²⁷⁷ et partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité ²⁷⁸	80.724, 00
Petits-enfants ²⁷⁹	31.865, 00
Frères et sœurs ²⁸⁰	15.932, 00
Neveux et nièces ²⁸¹	7.967, 00
Arrière-petits-enfants ²⁸²	5.310, 00

²⁷³ Voy. C.G.I., art. 777.

²⁷⁴ Voy. C.G.I., art. 779, I. et s.

²⁷⁵ C.G.I., art. 779, II., al. 1^{er}.

²⁷⁶ *Ibid.*, art. 779, I., al. 1^{er}.

²⁷⁷ *Ibid.*, art. 790 E.

²⁷⁸ *Ibid.*, art. 790 F, al. 1^{er}.

²⁷⁹ *Ibid.*, art. 790 B, al. 1^{er}.

²⁸⁰ *Ibid.*, art. 779, IV, al. 1^{er}.

²⁸¹ *Ibid.*, art. 779, V.

²⁸² *Ibid.*, art. 790 D.

§ 7. Exonérations et réductions

a) En Belgique

1. Réductions des droits

102. Tant en Région wallonne, Région de Bruxelles-Capitale qu'en Région flamande, les droits de donation sont susceptibles d'être réduits si les conditions prescrites par le corpus fiscal de ces entités fédérées sont remplies²⁸³.

103. La similitude des réponses données par chaque législateur régional à cet enjeu est à souligner²⁸⁴.

104. En Région wallonne, le montant du droit de donation déterminé sur base du tarif supplétif applicable tant aux donations immobilières qu'aux donations mobilières (C. enreg., art. 131) et du tarif préférentiel (C. enreg., art. 131ter)²⁸⁵, « *liquidé à charge du donataire qui a au moins trois enfants en vie, n'ayant pas atteint l'âge de vingt et un ans au jour où l'impôt est acquis à l'État, est réduit de 2 p.c. pour chacun de ces enfants, sans que la réduction puisse excéder 62 EUR par enfant* »²⁸⁶. Le Code des droits d'enregistrement poursuit en disposant que la « *réduction est portée, en faveur du conjoint ou du cohabitant légal donataire, à 4 p.c. par enfant n'ayant pas atteint l'âge de vingt et un ans, sans que la réduction puisse excéder 124 EUR par enfant* »²⁸⁷. L'enfant conçu est traité de la même manière que l'enfant né « *pour autant qu'il naisse viable* »²⁸⁸.

En Région de Bruxelles-Capitale, les conditions requises pour bénéficier de la réduction²⁸⁹ sont identiques, à l'exception toutefois de celle qui tient au tarif

²⁸³ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 96-97 ; E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, loc. cit., p. 45 et s.

²⁸⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 96-97.

²⁸⁵ *Ibid.*, p. 84.

²⁸⁶ C. enreg., art. 135, al. 1^{er}.

²⁸⁷ *Ibid.*, al. 2.

²⁸⁸ *Ibid.*, al. 3.

²⁸⁹ Y compris la réduction majorée.

applicable²⁹⁰. En effet, la réduction ne sera octroyée que si le montant du droit de donation est déterminé sur base du tarif supplétif applicable uniquement aux immeubles (C. enreg., art. 131, § 1^{er})²⁹¹.

En Région flamande, les conditions requises pour bénéficier de la réduction²⁹² sont également identiques, à l'exception de celle qui tient au tarif applicable²⁹³. En effet, la réduction ne sera octroyée que si le montant du droit de donation est déterminé sur base du tarif inscrit à l'article 2.8.4.1.1., § 1^{er} du *Vlaamse Codex*, c'est-à-dire le tarif supplétif relatif aux donations portant sur un bien immobilier – et non mobilier (voy. *supra*)²⁹⁴.

2. Réductions du taux

105. En Région wallonne, en Région de Bruxelles-Capitale et Région flamande, le taux relatif aux droits de donation subit une diminution dans certaines hypothèses prévues par chacune de ces entités fédérées²⁹⁵.

106. Des différences existent entre les systèmes fiscaux des trois Régions²⁹⁶.

107. Pour ce qui concerne la Région wallonne, l'article 140 du Code des droits d'enregistrement, dans son premier alinéa, dispose que les droits de donation inscrits aux articles 131 – relatif au tarif supplétif des donations mobilières et immobilières (voy. *supra*) – et 131bis – relatif au tarif des donations mobilières (voy. *supra*) – sont soumis à réduction, conformément au tableau suivant²⁹⁷:

²⁹⁰ C. enreg., art. 135.

²⁹¹ *Ibid.*, art. 135, al. 1^{er}.

²⁹² Y compris la réduction majorée.

²⁹³ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.5.0.1., § 1^{er}.

²⁹⁴ *Ibid.*, al. 1^{er}.

²⁹⁵ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 96-97.

²⁹⁶ *Ibid.*

²⁹⁷ L'ensemble des informations reprises dans le tableau sont indiquées à l'article 140, alinéa 1^{er} du Code des droits d'enregistrement.

Réduction à	Hypothèses visées
5,5 %	« pour les donations faites: - aux provinces, aux communes, aux établissements publics provinciaux et communaux, aux intercommunales, aux régies communales autonomes, situés en Belgique ainsi qu'aux personnes morales analogues créées conformément et assujetties à la législation d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen; - aux sociétés agréées par la Société wallonne du Logement; - au Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie; - aux organismes à finalité sociale visés à l'article 191 du Code wallon du Logement, qui sont agréés par le Gouvernement wallon en tant qu'agence immobilière sociale, régie des quartiers ou association de promotion du logement »²⁹⁸.
0 %	« pour les donations faites: a) à la Région wallonne; b) à la Communauté française, à la Région de Bruxelles-Capitale, à l'Agglomération bruxelloise, aux Commissions communautaires commune, française et flamande, la Communauté germanophone, la Région flamande et la Communauté flamande; c) aux institutions analogues à celles visées aux a) et b) créées conformément et assujetties à la législation d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen; d) à l'Etat fédéral et à un Etat membre de l'Espace économique européen; e) aux personnes morales créées par les institutions visées aux a) à d); f) aux Commissions de gestion des Parcs naturels lors de leur passage en association sans but lucratif en application

²⁹⁸ C. enreg., art. 140, al. 1^{er}, 1^o.

	<i>de l'article 11 du décret du 16 juillet 1985 relatif aux parcs naturels »²⁹⁹.</i>
7 %	<i>« pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, faites aux associations sans but lucratif, aux mutualités ou unions nationales de mutualités, aux unions professionnelles et aux associations internationales sans but lucratif, aux fondations privées et aux fondations d'utilité publique »³⁰⁰.</i>
100 euros	<i>« pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, faites aux fondations ou personnes morales visées au 2°, lorsque le donateur est lui-même l'une de ces fondations ou personnes morales »³⁰¹.</i>
1,10 %	<i>« pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, faites par les communes aux fonds de pension créés par elles sous forme d'associations sans but lucratif en exécution d'un plan d'assainissement financier approuvé par l'autorité de tutelle »³⁰².</i>

Le législateur wallon subordonne l'application de ces réductions de taux à la satisfaction de plusieurs exigences³⁰³.

- 108.** En ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, l'article 140 du Code des droits d'enregistrement prévoit, dans son premier alinéa, que les droits de donation inscrits à l'article 131 – relatif au régime supplétif des donations portant sur un immeuble (voy. *supra*) – sont soumis à réduction, conformément au tableau suivant³⁰⁴:

²⁹⁹ *Ibid.*, al. 1^{er}, 1^obis.

³⁰⁰ *Ibid.*, al. 1^{er}, 2^o.

³⁰¹ *Ibid.*, al. 1^{er}, 3^o.

³⁰² *Ibid.*, al. 1^{er}, 4^o.

³⁰³ Voy. C. enreg., art. 140, al. 2.

³⁰⁴ L'ensemble des informations reprises dans le tableau sont indiquées à l'article 140, alinéa 1^{er} du Code des droits d'enregistrement.

Réduction à	Hypothèses visées
6,6 %	« pour les donations faites aux communes situées en région de Bruxelles-Capitale et à leurs établissements publics, aux sociétés agréées par la Société du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, à la société coopérative à responsabilité limitée Fonds du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale, aux intercommunales de la région de Bruxelles-Capitale et aux fondations d'utilité publique » ³⁰⁵ .
7 %	« pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, de biens immeubles faites aux associations sans but lucratif, aux mutualités ou unions nationales de mutualités, aux unions professionnelles, aux associations internationales sans but lucratif et aux fondations privées » ³⁰⁶ .
100 euros	« pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, faites aux fondations d'utilité publique ou aux personnes morales visées au 2°, lorsque le donateur est lui-même l'une de ces fondations ou personnes morales » ³⁰⁷ .
1,10 %	« pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, faites par les communes aux fonds de pension créés par elles sous forme d'associations sans but lucratif en exécution d'un plan d'assainissement financier approuvé par l'autorité de tutelle » ³⁰⁸ .

Le législateur bruxellois précise que les trois premières réductions sont aussi « applicables aux personnes morales analogues créées conformément et assujetties à la législation d'un Etat membre de l'Espace économique européen et ayant leur siège statutaire, leur direction générale ou leur établissement principal dans l'Espace économique européen »³⁰⁹.

³⁰⁵ C. enreg., art. 140, al. 1^{er}, 1^o.

³⁰⁶ *Ibid.*, 2^o.

³⁰⁷ *Ibid.*, 3^o.

³⁰⁸ *Ibid.*, 4^o.

³⁰⁹ *Ibid.*, al. 2.

109. Pour ce qui concerne la Région flamande, l'article 2.8.4.1.1. du *Vlaamse Codex*, dans son troisième paragraphe, prévoit, aux premier et deuxième alinéas, pour le régime supplétif applicable aux donations immobilières et pour le régime applicable aux donations mobilières, que le taux du droit subit une réduction, conformément au tableau suivant³¹⁰:

Réduction à	Hypothèses visées
5,5 %	« pour les donations: 1° à la Région flamande et à la Communauté flamande; 2° à la Communauté française et la Communauté de langue allemande et à la Région wallonne et à la Région de Bruxelles capitale; 3° à la Communauté française et la Communauté de langue allemande et à la Région wallonne et à la Région de Bruxelles capitale; 4° à un Etat de l'Espace économique européen; 5° aux provinces et communes en Région flamande; 6° aux organismes publics des personnes morales de droit public, visées aux parties 1° à 5° inclus; 7° aux sociétés de logement social agréées, telles que visées à l'article 40 du Code flamand du Logement du 15 juillet 1997; 8° à la société coopérative « Vlaams Woningfonds van de grote gezinnen » (Fonds flamand du Logement des Familles nombreuses); 9° à des associations prestataires de services et chargées de missions, telles que visées à l'article 12, § 2, 2° et 3°, du décret du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale; 10° aux associations sans but lucratif, aux mutualités et unions nationales de

³¹⁰ L'ensemble des informations reprises dans le tableau sont inscrites à l'article 2.8.4.1.1., paragraphe 3, alinéas 1 et 2 du Code flamand de Fiscalité.

