

ERRATUM

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 45.967/2
DU 3 MARS 2009

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Président et Ministre du Budget, des Finances et de l'Équipement de la Région wallonne, le 4 février 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur avant-projet de décret "portant diverses modifications à la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, au décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, au décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, au Code de l'eau, au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'Éco-Malus et prévoyant une habilitation au Gouvernement pour codifier la législation fiscale wallonne", a donné l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1/, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Observation générale

Aux termes de son article 1^{er}, le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes "s'applique aux taxes directes établies par les décrets de la Région wallonne, sauf dans la mesure où ces décrets y dérogent".

Le projet de décret à l'examen introduit dans la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision, dans le décret du 6 mai 1999 précité et dans le Code de l'Environnement ("Code de l'eau" selon l'avant-projet) des dispositions identiques en matière de :

- computation des délais;
- recours administratif et judiciaire;
- interruption de la prescription.

Puisqu'il s'agit de dispositions communes aux taxes régionales directes, il serait préférable que toutes ces dispositions soient uniquement introduites dans le décret du 6 mai 1999 précité ⁽¹⁾.

C'est sous le bénéfice de cette observation que les dispositions en question seront examinées dans la suite du présent avis.

⁽¹⁾ Le projet n'introduit pas, à bon escient, de dispositions similaires dans le décret du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, ce qui se justifie par le fait que ces matières sont réglées par le décret du 6 mai 1999, précité.

Par ailleurs, lorsque des observations sont formulées sur ces dispositions la première fois qu'elles apparaissent dans l'avant-projet, elles vaudront également, en principe, pour les dispositions analogues figurant dans la suite de l'avant-projet ⁽²⁾.

Observations particulières

Dispositif

Article 1^{er}

La disposition en projet trouverait mieux sa place sous la forme d'un article 1^{er}*bis* de la loi du 13 juillet 1987 précitée plutôt que sous la forme d'un article 2*bis* de la même loi.

Article 3, 1/

L'avant-projet porte à six mois le délai de réclamation dans le cas où la redevance a été enrôlée. Par souci de cohérence, le même délai devrait être étendu à la réclamation dans les cas où la taxe a été payée sans enrôlement.

Article 3, 2/

1. Un impôt est légalement dû en raison de la délivrance de l'avertissement-extrait de rôle qui en réclame le paiement. Par conséquent, au paragraphe 2 en projet, il est dépourvu d'utilité et même trompeur d'énoncer dans l'alinéa en projet que les redevances non contestées dans les délais sont "présumées dues". Il est par ailleurs tout aussi inutile d'énoncer que la taxation est "présumée régulière" lorsque l'impôt n'a pas été contesté dans le délai : en effet, dès lors qu'un impôt figure

⁽²⁾ Par exemple, l'observation formulée sur l'article 12, § 2, en projet, du décret du 6 mai 1999 précité, introduit par l'article 9 de l'avant-projet vaut également pour les articles D258*bis*, § 2, et D293*bis*, § 2, en projet, du Livre II du Code de l'environnement ("Code de l'eau" selon l'avant-projet), introduits par les articles 23 et 29 de l'avant-projet.

dans un acte administratif unilatéral de l'autorité - le rôle rendu exécutoire -, il est, par essence, présumé régulier depuis son adoption sans qu'il soit besoin pour cela que le redevable renonce à le contester.

2. Il est vrai que les dispositions critiquées ont été intégrées dans le décret du 6 mai 1999, précité, par le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques.

Toutefois dans son avis 43.740/2 ⁽³⁾, le Conseil d'État, en raison d'objections de principe, n'a pas examiné cette disposition.

Dans un souci de cohérence, cette disposition devrait également être adaptée.

Article 3, 3/

1. Il va sans dire que la procédure de dégrèvement organisée par l'article 28, § 2, dans un délai de trois ans ne s'applique pas lorsqu'un dégrèvement fondé sur les mêmes motifs a été demandé dans le cadre d'une réclamation introduite dans le délai de six mois prévu au paragraphe 1^{er}, alinéa 4. Il est donc inutile d'introduire cette précision dans le texte au début de la disposition.

2. Au premier tiret de l'alinéa 1^{er} en projet, il serait préférable d'écrire :

"- soit dans les trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle la redevance est enrôlée;"

⁽³⁾ Avis donné le 19 novembre 2007 sur un avant-projet devenu le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un bonus-malus éco-fiscal sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques.

Article 3, 4/

1. Le texte en projet remplace le paragraphe 3 de l'article 28 mais maintient que le recours judiciaire peut être introduit par requête contradictoire ou par citation. Il y aurait lieu de profiter de cette occasion pour supprimer la possibilité d'introduire le recours par citation, qui n'est pas prévue par l'article 1385*decies* du Code judiciaire, auquel le texte en projet se réfère. Le Conseil d'État ne voit d'ailleurs pas comment une copie de la décision entreprise ou de la réclamation avec l'accusé de réception pourrait être jointe à un exploit d'assignation comme elle peut l'être à une requête déposée au greffe du tribunal.

2. Le dernier alinéa du texte en projet, qui reproduit le dernier alinéa du texte actuel, énonce une évidence et doit être omis.

Article 4

L'article 29, en projet, de la loi du 13 juillet 1987 détermine le délai de prescription du recouvrement de la même manière que l'article 15 qui remplace l'article 56 du décret du 6 mai 1999, précité, sous réserve que cet article ne concerne que des taxes qui ont fait l'objet d'un enrôlement.

Il n'y a pas lieu de prévoir que les intérêts se prescrivent par cinq ans à dater de leur exigibilité : les intérêts se prescrivent nécessairement dans le même délai que la taxe dont ils constituent l'accessoire.

L'article 29, en projet, ne règle pas l'interruption de la prescription, ce qui implique que celle-ci est régie par le décret du 6 mai 1999, précité ⁽⁴⁾.

⁽⁴⁾ Voir l'observation générale.

Article 9

Lorsque les dispositions dont s'inspire l'avant-projet ont été introduites dans le Code des impôts sur les revenus, après qu'elles aient préalablement déjà été insérées dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée sans que l'avis du Conseil d'État ait été sollicité au stade de leur élaboration, la section de législation du Conseil d'État, dans l'avis 38.442/2 donné le 26 mai 2005 sur un avant-projet de loi "insérant un article 314bis dans le Code des impôts sur les revenus", devenu la loi du 10 août 2005, a, du point de vue de la sécurité juridique des contribuables, émis l'observation suivante, qui s'applique aussi à la disposition examinée :

"(...) le Conseil d'État n'est pas en mesure d'apprécier si les procédés techniques auxquels il est proposé de recourir sont suffisamment fiables pour conférer une force probante aux déclarations enregistrées, conservées ou reproduites selon ces procédés, particulièrement en ce qui concerne la réalisation d'une "photo numérique par scannage" préalablement à la digitalisation de la déclaration.

On ne saurait préjuger de la façon dont un juge départagerait les affirmations éventuellement contradictoires de l'administration et du contribuable concernant la teneur d'une déclaration dont l'original, signé par le contribuable et remis à l'administration, ne pourrait plus être produit par celle-ci.

Le texte doit être réexaminé à la lumière de cette observation et le cas échéant adapté en conséquence".

Dans le même avis, le Conseil d'État suggérerait, pour que les conséquences de la réforme envisagée soient clairement mises en lumière, que soit précisée la pratique actuelle de l'administration à propos de la conservation et de l'archivage des déclarations fiscales. Le commentaire des articles devrait être complété sur ce point.

Article 16

1. L'article 57, en projet, du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes s'inspire étroitement des articles 443bis et 443ter du Code des impôts sur les revenus introduits par l'article 297 de la loi-programme du 22 décembre 2003.

Cette disposition de la loi-programme, qui formait l'article 273 de l'avant-projet soumis au Conseil d'État, a fait l'objet d'un examen approfondi de la section législation dans son avis 36.080/1/2/3/4 ⁽⁵⁾.

Le Conseil d'État ne peut que maintenir cet avis à propos des dispositions correspondantes de l'avant-projet à l'examen.

Cet avis est adapté ci-après aux dispositions en projet.

2. Il y aurait lieu de compléter l'article 57, § 1^{er}, en projet, par l'addition de la phrase suivante qui expliciterait les derniers mots de ce paragraphe ("s'il n'y a instance en justice") et remplacerait pour partie le paragraphe 2 de l'article 57 en projet :

"S'il y a instance en justice relative au recouvrement des taxes, qu'elle soit introduite par l'État, par le redevable ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette en vertu du présent décret ou du droit commun, l'effet interruptif de l'acte introductif d'instance subsiste jusqu'à la date où la décision judiciaire rendue en première instance ou en instance d'appel n'est plus susceptible de recours".

Cette disposition n'est que l'application du droit commun de l'effet interruptif de la citation en justice.

3. Le paragraphe 2 de l'article 57, en projet, ne viserait que les recours concernant l'établissement de l'impôt.

La rédaction suivante est proposée :

"§ 2. La prescription visée au paragraphe 1^{er} est également interrompue par la réclamation ou par l'introduction d'une demande de dégrèvement par application de l'article 28.

⁽⁵⁾ Avis donné le 7 novembre 2003 (1^{ère} et 3^e chambre) et le 12 novembre 2003 (2^{ème} et 4^{ème} chambre) sur un avant-projet de loi-programme.

L'effet interruptif de la prescription prend fin à la date où la décision administrative sur la réclamation ou la demande de dégrèvement n'est plus susceptible de recours ou, en cas de recours judiciaire du contribuable contre la décision administrative, à la date à laquelle la décision judiciaire rendue en première instance ou en instance d'appel n'est plus susceptible de recours".

4. Dans les dispositions ici proposées, il ne s'agit pas de suspension de la prescription, mais d'interruption dont les effets se prolongent durant toute la durée du litige.

La différence pratique est que, lorsque l'effet interruptif de la prescription prend fin, un nouveau délai de prescription de même durée que le délai initial recommence à courir. Au contraire, en cas de suspension de la prescription, le délai qui a commencé à courir avant la cause de suspension reprend son cours lorsque celle-ci a pris fin.

Les causes de suspension visées par le Code civil concernent des hypothèses étrangères aux actions en justice (voir les articles 2251 à 2259 du Code civil).

Il n'y a donc pas lieu d'organiser une suspension de la prescription, mais seulement de déterminer quelles sont les instances judiciaires ou administratives qui ont un effet interruptif et de déterminer la durée de cet effet interruptif.

5. Dans les textes proposés, il a été jugé plus clair de viser la date à laquelle la décision n'est plus susceptible de recours plutôt que la date à laquelle la décision est "coulée en force de chose jugée".

Il n'est pas nécessaire d'indiquer explicitement la date à laquelle l'interruption de la prescription prend cours : il va sans dire que c'est la réclamation ou la demande de dégrèvement.

Article 20

Les mots "du Code de l'eau" doivent être remplacés par les mots "du Livre II du Code de l'Environnement" et les phrases liminaires des articles 21 à 34 doivent être modifiées pour tenir compte de ce changement ⁽⁶⁾.

Article 23

1. Depuis l'adoption de l'arrêté du Gouvernement wallon du 5 décembre 2008 modifiant l'arrêté du Gouvernement wallon du 1^{er} février 2007 relatif aux cadres organiques du personnel du ministère de la Région wallonne et du ministère wallon de l'Équipement et des Transports, il n'existe plus de direction générale des Ressources naturelles et de l'Environnement ni de division de l'Eau au sein des services du Gouvernement.

La disposition en projet doit être adaptée pour en tenir compte.

C'est d'ailleurs l'ensemble du Livre II du Code de l'Environnement qui devrait être relu et adapté de ce point de vue. Ainsi, pour prendre un seul exemple, à l'article D 298, alinéa 2, du Livre précité, il est toujours prévu que "Les rôles sont arrêtés par la Direction générale des Ressources naturelles et de l'Environnement, Division de l'Eau" ⁽⁷⁾. De manière plus générale, lorsque le décret envisage que certains actes individuels seront accomplis par l'administration ou que des services de celle-ci devront effectuer certains travaux, il y aurait lieu de prévoir que ceux-ci seront accomplis ou effectués par "le fonctionnaire" désigné par le Gouvernement. En agissant de la sorte, le décret n'empiéterait pas sur les compétences dévolues au Gouvernement de s'organiser comme il l'entend pour accomplir les missions qui relèvent de la fonction exécutive et épargnerait à la Région wallonne des difficultés lorsque le Gouvernement modifie le cadre organique de ses services, comme il vient de le faire en fusionnant les deux ministères régionaux en un Service public de Wallonie.

⁽⁶⁾ Les mots "du même Code" doivent être remplacés par les mots "du Livre II du même Code".

⁽⁷⁾ L'article 32, 1/, de l'avant-projet modifie certes l'article D 298, alinéa 2, mais pas sur ce point.

La même observation vaut pour l'article 29.

2. Dans le paragraphe 2, en projet, il faut écrire "les articles D 254 à D 258".

Articles 35 à 37

Il n'est pas de bonne méthode de modifier des dispositions de nature réglementaire par décret.

L'intervention décrétable est d'autant moins justifiée que l'article 36 de l'avant-projet abroge l'article R 347 du Livre II du Code de l'Environnement alors que le Conseil d'État a donné ce 25 février 2009 un avis 45.896/2 sur un projet d'arrêté du Gouvernement wallon "portant diverses modifications relatives à la procédure fiscale wallonne" qui, lui, apporte des modifications à l'article R 347, précité.

Les articles 35 à 37 doivent donc être omis.

Articles 47 et 48

1. Par les dispositions examinées, l'avant-projet entend habilitier le Gouvernement à codifier "les lois et décrets relatifs aux impôts et taxes perçus par la Région wallonne".

Selon l'article 48, § 1^{er}, 1^{er} tiret, la redevance radio et télévision prélevée en exécution de la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision est visée par "l'habilitation de codification", laquelle, d'après le paragraphe 2 du même article, s'étend aussi aux "impôts régionaux visés par l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions".

La question se pose cependant de savoir s'il peut être admis d'intégrer ces impôts régionaux dans une codification sans énerver les principes applicables en la matière ⁽⁸⁾.

Il est en effet de règle que, lors de la confirmation législative d'une codification réalisée par le pouvoir exécutif, le législateur est appelé à abroger les actes qui ont fait l'objet de la codification.

Or, pour ce qui est des impôts régionaux visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1/ à 12/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, il résulte des articles 4 et 5 de cette même loi spéciale que la compétence des régions pour les régler ne s'étend ni à la définition de leur matière imposable ni à l'adoption des règles de procédure administrative les concernant tant qu'elles n'assurent pas le service de ces impôts. Par conséquent, la Région wallonne n'est pas compétente pour abroger, concomitamment à leur intégration dans un Code fiscal wallon, les règles relatives à ces impôts qui sont restées de compétence fédérale en application de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée.

Certes, l'avant-projet examiné tient partiellement compte de ces restrictions à la compétence de la Région wallonne : l'article 48, § 1^{er}, premier tiret, de l'avant-projet énonce en effet qu'en tant qu'elle vise la redevance radio et télévision, l'"habilitation de codification" ne porte pas sur les dispositions de cet impôt "relatives à la définition de la matière imposable" visée par la loi du 13 juillet 1987, précitée; l'article 48, § 2, alinéa 2, de l'avant-projet prévoit quant à lui que les impôts régionaux visés à la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, à l'exception de la redevance radio et télévision dont la Région wallonne assure déjà le service, ne pourront pas être codifiés avant que la Région wallonne en assure elle-même le service ⁽⁹⁾.

⁽⁸⁾ Quant aux principes à respecter en cas de codification, il est renvoyé aux paragraphes 216 à 225 du Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires dont une version électronique est disponible sur le site internet du Conseil d'État, ainsi qu'aux avis de la section de législation cités dans ces paragraphes (www.raadvst-consetat.be, onglet "Technique législative").

⁽⁹⁾ L'article 48, § 2, de l'avant-projet omet de prévoir, à l'instar de l'article 48, § 1^{er}, premier tiret, que la codification des impôts qu'il vise ne pourra porter sur les dispositions relatives à la définition de la matière imposable des impôts concernés.

La compétence partagée entre l'autorité fédérale et les régions pour ce qui concerne la définition du régime juridique des impôts régionaux visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, a donc pour effet inévitable que la Région wallonne ne pourra intégrer dans le Code qu'elle envisage les dispositions qui ont trait à la détermination de la matière imposable des impôts régionaux. Ce constat a pour corollaire qu'à l'égard de ces impôts, la codification en projet restera nécessairement imparfaite : les administrés devront en effet se référer à deux textes différents lorsqu'ils souhaiteront prendre connaissance du corpus législatif relatif à ces impôts : d'une part, les dispositions de la législation fédérale déterminant la matière imposable de ces impôts; d'autre part, les dispositions du Code en devenir pour les autres aspects de leur régime juridique. À cet inconvénient s'ajoutera aussi celui de la difficulté de lisibilité qui ne manquera pas d'en résulter car, dans la législation par laquelle certains des impôts régionaux sont actuellement réglés, les questions liées à la détermination de la matière imposable d'un impôt sont parfois imbriquées fortement dans celles liées à la détermination de la base d'imposition ou des exonérations du même impôt, de telle sorte qu'il ne sera pas toujours aisé de les séparer dans des textes distincts entièrement lisibles par eux-mêmes. Ainsi, pour prendre l'exemple de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles visée à l'article 3, alinéa 1^{er}, 10/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée, le Conseil d'État observe que l'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus règle à la fois des éléments de compétence fédérale qui sont liés à la détermination de la matière imposable de cet impôt ⁽¹⁰⁾ et d'autres de compétence régionale qui sont liés à la détermination des taux applicables ⁽¹¹⁾ dans des formulations dont toute circularité n'est pas absente.

⁽¹⁰⁾ Voir l'article 4, § 1^{er}, du Code.

⁽¹¹⁾ Voir l'article 4, § 2, du Code et l'avis 38.697/VR/V, donné le 26 juillet 2005 par les chambres réunies de la section de législation sur un projet de décret portant assentiment à l'accord de coopération du 24 juin 2005 entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction de la notion de "camionnette" dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, compte tenu de la neutralité fiscale et en vue de prévenir la concurrence entre les Régions au niveau de l'immatriculation des véhicules (*Doc. parl.*, Parl. wall., 2005-2006, n/ 273/1).

Or, le commentaire des articles présente la codification en projet notamment comme un outil de simplification devant permettre au citoyen de trouver "dans une source unique l'ensemble de la législation fiscale wallonne", ce qui ne sera donc pas entièrement le cas. Le même commentaire précise aussi que,

"pour ce qui concerne les impôts régionaux gérés par l'État fédéral, une telle codification constitue un corollaire important de toute opération de reprise de la gestion d'un impôt régional à l'État fédéral. En effet, seule une telle codification préalable peut permettre une intégration souple de ces impôts régionaux dans le système fiscal wallon préalablement réformé sans provoquer de grosses difficultés juridiques et administratives au plan de la procédure fiscale".

Cette justification à l'intégration des impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée dans le futur Code fiscal wallon n'est pas non plus convaincante : une "intégration souple des impôts régionaux dans le système fiscal wallon" ne dépend en effet pas de leur codification préalable mais de l'utilisation, dans les textes qui les règlent, de concepts communs à ceux véhiculés dans les décrets portant les taxes prélevées par la Région sur la base de l'autonomie fiscale qu'elle tient directement de l'article 170, § 2, de la Constitution.

Dès lors, compte tenu des observations qui précèdent, l'auteur de l'avant-projet soumettra à un nouvel examen la question de savoir s'il est bien opportun de faire porter l'"habilitation de codification" également sur les impôts régionaux visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1/ à 12/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée.

Ceci étant, l'objectif de clarification normative poursuivi par le Gouvernement pourrait être réalisé par l'adoption d'une circulaire coordonnant de manière officielle l'ensemble des textes applicables, en ce compris ceux de compétence fédérale pour autant que les articles de cette circulaire opèrent à chaque fois un renvoi aux dispositions d'origine.

C'est sous la réserve de ce qui précède que les observations qui suivent sont formulées.

2. À l'article 47, alinéa 2, 1/, les mots "le numérotage" doivent être remplacés par les mots "la numérotation" et, au 2/, les mots "le numérotage nouveau" doivent être remplacés par les mots "la nouvelle numérotation".

3. À l'article 47, alinéa 3, les mots "le Conseil régional wallon" doivent être remplacés par les mots "le Parlement wallon".

4. À l'article 48, § 1^{er}, 2^{ème} et 3^{ème} tirets, les mots "Code de l'eau contenu dans le" doivent être omis.

Article 49

La formulation de l'article soulève un double problème : d'une part, la Région n'assure pas le service de lois ou de décrets mais le service d'impôts visés par des lois et décrets; d'autre part, et plus fondamentalement, la portée réelle de l'article examiné risque de dépasser les intentions de son auteur. En effet, alors que le but est seulement de prévoir que des agents contractuels peuvent, au même titre que des agents statutaires, se voir attribuer des missions liées à l'établissement, à la perception, au contrôle et au recouvrement des impôts et taxes prélevés par la Région ⁽¹²⁾, la disposition à l'examen se prête aussi à une autre lecture : il pourrait, en effet, s'en déduire que tous les membres du personnel des services de la Région wallonne et des établissements publics wallons qui ont été désignés par le Gouvernement pour assurer le service d'un impôt déterminé seraient compétents pour accomplir les missions que la loi ou le décret confierait directement à un fonctionnaire déterminé.

⁽¹²⁾ Sur la nécessité d'une habilitation légale expresse pour permettre de confier à des agents contractuels des tâches qui impliquent l'exercice d'une parcelle de la puissance publique, voir l'avis 41.147/2/V donné le 30 août 2006 sur un projet d'arrêté du Gouvernement wallon "modifiant l'arrêté du Gouvernement wallon du 24 avril 2003 relatif aux redevances radio et télévision".

En tout état de cause, la disposition en projet s'analyse comme une disposition modificative des lois et décrets énumérés à l'article 48, § 1^{er}, de l'avant-projet; sa portée revient à énoncer que pour les taxes et impôts régionaux réglés par les lois ou décrets énumérés à l'article 48, § 1^{er}, les mots "les fonctionnaires" figurant dans ces lois et décrets visent aussi bien le personnel statutaire que le personnel contractuel des services de la Région wallonne et des établissements publics wallons désignés par le Gouvernement pour assurer le service des impôts et taxes concernés.

