ROYAUME DE BELGIQUE

_ _ _ _ _ _ _ _ _ _

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

_ _ _ _ _ _ _ _ _ _ _ _

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre du Budget, des Finances, de l'Emploi et de la Formation de la Région wallonne, le 23 décembre 1998, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un projet de décret "relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales directes", a donné le 3 février 1999 l'avis suivant :

Observation générale

Conformément à la suggestion formulée par le Conseil d'Etat dans ses avis L. 27.454/2 et 27.455/2, donnés le 22 juin 1998 et à son avis L. 27.456/2 du 8 juin 1998, l'avant-projet de décret règle l'établissement, le recouvrement et le contentieux en matière de taxes régionales directes de manière générale, en s'inspirant du titre VII du Code des impôts sur les revenus 1992 intitulé "Etablissement et recouvrement des impôts", ci-après dénommé "CIR".

Depuis les avis précités du Conseil d'Etat, le Sénat a adopté, en janvier 1999, les projets de la loi "relative au contentieux en matière fiscale" et de la loi "relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale" qui avaient déjà été votés par la Chambre, en y apportant toutefois des modifications fondamentales dont il paraît opportun de s'inspirer dans la rédaction du décret examiné.

Observations particulières

Article 1er

1. Il n'est pas exclu que la Région wallonne établisse à l'avenir d'autres taxes directes que celles créées par les décrets visés à l'article 1er, § 1er, en projet.

Il serait, dès lors, préférable d'indiquer, dans l'exposé des motifs, les taxes régionales directes actuellement en vigueur. A cet égard, l'attention de l'auteur du projet est attirée sur l'existence d'autres taxes régionales, soit en vigueur, soit en projet, qui pourraient être considérées comme des taxes directes.

Il est, dès lors, proposé de remplacer les deux premiers paragraphes de l'article 1er par le texte suivant :

"Le présent décret s'applique aux taxes directes établies par des décrets de la Région wallonne, sauf dans la mesure où ces décrets y dérogent.".

2. Les définitions reproduites dans le paragraphe 3 sont inutiles et doivent être omises.

Article 2

Cet article s'inspire de l'article 197 du CIR.

Il n'est qu'une application de l'article 87 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réforme institutionnelle.

Les derniers mots "et au contrôle en général" doivent être omis, car ils sont compris dans la vérification des déclarations.

Article 3

Il n’est pas exact de présenter le rôle, qui est le titre que le pouvoir taxateur se donne à lui-même, comme un procédé de recouvrement. Le premier acte de recouvrement est la contrainte (1).

Il y a lieu de compléter cet article en s’inspirant de l’article 365 du CIR. La rédaction suivante est proposée :

"Les taxes régionales directes font l’objet de rôles annuels ou spéciaux.".

Article 4

Cet article trouverait mieux sa place dans le chapitre consacré au recouvrement et aux poursuites (2).

Article 5 (devenant l’article 4 nouveau)

Cet article s’inspire de l’article 300, § 1er, du CIR. L’exposé des motifs n’explique pas pourquoi, à la différence de l’article 300, § 1er, la délégation de pouvoir prévue par l’article 5 de l’avant-projet ne s’étend pas aux poursuites, qui font l’objet du chapitre VII du projet de décret, lequel s’inspire des articles 146 et suivants de

(1) Voyez l’arrêté d’exécution du CIR, article 147.

(2) Voyez infra, chapitre VII.

l’arrêté d’exécution du CIR. L’exposé des motifs doit être complété à cet égard.

Nouvel article 5

L’article 13 du projet constitue une disposition générale qui devrait former un nouvel article 5 (1).

Intitulé du chapitre II

Il est préférable d’intituler ce chapitre, comme dans le CIR :

"La déclaration.".

Article 6

Cet article qui s’inspire de l’article 307, § 1er, alinéa 1er, du CIR, sera mieux libellé comme suit :

"Les redevables tenus de faire une déclaration, utilisent la formule dont le modèle est établi par le Gouvernement.

La formule est délivrée par le service désigné par le Gouvernement.".

---

(1) Comparez l’article 302 du CIR.

Les mots "sauf dispositions contraires dans le décret qui établit la taxe" sont en tout état de cause inutiles puisque cette règle est déjà énoncée à l'article 1er, alinéa 2 en projet.

Article 7

Cet article s'inspire de l'article 307, § 2, § 3, alinéas 1er et 2, et § 4, du CIR.

A l'alinéa 1er, on remplacera les mots "La déclaration est complétée" par les mots "La formule est remplie".

A l'alinéa 2, on remplacera les mots "par la déclaration" par les mots "par la formule".

A l'alinéa 4, les mots "sur la déclaration" seront remplacés par les mots "sur la formule".

Article 8

Cet article, qui s'inspire de l'article 305, alinéas 2 et 3, du CIR, sera mieux libellé comme suit :

"Si le redevable est décédé ou en état d'incapacité légale (la suite comme au projet).".

Article 10

En vertu de l’article 317 précité, les renseignements recueillis, susceptibles d’être invoqués en vue de l’imposition de tiers, sont limités à ceux relatifs aux opérations auxquelles le contribuable a été partie. Cette limite ne se retrouve pas dans l’article en projet.

Il vaut mieux écrire :

"Les redevables fournissent, dans le délai d’un mois à compter de la date d’envoi de la demande, sans déplacement, tous renseignements, livres et documents que l’administration juge nécessaires pour assurer la juste perception de la taxe.".

"Les renseignements peuvent porter sur les opérations auxquelles le redevable a été partie et être invoqués pour la taxation des tiers qui ont été parties à ces opérations.".

L’exposé des motifs précise :

> "Le secret bancaire n’empêche pas l’Administration de se faire produire, aux fins de vérification, les documents dont le contribuable dispose concernant son compte bancaire lorsque ce compte est utilisé, même partiellement à des fins professionnelles.".

En matière d’impôts sur les revenus, le secret bancaire est protégé par l’article 318 du CIR. Il n’appartient pas au législateur décrétal de déroger à ce principe.

Article 11

1. Dans cet article, qui s'inspire de l'article 322 du CIR, il y a lieu de supprimer les mots "procéder à des enquêtes" qui visent une procédure d'audition des témoins avec prestation de serment (1); dans la pratique, cette procédure n'est guère appliquée.

2. Le commentaire de l'article affirme que celui-ci n'est pas applicable aux services, établissements et organismes publics. Il convient d'ajouter cette précision dans le dispositif lui-même.

Article 12

Il est proposé de rédiger cet article comme suit :

"Pour déterminer si une personne est soumise à la taxe et pour établir l'assiette et le montant de la taxe, le service désigné par le Gouvernement peut recourir à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.".

(1) Voyez l'article 325 du CIR.

Chapitre III - Procédure de taxation

Ce chapitre doit être divisé en deux sections :

Section Ière - Rectification de la déclaration.
Section II - Taxation d'office (1).

Article 14

La rédaction de cet article doit s'inspirer davantage de celle de l'article 346 du CIR :

"Lorsque l'Administration estime devoir rectifier les éléments que le redevable a mentionnés dans sa déclaration, elle fait connaître à celui-ci, par lettre recommandée à la poste, les éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification.".

Articles 15 et 16

1. Ces deux articles, qui s'inspirent de l'article 346, alinéa 3, du CIR, doivent être fusionnés.

2. La deuxième phrase de l'article 15 est inutile et doit être omise.

---

(1) Comparez le titre VII, chapitre V du CIR.

3. A l’article 16, par souci d’uniformité avec le texte correspondant au CIR, on écrira :

"... sont en péril, pour une cause ...".

Article 17

Cet article doit être précédé du titre : "Section II. Taxation d’office".

Il s’inspire de l’article 351 du CIR et serait mieux rédigé comme suit :

"L’Administration peut procéder à la taxation d’office en raison de la base imposable qu’elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose dans les cas où le redevable s’est abstenu :

soit de remettre la déclaration qui lui est imposée par le décret qui établit la taxe dans le délai requis;

soit de produire les renseignements demandés par l’Administration dans le délai fixé par celle-ci ou de communiquer les livres et documents qui lui ont été réclamés.".

Il n’y a pas lieu de prévoir la taxation d’office en cas de déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise : en ce cas, il y a matière à rectification de la déclaration.

Articles 18 et 19

Ces deux articles s'inspirent de l'article 351, alinéa 2, du CIR. Ils doivent être fusionnés.

1. Dans l'article 18, les termes "les fonctionnaires désignés à l'article 2" doivent être remplacés par les termes "l'Administration".

2. Dans l'article 19, il y a lieu de remplacer les termes "la notification" par les termes "cette notification".

Article 20

Cet article doit être déplacé dans le chapitre IV, car il concerne le délai d'imposition (1).

Article 21

Cet article, qui s'inspire de l'article 352 du CIR, serait mieux rédigé comme suit :

"Lorsque le redevable est taxé d'office, la preuve du montant exact de la base imposable lui incombe, sauf si le redevable établit qu'il a été empêché, par de justes motifs, de satisfaire à ses obligations dans le délai fixé

(1) Voyez infra, article 24 nouveau.

ou lorsque la taxation d'office a été établie sur la base mentionnée dans l'avis d'imposition d'office avant l'expiration du délai prévu par l'article (27, d'après la numérotation du projet).".

Article 22

Cet article s'inspire de l'article 298 du CIR et traite en outre du délai d'imposition qui doit faire l'objet d'un article distinct (1).

Il serait préférable d'écrire :

"... par le fonctionnaire désigné par le Gouvernement ...".

L'attention de l'auteur du projet est attirée sur le fait qu'en matière d'impôts sur les revenus, c'est le "directeur des contributions" qui est chargé de rendre les rôles exécutoires, ce qui implique que cette formalité, par laquelle le pouvoir taxateur s'attribue à lui-même un titre exécutoire, doit être confiée à un fonctionnaire d'un rang relativement élevé.

Articles 23 à 25

L'article 23 doit être omis, eu égard à la délégation de pouvoirs contenue dans l'article 5 : les règles

---

(1) Voyez infra, article 24 nouveau.

relatives au contenu des rôles doivent être fixées par un arrêté d'exécution (1).

L'article 24 confond des ordres d'idées qui doivent être soigneusement distingués, à savoir :

- la notification de l'avertissement-extrait de rôle, qui doit être prévue dans un article distinct;

- le délai d'imposition, c'est-à-dire le délai dans lequel le rôle doit être rendu exécutoire (et non le délai dans lequel l'avertissement-extrait de rôle doit être notifié);

- la définition de la période imposable et de l'exercice d'imposition.

Il est, dès lors, proposé de remplacer les articles 23 à 25 par les dispositions suivantes :

Article 23 nouveau

"La période imposable est l'année civile à laquelle se rapporte la situation qui fait l'objet de la taxe, ou la partie de cette année civile pendant laquelle le redevable a réuni les conditions d'assujettissement à la taxe.

---

(1) Comparez l'arrêté d'exécution du CIR, articles 128 à 136.

L’exercice d’imposition est l’année civile qui suit la période imposable.

L’impôt dû pour un exercice d’imposition est établi sur la base imposable relative à la période imposable.".

Le texte ici proposé ne comporte pas de délégation de pouvoirs (à la différence de la dernière phrase de l’article 24 du projet, qui s’inspire de l’article 360, alinéa 2, du CIR).

A cet égard, les règles de l’arrêté d’exécution du CIR (articles 199 à 206) sont fort complexes. Elles tiennent compte notamment du cas des entreprises et des sociétés dont l’exercice comptable ne coïncide pas avec l’année de calendrier. Il paraît préférable d’indiquer dans le décret des règles simples.

Article 24 nouveau

"La taxe doit être établie au plus tard le 30 juin de l’année qui suit l’exercice d’imposition.

Toutefois, si la déclaration prescrite par le présent décret ou par le décret qui établit la taxe n’a pas été introduite dans le délai prescrit par l’article ... ou si la taxe due est supérieure à celle qui se rapporte aux éléments mentionnés dans la formule de déclaration, la taxe ou le supplément de taxe peut être établi pendant trois ans à partir du 1er janvier de l’exercice d’imposition.

Ce délai est prolongé de deux ans en cas d'infraction au décret qui établit la taxe, commise dans une intention frauduleuse.".

Le texte proposé remplace les dispositions figurant dans les articles 20, 21 et 24, § 1er, du projet de décret. Ces dispositions s'inspirent des articles 359, alinéa 2, 353 et 354 du CIR.

Article 25 nouveau

L'avertissement-extrait de rôle contient :

1° les termes "Région wallonne";

2° l'identité (nom et prénom ou dénomination selon le cas) et l'adresse du redevable;

3° la référence au décret qui établit la taxe et, en annexe, des extraits de ce décret;

4° l'exercice d'imposition;

5° le numéro de l'article du rôle de la taxe concernée;

6° la date du visa exécutoire du rôle;

7° la base de calcul et le montant de la taxe;

8° la date d'exigibilité;

9° l’identité du receveur et le compte auquel la taxe doit être payée;

10° la désignation et l’adresse du fonctionnaire auprès duquel le recours administratif peut être introduit et le délai de recours.

Article 26

Le texte suivant est proposé :

"La taxe doit être acquittée au plus tard le dernier jour de l’expiration du deuxième mois qui suit la date de l’envoi de l’avertissement-extrait de rôle.".

Le texte proposé s’écarte quelque peu du texte projeté de l’article 26, qui s’inspire de l’article 413 du CIR. Il paraît, en effet, préférable de faire correspondre la date d’exigibilité de la taxe avec la date à partir de laquelle les intérêts de retard sont dus (1).

(1) Voyez l’article 38 du projet de décret.

Article 27

1. A l'alinéa 1er, mieux vaut écrire :

"Lorsque les droits du Trésor régional sont en péril, les taxes sont immédiatement exigibles pour leur totalité.".

2. L'alinéa 2 sera omis, car il n'appartient pas au législateur décrétal de confirmer une règle de compétence inscrite dans la loi.

Chapitre V

Il est préférable d'intituler ce chapitre "voies de recours", conformément à la modification du CIR qui est proposée dans le projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale récemment adopté par le Sénat et transmis à la Chambre.

Ce chapitre doit être subdivisé en deux sections :

Section Ière - Recours administratif (articles 28, 29 et 32 du projet).

Section II - Recours judiciaire.

Article 28

S’inspirant sans doute d’une version antérieure du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, le projet utilise l’expression "demande en révision" dans l’article 28 (alors que le mot "réclamation" est utilisé dans l’intitulé du chapitre V en projet).

L’expression "demande en révision" a disparu dans le dernier état du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, qui en revient à l’expression "réclamation" qui figure dans le CIR.

Par ailleurs, comme il s’agit d’instituer un recours administratif, il est souhaitable d’indiquer dans le décret quel est l’organe de la Région qui statue sur ce recours (1).

La rédaction suivante est proposée :

"Le redevable peut introduire une réclamation par écrit contre la taxe établie à sa charge auprès du (fonctionnaire à préciser).

La réclamation doit être motivée et présentée, sous peine de déchéance, au plus tard dans les trois mois de la date de l’envoi de l’avertissement-extrait de rôle au domicile du contribuable.

---

(1) Comparez l’article 366 du CIR, qui désigne le directeur régional.

Il est accusé réception des réclamations, avec indication de la date de réception.".

Le texte ici proposé appelle le commentaire suivant.

Il n'y a pas lieu de prévoir que la réclamation est envoyée "par lettre recommandée à la poste". Certes, le contribuable sera prudent en agissant de la sorte, mais il faut éviter que la réclamation puisse être considérée comme nulle en la forme au cas où elle aurait été envoyée sous pli ordinaire et reçue en temps utile par son destinataire.

Article 28bis nouveau

Il est utile d'introduire dans le projet la disposition suivante, qui est calquée sur l'article 374, alinéa 3, du CIR, tel qu'il est modifié par le projet de loi relative au contentieux en matière fiscale :

"Si le réclamant en a fait la demande dans sa réclamation, il est entendu. A cet effet, il est invité à se présenter dans un délai de trente jours.".

Article 29

En imposant au fonctionnaire qui statue sur la réclamation de statuer dans les douze mois et en prévoyant que le redevable peut introduire une action en justice si aucune décision n'est intervenue dans ce délai, l'article 29

en projet s’inspire du système qui avait été prévu dans le projet de loi relative à l’organisation judiciaire en matière fiscale tel qu’il avait été adopté par la Chambre des représentants.

Toutefois, ce système a été profondément modifié par le Sénat.

D’après le projet amendé transmis à la Chambre par le Sénat, il reste vrai que la recevabilité de l’action en justice est subordonnée à l’introduction préalable du recours administratif.

Toutefois, le projet amendé par le Sénat n’impose plus aucun délai au directeur régional pour statuer sur la réclamation. Cependant, si sa décision n’a pas été rendue six mois après la date de réception de la réclamation (ou neuf mois après cette date si la taxation a été établie d’office), le contribuable peut introduire son action en justice sans attendre la décision du directeur (1).

Si l’auteur du projet se rallie à ce système, il n’y a pas lieu d’imposer un délai au fonctionnaire pour statuer sur la réclamation.

---

(1) Voyez l’article 9 du projet de loi transmis par le Sénat prévoyant l’insertion dans le Code judiciaire d’un nouvel article 1385undecies.

L’article 29 peut, dès lors, être remplacé par la disposition suivante :

"Le (fonctionnaire à désigner par le décret) statue sur la réclamation, en tant qu’autorité administrative, par décision motivée.

La décision indique qu’elle est susceptible de recours judiciaire et précise le délai dans lequel ce recours peut être introduit.".

Le texte ici proposé s’inspire du nouvel article 375 du CIR proposé dans l’article 32 du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale.

Article 32

L’article 32 du projet doit venir immédiatement après l’article 29 : c’est la dernière disposition relative au recours administratif.

Section II du chapitre V - Recours judiciaire

Cette section groupera les articles 29, § 2, 30 et 31.

Le délai de trente jours prévu par l'article 30 paraît déraisonnablement court, comme l'avait déjà fait observer le Conseil d'Etat dans son avis L. 27.454/2 (1). Il serait préférable d'adopter le délai de trois mois prévu par le projet de loi fiscale (article 9 introduisant le nouvel article 138undecies du Code judiciaire).

La rédaction suivante est proposée :

Article "..."

"En cas de rejet de sa réclamation ou à défaut de décision du (fonctionnaire à désigner par le décret) dans les six mois à dater de la réception de la réclamation par (ce fonctionnaire), le redevable peut introduire un recours judiciaire contre la décision du directeur ou, à défaut de celle-ci, contre la taxation, devant la juridiction civile.

Ce recours judiciaire doit être motivé.

Il est introduit par exploit d'huissier signifié à la Région en la personne du ministre président.

Lorsque le recours judiciaire est dirigé contre une décision de rejet de la réclamation, il doit être introduit dans les trois mois de la notification de la décision au redevable par l'administration.

---

(1) Doc. parl., C.R.W., 1997-1998, n° 414/1, p. 9.

Lorsque le recours judiciaire est introduit en l'absence de décision sur la réclamation après l'expiration du délai de six mois visé à l'alinéa 1er, le (fonctionnaire à désigner par le décret) est dessaisi.".

Chapitre VI

Sous le titre "Règles relatives au recouvrement des taxes", ce chapitre traite en réalité des intérêts de retard dus par le contribuable à défaut de paiement de la taxe à l'échéance, et des intérêts moratoires dus par la Région en cas de restitution de taxes indûment perçues.

Cette dernière hypothèse est évidemment étrangère au recouvrement.

Il est, dès lors, préférable d'intituler le chapitre VI "Intérêts".

Ce chapitre peut être divisé en deux sections :

Section Ière - Intérêts de retard dus par le redevable (articles 37 à 39).

Section II - Intérêts moratoires dus par la Région (articles 40 à 42).

En ce qui concerne le taux, tant des intérêts de retard que des intérêts moratoires, le projet de décret s'inspire de la loi du 22 décembre 1998 portant des disposi-

tions fiscales et autres (1) qui a modifié les articles 414 et 418 du Code des impôts sur les revenus : désormais, en matière d'impôts sur les revenus, le taux des intérêts de retard et des intérêts moratoires est fixé au taux de l'intérêt légal, calculé par mois civil (2).

A l'article 38, si la suggestion de modification de l'article 26 est suivie, le point de départ de l'intérêt de retard peut être fixé au lendemain de l'échéance (et non au premier jour du mois qui suit celui de l'échéance).

Article 39

Comme la section de législation l'a déjà souligné à plusieurs reprises et, notamment, dans son avis L. 22.786/9, donné le 28 septembre 1993, sur un avant-projet de décret "modifiant le décret du 30 avril 1990 instituant une taxe sur le déversement des eaux usées industrielles et domestiques" (3), un décret ne peut

---

(1) Moniteur belge du 15 janvier 1999.

(2) Le taux de l'intérêt légal est actuellement de 7 % l'an (loi du 5 mai 1865 relative aux prêts à intérêt, article 2, modifié pour la dernière fois par arrêté royal du 4 août 1996) et peut être modifié par arrêté royal.

(3) Doc. parl., C.R.W., session 1993-1994, n° 182/1, p. 28. Dans le même sens, cf. l'avis L. 27.082/4 donné le 18 novembre 1997 sur un avant-projet de décret-programme "portant diverses mesures en matière d'impôts, taxes et redevances, d'aide sociale, de logement, de recherche, d'infrastructures sportives, d'environnement, de pouvoirs locaux et de transports" (Doc. parl., C.R.W., session 1997-1998, n° 315/1, p. 17).

attribuer directement des missions à un ministre ou à un service du ministère de la Région wallonne. C'est, en effet, au Gouvernement qu'il appartient de faire les règlements et arrêtés nécessaires pour l'exécution des décrets (1), de décider dans quels cas et à quels organes il délègue certains de ses pouvoirs (2), et de régler le fonctionnement et l'organisation de ses services (3).

Par conséquent, les missions que le texte examiné attribue directement au ministre ou à l'administration doivent l'être au Gouvernement. Le texte doit être revu sur ce point.

Une observation analogue vaut pour les articles 52 et 70.

Chapitre VII

Le chapitre VII doit être intitulé "Recouvrement" : les poursuites ne sont qu'une phase du recouvrement. Il doit être divisé en trois sections :

---

(1) Article 20 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles : "l'Exécutif fait les règlements et arrêtés nécessaires pour l'exécution des décrets, sans jamais ni suspendre les décrets eux-mêmes, ni dispenser de leur exécution".

(2) Article 69 de la même loi spéciale : "Sans préjudice des délégations qu'il accorde, chaque Exécutif délibère collégialement, selon la procédure du consensus suivie en Conseil des Ministres, de toutes affaires de sa compétence".

(3) Article 87 de la même loi spéciale.

Section Ière - Les poursuites.

Section II - Effets des recours sur le recouvrement.

Section III - Prescription.

La première section doit s'ouvrir par une disposition correspondant à l'article 4, qui serait mieux rédigée comme suit :

"A défaut de paiement de la taxe, de l'amende et des intérêts exigibles, le receveur des taxes et redevances (ci-après dénommé le receveur) peut décerner une contrainte.

La contrainte reproduit les mentions de l'avertissement-extrait de rôle.

Le receveur est seul compétent pour accorder des termes et délais.".

Article 43

Si la disposition qui précède est adoptée, on omettra, au début de l'article 43, le membre de phrase "en cas de non-paiement de la taxe, des amendes, des intérêts et accessoires".

Articles 50 et 51

Ces deux articles doivent être fusionnés.

Dans le texte de l'article 50, le mot "directement" est inutile et peut être omis.

Article 52

Il convient de se référer à l'observation faite sous l'article 39.

Article 57

Il faut écrire "cette saisie produit ses effets".

Section II du chapitre VII :
effets des recours sur le recouvrement

C'est dans cette section que doivent figurer les dispositions des articles 33 à 36 de l'avant-projet. La rédaction de ceux-ci s'inspire des articles 409 à 411 du CIR dont la modification est prévue par le projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, qui a été amendée par le Sénat.

Les dispositions actuellement en vigueur des articles 409 à 411 ne sont pas claires et ont donné lieu à contestation. Les modifications qu'y apporte le projet de loi sur le contentieux en matière fiscale n'éliminent pas toute ambiguïté, notamment en ce que le nouvel article 409, dans le texte amendé par le Sénat, érige en règle que le recours administratif ou judiciaire n'exclut pas les "voies d'exécution" - ce qui englobe la saisie-exécution -, ce qui est ensuite démenti par l'article 410.

Au surplus, ces textes du CIR, qui concernent les impôts sur les revenus, doivent être adaptés pour tenir compte qu'il s'agit de taxes régionales directes très différentes des impôts sur les revenus.

La rédaction suivante est proposée :

Article "..."

"En cas de recours administratif ou judiciaire, la taxe contestée, augmentée de l'amende et des intérêts et frais éventuels, est considérée comme une dette liquide et certaine et peut être recouvrée par toutes voies d'exécution, dans la mesure où la taxe correspond :

soit aux éléments qui ont été mentionnés dans la déclaration du redevable ou à des éléments sur lesquels le redevable a marqué son accord au cours de la procédure d'établissement de la taxe;

soit, en cas de taxation d’office à défaut de déclaration, à la taxe de même nature enrôlée à charge du redevable pour l’exercice précédent.

Dans la mesure où la taxe contestée excède les limites indiquées à l’alinéa 1er, le receveur ne peut procéder qu’à des saisies conservatoires en vue de garantir le recouvrement ultérieur.".

L’alinéa 1er du texte proposé ci-avant correspond à l’article 34 du projet, et le second à l’article 33.

En ce qui concerne la seconde hypothèse de l’alinéa 1er, le texte proposé précise qu’il vise le cas de la taxation d’office à défaut de déclaration, et qu’il faut avoir égard à la taxe de même nature enrôlée pour l’exercice précédent : cela n’aurait pas de sens de tenir compte, par exemple, d’une taxe sur les déchets pour déterminer la mesure dans laquelle une taxe contestée sur les logements abandonnés doit être considérée comme une dette liquide et certaine.

Article "..."

"Pour l’application de l’article ..., l’effet suspensif du recours judiciaire vaut pour la première instance, l’instance d’appel et l’instance en cassation".

Cette précision, inspirée de l'article 411 du CIR tel qu'il est modifié par l'article 38 du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, ne figure pas dans l'avant-projet de décret, mais paraît indispensable.

Article "..."

"Dans des cas spéciaux, le fonctionnaire désigné par le Gouvernement peut faire surseoir au recouvrement dans la mesure et aux conditions qu'il détermine.".

Ce texte correspond à l'article 35 du projet de décret.

Compte tenu de la nouvelle rédaction au premier des articles proposés, l'article 36 du projet de décret est inutile.

Section III - Prescription

La section proposée reprendrait le chapitre IX du projet de décret, intitulé "la prescription" et comprenant les articles 66 et 67.

Ces dispositions s'inspirent de l'article 145 de l'arrêté d'exécution du CIR et pourraient être fusionnées en un seul article.

En incluant ces dispositions dans le chapitre consacré au recouvrement, on fera mieux apparaître qu'il s'agit du délai dans lequel la créance de la Région résultant d'une taxe enrôlée se prescrit (par opposition au délai que le décret donne à la Région pour l'établissement de la taxe par voie d'enrôlement).

Chapitre VIII

Le Conseil d'Etat, dans son avis L. 27.454/2, donné le 22 juin 1998, s'est exprimé comme suit :

> "L'article 13 instaure au profit de la Région un privilège général sur tous les biens meubles et une hypothèque légale sur les biens immeubles du redevable.
>
> A cet égard, il convient de rappeler l'observation que le Conseil d'Etat formule de manière itérative depuis son avis L. 19.533/9 donné le 26 février 1990 sur un projet de décret "instituant une taxe sur le déversement des eaux usées industrielles et domestiques" :
>
> > "Si, selon l'arrêt n° 27 du 22 octobre 1986 de la Cour d'arbitrage, chaque législateur peut estimer devoir assortir d'un privilège ou d'une hypothèque une créance née de dispositions qu'il a prises pour régler une matière qui lui est attribuée et assigner un rang à ce privilège ou à cette hypothèque dans le respect du principe de proportionnalité qui consiste pour chaque législateur qui créé un privilège ou une hypothèque à mettre en balance l'intérêt qu'il entend ainsi protéger et les autres intérêts qui sont protégés par des privilèges ou hypothèques prévus par d'autres législateurs, il n'empêche que la multiplication de privilèges et d'hypothèques créés à leur profit par des législateurs différents à des fins identiques ou similaires porte préjudice aux autres créanciers, spécialement lorsqu'il y va,

comme en l'espèce, de privilèges généraux et d'hypothèques grevant l'ensemble des biens qui peuvent en faire l'objet." (1).

L'arrêt de la Cour d'arbitrage met l'accent sur l'exigence de proportionnalité du rang du privilège ou de l'hypothèque légale que le législateur doit respecter (2).

Par contre, si les auteurs du projet entendent justifier la compétence de la Région par le biais des pouvoirs implicites, il convient que l'exposé des motifs fasse clairement ressortir la réunion des trois conditions imposées par l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, à savoir que :

- l'empiétement sur les compétences du législateur fédéral est nécessaire à l'exercice des compétences propres de la Région;

- la matière se prête à un règlement différencié;

---

(1) Voyez à ce sujet, l'avis L. 20.364/9 donné le 18 février 1991 sur un avant-projet, devenu le décret du 25 juillet 1991 "relatif à la taxation des déchets en Région wallonne" (Doc. C.R.W. 253 (1990-1991) n° 1), l'avis L. 22.786/9 donné le 28 septembre 1993 sur un avant-projet, devenu le décret du 23 décembre 1993 "modifiant le décret du 30 avril 1990 instituant une taxe sur le déversement des eaux usées industrielles et domestiques" (Doc. C.R.W., (1993-1994), n° 182/1, p. 31) et l'avis L. 24.750/9, donné le 24 novembre 1995 sur un avant-projet, devenu le décret du 7 mars 1996 "modifiant le décret du 30 avril 1990 sur la protection et l'exploitation des eaux souterraines et des eaux potabilisables" (Doc. C.R.W. 102 (1995-1996) n° 1).

(2) Selon la Cour d'arbitrage, la proportionnalité constitue, dans ce cas particulier, un élément de la compétence du législateur.

- l’incidence sur la matière fédérale est marginale (1).".

Compte tenu de ces principes, il est préférable que le privilège de la Région prenne rang après le privilège de l’Etat garantissant les impôts sur les revenus lequel prend rang immédiatement après celui mentionné à l’article 19, 5°, de la loi hypothécaire du 16 décembre 1851 (2).

L’article 62 du projet serait, dès lors, rédigé comme suit :

"Le privilège prend rang immédiatement après le privilège garantissant les impôts dus à l’Etat.".

Par ailleurs, on ne peut considérer que l’incidence d’une hypothèque légale au profit de la Région pour sûreté de ses taxes directes ne serait que marginale par rapport à l’hypothèque légale de l’Etat fédéral garantissant le recouvrement des impôts sur les revenus.

En effet, les dispositions du Code des impôts sur les revenus protègent l’Etat fédéral contre tout acte d’affectation hypothécaire du redevable d’impôts sur les revenus par un système de notification préalable à faire par le notaire invité à passer l’acte au receveur des contributions directes : par ce système, l’Etat peut inscrire son

---

(1) Ces conditions sont rappelées dans l’arrêt de la Cour d’arbitrage n° 73/97 du 25 novembre 1997, Recueil des arrêts de la Cour d’arbitrage, 1997, p. 1026, B.3.1.

(2) Voyez l’article 422 du CIR.

hypothèque légale de manière à ce que celle-ci prenne rang avant l'hypothèque conventionnelle (1).

Si le décret en projet confère une hypothèque légale à la Région, le receveur pourra faire inscrire celle-ci avant que l'Etat n'ait inscrit son hypothèque légale, en sorte que l'hypothèque légale de la Région prendra rang avant l'hypothèque légale de l'Etat.

Certes, l'Etat pourrait se protéger contre ce risque en faisant inscrire systématiquement son hypothèque légale sur tous les immeubles des redevables dès que les impôts enrolés sont devenus exigibles - ce que l'Etat s'abstient de faire actuellement, grâce aux dispositions qui obligent les notaires à informer le receveur en cas d'acte d'aliénation d'immeuble ou d'affectation hypothécaire.

On peut ajouter que l'inscription de l'hypothèque légale de la Région wallonne sur des immeubles sis en Région flamande risque de donner lieu à des conflits de compétence territoriale dont il est malaisé de prévoir l'issue.

Dans ces conditions, et notamment parce qu'une des conditions d'application des pouvoirs implicites n'est pas remplie, il convient de renoncer à prévoir dans le décret en projet une hypothèque légale.

---

(1) Voyez les articles 433 et sv. du CIR

Chapitre X

Ce chapitre devient le chapitre IX si l'on introduit les règles relatives à la prescription dans le chapitre VIII.

Articles 68 et 69

Le texte de l'article 68 doit faire mieux apparaître que l'amende égale au montant nominal de la taxe ne s'applique qu'en cas d'infraction commise en vue d'éluder la taxe.

L'alinéa 1er serait, dès lors, mieux rédigé comme suit :

"En cas d'infraction au présent décret ou au décret établissant la taxe, commise dans le but d'éluder la taxe, celle-ci est augmentée de plein droit d'une amende de 100 % du montant de la taxe que le redevable a tenté d'éluder.".

En ce qui concerne l'alinéa 2 de l'article 68, il faut préciser que les infractions visées concernent l'article 11 du décret en projet.

L'article 69 doit former un dernier alinéa de l'article 68 et être rédigé comme suit :

"Ces amendes sont établies et recouvrées de la même manière que la taxe à laquelle elles se rapportent.".

Article 70

Il convient de se référer à l'observation formulée sous l'article 39. En outre, la deuxième phrase est inutile et doit être omise.

Articles 71 et 72

Les articles 71 et 72 doivent être précédés du titre suivant :

"Chapitre X - Dispositions modificatives et abrogatoires.".

Il convient d'intervertir les articles 71 et 72 car les dispositions modificatives doivent précéder les dispositions abrogatoires.

L'article 71 sera libellé comme suit :

"Dans le décret du 25 juillet 1991 relatif à la taxation des déchets en Région wallonne, sont apportées les modifications suivantes :

1° dans le chapitre II, section II insérée par le décret du 16 juillet 1998, l'intitulé de la sous-section I est remplacé par l'intitulé suivant : "Fait générateur de la taxe";

2° dans le chapitre IV, section II, l'intitulé de la sous-section II insérée par le décret du 16 juillet 1998 est remplacé par l'intitulé suivant : "Régime de la taxe et du collecteur ou transporteur agréé ou enregistré" (1);

3° à l'article 6bis inséré par le décret du 16 juillet 1998, les mots "du prélèvement sur les déchets visés" sont remplacés par les mots "de la taxe visée";

4° aux articles 6ter, 6quinquies, 18ter et 25, alinéa 2, insérés par le décret du 16 juillet 1998, les mots "du prélèvement" sont remplacés par les mots "de la taxe";

5° aux articles 6quater et 18bis insérés par le décret du 16 juillet 1998, les mots "Le prélèvement" sont remplacés par les mots "La taxe";

6° l'article 21, remplacé par le décret du 17 décembre 1992, est complété par l'alinéa suivant : "A défaut de paiement de l'acompte dans le délai fixé, l'intérêt de retard dû est calculé sur la somme due par jour de retard sur base de 365 jours calendrier (2)";

---

(1) Cette disposition modificative est ajoutée à celles prévues par l'auteur du projet.

(2) Cette disposition modificative est ajoutée à celles retenues par l'auteur du projet. Elle correspond au contenu de l'article 34, § 4, du décret du 25 juillet 1991 et permet ainsi l'abrogation dudit article 34 dans son intégralité.

7° à l’article 28, alinéa 1er, modifié par le décret du 16 juillet 1998, les mots "ou le prélèvement" sont supprimés et les mots "la taxe ou le prélèvement éludés ou payés" sont remplacés par les mots "la taxe éludée ou payée."".

Quant à l’article 72, il sera libellé comme suit :

"Sont abrogés dans le décret du 25 juillet 1991 relatif à la taxation des déchets en Région wallonne :

1° l’article 17;

2° l’article 18, §§ 2 et 3, modifié par le décret du 16 juillet 1998;

3° les articles 20, alinéa 3, 22, alinéa 4, 23, 23bis, 23ter et 24, remplacés par le décret du 17 décembre 1992;

4° les articles 26, 27, 29 et 30, modifiés par le décret du 16 juillet 1998;

5° l’article 31;

6° l’article 32 modifié par le décret du 16 juillet 1998;

7° l’article 33;

8° l’article 34 remplacé par le décret du 17 décembre 1992.".

La chambre était composée de

Messieurs	J.-J. STRYCKMANS,	premier président,
	Y. KREINS, P. QUERTAINMONT,	conseillers d'Etat,
	J.-M. FAVRESSE, J. KIRKPATRICK,	assesseurs de la section de législation,
Madame	J. GIELISSEN,	greffier assumé.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. P. BROUWERS, référendaire adjoint.

LE GREFFIER, LE PREMIER PRESIDENT,

J. GIELISSEN J.-J. STRYCKMANS