	<i>mutualités, aux fédérations professionnelles, aux associations internationales sans but lucratif, aux fondations privées et aux fondations d'utilité publique;</i> <i>11° aux centres publics d'action sociale »</i> ³¹¹ .
100 euros	<i>« pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, faits à des personnes morales, visées à l'alinéa premier, 10°, lorsque le donateur est lui-même une personne morale, visée à l'alinéa premier, 10° »</i> ³¹² .

Le législateur flamand précise que la diminution de taux, prévue par les premier et deuxième alinéas, *« s'applique également aux personnes morales analogues créées conformément et assujetties à la législation d'un Etat membre de l'Espace économique européen et ayant en outre leur siège statutaire, leur direction générale ou leur établissement principal au sein de l'Espace économique européen »*³¹³.

Depuis le premier juillet 2015, le *Vlaamse Codex* contient une disposition suivant laquelle, *« par dérogation à l'article 2.8.4.1.1, § 3, le tarif de l'impôt de donation s'élève à 3% pour une donation d'un bien immobilier situé en Région flamande si le bénéficiaire répond aux conditions, visées à l'alinéa premier soit du paragraphe 1er, soit du paragraphe 2 [de l'article 2.8.4.3.1] »*³¹⁴.

b) Au Luxembourg

110. Comme nous l'avons fait remarquer, le taux d'impôt luxembourgeois est divisé par deux lorsque le bienfaiteur réalise la donation par l'intermédiaire d'une convention de mariage ou lorsque le transfert du bien est opéré en vue du mariage du donataire³¹⁵

³¹¹ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., § 3, al. 1^{er}.

³¹² *Ibid.*, al. 2.

³¹³ *Ibid.*, al. 3.

³¹⁴ Décret du 3 juillet 2015 précité, art. 28 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.3.1., § 3, al. 1^{er}.

³¹⁵ Voy. Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, pp. 492-493 ; M. et R. WATGEN., *Successions et Donations*, *loc. cit.*, pp. 362-363 ; Loi du 7 août 1920 précitée, art. 37, § 12, al. 2.

c) En France

1. Exonérations

111. Le Code général des impôts prévoit une série d'exonérations – tantôt partielles tantôt absolues – des droits de mutation à titre gratuit – parfois seulement des droits de donation – pour certaines hypothèses limitativement définies³¹⁶. Il en est question aux articles 790 G ; 790 H, 790 I, 793, 793bis, 793ter, 793quater, 794, 795, 795-0 A, 795 A, 795 B, 796-0, 796-0 bis, 796-0 ter, 796 et 797. Il n'est pas possible, dans le cadre de cette étude, de toutes les passer en revue, tant elles sont nombreuses et extrêmement détaillées. Nous renvoyons, par conséquent, le lectorat aux dispositions précitées dudit Code.

112. Etant donné soit l'importance de certaines exonérations, nous allons nous appesantir sur trois d'entre elles: - celle liée aux donations de terrains à bâtir³¹⁷; - celle ayant trait aux donations « *d'immeubles neufs à usage d'habitation* »³¹⁸; - celle concernant les donations consenties au profit de certains membres de la famille du donateur³¹⁹.

Pour ce qui concerne la première, l'article 790 H du C.G.I. signale que « *les donations entre vifs, réalisées en pleine propriété et constatées par un acte authentique signé entre le 1er janvier et le 31 décembre 2015, de terrains à bâtir définis au 1° du 2 du I de l'article 257 sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, dans la limite de la valeur déclarée de ces biens, lorsque l'acte de donation contient l'engagement par le donataire, pris pour lui et ses ayants cause, de réaliser et d'achever des locaux neufs destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acte, à concurrence de: 1° 100 000 €, lorsqu'elles sont consenties au profit d'un descendant ou d'un ascendant en ligne directe, du conjoint ou du partenaire lié par un pacte civil de solidarité; 2° 45 000 €, lorsqu'elles sont consenties au profit d'un frère ou d'une sœur ; 3° 35 000 €, lorsqu'elles sont consenties au profit d'une autre personne* »³²⁰. Le législateur français soumet l'exonération « à la condition que le donataire ou, le cas

³¹⁶ C.G.I., art. 790 H et s.

³¹⁷ *Ibid.*, art. 790 H.

³¹⁸ *Ibid.*, art. 790 I.

³¹⁹ *Ibid.*, art. 790 G.

³²⁰ *Ibid.*, art. 790 H, al. 1^{er}.

échéant, ses ayants cause justifient, à l'expiration du délai de quatre ans, de la réalisation et de l'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionnés au premier alinéa du présent article »³²¹.

Quant à la seconde exonération, l'article 790 I du C.G.I. dispose que *« les donations entre vifs, réalisées en pleine propriété, d'immeubles neufs à usage d'habitation pour lesquels un permis de construire a été obtenu entre le 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2016, constatées par un acte authentique signé au plus tard dans les trois ans suivant l'obtention de ce permis, sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, dans la limite de la valeur déclarée de ces biens, à concurrence de: 1° 100 000 €, lorsqu'elles sont consenties au profit d'un descendant ou d'un ascendant en ligne directe, du conjoint ou du partenaire lié par un pacte civil de solidarité; 2° 45 000 €, lorsqu'elles sont consenties au profit d'un frère ou d'une sœur; 3° 35 000 €, lorsqu'elles sont consenties au profit d'une autre personne »³²². Il est à noter que l'exonération « est soumise à la double exigence que l'acte constatant la donation soit appuyé de la déclaration attestant l'achèvement et la conformité des travaux prévue à l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme et que l'immeuble neuf à usage d'habitation n'ait jamais été occupé ou utilisé sous quelque forme que ce soit au moment de la donation »³²³.*

Tant pour la donation de terrains à bâtir que pour celle d'immeubles neufs à usage d'habitation, l'exonération ne peut dépasser, pour un donateur identique, la valeur de 100 000 €³²⁴.

Relativement à la troisième exonération, le Code général des impôts contient une disposition, d'après laquelle *« les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété au profit d'un enfant, d'un petit-enfant, d'un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, d'un neveu ou d'une nièce ou par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 31 865 € tous les quinze ans »³²⁵. Des conditions doivent, naturellement, être rencontrées pour bénéficier de ce régime: « 1° Le donateur (...) [doit être] âgé de moins de quatre-vingts ans au jour de la transmission; 2° Le donataire (...) [doit être] âgé de dix-huit ans révolus ou a fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la*

³²¹ *Ibid.*, al. 2.

³²² *Ibid.*, art. 790 I, al. 1^{er}.

³²³ *Ibid.*, al. 2.

³²⁴ *Ibid.*, art. 790 H, al. 3 et 790 I, al. 3.

³²⁵ *Ibid.*, art. 790 G, I., al. 1^{er}.

transmission »³²⁶. L'intérêt de cette exonération fiscale réside notamment dans son cumul avec les abattements dont il a été précédemment question³²⁷.

2. Réductions des droits

113. Outre les exonérations présentées ci-dessus, le législateur français a prévu trois hypothèses de réduction des droits de donation³²⁸.

Primo, est établie une réduction des droits liée au nombre d'enfants qu'a le donataire³²⁹. Concrètement, le Code général des impôts dispose que « *lorsqu'un (...) donataire (...) a trois enfants ou plus, vivants ou représentés au jour de la donation (...), il bénéficie, sur l'impôt à sa charge liquidé conformément aux dispositions des articles 777, 779, 788, 790 B, 790 D, 790 E et 790 F d'une réduction de 100 % qui ne peut, toutefois, excéder 305 € par enfant en sus du deuxième* »³³⁰. Le législateur précise que « *ce maximum est porté à 610 € en ce qui concerne les donations et successions en ligne directe et les donations entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité* »³³¹. L'application de la réduction est soumise « *à la production soit d'un certificat de vie dispensé d'enregistrement, pour chacun des enfants vivants des héritiers, donataires ou légataires et des représentants de ceux prédécédés, soit d'une expédition de l'acte de décès de tout enfant décédé depuis l'ouverture de la succession* »³³².

Secundo, une réduction des droits est accordée lorsque le donataire est mutilé de guerre³³³. En effet, la législation fiscale prévoit que « *les droits de mutation à titre gratuit dus par les mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum sont réduits de moitié sans que la réduction puisse excéder 305 €* »³³⁴.

Tertio, une réduction de moitié des droits de donation de parts ou d'actions détenues dans des sociétés répondant à des conditions précises est possible si le bienfaiteur n'a

³²⁶ *Ibid.*, al. 2.

³²⁷ Voy. C.G.I., art. 790 G, II.

³²⁸ C.G.I., art. 780, 782 et 790.

³²⁹ *Ibid.*, art. 780, al. 1^{er}.

³³⁰ *Ibid.*

³³¹ *Ibid.*

³³² *Ibid.*, al. 2.

³³³ *Ibid.*, art. 782.

³³⁴ *Ibid.*

pas atteint l'âge de septante ans³³⁵. Il est, à cet égard, intéressant de noter le cumul éventuel de ladite réduction avec certaines exonérations à hauteur de 75 %³³⁶.

§ 8. Approche comparative des régimes fiscaux belge, luxembourgeois et français

- 114.** Ce paragraphe se propose, dans une approche comparative des régimes fiscaux belge, luxembourgeois et français des donations, de mettre en évidence certains aspects fondamentaux.
- 115.** Tandis que les régimes fiscaux wallon, bruxellois et flamand reposent sur cette distinction fondamentale entre donations mobilières et immobilières, les législateurs luxembourgeois et français instaurent tous deux un régime unique applicable à l'ensemble des donations – tant immobilières que mobilières. En d'autres mots, en droit luxembourgeois et en droit français, l'application du tarif à une situation n'est pas déterminée par la nature mobilière ou immobilière de l'objet donné³³⁷.
- 116.** Les trois pays se distinguent en termes de construction du système tarifaire (voy. *supra*). Alors que les régimes fiscaux wallon, bruxellois et flamand se caractérisent, pour les donations immobilières, par une progressivité de l'imposition par tranches, ils comportent, pour les donations mobilières, à l'exception d'une hypothèse (voy. *supra*), des taux fixes³³⁸. Au Luxembourg, les taux sont toujours fixes³³⁹. En France, si le législateur recourt la plupart du temps à la formule d'un système progressif par tranches, il établit, dans certaines hypothèses, des taux fixes³⁴⁰.

³³⁵ *Ibid.*, art. 790.

³³⁶ Voy. C.G.I., art. 787 B, al. 1^{er} et 787 C, al. 1^{er}.

³³⁷ Voy. R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84 et s. ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1. ; Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, pp. 492-493 ; C.G.I., art. 777.

³³⁸ Voy. R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84 et s. ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.1.1., 2.8.4.2.1., et 2.8.4.3.1.

³³⁹ Voy. Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, pp. 492-493.

³⁴⁰ Voy. C.G.I., art. 777.

117. Les tarifications des divers régimes sont différentes (voy. *supra* et *infra*) et, par conséquent, plus ou moins intéressantes les unes par rapport aux autres. Une question s'impose dès lors: lequel des tarifs belge, luxembourgeois et français est – sans prise en compte des critères de localisation³⁴¹ – le plus avantageux? Avant de répondre à cette interrogation, plusieurs remarques doivent être formulées. *Primo*, étant donné le nombre important d'hypothèses pouvant être parcourues et les limites auxquelles nous sommes, dans le cadre du mémoire, astreints, l'analyse prendra, pour unique critère financier, la donation d'effets mobiliers ou d'un immeuble en pleine propriété d'une valeur de 200 000, 00 €; la raison de ce choix tient au fait qu'en janvier 2014, le prix moyen d'une maison était estimé, en Belgique, à 199 868, 00 €³⁴² ³⁴³. *Secundo*, la comparaison entre les trois régimes (belge, luxembourgeois et français) sera basée sur la structure du système fiscal belge. *Tertio*, afin de rendre l'approche comparative plus lisible, nous déterminerons le régime le plus favorable à l'aide d'un tableau synthétique, accompagné de plusieurs commentaires, observations et éclaircissements.

<i>Légende</i>					
Niveaux	1	2	3	4	5
Signification	Fiscalité la moins intéressante	Fiscalité peu intéressante	Fiscalité intermédiaire	Fiscalité intéressante	Fiscalité la plus intéressante

³⁴¹ L'objectif n'est donc pas de questionner l'attractivité des donations belges dans un contexte international en prenant pour appui l'hypothèse d'un résident belge donnant à d'autres un bien mobilier ou immobilier. Cette analyse sera produite au troisième chapitre. Le but ici poursuivi est de comparer les fiscalités des divers régimes sans évocation d'une quelconque optimisation fiscale internationale.

³⁴² Voy. http://statbel.fgov.be/fr/statistiques/chiffres/economie/construction_industrie/immo/

³⁴³ Une maison n'est évidemment pas un appartement, un terrain à bâtir et encore moins un effet mobilier mais, pour les raisons indiquées, aucune autre valeur ne pourra être et ne sera mentionnée lors de cette approche comparative.

	<i>Région wallonne</i>	<i>Région de Bruxelles-Capitale</i>	<i>Région flamande</i>	<i>Luxembourg</i>	<i>France</i>
Donations immobilières					
<i>Tarifs</i>	Régime supplétif			Régime unique	Régime unique (abattements compris)
<i>Lien de parenté</i>					
En ligne directe	2 (17.625, 00)	3 (16.750, 00)	4 (9.000, 00)	5 (3.600, 00)	1 (18.194, 35) (entre ascendants et enfants)
Entre époux	2 (17.625, 00)	3 (16.750, 00)	5 (9.000, 00)	4 (9.600, 00)	1 (21.061, 70)
Entre cohabitants légaux	2 (17.625, 00)	3 (16.750, 00)	5 (9.000, 00)	4 (9.600, 00)	1 (21.061, 70)
Entre cohabitants de fait	1 (138.125, 00)	3 (118.750, 00)	5 (9.000, 00)	4 (28.800, 00)	2 (120.000, 00)
Entre frères et sœurs	2/1 (89.375, 00)		4 (25.000, 00)	5 (12.000, 00)	3 (80.387, 60)
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	3 (99.375, 00)	2 (105.000, 00)	4 (25.000, 00)	5 (16.800, 00)	1 (105.618, 15 ou 110.000, 00 sans abattement)
Entre étrangers	1 (138.125, 00)	3 (118.750, 00)	5 (25.000, 00)	4 (28.800, 00)	2 (120.000, 00)

Tarifs	Tarif préférentiel lié à l'immeuble de résidence principale du donateur		Régime supplétif	Régime unique	Régime unique (abattements compris)
Lien de parenté					
En ligne directe	3 (9.875, 00)	2 (11.150, 00)	4 (9.000, 00)	5 (3.600, 00)	1 (18.194, 35) (entre ascendants et enfants)
Entre époux et entre cohabitants légaux	3 (9.875, 00)	2 (11.150, 00)	5 (9.000, 00)	4 (9.600, 00)	1 (21.061, 70)
	Régime supplétif	Régime supplétif	Terrains à bâtir	Régime unique	Régime unique (abattements compris) + exonération de l'article 790 H (jusqu'au 31 décembre 2015)
En ligne directe (uniquement entre ascendants et enfants)	1 (17.625, 00)	2 (16.750, 00)	3 (14.625, 00)	4 (3.600, 00)	5 (0, 00)
Entre époux	1 (17.625, 00)	2 (16.750, 00)	3 (14.625, 00)	4 (9.600, 00)	5 (1.691, 20)
Entre cohabitants légaux	1 (17.625, 00)	2 (16.750, 00)	3 (14.625, 00)	4 (9.600, 00)	5 (1.691, 20)
Entre cohabitants de fait	1 (138.125,00)	2 (118.750,00)	5 (14.625, 00)	4 (28.800, 00)	3 (99.000, 00)

Entre frères et sœurs	2 / 1 (89.375, 00)		4 (43.750, 00)	5 (12.000, 00)	3 (76.307, 00)
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	2 (99.375, 00)	1 (105.000, 00)	4 (46.250, 00)	5 (16.800, 00)	3 (86.368, 15 ou 90.750, 00 sans abattement)
Entre étrangers	1 (138.125, 00)	2 (118.750, 00)	4 (51.250, 00)	5 (28.800, 00)	3 (99.000, 00)
Tarifs	Régime supplétif	Régime supplétif	Immeubles soumis à une rénovation énergétique ou immeubles disposant d'une attestation de conformité qui sont loués	Régime unique	Régime unique (abattements compris)
Lien de parenté					
En ligne directe	2 (17.625, 00)	3 (16.750, 00)	4 (7.500, 00)	5 (3.600, 00)	1 (18.194, 35) (entre ascendants et enfants)
Entre époux	2 (17.625, 00)	3 (16.750, 00)	5 (7.500, 00)	4 (9.600, 00)	1 (21.061, 70)
Entre cohabitants légaux	2 (17.625, 00)	3 (16.750, 00)	5 (7.500, 00)	4 (9.600, 00)	1 (21.061, 70)
Entre cohabitants de fait	1 (138.125,00)	3 (118.750, 00)	5 (7.500, 00)	4 (28.800, 00)	2 (120.000, 00)
Entre frères et sœurs	2 / 1 (89.375, 00)		4 (22.000, 00)	5 (12.000, 00)	3 (80.387, 60)

Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	3 (99.375, 00)	2 (105.000, 00)	4 (22.000, 00)	5 (16.800, 00)	1 (105.618, 15 ou 110.000, 00 sans abattement)
Entre étrangers	1 (138.125,00)	3 (118.750, 00)	5 (22.000, 00)	4 (28.800, 00)	2 (120.000, 00)
Donations mobilières³⁴⁴					
Tarifs	Taux réduits			Régime unique	Régime unique (abattements compris)
Lien de parenté					
En ligne directe	3 (6.600, 00)	4 (6.000,00)		5 (3.600, 00)	2 / 1 (18.194, 35) (entre ascendants et enfants)
Entre époux	4 (6.600, 00)	5 (6.000,00)		3 (9.600, 00)	2 / 1 (21.061, 70)
Entre cohabitants légaux ³⁴⁵	4 (6.600, 00)	5 (6.000,00)		3 (9.600, 00)	1 (21.061, 70)

³⁴⁴ Seuls seront évoqués, compte tenu des limites auxquelles nous sommes astreints dans le cadre du mémoire, les taux réduits belges.

³⁴⁵ La comparaison du régime belge de la cohabitation légale se fera, pour le Luxembourg, avec celui de la déclaration de partenariat et, pour la France, avec le pacte civil de solidarité.

Entre cohabitants de fait	3 (15.400, 00)	4 (14.000, 00)	5 (6.000, 00)	2 (28.800, 00)	1 (120.000, 00)
Entre frères et sœurs	5 (11.000,00)	3 (14.000, 00)		4 (12.000, 00)	2 / 1 (80.387, 60)
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	5 (11.000,00)	4 (14.000, 00)		3 (16.800, 00)	2 / 1 (105.618, 15 ou 110.000, 00 sans abattement)
Entre étrangers	4 (15.400, 00)	5 (14.000, 00)		3 (28.800, 00)	2 / 1 (120.000, 00)

118. En matière de donations *immobilières*, d'un point de vue général, la Région flamande et le Luxembourg brillent par leur fiscalité très avantageuse et se disputent la première place du podium. Ainsi qu'une lecture des données figurant ci-dessus permet de le constater, les régimes fiscaux flamand et luxembourgeois sont – à n'en pas douter – plus intéressants que ceux de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale et de la France. A vrai dire, dans une seule hypothèse – la donation d'un terrain à bâtir consentie en ligne directe, entre époux et entre partenaires dont l'union est reconnue civilement –, la Région flamande et le Luxembourg voient leur fiscalité être devancée par une autre – en l'occurrence, celle de l'Hexagone. Se tenant ainsi dans un mouchoir de poche, le Luxembourg et la Région flamande ne peuvent être départagés qu'au moyen d'une analyse au cas par cas – à titre exemplatif, les donations entre cohabitants de fait sont nettement plus avantageuses en Région flamande qu'au Luxembourg. De ce fait, la première place du classement de la fiscalité la plus favorable entre les divers régimes présentés et examinés est partagée par la Région flamande et le Luxembourg.

Ainsi qu'une analyse attentive du tableau l'impose, la seconde place est attribuée à la Région de Bruxelles-Capitale, la Région wallonne fermant la marche du podium. Même si les tarifications sont à deux reprises moins onéreuses en Région wallonne – donations entre oncles ou tantes et neveux ou nièces relevant du régime supplétif et donations soumises au régime préférentiel applicable à la transmission de la résidence principale

du donateur –, l'impôt prélevé par la capitale belge à l'occasion des donations immobilières est globalement moins élevé que celui de son homologue wallon. Notons que les différences financières entre les tarifications de ces deux entités fédérées sont parfois très minces – seulement 875, 00 € pour les donations relevant des régimes supplétifs wallon et bruxellois consenties en ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux.

Vient enfin, dans ce classement des fiscalités, en dernière position, la France. A vrai dire, l'imposition y est presque toujours la moins avantageuse – et ce, malgré la prise en compte des abattements. Le régime français est toutefois, lorsque la donation porte sur un terrain à bâtir ou un logement neuf, particulièrement intéressante. Dans ces hypothèses, la base imposable est, en effet, exonérée par application des articles 790 I et H du C.G.I. A titre exemplatif, lorsqu'un terrain à bâtir ou un logement neuf (d'une valeur de 200 000, 00 €) est donné en ligne directe, l'impôt prélevé par l'Etat français sera nul (200 000, 00 – 100 000, 00 (exonération) = 100 000, 00 €. 100 000, 00 – 100 000, 00 (abattement) = 0, 00 €).

- 119.** En matière de *donations mobilières*, la Région flamande tient légèrement le haut du pavé. Hormis le cas des donations consenties en ligne directe, pour lequel le régime fiscal du Luxembourg est le plus avantageux, et les cas des donations réalisées entre frères et sœurs et entre oncles ou tantes et neveux ou nièces, pour lesquels le régime fiscal wallon est le plus intéressant, la Région flamande occupe toujours la première place. Autrement dit, la fiscalité flamande est très avantageuse lorsque la donation est faite au profit d'un(e) époux/épouse, cohabitant(e) légal(e), cohabitant(e) de fait ou de personnes étrangères. Elle est seulement avantageuse si le bénéficiaire de l'objet donné est l'oncle, la tante, le neveu ou la nièce du donateur.

La Région de Bruxelles-Capitale occupe, pour sa part, la seconde position dans ce classement de la fiscalité la plus avantageuse. Les taux réduits sont, à vrai dire, identiques à ceux de la Région flamande, à l'exception d'une hypothèse. La seule différence tient au traitement fiscal des donations consenties entre cohabitants de faits; l'écart existant entre les taux d'imposition des deux entités fédérées est de 4 %.

Quant à elle, la Région wallonne ferme la marche du podium. Sa fiscalité est, comme nous l'avons souligné, la plus intéressante lorsque la donation dont il est question est consentie entre frères et sœurs et entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.

Le classement des trois premiers régimes fiscaux est à relativiser. En effet, les différences tarifaires entre chacun des systèmes des entités régionales sont, à vrai dire, souvent très minces, voire même parfois insignifiantes. Il suffit d'observer les tarifications des donations réalisées en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux (600,00 €). Nuance, toutefois, cette affirmation, la comparaison des taux applicables aux donations consenties entre cohabitants de fait. La Région flamande est, à cet égard, fiscalement très intéressante.

Le Luxembourg occupe, dans le classement, la quatrième position. En effet, comparativement, les taux fixes du Grand-Duché sont, pour les donations mobilières, relativement élevés. Deux aspects intéressants peuvent, cependant, être relevés. Premièrement, sa fiscalité est moins onéreuse que celle des trois Régions pour ce qui concerne les donations consenties en ligne directe. Deuxièmement, le taux d'imposition luxembourgeois applicable aux donations entre frères et sœurs est plus avantageux que celui qu'ont fixé, pour les donations faites entre ces personnes, les Régions flamande et bruxelloise.

La France contient, quant à elle, le régime le moins favorable, pour les contribuables qui y sont soumis, d'un point de vue fiscal. L'imposition y est très importante. Ainsi, pour des biens mobiliers d'une même valeur (200 000, 00 €) donnés entre cohabitants de fait, la charge de l'impôt qui pèsera sur les épaules du contribuable (donataire) sera de 6 000, 00 € ou de 120 000, 00 € selon que le régime applicable soit flamand ou français.

- 120.** En conclusion, lorsque les systèmes belge, luxembourgeois et français sont comparés sans prise en compte des facteurs de localisation, le régime fiscal de la Région flamande s'impose comme le plus intéressant. Dans le classement global des fiscalités (en matière de donations et immobilières et mobilières), il est, en effet, le seul à chaque fois prendre la première place. Pour autant, le régime flamand n'est pas le système le plus attractif. L'attractivité d'un régime suppose, en effet, après délimitation d'une hypothèse de travail, une analyse de toutes les fiscalités potentiellement applicables; l'optique est alors celle d'une optimisation fiscale, d'une recherche de l'impôt le plus bas. En

d'autres mots, questionner l'attractivité nécessite une étude des systèmes fiscaux dans leur globalité, en ce compris les critères de localisation des donations qui rendent parfois inapplicables certaines tarifications³⁴⁶.

³⁴⁶ Voy. C.G.I., art. 750*ter*.

Chapitre II. L'attractivité des donations belges dans un contexte national

Section 1. Une Région plus intéressante que les autres

121. L'objectif de cette section est de débusquer le régime fiscal régional le plus attractif en Belgique.

122. Puisqu'un dessin vaut parfois mieux qu'un long discours, nous allons tout d'abord dépeindre l'état de la fiscalité des donations en Belgique à l'aide d'un tableau schématique, avant de procéder ensuite à un commentaire explicatif des données qu'il contient. L'analyse se voulant globale, aucun critère financier particulier ne sera pris en compte.

<i>Légende</i>				
Symboles				
Signification	Attractivité la plus faible	Attractivité intermédiaire	Attractivité la plus élevée	Attractivité égale entre Régions

<i>Tarifs</i>	<i>Région wallonne</i>	<i>Région de Bruxelles-Capitale</i>	<i>Région flamande</i>
Donations immobilières			
Régime supplétif	 ³⁴⁷		
Immeuble de résidence principale du donateur			 (application du régime supplétif flamand)
Terrains à bâtir	 (application du régime supplétif wallon)	 (application du régime supplétif bruxellois)	
Immeubles soumis à une rénovation énergétique ou immeubles disposant d'une attestation de conformité qui sont loués	 (application du régime supplétif wallon)	 (application du régime supplétif bruxellois)	
Donations mobilières ³⁴⁸			
Taux réduits			

³⁴⁷ Le régime supplétif wallon est toutefois plus avantageux que le régime bruxellois lorsqu'une donation est consentie entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.

³⁴⁸ Compte tenu des limites auxquelles nous sommes astreints dans le cadre du mémoire, les donations sous conditions suspensive se réalisant par effet du décès du bienfaiteur ne seront pas évoquées.

Ligne directe, entre époux et entre cohabitants légaux	 (3,3 %)	 (3 %)	=	 (3 %)
Entre cohabitants de fait	 (7,7 %)	 (7 %)		 (3 %)
Entre frère et sœurs, oncles ou tantes et neveux ou nièces	 (5,5 %)	 (7 %)	=	 (7 %)
Entres étrangers	 (7,7 %)	 (7 %)	=	 (7 %)

123. En matière de *donations immobilières*, la Région flamande s'impose, d'un point de vue fiscal, comme l'entité fédérée la plus attractive du Royaume. La fiscalité avantageuse des nouvelles tarifications flamandes entrées en vigueur le premier juillet 2015 et du tarif applicable aux donations de terrains à bâtir rend compte de cette réalité – même les tarifs préférentiels wallon et bruxellois ne parviennent pas à tenir tête au nouveau régime supplétif flamand. Cette prééminence du régime flamand sur les autres systèmes régionaux risque – le mot est faible – d'influencer très fortement le comportement de beaucoup de donateurs dans le choix du lieu de leur résidence. Rappelons, en effet, d'une part, que le facteur de localisation d'une donation dépend, en Belgique, du domicile fiscal du donateur au moment du dépouillement³⁴⁹, et, d'autre part, que si survient un changement de domicile fiscal d'une Région à l'autre dans les cinq ans précédant le transfert du bien, la compétence d'une Région ou d'une autre dépendra de

l'importance de la durée d'établissement effective du donateur dans l'une de ces Régions pendant ledit délai de cinq années³⁵⁰. Ainsi, pouvons-nous comprendre la volonté de certains parlementaires bruxellois d'aligner la politique fiscale bruxelloise sur celle de leurs voisins du nord³⁵¹. Pour Olivier de Clippele (M.R.), « *nous n'avons pas le choix si nous voulons éviter un exode des contribuables vers la Flandre* »³⁵². Ces nouvelles tarifications posent donc plusieurs questions cruciales – concurrence interrégionale, harmonisation fiscale, etc. – auxquelles les divers législateurs compétents du pays sont appelés à répondre.

- 124.** En matière de *donations mobilières*, il n'est, à vrai dire, pas réellement possible de déterminer sérieusement lequel des trois régimes régionaux est le plus fiscalement optimal. C'est, d'ailleurs, pour cette raison que nous avons choisi de séquencer autant les tarifications préférentielles. Cependant, après analyse de la législation fiscale applicable aux donations mobilières, certaines conclusions peuvent être tirées. Les donations en ligne directe, entre époux, entre cohabitants légaux et entre étrangers sont plus attractives en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale qu'en Région wallonne – la différence du taux d'imposition est de 0,3 % ou de 0,7 % selon le lien de parenté unissant les personnes qui consentent la donation. Comme le tableau permet de le constater, l'extension voulue par le législateur flamand du champ d'application du taux réduit de 3 % aux donations consenties entre cohabitants de fait³⁵³ (rentrant sous la rubrique « entre partenaires ») renforce l'attractivité de la *Vlaamse gewest* – la différence du taux d'imposition est de 4 % avec la Région de Bruxelles-Capitale et de 4,4 % avec la Région wallonne. A vrai dire, le seul « faux pas » de la Région flamande concerne les donations d'effets mobiliers consentie entre frères et sœurs et entre oncles ou tantes et neveux ou nièces; en effet, la transmission de meubles entre ces personnes subira, en Région flamande, une imposition de 7 % – tout comme en Région de Bruxelles-Capitale – là où, en Région wallonne, ce transfert de biens ne sera soumis qu'à des droits de donation de 5, 5 %.

³⁴⁹ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 117.

³⁵⁰ *Ibid.*, pp. 117-118.

³⁵¹ Voy. <http://mr-parlementbruxellois.be/2015/07/taxe-sur-les-donations-immobilières-le-mr-veut-suivre-la-flandre/>

³⁵² *Ibid.*

³⁵³ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, *loc. cit.*, p. 26.

125. En conclusion, la Région flamande est, d'un point de vue fiscal, l'entité fédérée la plus attractive du Royaume. Vient, en seconde position, la Région de Bruxelles-Capitale qui propose, à quelques exceptions près (voy. *supra*), des tarifications plus avantageuses que celles de son homologue wallon. La Région wallonne ferme, quant à elle, la marche du podium.

Section 2. Une alternative aux droits de succession

§ 1. Comparaison des droits de donation et de succession par Région

126. Les droits de succession et les droits de donation relevant du régime supplétif des donations immobilières sont, en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale, identiques (voy. *supra*)³⁵⁴. En Région flamande, le régime des droits de succession est, à l'heure actuelle, plus onéreux que le tarif supplétif applicable aux donations immobilières³⁵⁵. Compte tenu de cette réalité, il peut, d'ores et déjà, être noté que les donations flamandes représentent, sur le plan tarifaire, une alternative attractive aux droits de succession.

§ 2. Planification successorale

127. Comme nous l'avons rappelé au premier chapitre, le Code des droits d'enregistrement range, dans la rubrique des actes juridiques devant nécessairement être soumis à l'enregistrement, les actes notariés³⁵⁶ et « les actes translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés en Belgique »³⁵⁷. Puisque la donation

³⁵⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 84-85 ; voy. C. succ. (wal.), art. 48 ; C. succ. (brux.), art. 48.

³⁵⁵ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.7.4.1.1., § 1^{er} et 2.8.4.1.1., § 1^{er}.

³⁵⁶ C. enreg., art. 19, al. 1^{er}, 1^o.

³⁵⁷ *Ibid.*, al. 1^{er}, 2^o.

requiert, en principe, un acte authentique³⁵⁸, pareille formalité devra être accomplie³⁵⁹, et des droits d'enregistrement seront ainsi prélevés au bénéfice du Trésor public³⁶⁰.

- 128.** Etant donné l'exigence que comporte l'article 19, alinéa 1^{er}, 2^o dudit Code, la *donation immobilière* sera, en toute hypothèse, source d'imposition au titre des droits de donation³⁶¹.

Une méthode d'allègement fiscal peut, pour toutes les Régions du Royaume, être mise en lumière: les donations échelonnées³⁶². L'hypothèse est celle d'une personne vivante dont la future succession comportera plusieurs biens immeubles. Afin d'éviter au(x) successeur(s) le paiement d'un impôt successoral trop élevé, il peut être tiré profit de la règle de progressivité caractérisant les différentes législations régionales en matière de donations immobilières et de succession³⁶³. Concrètement, étant donné le lien existant entre la valeur des biens donnés ou légués et l'impôt à payer au titre des droits de donation ou de succession, il est fiscalement préférable de conclure un ou plusieurs contrats de donation immobilière afin d'alléger voire d'anéantir la charge fiscale immobilière que représente l'impôt successoral, plutôt que d'attendre l'incorporation de ces immeubles à la masse successorale au décès du *de cujus*³⁶⁴. Il est, en d'autres termes, fiscalement plus avantageux de payer pour chaque donation d'immeuble un impôt relativement faible que de supporter la charge de l'impôt successoral frappant la masse contenant les immeubles compte tenu de la politique fiscale belge en la matière, caractérisée par l'établissement de tarifs progressifs par tranches³⁶⁵. Il faut remarquer qu'un délai de trois années doit s'écouler entre chaque donation immobilière, sous peine de voir s'appliquer la règle de la réserve de progressivité contenue à l'article 137 des Codes wallon et bruxellois des droits d'enregistrement et à l'article 2.8.3.0.3., § 1^{er} du Code flamand de Fiscalité³⁶⁶. Ces dispositions prévoient une majoration de la base imposable des donations consenties dans certaines hypothèses³⁶⁷; sont concernés les

³⁵⁸ C. civ., art. 931.

³⁵⁹ C. enreg., art. 19, al. 1^{er}, 1^o.

³⁶⁰ *Ibid.*, art. 1^{er}, al. 2.

³⁶¹ *Ibid.*, art. 19, al. 1^{er}, 2^o.

³⁶² V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, loc. cit., p. 159.

³⁶³ *Ibid.*

³⁶⁴ *Ibid.*

³⁶⁵ *Ibid.*

³⁶⁶ *Ibid.*

³⁶⁷ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 94-95 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.3., § 1^{er}.

tarifs supplétif (C. enreg., art. 131 – objet mobilier ou immobilier) et préférentiel (C. enreg., art. 131^{ter}) (voy. *supra*) relevant du dispositif fiscal de la Région wallonne, les tarifs supplétif (C. enreg., art. 131) et préférentiel (C. enreg., art. 131^{bis}) en matière immobilière propres à la Région de Bruxelles-Capitale, et les tarifs supplétif (V.C.F., art. 2.8.4.1.1, § 1^{er}) et préférentiels (V.C.F., art. 2.8.4.2.1. et 2.8.4.3.1., §§ 1-2) en matière immobilière propres à la Région flamande³⁶⁸. La base imposable des donations soumises à l'un de ces tarifs va, selon la formule reprise par ces textes légaux, être « *ajoutée à la somme des bases imposables des donations déjà intervenues entre les mêmes parties, constatées par actes remontant à moins de trois ans avant la date de la nouvelle donation et qui, avant la même date, ont été enregistrés ou sont devenus obligatoirement enregistrables, et soumises au droit* »³⁶⁹ de donation relevant des tarifs supplétifs et préférentiels cités³⁷⁰. L'objectif d'une telle réserve de progressivité est, bien entendu, d'empêcher « les opérations de saucissonnage » visant à contourner la progressivité de l'impôt, caractéristique de l'ensemble des tarifs belges en matière de donations immobilières (voy. *supra*)³⁷¹. Par ailleurs, un délai de trois années doit séparer l'acte de donation immobilière du décès du donateur, sous peine de voir s'appliquer les principes contenus aux articles 66^{bis} des Codes wallon et bruxellois des droits de succession et à l'article 2.7.3.2.9. du Code flamand de Fiscalité³⁷². Les articles 66^{bis} disposent, au premier alinéa, qu'« *en cas d'existence de donations entre vifs visées à l'article 42, numéro VIIIbis, la base sur laquelle le droit d'enregistrement a été ou doit être perçu du chef de ces donations s'ajoute à l'émolument successoral des intéressés pour déterminer le droit progressif de succession ou de mutation par décès applicable à cet émolument* ». L'article 2.7.3.2.9. du Code flamand de Fiscalité, souligne, au deuxième alinéa, que la règle n'est pas applicable « *aux: 1° donations entre vifs d'une parcelle de terrain destinée à la construction d'habitations selon les prescriptions d'urbanisme et sur lesquelles est perçu le droit de donation mentionné à l'article 2.8.4.2.1, tableau I; 2° donations entre vifs de biens meubles sur lesquelles est perçu le droit de donation mentionné à l'article 2.8.4.1.1, § 2* ». Si la seconde dérogation – tarif

³⁶⁸ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 94-95 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.3., § 1^{er}.

³⁶⁹ C. enreg. (wal.), art. 137 ; C. enreg. (brux.), art. 137 ; voy. Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.3., § 1^{er}.

³⁷⁰ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 94-95 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.3.0.3., § 1^{er}.

³⁷¹ E. DE WILDE D'ESTMAEL, « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », *op. cit.*, in *Guide de droit immobilier*, loc. cit., p. 44.

applicable aux donations mobilières – est reprise à l'article 66bis des Codes wallon et bruxellois des droits de succession³⁷³, tel n'est évidemment pas le cas de la première puisqu'elle se réfère au tarif préférentiel uniquement applicable en Région flamande³⁷⁴.

Rappelons, par ailleurs, qu'en Région flamande, le régime des droits de succession est plus onéreux que le tarif supplétif applicable aux donations immobilières. De ce fait, en Région flamande, consentir une donation de son vivant est déjà une méthode d'optimisation fiscale³⁷⁵.

Observons et soulignons, enfin, l'importance que prend, dans le cadre d'une planification successorale, la volonté du donataire de garder le bien immobilier dans son patrimoine. Il est, en effet, pour le potentiel donataire, fiscalement plus intéressant, si celui-ci ne compte de toute façon pas conserver le bien immobilier, que le potentiel donateur mette en vente l'immeuble et lui consente une donation de la somme récoltée³⁷⁶. Comme nous avons pu le remarquer, l'imposition sur les donations mobilières est, dans chacune des Régions, beaucoup plus avantageuse que celle qui pèse sur ses homologues immobiliers (voy. *supra*).

- 129.** En ce qui concerne les *donations mobilières*, elles ne sont pas toutes nécessairement soumises aux droits d'enregistrement³⁷⁷. Pour une série de donations – les dons manuels, les donations indirectes et les donations déguisées –, la forme notariée de l'acte n'est pas requise, de sorte qu'il ne sera guère procédé à son enregistrement, formalité à la source de l'imposition au titre des droits d'enregistrement³⁷⁸. Par application des articles 7 des Codes wallon et bruxellois des droits de succession et de l'article 2.7.1.0.5., § 1^{er} du Code flamand de Fiscalité, l'imposition successorale frappera toutefois ces transactions particulières si l'écart entre le décès du bienfaiteur et

³⁷² V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 124.

³⁷³ C. succ. (wal.), art. 66bis, al. 2, 2^o ; C. succ. (brux.), art. 66bis, al. 2.

³⁷⁴ R. DOUNY, « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *op. cit.*, pp. 88-89 ; Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.8.4.2.1.

³⁷⁵ Décret du 13 décembre 2013 précité, art. 2.7.4.1.1., § 1^{er} et 2.8.4.1.1., § 1^{er}.

³⁷⁶ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 158.

³⁷⁷ *Ibid.*, p. 133.

³⁷⁸ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 8 ; V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, pp. 133-134 ; C. enreg., art. 1^{er}, al. 2.

l'acte de donation n'est pas supérieur à trois années³⁷⁹; les meubles transmis sont, par l'effet d'une fiction de la loi fiscale, réincorporés à la succession³⁸⁰.

La première technique d'allègement de la charge fiscale à mettre en exergue consiste alors à anticiper le décès du bienfaiteur suffisamment à temps, le risque étant – si trois années ne sépare pas l'acte de donation du décès – de voir le tarif successoral s'appliquer aux biens transférés³⁸¹.

La seconde technique, même si elle est moins intéressante que la seconde sur le plan financier, assure la quiétude de ses utilisateurs. Elle consistera à soumettre volontairement les donations mobilières à l'enregistrement afin de supporter le paiement d'un impôt peu élevé et fiscalement attractif par rapport au tarif applicable en matière de succession, sans risque de ne jamais – quand bien même le décès du donateur surviendrait dans les trois années de la donation – voir ces biens être réincorporés à la masse successorale et être par conséquent soumis à l'imposition au titre des droits de succession³⁸².

130. En conclusion, la donation constitue une véritable alternative fiscale aux droits de succession.

³⁷⁹ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 134.

³⁸⁰ *Ibid.*, p. 120.

³⁸¹ *Ibid.*, p. 134.

³⁸² *Ibid.* ; A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 8.

Chapitre III. L'attractivité des donations belges dans un contexte international au regard des régimes luxembourgeois et français

131. L'objectif de ce chapitre est, pour ce qui concerne l'hypothèse de travail formulée dès l'introduction, d'identifier, parmi les régimes belge, luxembourgeois et français applicables en matière de donations immobilières et mobilières, la fiscalité la plus attractive. En d'autres termes, le but des lignes qui vont suivre est de répondre à la question suivante: un résident belge a-t-il intérêt, dans le cadre d'une optimisation fiscale internationale, à localiser une ou des donation(s) à l'étranger (au Luxembourg ou en France) plutôt qu'en Belgique?
132. Une distinction entre donation immobilière et mobilière doit, compte tenu des règles applicables (voy. *infra*), être opérée.

§ 1. Donation immobilière

133. Conformément à l'article 19, alinéa premier, 2° du Code des droits d'enregistrement, doivent être obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement en Belgique « *les actes translatifs ou déclaratifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles situés (...) [sur le sol belge]* ». De ce fait, nous pouvons affirmer qu'il n'existe, pour un résident belge, aucun avantage à localiser la donation d'un immeuble situé sur le territoire belge à l'étranger. L'impôt belge sera, de toute façon, prélevé³⁸³.

§ 2. Donation mobilière

134. Les donations mobilières ne doivent pas nécessairement être toutes enregistrées. Nous avons déjà cité, comme relevant de la catégorie des donations non obligatoirement

³⁸³ C. enreg., art. 1^{er}, al. 2.

enregistrables, les dons manuels, les donations indirectes et les donations déguisées³⁸⁴. Afin d'être complet, une quatrième hypothèse doit, en réalité, être ajoutée à cette liste: les donations passées devant notaire étranger³⁸⁵. En effet, l'article 931 du Code civil traite de façon équivalente l'acte notarié, quel que soit le pays dans lequel l'authentification a eu lieu; ainsi, que l'acte soit dressé par-devant notaire belge ou étranger ne change rien au fait qu'il fera, sur le plan civil, « *titre de (...) donation* »³⁸⁶. De plus, conformément au prescrit de l'article 28, § 1^{er} du Code de droit international privé belge, « *le principe (...) selon lequel la forme étrangère d'un acte s'impose en droit belge – locus regit actum – est applicable* »³⁸⁷. Etant donné l'inapplication de la 931^{ème} disposition du Code civil belge, l'obligation de procéder à la formalité de l'enregistrement en cas d'actes notariés (article 19, alinéa 1^{er}, 1^o du Code des droits d'enregistrement) et celle d'acquitter les droits d'enregistrement qui en découlent (article 1^{er}, alinéa 2 du Code des droits d'enregistrement) ne devront en conséquence pas être respectées³⁸⁸. En bref, l'acte authentique étranger est « *parfaitement opposable aux autorités fiscales belges* »³⁸⁹ et « *n'est pas taxable au titre des donations en droit interne belge* »³⁹⁰. A défaut d'enregistrement en Belgique, l'imposition belge ne soumettra, en réalité, que les donations qui auront fait l'objet d'un « *enregistrement spontané, (...) [d'une] mention incidente ou (...) [d'un] dépôt aux minutes d'un notaire belge* »³⁹¹. Rappelons, à cet égard, l'absence de convention préventive de la double imposition en la matière entre la Belgique et le Luxembourg ou la France (voy. *supra*)³⁹². Sur le plan fiscal, la volonté, pour un résident belge, de localiser sa donation à l'étranger – et uniquement à l'étranger – peut ainsi être très intéressante. En réalité, le résident belge peut conjuguer les intérêts civil et fiscal d'une donation si l'opération est

³⁸⁴ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 134.

³⁸⁵ *Ibid.*

³⁸⁶ *Ibid.*

³⁸⁷ P. DE PAGE et I. DE STEFANI, « La donation et ses impacts successoraux – Quelques questions choisies », *op. cit.*, in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, *loc. cit.*, p. 143.

³⁸⁸ A. CULOT, « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », *op. cit.*, in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, *loc. cit.*, p. 8.

³⁸⁹ P. DE PAGE et I. DE STEFANI, « La donation et ses impacts successoraux – Quelques questions choisies », *op. cit.*, in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, *loc. cit.*, p. 144.

³⁹⁰ *Ibid.*

³⁹¹ C. PRÜM et B. SAVOURÉ, « Les donations mobilières dans un contexte international », *op. cit.*, in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, *loc. cit.*, p. 185.

³⁹² *Ibid.*, p. 188 ; Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 494.

« intelligemment » localisée³⁹³. Il faut, à cet égard, se souvenir, outre les tarifs applicables, des critères de localisation des donations au Luxembourg et en France. En droit luxembourgeois, l'ordre juridique national contient uniquement « *une règle de rattachement des donations à la fiscalité luxembourgeoise en vertu de laquelle les droits d'enregistrement sont dus chaque fois que le contrat de donation est soumis à l'enregistrement* »³⁹⁴. En droit français, l'article 750ter du Code général des impôts règle la question par l'énumération de trois facteurs de localisation (voy. *supra*). Compte tenu des tarifications applicables aux donations mobilières et des critères de leur localisation dans chacun des deux régimes étrangers étudiés, trois leçons peuvent, à vrai dire, être tirées. Premièrement, la seule hypothèse dans laquelle une donation mobilière localisée au Luxembourg sera, pour son/ses contribuable(s), plus avantageuse que si elle est localisée en Belgique (toutes Régions confondues) est la suivante: la donation consentie par un résident belge en ligne directe (taux de base d'1,8 %). Deuxièmement, si un résident bruxellois ou flamand souhaite donner des effets mobiliers à son frère ou à sa sœur, il est fiscalement préférable, pour le contribuable, que la donation soit localisée au Luxembourg (taux de base de 6 %). Troisièmement, lorsqu'un résident belge souhaite transmettre un ou des meubles belges à d'autres résidents belges, le donataire a en réalité toujours intérêt à ce que la donation soit authentifiée devant notaire en France; en effet, étant donné les critères de localisation que renferme la législation française, aucune imposition ne frappera cette donation. En bref, les taux fixes luxembourgeois font, dans deux hypothèses, du Grand-Duché une destination attractive par rapport aux régimes régionaux belges et les facteurs de localisation retenus par le C.I.G. font de la France la destination la plus attractive. La non-imposition française n'est, en sortant du cadre de l'analyse, pas unique. Des pays ou entités politiques étrangers défiscalisent totalement les donations consenties entre personnes ne possédant pas la nationalité de l'Etat étranger concerné; tel est le cas des Pays-Bas ou de quelques cantons suisses³⁹⁵.

Le tableau suivant schématise les commentaires développés ci-dessus.

³⁹³ V. DEHALLEUX, « La planification successorale par donation(s) », *op. cit.*, in *La planification successorale*, *loc. cit.*, p. 134.

³⁹⁴ Q. RUTSAERT, « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », *op. cit.*, in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, *loc. cit.*, p. 494.

³⁹⁵ P. DE PAGE et I. DE STEFANI, « La donation et ses impacts successoraux – Quelques questions choisies », *op. cit.*, in *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, *loc. cit.*, p. 144.

	<i>Région wallonne</i>	<i>Région de Bruxelles-Capitale</i>	<i>Région flamande</i>	<i>Luxembourg</i>	<i>France</i>
Donations mobilières					
<i>Tarifs</i>	Taux réduits			Régime unique	Régime inapplicable en raison de l'article 750ter du C.I.G.
<i>Lien de parenté</i>					
En ligne directe	3,3 %	3 %		1,8 %	
Entre époux	3,3 %	3 %		4,8 %	
Entre cohabitants légaux	3,3 %	3 %		4,8 %	
Entre cohabitants de fait	7,7 %	7 %	3 %	14,4 %	
Entre frères et sœurs	5,5 %	7 %		6 %	
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces	5,5 %	7 %		8,4 %	
Entre étrangers	7,7 %	7 %		14,4 %	

Chapitre IV. Réflexions et questions

135. L'objectif de ce chapitre est d'élargir, suite aux conclusions tirées tout au long du mémoire, le débat par l'introduction de certaines réflexions et questions.

Section 1. Contexte national

Si, en matière de donation mobilière, l'impôt prélevé par chacune des trois Régions belges est assez comparable (voy. *supra*), pour ce qui concerne les donations immobilières, les différences tarifaires entre, d'une part, la Région flamande et, d'autre part, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale sont en revanche beaucoup plus nettes. En d'autres mots, les nouvelles tarifications flamandes concurrencent fortement celles des deux autres entités fédérées. La question qu'il est, dès lors, peut-être utile de se poser est la suivante: ne faut-il pas, sous peine de voir résidents wallons et bruxellois transférer leur résidence fiscale en Région flamande, harmoniser les diverses législations? L'impact budgétaire d'une telle mesure n'est évidemment pas sans conséquence. Mais, celui d'une inaction ne risque-t-il pas d'être plus important? La problématique sous-jacente à la question de l'harmonisation est celle de la concurrence entre divers régimes fiscaux. Que penser de cette concurrence? Faut-il l'encourager? Est-elle profitable pour les contribuables? Est-elle néfaste pour les recettes budgétaires? Force est de constater que l'introduction, par la Région flamande, dans son dispositif fiscal de taux réduits applicables aux donations mobilières a clairement incité les deux autres entités fédérées du Royaume à revoir leurs propres tarifs à la baisse³⁹⁶. L'expérience est, à n'en pas douter, instructive. Le nombre de donations d'effets mobiliers enregistrées a considérablement crû, tout comme les rentrées budgétaires régionales³⁹⁷. Ainsi, cet exemple a-t-il pu établir qu'un allègement de la charge fiscale pesant sur les épaules des contribuables pouvait s'accompagner d'une augmentation de la perception de l'impôt³⁹⁸. Il témoigne également de la possibilité de renforcer le

³⁹⁶ M. PETIT, « Le tarif réduit des droits de donation mobilière régionaux – Décret-programme wallon du 22 juillet 2010: une vraie simplification? », *Rec. gén. enr. not.*, 2011, pp. 93 et s.

³⁹⁷ *Ibid.*

³⁹⁸ *Ibid.*

civisme fiscal en Belgique³⁹⁹. Compte tenu de ces données, ne faut-il pas, dès lors, pour les donations immobilières, souhaiter un alignement des législations wallonne et bruxelloise sur la politique fiscale flamande? La question mérite, en tout cas, d'être posée.

Section 2. Contexte international

136. Dans le cadre de l'hypothèse de travail sur laquelle nous avons choisi de nous appesantir (donation par un résident belge de biens belges à d'autres résidents belges), étant donné la règle contenue à l'article 19, alinéa 1^{er}, 2^o du Code des droits d'enregistrement, une concurrence interétatique entre régimes fiscaux des donations immobilières est impossible; la donation d'un immeuble situé en Belgique s'accompagne inéluctablement du prélèvement, au bénéfice de la Région compétente, de droits de donation⁴⁰⁰. En revanche, en matière de donations mobilières, compte tenu des règles qui ont été exposées au chapitre précédent, une concurrence fiscale entre Etats est bel et bien effective. Parfois, elle peut même sembler virulente. Nous avons ainsi vu que la France défiscalisait les donations couvertes par notre hypothèse d'étude. Une harmonisation fiscale à l'échelle internationale a-t-elle, dans ce contexte, un quelconque sens? L'alignement systématique sur la concurrence est-il toujours une solution? Tout est, en fait, question d'équilibre entre l'attractivité que l'Etat ou l'entité souhaite promouvoir et la réalité budgétaire à laquelle celui-ci ou celle-ci est soumis. Il va de soi que les Régions belges n'ont pas intérêt, d'un point de vue budgétaire, à supprimer les taux d'imposition qu'elles ont établis. Cette affirmation est d'ailleurs d'autant plus vraie que, depuis l'introduction des taux réduits, une hausse spectaculaire du nombre de donations de meuble(s) enregistrées a pu être constatée⁴⁰¹. Preuve s'il en est que les taux belges restent malgré tout très compétitifs. Il faut, par ailleurs, remarquer que les entités fédérées du Royaume ne pourraient pas, par effet miroir, défiscaliser les donations de biens français que des résidents français voudraient venir localiser en Belgique, l'article 750^{ter} du C.I.G. les frappant d'impôt. Dès lors, ne

³⁹⁹ *Ibid.* ; voy. P. MAYSTADT, « Pour un civisme fiscal », *op. cit.*, p. 5.

⁴⁰⁰ C. enreg., art. 1^{er}, al. 2.

⁴⁰¹ M. PETIT, « Le tarif réduit des droits de donation mobilière régionaux – Décret-programme wallon du 22 juillet 2010: une vraie simplification? », *op. cit.*, pp. 93 et s.

faudrait-il pas, afin d'éviter le *forum shopping* des irréductibles résistants à l'imposition belge, modifier, dans chacune des Régions du pays, les critères de localisation des donations? Ne faudrait-il pas imposer, de même qu'en France, les donations portant sur des meubles « locaux »?

A plusieurs reprises, il a été rappelé qu'aucune convention préventive de la double imposition entre, d'une part, la Belgique, et, d'autre part, le Luxembourg ou la France ne couvrait le domaine des donations immobilières et mobilières. La conclusion de telles conventions avec ces deux pays serait, pourtant, la bienvenue.

Conclusion

Dans un monde ultra-concurrentiel, l'attractivité d'un régime fiscal est une question capitale. L'influence qu'elle exerce sur le comportement des contribuables, le choix de politiques fiscales, l'importance des recettes dans le budget du percepteur de l'impôt, la situation économique du territoire qu'elle couvre (un pays, une région, un canton, etc.) témoigne parfaitement de cet aspect fondamental. Compte tenu de cette réalité, la volonté sous-jacente à la rédaction du mémoire a été de rendre compte de cette attractivité, mais en partant d'un point de vue particulier et en l'abordant dans un contexte précis. En clair et en bref, l'objectif que nous avons poursuivi a été d'examiner et d'interroger l'attractivité des systèmes fiscaux régionaux belges applicables aux donations mobilières et immobilières dans un contexte *national* et dans un contexte *international* au regard des régimes luxembourgeois et français.

L'analyse nous permet de répondre aux diverses questions posées dans l'introduction et nous offre ainsi la possibilité de mettre en exergue plusieurs lignes de force.

Primo, tant en matière de donations immobilières que mobilières, la Région flamande possède le dispositif fiscal le plus concurrentiel du Royaume.

Secundo, le régime fiscal des donations constitue, en Belgique, une véritable alternative aux droits de succession. En d'autres termes, l'utilisation de cette figure juridique permet d'atteindre des objectifs d'optimisation fiscale et de planification successorale.

Tertio, dans l'hypothèse d'une donation consentie par un donateur résidant en Belgique de biens meubles belges à d'autres résidents de son pays, des régimes belge, luxembourgeois et français, ce dernier est – compte tenu des critères de localisation qu'il renferme – le système fiscal le plus attractif. L'attractivité du Luxembourg, même si elle n'est pas de l'ampleur de son homologue française, mérite, quant à elle, d'être remarquée dans deux hypothèses bien précises.

L'ensemble de ces constatations auront permis, au final, de poser certaines questions et d'apporter quelques réflexions relativement à cette problématique *nationale* et *internationale*.

Au niveau national, si, en matière de donations mobilières, les différences de taux entre Régions sont, à l'exception du tarif applicable aux donations consenties entre cohabitants de fait, relativement peu importantes, en revanche, en matière de donations immobilières, depuis l'entrée en vigueur des nouvelles tarifications flamandes, un écart se creuse entre, d'une part, la Région flamande, et, d'autre part, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale. L'attractivité de la Région flamande devient sans commune mesure et risque, d'ailleurs, d'encourager des transferts de domicile fiscal de certains contribuables résistant à l'imposition applicable dans leur Région de résidence. Vu ses impacts, cette concurrence entre Régions s'est trouvée très rapidement au menu des discussions des acteurs politiques compétents. L'harmonisation – qui est une piste de solution – est la voie que certains parlementaires régionaux souhaitent déjà emprunter. En toute hypothèse, cette « révolution flamande » risque de faire beaucoup parler d'elle dans les mois à suivre et de bouleverser fondamentalement « la politique fiscale belge » en matière de donations immobilières.

Au niveau international, en matière de donation mobilière, la fiscalité belge est, à vrai dire, loin d'être repoussante. Les trois régions comportent, de manière générale, des régimes assez attractifs qui encouragent les résidents belges à ne pas délocaliser les donations qu'ils souhaitent consentir à d'autres résidents belges au Luxembourg ou en France. Il n'en reste pas moins que, des trois régimes décrits, la France possède le système le plus attractif, puisqu'elle défiscalise totalement les donations couvertes par l'hypothèse de travail. Cette concurrence entre Etats, lorsqu'elle prend des proportions pareilles, ne peut évidemment pas appeler comme réponse de la part des autorités compétentes une harmonisation des législations, sous peine de voir les recettes du Budget en la matière être portées à zéro. Remarquons que, depuis l'introduction des taux réduits par les trois entités régionales du pays, le nombre de donations d'effets mobiliers enregistrées a considérablement crû. Ce civisme fiscal semble traduire un consentement à l'impôt des résidents belges et marginalise donc quelque peu les irréductibles résistants à l'impôt qui localisent leurs donations à l'étranger. Les Régions belges n'ont ainsi, pour notre part, pas à regretter la diminution des taux qu'elles ont opérée, les recettes de leur Budget en la matière ayant d'ailleurs – concomitamment à l'enregistrement des donations – augmenté.

En conclusion finale, il est possible d'affirmer que les régimes fiscaux régionaux belges des donations feront partie des conseils que les spécialistes de la matière prodigueront à leur clientèle. Dans un contexte national, seront soulignés, par les fiscalistes et autres conseillers patrimoniaux, la supériorité des tarifications flamandes et l'attractivité de l'ensemble des régimes belges des donations (immobilières et mobilières) par comparaison à celui qui s'applique aux successions. Dans un contexte international, seront présentés, par ces experts, comme une excellente opportunité fiscale – même s'ils ne sont pas, dans le cadre d'une optimisation fiscale internationale, les plus favorables – les taux belges des donations mobilières.

Bibliographie

Législation

➤ BELGIQUE

1) Niveau national

C. civ., art. 894 ; 931 ; 932 ; 933 ; 948 ; 1339 et 1340.

Codip, art. 28.

Loi hypothécaire du 16 décembre 1851, *M.B.*, 22 décembre 1851, art. 1^{er}.

2) Niveau régional

a) Région wallonne

C. enreg., art. 1^{er} ; 19 ; 131 ; 131*bis* ; 131*ter* ; 133 ; 135 ; 137 et 140.

C. succ., art. 7 ; 48 et 66*bis*.

Décret du 11 avril 2014 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque, de greffe, le Code des droits de succession, la procédure fiscale wallonne et le décret du 19 septembre 2013 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 9 mai 2014, p. 38124, art. 1^{er} et 7.

b) Région de Bruxelles-Capitale

C. enreg., art. 1^{er} ; 19 ; 131 ; 131*bis* ; 133 ; 135 ; 137 et 140.

C. succ., art. 7 ; 48 et 66*bis*.

c) Région flamande

Décret du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la Fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013, p. 101609, art. 1.1.0.0.2. ; 2.7.1.0.5. ; 2.7.3.2.9. ; 2.7.4.1.1. ; 2.8.1.0.1. ; 2.8.3.0.1. ; 2.8.3.0.3. ; 2.8.3.0.4. ; 2.8.4.1.1. ; 2.8.4.2.1. ; 2.8.4.2.3. ; 2.8.4.3.1. et 2.8.5.0.1.

Décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, *M.B.*, 29 janvier 2015, p. 7861, art. 78 ; 79 ; 80 ; 89 et 325.

Décret du 3 juillet 2015 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015, *M.B.*, 15 juillet 2015, p. 46067, art. 25 ; 26 ; 27 ; 28 et 61.

➤ LUXEMBOURG

C. civ., art. 894 ; 931 ; 932 ; 933 et 948.

Loi du 23 décembre 1913 concernant la révision de la législation qui régit les impôts dont le recouvrement est attribué à l'Administration de l'enregistrement et des domaines, *Mém. A*, 29 décembre 1913, n° 82, p. 1341.

Loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., *Mém. A*, 14 août 1920, n° 57, p. 923, art. 37.

➤ FRANCE

C. civ., art. 894 ; 931 ; 932 ; 933 et 948.

C.G.I., art. 635 ; 662 ; 750*ter* ; 758 ; 759 ; 760 ; 761 ; 777 ; 779 ; 780 ; 782 ; 784 A ; 787 B ; 787 C ; 790 ; 790 B ; 790 D ; 790 E ; 790 F ; 790 G ; 790 H ; 790 I ; 793 ; 793*bis* ; 793*ter* ; 793*quater* ; 794 ; 795 ; 795-0 A ; 795 A ; 795 B ; 796-0 ; 796-0*bis* ; 796-0*ter* ; 796 et 797.

Jurisprudence

Cass., 29 juin 1989, *Rev. not. belge*, 1989, p. 599.

Cass., 19 mai 1994, *J.T.*, 1995, p. 5.

C.A., 22 juin 2005, *F.J.F.*, n° 2006/113.

Bruxelles, 9 avril 1993, *Journ. proc.*, 1994, p. 26, note A.-CH. VAN GYSEL et S. BRAT.

Bruxelles, 6 octobre 2004, *J.L.M.B.*, 2007, p. 748 (somm.).

Gand, 14 juin 1994, *R.W.*, 1995-1996, p. 542.

Gand, 22 mai 1997, *T.R.V.*, 1997, p. 500.

Gand, 11 octobre 2004, *J.T.*, 2005, p. 100.

Liège, 13 octobre 1997, *J.L.M.B.*, 1998, p. 257.

Liège, 7 mars 2000, *Rev. not. belge*, 2000, p. 670.

Liège, 15 mai 2002, *R.G.D.C.*, 2004, p. 584.

Mons, 17 décembre 1996, *Rev. not. belge*, 1997, p. 183.

Mons, 19 avril 1999, *J.L.M.B.*, 1999, p. 1756.

Doctrine

BARBAIX R., *Het contractuele statuut van de schenking*, Anvers, Intersentia, 2008.

BOERAEEVE C., « Comment calculer les droits de succession dans les Régions ? », *R.R.D.*, 2004, pp. 215-220.

BOURGEOIS M., « Les Régions et l'impôt: *quo vadis* ? », *Rev. Dr. ULg*, 2010, pp. 231-237.

BOURS J.-P., CULOT A., DE PAGE P., DE STEFANI I., MAGNUS F., PRÜM C. et WAUTELET P., *Les donations – Aspects civils et fiscaux*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2011.

BULTOT J., *Taxation of Non-Residents in Luxembourg*, Luxembourg, Promoculture, 2008.

CLAES W., « Droits de donation en Région flamande: un effet inattendu ? », *Fiscologue*, 2005, liv. 964, pp. 1-2.

CULOT A., « Droits de succession et de mutation par décès – Législations régionales », *Rép. not.*, t. XV, Droit fiscal, liv. 2/2, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 419 et s.

CULOT A. et DEBLANDRE J., « Actualités 2012 en matière de droits d'enregistrement », in *Le droit fiscal en Belgique – Edition 2013*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2013, pp. 373-384.

CULOT A., « L'administration de l'enregistrement, un service public fédéral au service au service des régions et du contribuables », in *Liber amicorum – Paul Delnoy*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 619-630.

CULOT A., « Les donations: principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles – Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2005, pp. 7-45.

CULOT A., *Manuel des droits d'enregistrement*, Bruxelles, Larcier, 2013.

DEHALLEUX V., « La planification successorale par donation(s) », in *La planification successorale*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2013, pp. 107-165.

DELNOY P., « Caducité, nullité et révocation en matière de donations entre vifs – La tyrannie des mots en droit c. l'arrêt de la Cour de cassation (1re ch.), du 12 décembre 2008 », *J.T.*, 2010, pp. 321-334.

DE PAGE H., « Evolutions récentes en matière d'enregistrement et de droits fiscaux de succession », *J.D.F.*, 2008, pp. 65-115.

DE PAGE H., « Le don manuel – La donation mobilière – Quelques aspects civils et fiscaux – Clauses accessoires », *Rev. dr. U.L.B.*, 2004, pp. 203-220.

DERÈME F., DASCOTTE J.-L. et CORNILLEAU V., *Le droit patrimonial luxembourgeois. Aspects civils et fiscaux. Approche comparative et croisée avec les droits belge et français*, Kluwer, Waterloo, 2011.

DÉSIR S., MASSANGE S., MOREAU P., ROSOUX H. et ROUSSEAU L., *Libéralités et successions*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2012.

DE WILDE D'ESTMAEL E., « Acquisition d'un immeuble à titre gratuit. Aspects fiscaux. Les donations entre vifs », in *Guide de droit immobilier*, Bruxelles, Kluwer, 2007, pp. 21-54.

DE WILDE D'ESTMAEL E. et DELAHAYE B., « Les donations », in *Les régimes matrimoniaux*, Bruxelles, Kluwer, 2010, pp. 11-103.

DE WILDE D'ESTMAEL E. et LEVEUGLE N., « Les droits de succession et de donation à l'épreuve du droit familial et patrimonial », in *Situations de fait ou de droit en droit fiscal belge de la famille*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 35-100.

DE WILDE D'ESTMAEL E., « Les donations », *Rép. not.*, t. III, Les successions. Donations et testaments, liv. 7, Bruxelles, Larcier, 2009.

DE WILDE D'ESTMAEL E., « Les droits de donation et les droits de succession à l'épreuve de la nouvelle règle sur l'abus fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 2012, liv. 26406, pp. 280-296.

DOUNY R., « Les droits de donation dans tous leurs états – Aperçu schématique de l'encadrement législatif dans les trois Régions », *Rev. Dr. ULg*, 2008, pp. 81-108.

DUMONT G. et LEROND S., « Rubriek buitenland – Les évolutions récentes de la fiscalité patrimoniale française », *T.F.R.*, 2010, pp. 3-16.

GEVAERT K. et KENEL P., *La donation de valeurs mobilières: outil de planification successorale*, Bruxelles, Larcier, 2006.

LACOURT A., « La donation immobilière: nettement plus avantageuse en France qu'en Belgique... ! », *R.G.F.*, 2004, liv. 11, pp. 2-14.

MAYSTADT P., « Pour un civisme fiscal », *J.D.F.*, 1991, pp. 5-27.

MEERT N. et S., « Le nouveau Code fiscal flamand est arrivé ! », in *Droits d'enregistrement – Lettre d'information trimestrielle*, Waterloo, Kluwer, n° 1/2015, pp. 16-32.

NEMERY DE BELLEVAUX J.-P., « Successions et donations », in *L'optimisation fiscale et financière du patrimoine immobilier – Applications pratiques en Belgique, en France et à l'étranger*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2012, pp. 123-187.

NUDELHOLC S., « Le régime de la nullité des donations pour vice de forme », note sous Liège, 13 octobre 1997, *J.L.M.B.*, 1998, pp. 259-262.

PETIT M., « La donation de biens meubles en Région de Bruxelles-Capitale, en Région flamande et en Région wallonne », *Rec. gén. enr. not.*, 2006, liv. 5, pp. 202-205.

PETIT M., « Le tarif réduit des droits de donation mobilière régionaux – Décret-programme wallon du 22 juillet 2010: une vraie simplification? », *Rec. gén. enr. not.*, 2011, pp. 93-118.

PRÜM C. et SAVOURÉ B., « Les donations mobilières dans un contexte international », in *Ingénierie patrimoniale – Questions particulières dans un contexte franco-belge*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 171-191.

PRÜM C., « La donation de biens meubles en Région flamande et Région de Bruxelles-Capitale: aspects fiscaux comparés », in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles. Région de Bruxelles-Capitale, Région flamande et Région wallonne*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2005, pp. 41-64.

RENCHON J.-L., « Examen de jurisprudence (1988-2008) – Les libéralités », *R.C.J.B.*, 2010, pp. 531-779.

RUTSAERT Q., « La fiscalité des donations et des successions en droit luxembourgeois – Lignes directrices », in *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 486-495.

SACE J., « Libéralités (dispositions générales) », *Rép. not.*, t. III, Successions, donations et testaments, liv. 6, 1993, pp. 45 et s.

SAY J.-B., *Traité d'économie politique ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent, et se consomment les richesses*, Paris, Deterville, 1803.

SLIM A., *L'économie*, Paris, Le Cavalier Bleu, 2006.

VRIJERS E., « De nieuwe schenkingsrechten en de EBA », *T.F.R.*, 2004, pp. 515-522.

WATGEN M. et R., *Successions et Donations*, Luxembourg, Promoculture, 2009.

X., « Chapitre VIII: droits d'enregistrement et de succession », in *Le courrier fiscal – Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014*, Waterloo, Kluwer, 2015, pp. 204-256.

X., « Droits de donation et de succession – Tarif préférentiel pour l'habitation familiale », *Fiscologue*, 2006, liv. 1019, pp. 6-9.

X., *Guide de droit immobilier*, Waterloo, Kluwer, 2014.

X., *Planification successorale – Aspects civils et fiscaux*, Louvain-la-Neuve, Academia-Bruylant, 2008.

X., « Région wallonne – Droits réduits: pas pour toutes les donations mobilières », *Fiscologue*, 2006, liv. 1014, pp. 5-9.

X., *Tiberghien – Manuel de droit fiscal 2012-2013*, Bruxelles, Kluwer, 2013.

Divers

http://statbel.fgov.be/fr/statistiques/chiffres/economie/construction_industrie/immo/

<http://mr-parlementbruxellois.be/2015/07/taxe-sur-les-donations-immobiliaries-le-mr-veut-suivre-la-flandre/>

Table des matières

INTRODUCTION.....	1
CHAPITRE I. LES DONATIONS EN BELGIQUE, AU LUXEMBOURG ET EN FRANCE: DESCRIPTION, PARALLELES ET DIFFERENCES	4
SECTION 1. ASPECTS CIVILS	4
§ 1. REMARQUE PRÉALABLE.....	4
§ 2. NOTION, CONTOURS ET EXIGENCES DE FORMES.....	4
SECTION 2. ASPECTS FISCAUX	6
§ 1. EVOLUTION, NOUVEAUTÉS ET BOULEVERSEMENTS.....	6
§ 2. COMPETENCE	7
§ 3. FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPOSITION.....	8
a) En Belgique.....	8
b) Au Luxembourg	11
c) En France	11
§ 4. FACTEUR(S) DE LOCALISATION.....	12
a) En Belgique.....	12
b) Au Luxembourg	15
c) En France	15
§ 5. BASE IMPOSABLE.....	17
a) En Belgique.....	17
b) Au Luxembourg	18
c) En France	19
§ 6. TAUX APPLICABLES	19
a) En Belgique.....	19
b) Au Luxembourg	52
c) En France	54
§ 7. EXONÉRATIONS ET RÉDUCTIONS	57
a) En Belgique.....	57
b) Au Luxembourg	63
c) En France	64
§ 8. APPROCHE COMPARATIVE DES RÉGIMES FISCAUX BELGE, LUXEMBOURGEOIS ET FRANÇAIS	67
CHAPITRE II. L'ATTRACTIVITE DES DONATIONS BELGES DANS UN CONTEXTE NATIONAL	77
SECTION 1. UNE REGION PLUS INTERESSANTE QUE LES AUTRES.....	77
SECTION 2. UNE ALTERNATIVE AUX DROITS DE SUCCESSION.....	81
§ 1. COMPARAISON DES DROITS DE DONATION ET DE SUCCESSION PAR RÉGION.....	81
§ 2. PLANIFICATION SUCCESSORALE	81
CHAPITRE III. L'ATTRACTIVITE DES DONATIONS BELGES DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL AU REGARD DES REGIMES LUXEMBOURGEOIS ET FRANÇAIS.....	86
§ 1. DONATION IMMOBILIÈRE	86
§ 2. DONATION MOBILIÈRE	86
CHAPITRE IV. REFLEXIONS ET QUESTIONS	90
SECTION 1. CONTEXTE NATIONAL	90
SECTION 2. CONTEXTE INTERNATIONAL	91
CONCLUSION.....	93
BIBLIOGRAPHIE.....	96

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt

