

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 50.692/2
DU 19 DÉCEMBRE 2011

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, de l'Emploi, de la Formation et des Sports de la Région wallonne, le 5 décembre 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret « portant des dispositions fiscales diverses », 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^o, 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 du 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, le projet appelle les observations suivantes.

Formalités préalables

Il ressort de la note au Gouvernement wallon jointe au dossier transmis au Conseil d'État que l'avis du Ministre fédéral ayant les Finances dans ses attributions a été sollicité parallèlement à la consultation de la section de législation ¹.

Si l'avant-projet était modifié à la suite de cet avis, les modifications concernées devraient encore être soumises à l'avis du Conseil d'État.

Examen du projet

Dispositif

Article 1^{er}

1. Il ne se déduit pas du décret du 23 juin 1994 'relatif à la création et à l'exploitation des aéroports et aérodromes' relevant de la Région wallonne que les aéroports et aérodromes qui entrent dans le champ d'application de ce décret seraient des aéroports et aérodromes « publics ». Le mot « publics » utilisé dans le texte en projet pour qualifier les aéroports et aérodromes visés par l'exonération en projet doit donc être omis pour ne pas susciter des difficultés d'interprétation qui n'ont pas lieu d'être.

¹ L'avis du Ministre fédéral des Finances est requis conformément aux articles 8 à 11 de l'accord de coopération du 7 décembre 2001 entre l'État fédéral et les Régions relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû.

2. Pour prévenir toute difficulté ultérieure, la section de législation se demande s'il ne serait pas prudent, dans le dernier tiret² en projet de l'article 253 du Code des impôts sur les revenus, de remplacer – les deux fois où on les rencontre – les mots « du bâtiment » par les mots « du bien immeuble » : il paraît en effet ressortir de l'article en projet que les surfaces exonérées ne sont pas nécessairement toujours des surfaces bâties.

3. En terme de méthode, et à l'instar de la solution retenue dans les exemples que cite le commentaire de l'article au titre de précédents similaires, il serait plus judicieux de prévoir l'exonération en projet directement dans le décret du 23 juin 1994 précité plutôt qu'à l'article 53 du Code des impôts sur les revenus, lequel a vocation à contenir les exonérations qui sont d'application générale et doit être lu sous le bénéfice de l'ensemble des exonérations contenues dans les lois particulières³.

Article 2

Dans sa rédaction actuelle, l'article 3, 8° et 9°, du décret du 17 janvier 2008 'portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO2 par les véhicules automobiles des personnes physiques' prévoit qu'

« il n'y a pas d'application de l'éco-bonus lorsqu'est mis en usage sur le territoire de la Région wallonne un des véhicules suivants :

8° les véhicules automobiles qui sont ou doivent être munis d'une marque d'immatriculation temporaire au sens de l'article 20, § 1^{er}, 3° et 4° de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules ;

9° les véhicules automobiles qui sont ou doivent être munis d'une marque d'immatriculation spéciale « EUR » ou « EUROCONTROL » au sens de l'article 20, § 1^{er}, 5°, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules »

Selon le commentaire des articles, la disposition en projet vise à inclure les « véhicules automobiles porteurs d'une plaque d'immatriculation EUR » dans le champ d'application du décret du 17 janvier 2008 précité et donc à modifier les dispositions précitées qui actuellement n'autorisent pas que les véhicules concernés bénéficient de l'éco-bonus.

² Le texte figurant après ce tiret semble devoir faire l'objet plutôt d'un alinéa séparé. Le tiret doit en ce cas être omis.

³ En ce sens, voir le Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992, n° 253/85 et n° 253/115 à 117.

D'après l'auteur du projet, la suppression de cette exclusion est commandée par des courriers des 14 février 2011 et 21 septembre 2011 émanant de la Commission européenne, cette dernière ne s'expliquant pas comment l'exclusion actuelle « peut être justifiée au regard des principes de non-discrimination et des libertés fondamentales garanties au citoyen, travailleurs ou autres prestataires de services par le droit de l'Union européenne ».

Pour atteindre l'objectif poursuivi, l'auteur du projet se propose de remplacer l'article 3, 8°, du décret du 17 janvier 2008 précité par un texte qui serait rédigé comme suit :

« 8° les véhicules automobiles qui sont ou doivent être munis d'une marque d'immatriculation temporaire au sens de l'article 20, § 1^{er}, 3°, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 'relatif à l'immatriculation des véhicules' ; ».

Si à elle seule, cette disposition permet d'atteindre le but recherché⁴, elle devrait toutefois également être accompagnée par l'abrogation concomitante de l'article 3, 9°, du décret du 17 janvier 2008 précité, et ce pour un double motif : d'une part, dans le courrier du 14 février 2011 précité, la Commission européenne cite l'article 3, 9°, du décret du 17 janvier 2008 précité comme étant le siège de l'exclusion des véhicules automobiles porteurs d'une plaque d'immatriculation « EUR » du régime des éco-bonus de telle sorte qu'en maintenant telle quelle cette disposition, une incertitude pourrait subsister quant à la portée réelle qu'il conviendrait d'assigner à la modification en projet; d'autre part, l'article 3, 9°, du décret du 17 janvier 2008 précité a de toute façon perdu toute raison d'être puisque la disposition à laquelle il renvoie, à savoir l'article 20, § 1^{er}, 5°, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 précité a été abrogée par l'article 8, 1°, de l'arrêté royal du 6 novembre 2010 'modifiant l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules'. Par conséquent, il est donc préférable d'abroger l'article 3, 9°, du décret précité.

Article 3

1. Dans la phrase liminaire, les mots « (Région wallonne) » sont superflus et doivent donc être omis car il va de soi que, lorsque la Région wallonne apporte des modifications au Code des droits de succession, ces modifications s'insèrent toujours dans la version du Code des droits de succession qui est applicable en Région wallonne, c'est-à-dire la version de ce Code telle qu'elle a été modifiée par la Région wallonne depuis qu'elle est

⁴ Le but recherché est en effet atteint par la suppression, dans l'article 3, 8°, en projet, de toute référence à l'article 20, § 1^{er}, 4°, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 précité car c'est cette mention de l'article 20, § 1^{er}, 4°, qui a actuellement pour effet d'exclure « les véhicules des fonctionnaires internationaux » du bénéfice de l'éco-bonus étant donné que l'article 20, § 1^{er}, 4°, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 précité vise « les personnes mentionnées dans l'article 5, § 1^{er}, 1° à 3°, » du même arrêté royal, à savoir en résumé « les fonctionnaires internationaux » qui sont établis en Belgique pour l'exercice de leurs fonctions.

devenue compétente pour ce faire en application des lois successives de réformes institutionnelles.

L'observation vaut aussi pour l'article 4.

2. Tel qu'il est actuellement applicable en Région wallonne, l'article 55 du Code des droits de succession dispose comme suit :

« Sont exempts des droits de succession et de mutation par décès, les legs faits :

- à la Région wallonne, à la Communauté française et à la Communauté germanophone ;
- aux personnes morales de droit public créées par un décret des conseils des Région et Communautés citées au premier tiret ».

Dans un avis motivé du 6 avril 2011, la Commission européenne a estimé que cette disposition du Code des droits de succession viole l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 40 de l'Accord sur l'Espace économique européen - qui consacrent le principe de la liberté de circulation des capitaux - pour le motif que les legs faits en faveur des institutions publiques et établissements situés dans les autres États membres de l'Union européenne et dans les pays de l'espace économique européen et équivalents à ceux visés à l'article 55 du Code des droits de succession sont soumis au taux normal des droits de succession.

Pour conformer l'article 55 du Code des droits de succession aux dispositions visées dans l'avis motivé de la Commission européenne, l'avant-projet envisage d'insérer un alinéa 2 au dit article 55, qui disposerait comme suit :

« Les exemptions visées à l'alinéa premier, sont également applicables aux personnes morales de droit public et institutions analogues situées dans un autre État membre de l'espace économique européen ».

Il y a lieu de considérer que cet alinéa nouveau répond aux exigences qui se déduisent de l'avis motivé précité. Sa formulation n'est toutefois pas très heureuse car, selon son texte même, « les exemptions visées à l'alinéa 1^{er} » s'appliquent aux legs et non à des personnes ».

Par conséquent, plutôt qu'insérer un alinéa 2 nouveau à l'article 55 du Code des droits de succession, il est suggéré de remplacer l'article 55 du Code des droits de succession par un nouvel article 55, rédigé comme suit :

« Art. 55. Sont exempts des droits de succession et de mutation par décès, les legs faits :

1° à la Région wallonne, à la Communauté française et à la Communauté germanophone ;

2° aux institutions analogues à celles visées au 1° et situées dans un autre État membre de l'Espace économique européen ;

3° aux personnes morales de droit public créées par les institutions visées aux 1° et 2° »⁵.

3. Compte tenu de son objet, la disposition examinée ne peut pas ne pas être mise en rapport avec la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. Ainsi selon son arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005,

« il ressort de l'ensemble des textes qui découlent des révisions constitutionnelles de 1970, 1980 et 1988, et notamment des dispositions de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 (...), que la structure de l'État belge repose sur une union économique et monétaire caractérisée par un marché intégré »⁶.

Le législateur régional doit, dès lors, tenir compte, dans l'exercice de toutes ses compétences, des principes énoncés par ces dispositions⁷.

Au regard de la libre circulation des capitaux entre les diverses entités qui composent l'État belge, telle qu'elle résulte de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, précité, il faut considérer, à l'instar de ce qui est énoncé dans l'avis motivé de la Commission européenne pour ce qui concerne les situations juridiques qui tombent dans le champ d'application du droit européen, que le fait pour l'article 55 du Code des droits de succession, tel qu'il s'applique en Région wallonne, de prévoir une exemption des droits de succession pour les legs effectués en faveur de la Région wallonne, de la Communauté française et de la Communauté germanophone sans prévoir pareille exemption pour les legs faits en faveur de

⁵ Cet article devra encore être complété comme suggéré au point 3 ci-après.

⁶ C.C., arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005, B.8.1 ; sur l'importance des principes de l'union économique et de l'unité monétaire, lesquels impliquent les libertés de circulation entre les composantes de l'État, voir déjà l'important arrêt n° 47 du 25 février 1988 qui condamne les entraves fiscales intra-étatiques.

⁷ En ce sens, voir par exemple, l'avis 44.687/2/V, donné le 24 juillet 2008 par le Conseil d'État sur un avant-projet de décret de la Région wallonne devenu le décret du 22 avril 2010 'portant statut des agences de voyages'.

l'État fédéral ou d'une entité fédérée a pour conséquence de dissuader le testateur d'effectuer un legs en faveur d'une de ces autres entités comparables, ce qui porte atteinte à la libre circulation des capitaux entre les diverses entités qui composent l'État belge ⁸.

S'ajoute à cela le fait que la norme en cause constitue une mesure fiscale qui, conformément à l'article 172 de la Constitution, ne peut engendrer d'effets discriminatoires.

Or, par rapport au but poursuivi par l'article 55 du Code des droits de succession, le Conseil d'État n'aperçoit pas ce qui pourrait justifier que le patrimoine soumis aux droits de succession en Région wallonne soit exempté des droits de succession pour les legs faits en faveur des institutions publiques visées par l'article 55 et pas pour ceux faits en faveur d'autres institutions publiques comparables ⁹.

Il convient par conséquent de prévoir également une exemption des droits de succession pour les legs faits en faveur de l'État fédéral ou d'une entité fédérée ainsi que des personnes morales de droit public qui en dépendent ^{10 11}.

Article 4

Si l'intention des auteurs de l'avant-projet est de viser l'ensemble des pouvoirs locaux belges, il y a lieu de compléter la liste de l'article 59, § 1^{er}, 1^o, premier tiret, en projet par la mention des organes territoriaux intracommunaux, des agglomérations et des fédérations de communes.

⁸ Il peut se déduire de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que cette dernière confère à la liberté de circulation des capitaux visées à l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980, une portée identique à celle que lui donne les dispositions jumelles du droit européen (C.C., arrêt n° 83/2010 du 8 juillet 2010, spécialement le considérant B.9.)

⁹ Voir en ce sens – *mutatis mutandis* – l'arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998 de la Cour constitutionnelle qui dit pour droit qu'un taux de taxation réduit prévu par un décret de la Région flamande en faveur des institutions publiques « de la Région flamande » viole le principe d'égalité devant la loi fiscale (voir spécialement le considérant B.16.6.)

¹⁰ A défaut, l'on se trouverait devant la situation paradoxale où un legs effectué par une personne domiciliée en Région wallonne en faveur d'une entité fédérée d'un État membre de l'Espace économique européen autre que la Belgique se ferait en exemption des droits de succession alors qu'un legs effectué dans les mêmes conditions en faveur d'une entité fédérée du Royaume de Belgique serait soumis aux droits de succession.

¹¹ L'article 89 du décret du 18 décembre 2009 de la Région flamande 'contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2010' a complété l'article 55 du Code des droits de succession applicable en Région flamande par un alinéa ayant les mêmes effets que celui que l'avant-projet de décret à l'examen se propose d'insérer à l'article 55 du Code des droits de succession. L'avis 47.354/1-3, donné le 29 octobre 2009 par la section de législation du Conseil d'État ne s'est pas prononcé sur la disposition devenue l'article 89 du décret précité puisqu'elle a estimé que la demande d'avis n'était pas recevable pour ce qui concernait cette disposition en raison de ce que l'urgence à saisir la section de législation n'était pas établie.

Article 5

À l'article 60, § 1^{er}, b, alinéa 2, en projet, du Code des droits de succession, sachant qu'en application de l'article 27 de la loi du 27 juin 1921 'sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations', une fondation privée poursuit toujours un but désintéressé qui, à lui seul, pourrait éventuellement justifier que les legs faits à son profit bénéficient d'un taux réduit, le commentaire de l'article devrait expliquer pourquoi, lorsqu'un legs est fait en faveur d'une telle fondation, le taux réduit de 7 % ne s'applique que si celle-ci poursuit des objectifs de nature sociale ¹².

Article 6

1. L'article 140, alinéa 1^{er}, 1bis, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe devra *mutatis mutandis* être adapté dans le sens des observations 2 et 3 formulées sur l'article 3.

2. Il est renvoyé à l'observation formulée sur l'article 5 pour ce qui concerne l'article 140, alinéa 2, b), alinéa 2, en projet du Code des droits d'enregistrement d'hypothèque et de greffe.

Chapitre 7. - Simplification administrative dans le cadre de la procédure de recouvrement mise en place par le décret du 6 mai 1999 pour les créances régionales wallonnes et de la législation relative aux redevances radio et télévision du 12 août 1987.

Dans l'intitulé du chapitre 7, il y a lieu de remplacer les mots « la législation relative aux redevances radio et télévision du 12 août 1987 » par les mots « la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision ».

¹² En ce sens, voir déjà l'avis 39.076/2, donné par la section de législation le 3 octobre 2005 sur le texte actuellement applicable (*Doc.parl.*, Par. wall., 2005-2006, n° 279/1, pp. 28-31).

Article 15

Le décret du 6 mai 1999 doit être cité en mentionnant son intitulé, à savoir le décret du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes ».

Article 16

1. Au 1°, le mot « supprimé » doit être remplacé par le mot « abrogé ».

2. La question se pose de savoir si, eu égard à l'abrogation réalisée par le 1°, il n'y a pas lieu de modifier l'habilitation donnée au Gouvernement par l'article 10, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision dans la mesure où cette disposition charge notamment le Gouvernement wallon de déterminer le contenu de l'annexe à l'invitation à payer « visée à l'article 20 ».

3. Le 2° doit être omis car il ne se recommande pas sous l'angle de la sécurité juridique de renuméroter les différents éléments d'une énumération lorsque l'on procède à l'abrogation de l'un de ces éléments ¹³.

Article 17

Dès lors que l'article 26, § 2, 9°, de la loi du 13 juillet 1987 précitée prévoit déjà que l'avertissement-extrait de rôle contient « la désignation du service chargé d'établir et de percevoir la redevance », la question se pose de savoir s'il ne serait pas plus judicieux de se borner à abroger l'article 26, § 2, 1°, plutôt que de le modifier de la manière prévue par l'avant-projet.

¹³ Pour les motifs qui justifient cette règle de conduite, voir les développements qui figurent dans la recommandation n° 125 du Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires établi par le Conseil d'État, dont une version électronique est consultable sur son site internet, *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.conseildetat.be, onglet « Technique législative ».

En tout état de cause, si la modification en projet était maintenue, elle devrait être revue car telle qu'elle est rédigée, ce sont les mots « le service désigné par le Gouvernement » qui devront figurer sur l'avertissement-extrait de rôle alors que l'intention est selon toute vraisemblance d'y faire figurer non pas ces mots mais le nom effectif du service que le Gouvernement aura désigné pour assurer le service des redevances visées par la loi du 13 juillet 1987 précitée.

Article 19

Il faut écrire « produit ses effets » et non « produira ses effets ».

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. VANDERNOOT,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	S. VAN DROOGHENBROECK,	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