



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 69.930/4
du 23 septembre 2021

sur

un avant-projet de décret de la Région wallonne 'portant
diverses dispositions pour un impôt plus juste'

Le 15 juillet 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre du Budget et des Finances, des Aéroports et des Infrastructures sportives de la Région wallonne à communiquer un avis, dans un délai de trente jours prorogé de plein droit * jusqu'au 31 août 2021, sur un avant-projet de décret 'portant diverses dispositions pour un impôt plus juste'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 23 septembre 2021. La chambre était composée de Martine BAGUET, président de chambre, Luc CAMBIER et Bernard BLERO, conseillers d'État, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

Le rapport a été présenté par Marc OSWALD, premier auditeur.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 23 septembre 2021.

*

* Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, *in fine*, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, 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 suivantes.

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET

DISPOSITIF

Article 8

1. L'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après le « Code ») contient, en son paragraphe 1^{er}, une définition générale de la notion de « véhicules à moteur ». Le paragraphe 2 en soustrait les camionnettes pour donner à cette notion une définition spécifique, laquelle fait l'objet de 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 titre II du 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'.

Constatant que bien que répondant à cette définition, de nombreux véhicules sont en réalité utilisés à des fins d'agrément, affectés exclusivement à un usage privé ou de loisir, l'auteur de l'avant-projet entend la remplacer afin de mettre fin au régime de taxation préférentiel dont bénéficient ces « faux utilitaires »¹.

2.1. L'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après « la loi spéciale de financement ») dispose comme suit :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 10° et 11°². Dans le cas où le redevable de ces impôts est une société, au sens de la loi du 7 mai 1999 portant le Code des sociétés, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing, l'exercice de ces compétences est subordonné à la conclusion préalable d'un accord de coopération entre les trois régions au sens de l'article 92bis, § 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

[‡] S'agissant d'un avant-projet de décret, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

¹ Commentaire des articles, pp. 6 et 7.

² Il s'agit de la taxe de circulation et de la taxe de mise en circulation.

L'article 92bis, § 2, f), de la loi spéciale du 8 août 1980 énonce :

« Les Régions concluent en tout cas des accords de coopération pour le règlement des questions relatives :

[...]

f) à l'exercice des compétences visées à l'article 4, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dans les cas où le contribuable est une société, une entreprise publique autonome ou une association sans but lucratif à activités de leasing ».

Dans son avis n° 38.697/VR/V donné le 1^{er} juillet 2005 sur un avant-projet devenu le décret du 15 décembre 2005 'portant assentiment à l'Accord de coopération entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction de la notion de « camionnette » dans le titre II du 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' ³, la section de législation a relevé que l'accord de coopération s'inscrivait dans l'exécution de l'article 4, § 3, de la loi spéciale de financement.

Elle a également observé qu'en définissant spécifiquement la notion de « camionnette », l'accord de coopération ne modifiait pas la matière imposable de la taxe de circulation ⁴ :

« En effet, le véhicule à moteur qui ne pourra plus entrer dans la catégorie 'camionnette' nouvellement définie d'un point de vue fiscal restera un véhicule à moteur qui doit être immatriculé au sens de la réglementation sur l'immatriculation des véhicules, en sorte que le champ d'application de la taxe de circulation comprendra toujours l'ensemble des véhicules à moteur tels qu'ils sont définis dans la réglementation sur l'immatriculation, comme l'exige l'article 4, § 1^{er} ».

En revanche, l'accord de coopération modifie les taux applicables à la taxe de circulation, puisque la modification apportée à l'article 4 du Code n'avait alors « d'autre portée que de soumettre les camionnettes qui répondent à certains critères au même tarif que les voitures, voitures mixtes ou minibus ».

³ *Doc. parl.*, Parl. w., 2005-2006, n° 273/1, pp 10 à 14, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/38697.pdf>.

⁴ Quant à la notion de matière imposable, il est renvoyé, outre à l'avis n° 38.697/VR/V et aux références qui y figurent, à l'annexe aux travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 'portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions', laquelle contient notamment une définition précise du concept générique de matière imposable ainsi que son application particulière à chacun des impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale de financement, *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 50-1183/7, pp. 157 à 162. Voir aussi C.C., 19 septembre 2007, n° 119/2007, B.6.

Dès lors que l'article 4, §§ 2 et 3, en projet, du Code entend s'appliquer aux personnes morales⁵, lesquelles pourraient être des sociétés, des entreprises publiques autonomes ou des associations sans but lucratif à activités de leasing, il y a lieu, conformément, à l'article 4, § 3, de la loi spéciale de financement, de conclure un accord de coopération.

À défaut de conclure un tel accord avec les deux autres régions, la Région wallonne n'est pas compétente, à l'égard de ces contribuables, pour modifier, comme elle projette de le faire, la définition des camionnettes en vue de les soumettre à un taux spécifique d'imposition de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles.

2.2. L'auteur de l'avant-projet pourrait toutefois décider d'exclure du dispositif envisagé les sociétés, les entreprises publiques autonomes et les associations sans but lucratif à activités de leasing. Dans une telle hypothèse, l'inapplication de la modification projetée à la catégorie de contribuables ainsi exclue est de nature à créer des différences de traitement qui doivent être dument justifiées.

Dans son avis n° 60.914/3 donné le 27 février 2017 sur un avant-projet devenu le décret du 16 juin 2017 'modifiant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013, en ce qui concerne le verdissement de la fiscalité routière pour véhicules utilitaires légers et voitures anciennes', la section de législation a observé ce qui suit :

« [traduction]

4.1. En l'absence d'accord de coopération interrégional, le régime en projet n'est pas applicable aux sociétés visées dans la loi du 7 mai 1999 'contenant le Code des sociétés', aux entreprises publiques autonomes ou aux associations sans but lucratif à activités de leasing.

Compte tenu de la limitation de compétence résultant de l'article 4, § 3, deuxième phrase, de la loi spéciale de financement, la Région flamande peut justifier une différence de traitement – à moins que cette différence repose sur un critère objectif et soit raisonnablement justifiée, auquel cas il n'est de toute façon pas question de discrimination – par le fait que les autres régions ne marquent pas leur accord avec une réforme dans le sens indiqué. Il n'en demeure pas moins que la Région flamande doit mettre tout en œuvre pour parvenir à un accord de coopération évitant autant que possible les discriminations ou, à tout le moins, limitant ces dernières. Eu égard aux articles 10 et 11 de la Constitution, la Région flamande a par conséquent le devoir de prendre des initiatives en la matière, pour autant que tel ne soit pas déjà le cas.

Il est recommandé d'apporter également des précisions plus concrètes sur ce point dans l'exposé des motifs ».

Une telle observation vaut *mutatis mutandis* en l'espèce.

⁵ Selon le commentaire des articles (p. 7), « il s'agit clairement de prendre en considération toutes les personnes morales, qu'elles soient enregistrées à la Banque-Carrefour des entreprises et disposent d'un n° d'identification BCE, ou pas ».

2.3. Eu égard aux considérations qui précèdent, et sauf à exclure de l'avant-projet les sociétés, les entreprises publiques autonomes et les associations sans but lucratif à activités de leasing, son auteur ne peut donc soutenir, comme il le fait dans le commentaire de l'article, que l'accord de coopération du 24 juin 2005 ne constitue qu'un cadre minimal qui pourrait être complété unilatéralement par une définition plus restrictive de la notion de « camionnette » sans, au préalable, négocier un avenant à cet accord.

3. Selon le commentaire des articles,

« [c]ette adaptation du régime de la taxe de circulation s'appliquera automatiquement à la taxe de mise en circulation dans la mesure où l'article 94 du CTA, tel qu'adapté par la loi spéciale du 27 décembre 2005, fonctionne par renvoi en prévoyant qu'il est 'établi au profit de l'État' une taxe assimilée aux impôts sur les revenus frappant notamment les voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes, 'tels que ces véhicules sont compris dans le sens de l'article 4, § 3', du CTA.

Et cet article 4, § 3, du CTA prévoit qu'un utilitaire qui ne répond pas au champ d'application de l'article 4, § 2, du CTA tel que modifié par le présent article, est à considérer comme une voiture, voiture mixte ou minibus pour l'application correcte de la législation fiscale.

Concrètement, les camionnettes fiscales qui devront acquitter une taxe de circulation calculée sur la base des montants applicables aux voitures, voitures mixtes, ou minibus, devront également et sans autre modification de la législation, s'acquitter de la taxe de mise en circulation applicable à ce type de véhicule »⁶.

La taxe de mise en circulation trouve son siège dans le titre V du Code. L'article 94, alinéa 1^{er}, 1°, de ce Code dispose comme suit :

« Il est établi au profit de l'État une taxe assimilée aux impôts sur les revenus frappant :

1° les voitures, voitures mixtes, minibus et motocyclettes, tels que ces véhicules sont définis dans la réglementation de l'immatriculation des véhicules à moteur et des remorques tels qu'ils sont compris dans le sens de l'article 4, § 3, en tant que ces véhicules sont ou doivent être munis d'une marque d'immatriculation autre que 'essai', 'marchand' ou temporaire autre qu'une marque d'immatriculation internationale, délivrée dans le cadre de cette réglementation ».

Comme l'a observé la section de législation dans son avis n° 38.697/VR/V, la taxe de mise en circulation ne frappe pas l'ensemble des véhicules à moteur mais seulement certains d'entre eux envisagés individuellement.

⁶ Commentaires des articles, pp. 8 et 9.

Par conséquent, le nouveau régime envisagé applicable aux camionnettes touche à la matière imposable de la taxe de mise en circulation, entendue comme étant la situation ou le fait que frappe l'impôt, soit, en l'espèce, le fait de mettre sur la voie publique ou d'employer les véhicules visés par ce même article 94 ⁷.

Or, ainsi qu'il se déduit de l'article 4, § 3, de la loi spéciale de financement, la Région wallonne n'est pas compétente pour adapter un régime qui touche à la détermination de la matière imposable de la taxe de mise en circulation.

4. La disposition à l'examen sera fondamentalement revue à la lumière des observations qui précèdent.

Article 12

1. L'article 10, § 3, du Code, en projet, entend fixer à 100 euros le montant de la taxe de circulation pour le véhicule automobile utilisé par un résident belge et immatriculé à l'étranger, si les documents attestant que le véhicule répond aux conditions visées par la disposition ne peuvent être présentés immédiatement lors d'un contrôle mais sont fournis à l'administration dans les dix jours ouvrables.

Selon l'article 3 du même Code,

« [i]l est établi une taxe sur les véhicules à vapeur ou à moteur, servant soit au transport des personnes, soit au transport sur route de marchandises ou d'objets quelconques ».

L'article 21 du même Code précise :

« La taxe est due par la personne physique ou morale qui est ou doit être reprise au certificat d'immatriculation, aussi longtemps qu'un véhicule est ou doit être inscrit au nom de cette personne dans le répertoire matricule de la Direction pour l'immatriculation des véhicules.

Les véhicules visés à l'alinéa 1^{er} sont les voitures, les voitures mixtes, les voitures mixtes lentes, les minibus, les ambulances, les motocyclettes, les tricycles à moteur, les quadricycles à moteur, les camionnettes, les camionnettes lentes, les remorques à bateau, les remorques de camping, les véhicules de camping, les remorques et semi-remorques d'une masse maximale autorisée jusqu'à 3 500 kg ».

L'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 'relatif à l'immatriculation des véhicules' prévoit que « [l]es personnes résidant en Belgique immatriculent les véhicules qu'elles souhaitent mettre en circulation en Belgique au répertoire des véhicules visé à l'article 6, même si ces véhicules sont déjà immatriculés à l'étranger ».

⁷ Sur la notion de matière imposable, voir la note de bas de page n° 4.

L'article 3, § 2, du même arrêté royal est rédigé comme suit :

« Dans les cas ci-après, l'immatriculation en Belgique des véhicules immatriculés à l'étranger et mis en circulation par les personnes visées au § 1^{er}, n'est pas obligatoire pour :

1° le véhicule à moteur qu'un prestataire professionnel étranger de service met en location pour une personne visée au § 1^{er}, pour une durée maximale de 6 mois, non renouvelable; le contrat de location au nom de celui qui met le véhicule en circulation doit se trouver à bord du véhicule, signé et daté ;

2° le véhicule qu'une personne physique utilise dans l'exercice de sa profession et accessoirement à titre privé et qui est mis à disposition par un employeur ou donneur d'ordre étranger auquel cette personne est liée par un contrat de travail ou par un ordre; une copie du contrat de travail ou de l'ordre doit se trouver à bord du véhicule, ainsi qu'un document établi par l'employeur étranger montrant que celui-ci a mis le véhicule à disposition de cette personne ;

3° le véhicule de personnes conduit par un fonctionnaire résidant en Belgique et qui travaille pour une institution internationale située dans un autre État membre de l'Union européenne : une carte d'accréditation délivrée par l'employeur doit se trouver à bord du véhicule ;

4° le véhicule dont le propriétaire est considéré comme une personne temporairement absente dans le sens de l'article 18, 6°, 6° bis, 8° et 9° de l'arrêté royal du 16 juillet 1992 relatif aux registres de la population et au registre des étrangers et lequel n'a pas son stationnement en Belgique pendant plus de six mois sans interruption ;

5° la remorque qui est mise en circulation pour une période maximale de six mois ;

6° le véhicule qui est mis à disposition à titre gratuit à une personne physique visée au § 1^{er} pendant une période d'un mois au maximum; un document établi par le titulaire étranger montrant que ce dernier donne l'autorisation d'utiliser le véhicule pendant une période déterminée avec mention de la date de fin, doit se trouver à bord du véhicule ;

7° le véhicule utilisé par un étudiant pendant la durée effective de ses études, qui a sa résidence à l'étranger et qui séjourne en Belgique à seule fin de poursuivre ses études dans un établissement d'enseignement établi en Belgique. L'attestation en cours de validité de sa dernière inscription dans ledit établissement d'enseignement doit se trouver à bord du véhicule ;

8° Le véhicule immatriculé dans un autre État' membre au nom de la personne physique qui l'utilise exceptionnellement en Belgique pendant 30 jours au maximum par année calendrier, et qui est principalement destiné à être utilisé dans l'État' membre précité. Un document établi et signé par le titulaire mentionnant clairement les dates de début et de fin de l'usage du véhicule en Belgique doit se trouver à bord du véhicule ».

2. Selon l'auteur de l'avant-projet, l'absence des documents visés à l'article 3, § 2, suffit à considérer que le redevable est en infraction de non-immatriculation et est, par conséquent, redevable de la taxe de circulation⁸.

À ce propos, la Cour constitutionnelle a récemment été saisie d'une question préjudicielle portant sur la constitutionnalité de l'article 11*bis*, § 4, du décret du 6 mai 1999 'relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes', dans le cas précis du contrôle d'un véhicule immatriculé à l'étranger. La disposition en cause prévoit notamment que les fonctionnaires chargés du contrôle de la perception de la taxe de circulation sont autorisés à se faire acquitter immédiatement le montant éludé de la taxe, et en cas de non-paiement de celle-ci, à retenir le véhicule en cas de refus, voire à saisir ce dernier dans les conditions fixées.

Dans son arrêt n° 106/2020 du 9 juillet 2020, la Cour a jugé comme suit :

« B.11. Il découle de ce qui précède que les personnes qui, en raison des circonstances particulières dans lesquelles elles se trouvent, entrent en principe en considération pour bénéficier d'une exonération de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation, perdent cette exonération lorsqu'à la suite d'un contrôle sur la voie publique, il est constaté que les documents précités ne se trouvent pas à bord du véhicule, et qu'elles peuvent, par conséquent, être soumises par les fonctionnaires compétents au paiement immédiat des taxes, majorées d'une amende administrative, le véhicule pouvant, en cas de refus de paiement, être retenu, saisi et, le cas échéant, vendu dans les circonstances décrites dans la disposition en cause.

B.12. Compte tenu du fait que les personnes qui résident en Belgique et qui sont professionnellement actives à l'étranger entrent en principe en considération pour être exonérées des taxes visées, en ce qui concerne l'utilisation en Région wallonne du véhicule immatriculé à l'étranger qui est mis à leur disposition dans le cadre de leur activité professionnelle, ainsi que de la nature substantielle du montant des taxes à s'acquitter immédiatement entre les mains des fonctionnaires compétents, et des répercussions importantes que la disposition en cause associe au refus de payer immédiatement ce montant, la disposition en cause n'est pas proportionnée à l'objectif consistant à aboutir à la perception correcte de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation. En effet, la soumission aux taxes visées, la perception immédiate du montant des taxes à payer et, en cas de refus de paiement, la mise en œuvre des mesures relatives à la rétention, à la saisie et à la vente du véhicule, découlent en réalité à l'égard des personnes précitées uniquement de l'absence de certains documents à bord du véhicule. En ce que la disposition en cause ne permet pas aux personnes concernées de démontrer ultérieurement à l'aide des documents précités qu'elles sont exonérées de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation, cette disposition rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la protection du droit de propriété ».

⁸ Commentaire des articles, p. 16.

Il résulte de ces considérations que l'intéressé doit être en mesure, pour prouver qu'il est exonéré de la taxe de circulation, de pouvoir présenter, dans un délai raisonnable, les documents visés à l'article 3, § 2, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001. Ce n'est qu'une fois ce délai dépassé que l'intégralité du montant de la taxe de circulation pourra être exigée.

3. Dans l'intervalle, il n'appartient pas à la Région wallonne de prélever une taxe, même réduite, dès lors que le redevable est susceptible d'en être exonéré. Elle ne pourrait davantage prévoir, le cas échéant, une sanction administrative en cas d'absence de ces documents dans le véhicule, dès lors que la matière relève de l'autorité fédérale⁹.

4. La disposition à l'examen sera revue à la lumière de la présente observation. Le cas échéant, les articles 9, 14, 2°, et 15, 2°, seront adaptés.

Article 24

Depuis l'entrée en vigueur du décret du 17 décembre 2020 'portant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région wallonne', l'article 20, alinéa 3, du décret du 6 mai 1999 prévoit, en cas d'infraction à la législation qui établit la taxe, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, que le délai pour établir la taxe ou le supplément de la taxe est prolongé de deux ans par rapport aux trois ans prévu à l'article 20, alinéa 2. L'article 20, alinéa 4, quant à lui, prolonge, dans cette hypothèse, ce délai de quatre ans en ce qui concerne le précompte immobilier.

La disposition à l'examen prévoit désormais que le délai contenu à l'article 20, alinéa 3, sera prolongé de sept ans, maintenant dès lors la différence de traitement avec l'article 20, alinéa 4.

Dans son avis n° 68.118/4 donné le 28 octobre 2020 sur l'avant-projet devenu le décret du 17 décembre 2020¹⁰, la section de législation avait considéré que l'auteur de l'avant-projet devait être en mesure de justifier la différence de traitement qu'il créait au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

Cette observation peut donc être réitérée en l'espèce.

⁹ Un tel cas de figure pourrait également poser problème au regard du principe *non bis in idem*, dès lors que l'article 26 de la loi du 21 novembre 1989 'relative à l'assurance obligatoire de la responsabilité en matière de véhicules automoteurs' contient des dispositions pénales visant quiconque n'immatricule pas son véhicule aux conditions fixées par le Roi.

¹⁰ *Doc. parl.*, Parl. w., 2020-2021, n° 337/1, pp. 18 et 19, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/68118.pdf>.

Article 26

L'article 27, § 1^{er}, 1^o, en projet du décret du 6 mai 1999 fixe à trois ans le délai pour accorder, aux conditions qu'il énumère, un dégrèvement des taxes enrôlées.

Ce délai est porté à cinq ans pour le précompte immobilier.

Dans la note rectificative au Gouvernement wallon, l'auteur de l'avant-projet expose que cette différence de traitement a été introduite par le décret du 17 décembre 2020, lequel avait déjà remplacé l'article 27 du décret du 6 mai 1999.

Dans son avis n° 68.118/4, la section de législation avait également considéré à propos de cette disposition que l'auteur de l'avant-projet devait être en mesure de justifier la différence de traitement qu'il créait au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

Cette observation peut être réitérée en l'espèce.

Article 43

L'article 43 constitue une disposition transitoire réglant la situation des véhicules immatriculés au regard des articles 8, 12, 1^o, et 14, 1^o, de l'avant-projet, selon qu'ils ont été acquis définitivement avant ou après le 1^{er} janvier 2022.

Il n'est cependant pas précisé expressément quand ces articles entreront en vigueur de sorte qu'en application du droit commun, ces textes entreront en vigueur dans les 10 jours de leur publication au *Moniteur belge*.

À cet effet, l'auteur de l'avant-projet est invité à réexaminer s'il ne convient pas de compléter l'article 45 pour y ajouter les modalités d'entrée en vigueur projetées.

Article 44

1. L'alinéa 1^{er}, prévoit que l'article 22 de l'avant-projet, qui introduit dans le décret du 6 mai 1999 une disposition anti-abus reproduisant *mutatis mutandis* l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 et l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, s'applique aux actes ou ensembles d'actes juridiques réalisant une seule opération, qui sont accomplis à dater du 1^{er} janvier 2022.

L'article 44, alinéa 2, précise que cette dernière notion recouvre l'ensemble des actes juridiques réalisant une seule opération dont le dernier acte au moins est accompli à dater de cette entrée en vigueur.

2. Tout d'abord, la disposition à l'examen comporte une incohérence puisque son alinéa 1^{er} prévoit que la mesure anti-abus s'applique aux actes ou ensembles d'actes juridiques accomplis à partir du 1^{er} janvier 2022, tandis que l'alinéa 2 définit la notion d'ensemble d'actes juridiques accomplis à partir du 1^{er} janvier 2022 comme « un ensemble d'actes réalisant une seule opération dont le dernier acte au moins est accompli à dater de cette entrée en vigueur ».

3. Par ailleurs, l'exposé des motifs de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, laquelle, par son article 167, a réécrit la disposition anti-abus figurant à l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, avait indiqué :

« Le concept d'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération vise également la décomposition artificielle d'une opération en actes successifs s'étalant sur une période plus longue que l'année d'imposition et ne vise donc pas uniquement les cas où ils relèvent du même exercice d'imposition. Lorsque les actes sont ainsi répartis sur plusieurs années, l'administration pourra tout de même appliquer l'article 344, § 1^{er}, CIR 92, à condition d'en démontrer l'unicité d'intention entre les opérations. C'est pourquoi les actes successifs doivent déjà être des actes qui, dès le départ, sont conçus comme une chaîne indivisible »¹¹.

Pour qu'un ensemble d'actes juridiques puissent être analysés comme réalisant une même opération, il faut nécessairement que le but du montage visé par la disposition anti-abus ait été envisagé dès l'accomplissement du premier acte. C'est donc à ce moment-là qu'il faut se situer pour déterminer quelle disposition doit s'appliquer au montage¹².

Comme l'expose A. Nollet,

« Ainsi donc, si l'on permet au fisc d'appréhender ensemble, au titre d'une même 'opération', des actes juridiquement bien distincts, à la condition qu'on puisse vérifier que, dès l'origine, le premier acte n'aurait pas été posé sans la certitude que les autres le seraient ensuite, on devrait réciproquement considérer que c'est aussi au moment de poser le premier acte de cette 'chaîne indivisible' préprogrammée, que le contribuable devait être en mesure de savoir quel régime de mesure générale anti-abus pourrait lui être applicable, et donc de mesurer le risque d'un éventuel 'abus fiscal' (au regard de la nouvelle règle générale anti-abus).

Autrement dit, puisque c'est par définition au moment où le premier acte est posé qu'il convient de vérifier que l'ensemble d'actes en question a bien été conçu dès l'origine par les parties comme une 'chaîne indivisible', ce devrait donc nécessairement aussi être à ce moment qu'il faudrait à notre avis se placer pour voir quelle mesure (l'ancienne ou la nouvelle) serait applicable à cet ensemble d'actes. C'est bien au moment de poser son pied sur la première marche de l'escalier que le contribuable doit pouvoir savoir si cet escalier risque ou non de s'affaisser sous ses

¹¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, n° 53-2018/1, p. 113.

¹² En ce sens, M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure générale anti-abus applicable en matière d'impôt sur les revenus, de droits de succession et de droits d'enregistrement », *J.T.*, n° 6483, 2012/23, pp. 493 à 504, spéc. p. 503.

pieds, au motif qu'il aurait commis un 'abus fiscal' en choisissant de passer par cet escalier... »¹³.

4. En prévoyant que la disposition anti-abus projetée trouverait à s'appliquer à des actes juridiques devenus définitifs avant son entrée en vigueur, l'auteur du projet confère au dispositif une portée rétroactive¹⁴.

À cet égard, comme la Cour constitutionnelle a déjà eu l'occasion de le signaler à de nombreuses reprises,

« [L]a 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 chacun 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 pour réaliser un objectif d'intérêt général. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions 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 »¹⁵.

Le commentaire des articles explicite ainsi les modalités d'entrée en vigueur de l'article 22 :

« Pour terminer, en ce qui concerne l'entrée en vigueur de la présente mesure, le nouveau dispositif ne sera applicable qu'aux actes juridiques passés à partir de l'entrée en vigueur du présent article.

Cependant, vu que cette mesure trouvera à s'appliquer à tous les impôts et taxes dont la Région wallonne n'assure pas encore le service, lorsque ceux-ci seront repris, il convient également d'éviter qu'un ensemble d'actes déjà débuté avant reprise du service d'un impôt, et donc dans le cadre d'une législation couverte par une mesure générale anti-abus analogue pour cet impôt, échappent à la nouvelle disposition ici mise en œuvre dès lors que le dernier acte se produirait après l'entrée en vigueur de la présente disposition. Il convient donc notamment d'assurer la continuité en ce qui concerne ces cas, en prévoyant que la mesure s'applique clairement à un ensemble d'actes juridiques réalisant une seule opération dont le dernier acte au moins est accompli à dater de l'entrée en vigueur de la mesure wallonne.

¹³ A. NOLLET, « L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-«abus fiscal» en présence d'une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la cour d'appel de Gand...en attendant celles de la Cour de cassation ? », *R.G.C.F.*, 2020/6, pp. 454 à 463, spéc. p. 458.

¹⁴ Quant à la notion de rétroactivité de la loi fiscale, voir C.C., 17 mai 2018, n° 59/2018, B.7 ; 5 mars 2015, n° 25/2015, B.9.1 ; 17 janvier 2013, n° 2/2013, B.9.1 ; 18 mai 2011, n° 81/2011, B.4.3 ; 30 mars 2010, n° 32/2010, B.12.2. Voir aussi, M.-P. DONEA, « Le principe de non-rétroactivité de la loi appliqué à la matière fiscale », *R.F.R.L.*, 2013/2, pp. 87 à 104.

¹⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir par exemple C.C., 17 janvier 2013, n° 3/2013, B.4 ; 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1.

Cette entrée en vigueur est par ailleurs applicable de manière identique à l'ensemble de la fiscalité wallonne ».

Répondant à une observation figurant dans l'avis du 14 juin 2021 du Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie, la note rectificative au Gouvernement ajoute :

« Tout d'abord, il s'agit de préciser que le Conseil d'État n'a pas déjà jugé l'option choisie lorsqu'elle est prévue directement dans une norme légale, et que la possibilité d'englober dans la mesure les ensembles d'actes dont seul le dernier acte n'est pas encore passé à l'entrée en vigueur de la mesure, n'est donc à exclure.

En effet, l'état fédéral a été condamné en appliquant une telle entrée en vigueur car elle fut prévue par circulaire et non légalement.

De plus, s'agissant d'une mesure générale anti-abus, elle se doit d'être la plus englobante possible, outre le fait d'assurer la continuité d'une mesure déjà existante au niveau fédéral lors d'un transfert de service d'un impôt régional ».

Il appartient à l'auteur de l'avant-projet d'étayer davantage, au regard des critères dégagés par la Cour constitutionnelle et rappelés ci-avant, les motifs justifiant, selon lui, la rétroactivité qu'engendre la disposition à l'examen en ce qui concerne l'ensemble des impôts régionaux.

5. En ce qui concerne plus particulièrement les impôts dont la Région wallonne vient de reprendre le service (soit le précompte immobilier) ou dont le service doit encore être repris (soit les droits de succession et d'enregistrement), la circonstance selon laquelle des actes juridiques réalisant une même opération pourraient être soumis à des mesures anti-abus différentes, même rédigées de manière analogue, est de nature à soulever des difficultés.

En effet, de telles mesures ont vocation à s'appliquer en cas d'incompatibilité supposée de l'opération visée avec les objectifs de la (des) disposition(s) relative(s) à l'impôt concerné. L'application concrète des mécanismes anti-abus dépend de la possibilité de pouvoir identifier de manière suffisamment claire ces objectifs ¹⁶, lesquels sont susceptibles de différer selon la mesure applicable.

Par conséquent, afin de prévenir toute insécurité juridique et de s'assurer qu'une disposition anti-abus couvrira l'ensemble des actes réalisant une même opération (qu'ils aient été accomplis avant ou après la reprise du service de l'impôt), mieux vaut alors adopter une disposition transitoire prévoyant que les mesures anti-abus relatives aux taxes concernées continueront à s'appliquer, après la reprise de leur service, aux actes accomplissant une même opération.

¹⁶ C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.2. Voir aussi l'avis n° 68.240/3 donné le 2 décembre 2020 sur un avant-projet devenu la loi du 17 février 2021 'portant introduction d'une taxe annuelle sur les comptes-titres', points 18 et 19, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 1708/1, pp. 43 à 72, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/68240.pdf>.

6. La disposition à l'examen sera revue à la lumière de ces différentes observations.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE

Martine BAGUET