Pour la sécurité juridique, il n'est pas sain que la portée de certaines dispositions légales ou décrétales soit explicitée dans un texte autre que celui dans lequel elles figurent. Par conséquent, la précision selon laquelle les mots "les fonctionnaires" utilisés dans les décrets et lois énumérés à l'article 48, § 1^{er}, de l'avant-projet visent à la fois les agents statutaires et les agents contractuels doit être insérée dans chacun des lois et décrets concernés.

L'article 49 de l'avant-projet doit donc être omis.

Articles 50 à 53

L'article 1^{er}, 2/, du Code des droits de succession soumet à un droit de mutation par décès la valeur des biens immeubles situés en Belgique recueillis dans la succession d'un non habitant du Royaume.

L'article 50 de l'avant-projet adapte cet article pour tenir compte de l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes du 11 septembre 2008 dans l'affaire C-11/07 en cause Edelkamp c/ État belge, selon lequel cette disposition, qui ne prévoit pas la déductibilité des dettes grevant le bien immobilier sis en Belgique lorsque la personne dont la succession est ouverte était, au moment de son décès, résidente d'un autre État membre, alors que cette déductibilité est prévue lorsque cette personne était, à ce moment, résidente de la Belgique, est contraire aux articles 56 et 58 du Traité CE.

Le texte en projet de l'article 1^{er}, 2/ du Code des droits de succession prévoit dès lors que les dettes se rapportant spécialement aux immeubles sont déduites de la base imposable du droit de mutation par décès.

.../...

Il apporte cependant un correctif à cette nouvelle règle en excluant de cette déduction les dettes "déjà imputées sur l'actif de la succession soumis aux droits de succession dans un autre État".

Les articles 52 et 53 de l'avant-projet introduisent dans le Code des droits de succession des corollaires de ce correctif.

En excluant de la déduction les dettes se rapportant spécialement aux immeubles sis en Belgique lorsque celles-ci sont déduites par ailleurs de l'actif de la succession du non habitant du Royaume dans l'État de son dernier domicile, la disposition en projet méconnaît encore les articles 56 et 58 du Traité CE tels qu'ils sont interprétés par l'arrêt précité de la Cour européenne.

En effet, cet arrêt rejette explicitement dans ses motifs la défense du Gouvernement belge selon laquelle, en vertu de la réglementation allemande applicable dans cette espèce au patrimoine du *de cujus*, résident allemand, la dette relative à l'immeuble sis en Belgique ferait l'objet, en pratique, d'une double déduction.

Pour écarter cette défense, l'arrêt se fonde sur le considérant suivant :

"L'État membre dans lequel est situé le bien immeuble faisant l'objet de la succession ne saurait, pour justifier une restriction à la libre circulation des capitaux résultant de sa réglementation, se prévaloir de l'existence d'une possibilité, indépendante de sa volonté, d'octroi d'un crédit d'impôt par un autre État membre, tel que l'État membre dans lequel la personne dont la succession est ouverte résidait au moment de son décès, qui pourrait compenser, en tout ou en partie, le préjudice subi par les héritiers de cette dernière en raison de la non-déductibilité dans l'État membre dans lequel est situé le bien immeuble laissé en héritage, lors du calcul des droits de succession, des dettes grevant ledit immeuble" (considérant 68).

Pour se conformer à cet arrêt de la Cour européenne, il faut donc omettre le dernier membre de phrase de l'article 1^{er}, 2/ en projet, du Code des droits de succession (à partir des mots "et non déjà imputés ...").

La même observation vaut pour l'article 51 de l'avant-projet.

L'article 52 de l'avant-projet doit être adapté en conséquence et l'article 53 doit être omis.

.../...

Article 57

1. Au paragraphe 1^{er}*bis*, 3/, alinéa nouveau, deuxième tiret, en projet, compte tenu de la manière dont est rédigé l'article en voie de modification, il est difficile de déterminer si l'alinéa en projet est destiné à prendre place avant l'alinéa commençant par les mots "Pour l'application du présent article", avant l'alinéa commençant par les mots "Le Gouvernement de la Région wallonne" ou même après ce dernier alinéa. Il serait donc plus simple que le texte en projet ne prenne pas la forme d'un alinéa nouveau mais complète simplement le 3/ après qu'un point-virgule ait été substitué au point qui suit actuellement les mots "y mentionnés". Ces difficultés n'existeraient pas s'il n'était pas précédé par l'insertion d'alinéas au sein d'une énumération ⁽¹³⁾.

2. Au 6/, dans la phrase liminaire, il faut indiquer que la modification est apportée à l'alinéa 3 du paragraphe 3 et non à son alinéa 2. En effet, un alinéa consiste en une ou plusieurs phrases qui commencent une ligne ou suivent l'indication de l'article ou du paragraphe dont elles font partie et se terminent avec le point final de la dernière d'entre-elles. Lorsqu'il est procédé à une énumération verticale, même si la présentation typographique s'étend sur plusieurs lignes, structurées par exemple en 1/, 2/, et 3/, et comporte des phrases incidentes, cette énumération doit être considérée comme constituant un seul alinéa qui commence avec la phrase introductive de l'énumération et se termine avec le point final qui suit les éléments énumérés. Par conséquent, à l'article 60*bis*, § 3, l'alinéa 1^{er} se termine par le mot "remplies." et l'alinéa 2 est constitué par la phrase qui commence par les mots "La demande". La modification en projet porte donc bien sur l'alinéa 3 du paragraphe 3.

⁽¹³⁾ Pareille pratique présente en effet de nombreux inconvénients. Voir sur ce point le paragraphe 60 du Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires dont une version électronique est disponible sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be, onglet "Technique législative").

Article 59

1. Au 1/, eu égard à l'article 53 de l'avant-projet, il faut, dans la modification en projet, faire référence aux "articles 17 et 29, alinéa 3" et non aux "articles 17 et 18".

2. Compte tenu de l'observation 1 formulée sous l'article 57, il y a lieu, au 2/, de supprimer dans le texte en projet les mots "dernier alinéa".

Article 65

Le commentaire de l'article 65 envisage de compléter l'article 134 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe par un alinéa 4 mais l'article examiné ne prévoit pas cet ajout.

Article 67

Si le mot "mentionné" ne figurait pas dans la version du décret du 15 décembre 2005 qui a été adoptée par le Parlement wallon, il y a effectivement lieu de le réintroduire dans le Code par la voie d'une modification décrétable. En ce cas, il convient aussi de publier au Moniteur belge un nouvel erratum concernant le décret du 15 décembre 2005 pour que la version publiée de ce décret corresponde à celle qui a été votée par le Parlement wallon; pour le moment, tel n'est pas le cas puisque tant dans la version initialement publiée que dans la version publiée par voie d'erratum au Moniteur belge du 30 janvier 2006, le mot "mentionné" figure à l'article 140, alinéa 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Articles 19, 38, 60, et 73

Selon les dispositions examinées, plusieurs articles de l'avant-projet sont destinés à produire leurs effets de manière rétroactive.

Quant au caractère admissible de la rétroactivité donnée à des dispositions de nature législative, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle est fixée comme suit :

" La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli.

La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour effet que l'issue de l'une ou l'autre procédure judiciaire est influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions sont empêchées de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous." ⁽¹⁴⁾.

Comme aucun élément ne fait apparaître que la rétroactivité conférée aux dispositions en cause pourrait avoir une incidence sur le déroulement d'une ou de plusieurs procédures judiciaires, le commentaire de chacun des articles concernés devra être complété pour énoncer, d'une part, l'objectif d'intérêt général qu'il poursuit et, d'autre part, le caractère indispensable de la rétroactivité envisagée pour réaliser cet objectif.

⁽¹⁴⁾ Voir tout récemment l'arrêt n/ 26/2009 du 18 février 2009, B.13.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS