

Avant-projet de décret du ... (date) portant diverses dispositions pour un impôt plus juste

Le Gouvernement wallon,

Sur proposition du Ministre des Finances,

Après délibération,

ARRETE :

Le Ministre des Finances est chargé de présenter au Parlement wallon le projet de décret dont la teneur suit :

Chapitre 1^{er}. Modifications du Code des droits de succession

Article 1^{er}. L'article 4 du Code des droits de succession, modifié par le décret du 18 juillet 2018, est complété par un 4° rédigé comme suit :

« 4° toutes donations entre vifs de biens meubles faites par le défunt avec un terme suspensif qui surviennent par suite du décès du donateur. ».

Art. 2. Dans l'article 7, alinéa 1^{er}, du même Code, le mot « trois » est remplacé par le mot « cinq ».

Art. 3. Dans l'article 8 du même Code, remplacé par l'arrêté royal n° 12 du 18 avril 1967 et modifié par les lois des 30 décembre 1988 et 22 décembre 1989, les modifications suivantes sont apportées :

1° à l'alinéa 2, :

- le mot « trois » est remplacé par le mot « cinq » ;
- les mots « ou qu'elle est appelée à recevoir à titre gratuit à une date postérieure au décès » sont abrogés ;

2° un alinéa rédigé comme suit est inséré entre les alinéas 2 et 3 :

« Si le défunt avait conclu un contrat en vertu duquel un versement peut uniquement être effectué après son décès, les sommes, rentes ou valeurs sont considérées comme recueillies à titre gratuit et à titre de legs, selon le cas :

1° par la personne qui rachète le contrat d'assurance-vie après le décès du défunt, au moment du rachat ;

2° par la personne qui reçoit réellement les sommes, rentes ou valeurs après le décès du défunt, au moment où un versement est effectué. » ;

3° l'alinéa 5, devenu l'alinéa 6, est complété par les mots « Cette preuve contraire n'est pas fournie en démontrant qu'il a été fait don du contrat à cette personne. » ;

4° un alinéa rédigé comme suit est inséré entre les alinéas 5 et 6, devenus les alinéas 6 et 7 :
« Dans le cas d'un contrat d'assurance-vie, la base imposable des sommes, rentes, ou valeurs pouvant revenir au bénéficiaire de la stipulation sont diminuées du montant ayant servi de base imposable pour la perception des droits de donation si le contrat a fait l'objet d'une donation à cette personne par le défunt. ».

Art. 4. L'article 37 du même Code, modifié par l'arrêté royal n° 12 du 18 avril 1967 et par les décrets des 3 juin 2011 et 26 avril 2018, est complété par un 9° rédigé comme suit :
« 9° lorsque, selon le cas, le contrat visé à l'article 8, alinéa 3 est racheté ou qu'un versement est effectué en vertu du contrat. ».

Art. 5. L'article 38 du même Code, modifié en dernier lieu par le décret du 26 avril 2018, est complété par un 10° rédigé comme suit :
« 10° dans le cas prévu à l'article 37, 9°, selon le cas, par la personne qui rachète le contrat ou par la personne qui reçoit le versement effectué en vertu du contrat. ».

Art. 6. Dans l'article 108, alinéa 2, du même Code, modifié par la loi du 7 février 2021, le mot « trois » est remplacé par le mot « cinq ».

Chapitre 2. Modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Art. 7. Dans l'article 131*bis*, § 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, inséré par le décret du 15 décembre 2005 et modifié en dernier lieu par le décret du 19 juillet 2018, l'alinéa 2 est remplacé par ce qui suit :

« Toutefois, ce droit n'est pas applicable :

1° aux donations entre vifs de biens meubles faites sous une condition suspensive qui se réalise par suite du décès du donateur, et qui, en vertu de l'article 4, 3°, du Code des droits de succession, sont assimilées aux legs pour la perception du droit de succession ;

2° aux donations entre vifs de biens meubles avec un terme suspensif qui se réalise par suite du décès du donateur, et qui, en vertu de l'article 4, 4°, du Code des droits de succession, sont assimilées aux legs pour la perception du droit de succession. ».

Chapitre 3. Modifications du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus

Art. 8. Dans l'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, remplacé par la loi du 8 août 1980 et modifié par le décret du 15 décembre 2005, les paragraphes 2 et 3 sont remplacés par ce qui suit :

« § 2. Par dérogation au paragraphe 1^{er}, il faut entendre par véhicule à moteur destiné au transport de marchandises d'une masse maximale autorisée ne dépassant pas 3 500 kg, aussi dénommé « camionnette », pour l'application du présent Titre II, et pour autant qu'il soit immatriculé soit au nom d'une personne physique visée à l'article I.1., 1°, a), du Code de droit économique du 28 février 2013 et enregistrée conformément à l'article III.17. dudit Code, soit au nom d'une personne morale, tout véhicule conçu et construit pour le transport de choses dont la masse maximale autorisée n'excède pas 3 500 kg :

1° formé d'une cabine unique complètement séparée de l'espace de chargement et comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;

2° formé d'une cabine double complètement séparée de l'espace de chargement et comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, ainsi que d'un plateau de chargement ouvert ;

3° formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant deux places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la rangée de sièges avant et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires ;

4° formé simultanément d'un espace réservé aux passagers comportant six places au maximum, celle du conducteur non comprise, et d'un espace de chargement complètement séparé, dont la distance entre tout point de la cloison de séparation située derrière la dernière rangée de sièges et le bord arrière intérieur de l'espace de chargement, mesuré dans l'axe longitudinal du véhicule, à une hauteur située à 20 cm au-dessus du plancher, atteint au moins 50 % de la longueur de l'empattement. En outre, cet espace de chargement doit être pourvu, sur toute sa surface, d'un plancher horizontal fixe faisant partie intégrante de la carrosserie ou y fixé de manière durable et exempt de tout point d'attache pour des banquettes, sièges ou ceintures de sécurité complémentaires.

§ 3. Le véhicule mentionné comme camionnette dans la réglementation précitée au paragraphe 1^{er} est considéré, au sens du présent Titre II, et selon sa construction, comme une voiture, voiture mixte ou minibus lorsque :

1° soit il ne répond pas à l'un des véhicules énumérés au paragraphe 2 ;

2° soit il n'est pas utilisé, même partiellement, soit pour l'exercice de l'activité professionnelle de la personne physique visée au paragraphe 2, soit pour la réalisation de l'objet, de l'un des buts au moins, ou de l'une des missions au moins de la personne morale visée au paragraphe 2. »

Art. 9. Dans l'article 5, § 1^{er}, du même Code, remplacé par la loi du 25 janvier 1999 et modifié en dernier lieu par le décret du 28 novembre 2013, le 9° est abrogé.

Art. 10. Dans l'article 8, alinéa 1^{er}, du même Code, remplacé par la loi du 25 janvier 1999, le mot « cheval-vapeur » est remplacé par les mots « cheval-vapeur fiscal ».

Art. 11. Dans l'article 9, du même Code, remplacé par la loi du 25 janvier 1999 et modifié en dernier lieu par le décret du 21 décembre 2016, les modifications suivantes sont apportées :

1° le mot « chevaux-vapeur » est à chaque fois remplacé par les mots « chevaux-vapeur fiscaux » ;

2° le mot « cheval-vapeur » est à chaque fois remplacé par les mots « cheval-vapeur fiscal ».

Art. 12. Dans l'article 10, du même Code, remplacé par le décret du 28 décembre 1990 et modifié en dernier lieu par le décret du 21 décembre 2016, les modifications suivantes sont apportées :

1° le paragraphe 1^{er}, 1°, est remplacé par ce qui suit :

« 1° pour les voitures, les voitures mixtes, les minibus et les motocyclettes qui sont mis en circulation depuis plus de trente ans au moment de la débiton de l'impôt et qui sont immatriculés sous l'une des plaques d'immatriculation visées à l'article 4, § 2, de l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules ; »

2° Il est inséré un paragraphe 3 rédigé comme suit :

« § 3. Par dérogation à l'article 9, la taxe est fixée forfaitairement à 100 euros pour le véhicule automobile utilisé par un résident belge et immatriculé à l'étranger, uniquement si les documents qui attestent que le véhicule est effectivement visé au présent paragraphe ne peuvent pas être présentés immédiatement lors du contrôle de la perception de la taxe de circulation effectué selon l'article 11bis, § 4, alinéa 1^{er}, du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, mais sont fournis à l'administration dans les dix jours ouvrables dudit contrôle, dans les cas suivants :

1° le véhicule est mis en location au nom du résident belge par un prestataire professionnel étranger de service, pour une durée maximale de six mois, non renouvelable ;

2° le véhicule est mis à disposition du résident belge par son employeur établi à l'étranger, ou un donneur d'ordre étranger auquel cette personne est liée par un contrat de travail ou par un ordre, et est utilisé dans l'exercice de sa profession et accessoirement à titre privé ;

3° le véhicule est conduit habituellement par un fonctionnaire résidant en Belgique et qui travaille pour une institution internationale située dans un autre Etat membre de l'Union européenne ;

4° le véhicule dont le propriétaire est considéré comme une personne temporairement absente au sens de l'article 18, § 3, alinéa 1^{er}, 4°, 5°, 7° et 8°, de l'arrêté royal du 16 juillet 1992 relatif aux registres de la population et au registre des étrangers, n'a pas son stationnement en Belgique pendant plus de six mois sans interruption ;

5° le véhicule est mis à disposition à titre gratuit à une personne physique résidant en Belgique pendant trente jours au maximum par année civile ;

6° le véhicule immatriculé dans un autre Etat membre au nom de la personne physique qui l'utilise exceptionnellement en Belgique pendant trente jours au maximum par année calendrier, et qui est principalement destiné à être utilisé dans l'Etat membre précité.

La taxe établie conformément à l'alinéa 1^{er} est due à chaque contrôle donnant lieu à une transmission tardive des documents visés.

Le Gouvernement arrête les modalités d'application du présent paragraphe. ».

Art. 13. Dans l'article 97, du même Code, inséré par la loi du 1^{er} juin 1992 et modifié par le décret du 12 décembre 2014, les mots « chevaux fiscaux » sont chaque fois remplacés par les mots « chevaux-vapeur fiscaux ».

Art. 14. Dans l'article 97quinquies, alinéa 2, du même Code, inséré par le décret 19 septembre 2013 et modifié en dernier lieu par le décret du 6 mai 2019, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le 1^{er} tiret, les mots « , et qui sont immatriculés sous la marque d'immatriculation spécifique prévue par l'article 4, § 3, de l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules » sont abrogés ;

2° l'alinéa est complété par un 3^{ème} tiret rédigé comme suit :

« - pour les véhicules automobiles faisant l'objet d'une taxe de circulation forfaitaire de 100 euros en application de l'article 10, § 3 ; ».

Art. 15. Dans l'article 98 du même Code, remplacé par la loi du 1^{er} juin 1992 et modifié en dernier lieu par le décret du 6 mai 2019, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 1^{er}, A., alinéa 2, les mots « chevaux fiscaux » sont remplacés par les mots « chevaux-vapeur fiscaux » ;

2° dans le paragraphe 1^{er}, le A., est complété par un alinéa rédigé comme suit :

« Par dérogation au tableau visé à l'alinéa 1^{er}, le montant de la taxe est égal à 0 euro pour les véhicules automobiles faisant l'objet d'une taxe de circulation forfaitaire de 100 euros en application de l'article 10, § 3. ».

Chapitre 4. Modification du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes

Art. 16. Dans l'article 1^{er} du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, remplacés par le décret du 21 décembre 2016, les modifications suivantes sont apportées :

1° à l'alinéa 1^{er}, le mot « amendes » est chaque fois remplacé par les mots « amendes fiscales » ;

2° l'article est complété par un alinéa rédigé comme suit :

« Par amende fiscale, on entend toute pénalité qu'elle soit forfaitaire, fixe ou proportionnelle, ainsi que toute majoration de taxe et tout accroissement d'impôt. ».

Art. 17. Dans l'article 11 du même décret, remplacé par le décret du 19 septembre 2013 et modifié par le décret du 13 décembre 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° au paragraphe 2, alinéa 3, les mots « de la Direction générale opérationnelle de la Fiscalité du Service public de Wallonie » sont remplacés par les mots « du Service public de Wallonie Fiscalité » ;

2° au paragraphe 4, les mots « amendes administratives et majorations » sont chaque fois remplacés par les mots « amendes fiscales ».

Art. 18. Dans l'article 11*bis* du même décret, inséré par le décret du 22 mars 2007, remplacé par le décret du 19 septembre 2013 et modifié en dernier lieu par le décret du 17 décembre 2015, les modifications suivantes sont apportées :

1° au paragraphe 3, alinéa 1^{er}, le mot « amende » est remplacé par les mots « amende fiscale » ;

2° au paragraphe 4, alinéa 1^{er}, les mots « amende administrative » sont remplacés par les mots « amende fiscale » ;

3° au paragraphe 4, alinéa 6, le mot « amende » est remplacé par les mots « amende fiscale ».

Art. 19. Dans l'article 11^{ter}, alinéa 1^{er}, du même décret, inséré par le décret du 22 mars 2007 et remplacé par le décret du 19 septembre 2013, le mot « cinq » est remplacé par le mot « dix ».

Art. 20. Dans l'article 11^{quater} du même décret, inséré par le décret du 28 novembre 2013, les modifications suivantes sont apportées :

1° les mots « de la Direction générale opérationnelle Fiscalité du Service public de Wallonie » sont remplacés par les mots « du Service public de Wallonie Fiscalité » ;

2° l'article est complété par un alinéa rédigé comme suit :

« L'obligation visée à l'alinéa 1^{er} est levée lorsque des informations sont communiquées dans le cadre d'un système de dénonciation spécifiquement organisé par décret ou par arrêté du Gouvernement. ».

Art. 21. Dans l'article 12bis du même décret, inséré par le décret du 10 décembre 2019, remplacé par le décret du 19 septembre 2013 et modifié en dernier lieu par le décret du 21 décembre 2016, les mots « amende administrative » sont remplacés par les mots « amende fiscale ».

Art. 22. Dans le même décret, il est inséré un article 12^{quinquies} rédigé comme suit :

« Art. 12^{quinquies}. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés aux articles 12 à 12^{ter} et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° soit une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition des taxes et impôts visés à l'article 1^{er} ou des arrêtés pris en exécution de ceux-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ;

2° soit une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition des taxes et impôts visés à l'article 1^{er} ou des arrêtés pris en exécution de ceux-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts, taxes ou droits visés par le présent décret.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt ou du droit sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. ».

Art. 23. Dans l'article 18 du même décret, remplacé par le décret du 12 décembre 2014 et modifié par le décret du 28 novembre 2013, le mot « amendes » est remplacé par les mots « amendes fiscales ».

Art. 24. Dans l'article 20, alinéa 3, du même décret, le mot « deux » est remplacé par le mot « sept ».

Art. 25. Dans l'article 20*bis* du même décret, inséré par le décret du 10 décembre 2009 et modifié par le décret du 2 juillet 2020, les modifications suivantes sont apportées :

1° le 1° est remplacé par :

« 1° une action judiciaire fait apparaître que le redevable d'impôts ou taxes visés par le présent décret a contrevenu aux dispositions du présent décret ou de la législation qui établit la taxe concernée au cours d'une des dix années qui précèdent celle de l'intentement de l'action ; dans ce cas, la taxe ou le supplément de taxe est établi dans les vingt-quatre mois à compter de la date à laquelle la décision dont cette action judiciaire a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours ; » ;

2° le 2° est remplacé par :

« 2° des éléments probants, venus à la connaissance du service désigné par le Gouvernement, font apparaître que le redevable d'impôts ou taxes visés par le présent décret a contrevenu aux dispositions du présent décret ou de la législation qui établit la taxe concernée au cours d'une des dix années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments sont venus à la connaissance dudit service désigné ; dans ce cas, la taxe ou le supplément de taxe est établi dans les vingt-quatre mois à compter de la date à laquelle ces éléments sont venus à la connaissance dudit service désigné. ».

Art. 26. L'article 27 du même décret, remplacé par le décret du 17 décembre 2020, est remplacé par ce qui suit :

« Art. 27. § 1^{er}. Sauf lorsqu'une réclamation recevable a été précédemment déposée et que la demande de dégrèvement repose sur les mêmes éléments et motivations que cette réclamation, le fonctionnaire désigné par le Gouvernement accorde le dégrèvement des taxes représentant une somme supérieure à celle qui est légalement due, perçues en application de l'article 17*bis*, § 1^{er}, résultant d'une application inexacte des dispositions légales afférentes au calcul du montant de l'impôt dû, telles que notamment les erreurs matérielles, les doubles emplois, les défauts de prise en compte d'une exonération ou réduction de taxe éventuellement applicable, l'apparition de documents ou faits nouveaux probants dont la production ou l'allégation tardive par le redevable, ainsi que par la personne sur les biens de laquelle la taxe est mise en recouvrement conformément à l'article 35*ter*, est justifiée par de justes motifs, à condition que ces surtaxes aient été constatées par l'administration ou signalées par le redevable, ainsi que par la personne sur les biens de laquelle la taxe est mise en recouvrement conformément à l'article 35*ter*, à celle-ci, soit :

1° dans les trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle la taxe est établie, dans le cas des taxes enrôlées, à l'exception du précompte immobilier pour lequel ce délai est porté à cinq ans ;

2° dans les trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition auquel appartient l'impôt dont le dégrèvement est demandé, dans le cas des taxes perçues sans avoir été reprises dans un rôle.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, pour ce qui concerne les exonérations de précompte immobilier et sans préjudice des conditions formelles et procédurales qui y sont prévues, le fonctionnaire désigné par le Gouvernement accorde le dégrèvement des taxes représentant une somme supérieure à celle qui est légalement due, perçues en application de l'article 17*bis*, § 1^{er}, résultant du défaut de prise en compte de ces exonérations de précompte immobilier, uniquement si elles sont la conséquence d'erreurs matérielles, de doubles emplois ou qu'elles apparaissent à la lumière de documents ou faits nouveaux probants dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs.

§ 2. Le fonctionnaire désigné par le Gouvernement accorde d'office le dégrèvement de l'impôt excédentaire payé, tel que constaté après une procédure amiable en application d'une convention internationale préventive de la double imposition ou après une procédure de règlement des différends visée aux articles 3, 4, 6, 10 ou 15 du décret du 2 juillet 2020 transposant la directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, à condition que cet impôt excédentaire ait été constaté par l'administration ou signalé par le redevable de celle-ci dans les douze mois à compter de la date à laquelle la procédure est terminée. ».

Art. 27. Dans l'article 32 du même décret, modifié par le décret du 10 décembre 2009, le mot « amendes » est remplacé par les mots « amendes fiscales ».

Art. 28. Dans l'article 34 du même décret, modifié par le décret du 13 décembre 2017, le mot « amende » est remplacé par les mots « amende fiscale ».

Art. 29. Dans l'article 35, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du même décret, remplacé par le décret du 17 décembre 2020, le mot « amende » est remplacé par les mots « amende fiscale ».

Art. 30. Dans l'article 48, alinéa 1^{er}, du même décret, remplacé par le décret du 10 décembre 2009, les mots « amendes administratives » sont remplacés par les mots « amendes fiscales ».

Art. 31. Dans l'article 52*bis*, alinéa 1^{er}, du même décret, inséré par le décret du 17 janvier 2008 et remplacé par le décret du 13 décembre 2017, le mot « amendes » est chaque fois remplacé par les mots « amendes fiscales ».

Art. 32. Dans l'article 52*ter*, alinéa 1^{er}, du même décret, inséré par le décret du 21 décembre 2016, le mot « amendes » est remplacé par les mots « amendes fiscales ».

Art. 33. Dans l'article 53 du même décret, remplacé par le décret du 10 décembre 2009 et modifié en dernier lieu par le décret du 17 décembre 2020, les modifications suivantes sont apportées :

1° le mot « amende » est chaque fois remplacé par les mots « amende fiscale » ;

2° à l'alinéa 3, le mot « amendes » est remplacé par les mots « amendes fiscales ».

Art. 34. Dans l'article 57, § 2, du même décret, remplacé par le décret du 30 avril 2009 et modifié par le décret du 13 décembre 2017, le mot « amendes » est chaque fois remplacé par les mots « amendes fiscales ».

Art. 35. Dans l'article 58 du même décret, remplacé par le décret du 13 décembre 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° les mots « amendes et majorations » sont chaque fois remplacés par les mots « amendes fiscales » ;

2° les mots « , l'amende ou la majoration » sont remplacés par les mots « ou l'amende fiscale ».

Art. 36. Dans l'article 60*bis*, § 2, du même décret, inséré par le décret du 10 décembre 2009, les mots « amendes administratives » sont remplacés par les mots « amendes fiscales ».

Art. 37. Dans l'article 62*bis* du même décret, inséré par le décret du 10 décembre 2009, les mots « amendes administratives » sont chaque fois remplacés par les mots « amendes fiscales ».

Art. 38. Dans l'article 62*quinquies* du même décret, inséré par le décret du 10 décembre 2009, les mots « amendes administratives » sont chaque fois remplacés par les mots « amendes fiscales ».

Art. 39. Dans l'article 62*sexies* du même décret, inséré par le décret du 10 décembre 2009, les mots « amendes administratives » sont chaque fois remplacés par les mots « amendes fiscales ».

Art. 40. Dans l'article 63 du même décret, remplacé par le décret du 22 mars 2007 et modifié en dernier lieu par le décret du 1^{er} octobre 2020, les modifications suivantes sont apportées :

1° le paragraphe 1^{er} est remplacé par ce qui suit :

« § 1^{er}. Pour toute infraction au présent décret ou à une autre législation à laquelle le présent décret s'applique, à l'exception des infractions dues à des circonstances indépendantes de la volonté du redevable lorsque ces dernières sont dûment motivées, une amende fiscale de 50 euros à 2.000 euros, ou de 25 pour cent à 100 pour cent du montant de la taxe, s'applique. Toutefois, si l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende fiscale de 500 euros à 5.000 euros, ou de 100 pour cent à 250 pour cent du montant de la taxe, s'applique.

Le Gouvernement détermine les échelles d'amendes fiscales prévues aux alinéas 1^{er} et 2, et prévoit qu'il est renoncé à l'amende fiscale visée à l'alinéa 1^{er} uniquement pour la première infraction commise de bonne foi par le redevable. » ;

2° au paragraphe 2, 1°, le mot « fiscale » est inséré entre les mots « amende » et « est » ;

3° au paragraphe 2, les 2° à 5° sont remplacés par ce qui suit :

« 2° pour la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, prévues par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, le

redevable encourt une amende fiscale pour toute infraction aux règles visées à l'article 11*bis*, §§ 1^{er} et 2, d'un montant égal à 1.250 euros pour la première infraction et à 2.500 euros pour la deuxième infraction et pour les infractions suivantes commises jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la constatation de cette deuxième infraction ;

3° pour la taxe sur les jeux et paris prévue par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, à l'exception des infractions aux articles 10 à 11*ter*, les infractions aux règles visées par le présent décret ou par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus sont frappées des sanctions administratives prévues aux articles 68 et 68*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ;

4° pour la taxe sur les appareils automatiques de divertissement prévue par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, à l'exception des infractions aux articles 10 à 11*ter*, les infractions aux règles visées par le présent décret ou par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus sont frappées des sanctions administratives prévues aux articles 89 et 89*bis* du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ;

5° pour la taxe de circulation prévue par le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, le redevable encourt une amende fiscale d'un montant égal au triple du montant de la taxe éludée si elle dépasse le dixième de la taxe primitive en cas d'absence de déclaration ou d'insuffisance de déclaration. » ;

4° au paragraphe 3, le mot « fiscales » est inséré entre les mots « amendes » et « sont ».

Art. 41. Dans l'article 64 du même décret, remplacé par le décret du 13 novembre 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° au paragraphe 1^{er}, les mots « ou majorations des taxes » sont abrogés ;

2° au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, les mots « amendes ou majorations des taxes » sont remplacés par les mots « amendes fiscales ».

Art. 42. Dans l'article 64*septies*, § 2, alinéa 1^{er}, du même décret, inséré par le décret du 19 septembre 2013 et modifié en dernier lieu par le décret du 1^{er} octobre 2020, les mots « de la Direction générale opérationnelle de la Fiscalité du Service public de Wallonie » sont remplacés par les mots « du Service public de Wallonie Fiscalité »

Chapitre 5. Dispositions transitoires et finales

Art. 43. Les articles 8, 12, 1° et 14, 1° sont applicables uniquement au véhicule immatriculé à partir du 1^{er} janvier 2022.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les articles 8, 12, 1° et 14, 1° ne s'appliquent pas au véhicule définitivement acquis avant le 1^{er} janvier 2022 mais livré et immatriculé à partir de cette date.

Art. 44 L'article 22 est applicable aux actes ou ensembles d'actes juridiques réalisant une seule opération, qui sont accomplis à dater du 1^{er} janvier 2022.

On entend par ensemble d'actes juridiques réalisant une seule opération qui est accompli à dater de l'entrée en vigueur de l'article 22, un ensemble d'actes juridiques réalisant une seule opération dont le dernier acte au moins est accompli à dater de cette entrée en vigueur.

Art. 45. Les articles 1^{er} à 7, 9, 10, 11, 12, 2°, 13, 14, 2°, 15, 16 à 21, 23 à 25 et 27 à 42 entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2022.

L'article 26 produit ses effets le 1^{er} janvier 2021.

Namur, le... (date).

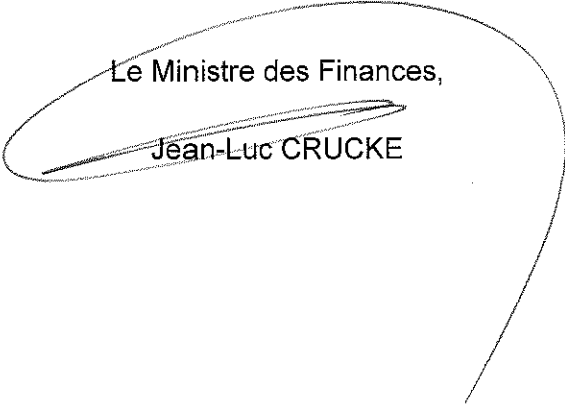
Pour le Gouvernement :

Le Ministre-Président,

Elio DI RUPO

Le Ministre des Finances,

Jean-Luc CRUCKE



Exposé des motifs des articles de l'avant-projet de décret portant diverses dispositions pour un impôt plus juste

La Cour de cassation définit l'impôt comme « un prélèvement pratiqué, par voie d'autorité par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces ou les communes, sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique » (Cass. 20 mars 2003, Pas. I, 556).

Parmi les objectifs de l'impôt se retrouvent globalement deux grandes catégories, la première est de nature budgétaire en permettant le financement des politiques sociales, économiques, de santé, ..., tandis que la seconde est de nature politique avec l'intention d'influer sur certains comportements ou certaines situations.

Il convient, lorsque l'on opère le prélèvement que constitue l'impôt, de tenir compte de critères notamment d'équité et de consentement, dans la recherche de la finalité première de celui-ci, à savoir le financement des politiques publiques. Et dans la recherche de cet équilibre, il n'existe pas, à proprement parler, de définition exacte de l'impôt juste.

On sait cependant que ce dernier doit répondre tout d'abord à un critère d'équité fiscale. Cela implique d'un côté que l'impôt tienne compte de la capacité contributive de chacun, l'équité verticale, et de l'autre côté qu'il traite de manière identique des personnes dans ces situations équivalentes, l'équité horizontale.

Ensuite, l'impôt doit être acceptable. Pour ce faire, il doit obtenir le consentement du plus grand nombre, certes dans sa finalité, mais aussi dans la manière dont il s'opère. Cela implique tout d'abord une bonne compréhension de celui-ci au travers d'une législation claire et transparente, mais également le fait de travailler sur l'adaptation de l'impôt lorsque celui-ci perd son efficacité par des pratiques d'évitement de l'impôt inadéquates, et dès lors d'assurer une meilleure perception de l'impôt en luttant contre celles-ci lorsque cela s'avère nécessaire.

En effet, ces dernières ont non seulement un coût sociétal important, par les moindres recettes qu'elles impliquent, mais impactent fortement le consentement à l'impôt lorsque ce dernier se voit par exemple frappé d'augmentation pour combler les déficits créés.

Traditionnellement, on classe en trois catégories les pratiques destinées à échapper à l'impôt : la fraude fiscale, l'abus fiscal et l'évitement licite de l'impôt.

Pour rappel de celles-ci :

- La fraude fiscale est un acte illégal, *a priori* pénalement répréhensible, par lequel on se place volontairement en infraction avec une disposition fiscale ;
- L'abus fiscal est le fait de détourner une disposition fiscale de son intention première dans le but principal d'économiser de l'impôt ;
- L'évitement licite de l'impôt est le fait de chercher une situation fiscale plus favorable (libre choix de la voie fiscale la moins imposée), par exemple à l'étranger pour ce qui concerne l'évasion fiscale lorsque celle-ci est licite (il s'agira de l'une des deux premières catégories dans le cas contraire).

La première de ces pratiques, la fraude fiscale, doit être combattue par les meilleures dispositions possibles car elle nourrit principalement ce que l'on appelle la « *shadow economy* », ou « *économie sous-terrain* », basée sur une production de biens et de services légaux, mais qui est sciemment dissimulée des autorités publiques, soit pour éviter de payer

des taxes, soit pour éviter de payer des contributions sociales, ou encore pour ne pas avoir à respecter certains standards légaux du marché du travail (minimum salarial, mesures de sécurité, heures de travail, ...). Et l'argent qui s'y trouve ne revient dans le circuit normal légal que par des pratiques de blanchiment (*cfr* article 505 du Code pénal concernant l'utilisation punissable de l'argent soustrait à l'impôt).

La fraude fiscale est donc dommageable à l'autorité publique lorsqu'elle se produit, car elle prive cette dernière de l'intégralité des recettes de l'impôt, mais également car elle sous-entend des comportements dangereux pour la société à plus d'un titre (protection du consommateur, conformité des produits, risque sanitaire, ...).

La seconde de ces pratiques, l'abus fiscal, se base sur l'ingénierie fiscale qui consiste à optimiser sa situation pour minimiser le poids de l'impôt au travers de l'exploitation de failles législatives ou de régimes dérogatoires. L'objectif sera de se créer une situation fiscale favorable particulière qui ne reposera sur aucun autre objectif prépondérant que celui d'éviter l'impôt.

Cette pratique est donc légale au premier abord, mais se pose en contradiction avec les objectifs poursuivis de la législation concernée. Elle mène de ce fait à un alourdissement du coût des politiques menées et à une nécessité de financement complémentaire sur le dos des citoyens et des entreprises.

La troisième de ces pratiques, l'évitement de l'impôt, n'a rien d'illégal lorsqu'elle ne recouvre pas l'une des deux premières catégories, et il s'agit alors d'un évitement licite de l'impôt. En effet, et par exemple dans le cadre de l'évasion fiscale, il n'est absolument pas interdit d'investir dans l'immobilier à l'étranger à la condition de le déclarer en Belgique lorsque l'on effectue certaines opérations comme une demande de réduction pour habitation modeste sur un immeuble en Belgique en matière de précompte immobilier, ou une demande d'application du taux réduit à 6% des droits d'enregistrement à l'acquisition d'un nouvel immeuble en Belgique dont le revenu cadastral est inférieur à 745 euros, toutes deux étant liées notamment au fait de ne pas disposer d'autres immeubles d'habitation en Belgique ou à l'étranger.

Il convient donc de conserver comme priorité de lutter contre les pratiques non souhaitées destinées à échapper à l'impôt (soit les deux premières catégories ci-dessus) car elles font porter sur l'ensemble de la société le poids de la non-contribution de leurs instigateurs aux finances de l'Etat.

Le présent décret a pour objectif de prendre diverses mesures nécessaires à un impôt plus juste au niveau de la fiscalité wallonne, en allant de la bonne utilisation des mots dans la législation applicable pour en faciliter la compréhension, au renforcement des mesures de lutte contre la fraude fiscale, en passant par la volonté de mettre fin à diverses formes de contournement de l'intention du législateur.

Les nouvelles mesures concernent les droits de succession et les droits d'enregistrement, la fiscalité automobile, et le décret de procédure fiscale wallonne qu'est le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes.

En matière de droits de succession :

- il est mis fin à une possibilité de contourner le paiement des droits de succession en effectuant une donation sous terme suspensif du décès du donateur (avec son pendant à l'article 131*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe) ;

- le délai de 3 années précédant le décès, durant lequel les donations manuelles (non enregistrées) effectuées se retrouvent néanmoins taxées dans l'actif successoral, est allongé à 5 années précédant le décès ;
- un régime clair de taxation est instauré en présence de donations de contrat d'assurance-vie ou de cession de droits post-mortem réalisées en application de l'article 184, alinéa 2, de la loi du 4 avril 2014 relative aux assurances.

En matière de fiscalité automobile dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (CTA) :

- il est réservé le régime fiscal spécifique de la camionnette fiscale au véhicule immatriculé soit au nom d'une personne physique visée à l'article I.1., 1°, a) du Code de droit économique du 28 février 2013 et enregistrée conformément à l'article III.17. dudit Code, soit au nom d'une personne morale ;
- il est réservé le régime fiscal spécifique lié aux véhicules ancêtres à ceux immatriculés sous une immatriculation « ancêtre » ;
- il est corrigé une erreur de référence dans le champ d'application de l'éco-malus ;
- il est intégré dans la législation la conséquence fiscale de l'utilisation par un résident belge d'un véhicule muni d'une immatriculation étrangère lorsque ce celui-ci ne respecte pas les règles relatives aux exceptions à l'obligation d'immatriculation et qu'il « tombe » alors dans le champ d'application de la fiscalité régionale.

En matière de procédure fiscale régionale prévue par le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes :

- il est prévu l'uniformisation de la notion d'amendes en matière fiscale, car toute une série de termes différents sont actuellement utilisés pour le même concept, menant alors à de possibles confusions ;
- il est précisé aux fonctionnaires fiscaux que leur obligation de secret professionnel sera « levée lorsque des informations sont communiquées dans le cadre d'un système de dénonciation spécifiquement organisé par décret ou par arrêté du Gouvernement » ;
- il est inséré une nouvelle disposition générale anti-abus pour prévenir tous les cas dans lesquels l'intention du législateur ne serait volontairement pas rencontrée ;
- il est rallongé les délais extraordinaires d'investigation et de taxation de cinq années à dix années au total en cas d'intention frauduleuse ou dessin de nuire ;
- il est adapté et rallongé les délais spéciaux de taxation jusqu'à dix années pour les impositions sur base de dossiers judiciaires ou d'éléments probants nouvellement arrivés à la connaissance de l'administration (via l'assistance mutuelle internationale ou tout autre canal comme par exemple une dénonciation) ;
- il est renforcé et amélioré le système actuel des amendes fiscales.

Pour terminer, prévoir l'utilisation d'une disposition générale contre l'abus fiscal qui soit efficace, nécessite dès à présent de définir l'intention du législateur de manière correcte, claire et complète non seulement dans le commentaire des articles du présent décret, mais également de tous les décrets fiscaux wallons à venir et dans leurs travaux préparatoires.

En effet, et sur ce dernier point, le travail parlementaire est essentiel à la définition de ce que l'on appelle l'intention du législateur et il convient d'en prendre la juste mesure.

Concernant l'avis du Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie du 14 juin 2021, les différentes remarques ont fait l'objet d'une prise en considération et trouvent l'essentiel de leurs réponses dans le commentaire des articles. De plus, les propositions d'adaptations textuelles ont été suivies.

Concernant l'avis de l'Autorité de protection des données n°110/2021 du 7 juillet 2021, il est demandé au sujet de l'article 12, 2° du présent décret de préciser la délégation faite au gouvernement à l'article 10, §3 nouveau du CTA quant aux documents à présenter lors du contrôle ou ex post, et de déterminer le responsable du traitement dans ce cadre.

En réalité, la présente disposition ne crée aucun nouveau traitement de données, même si l'article a été effectivement présenté à l'Autorité par prudence. En effet, la création d'une taxe forfaitaire pour répondre à une exigence de proportionnalité inhérente à la jurisprudence belge et européenne, se substitue à la taxation complète qui était pratiquée jusque-là lorsqu'un conducteur contrôlé sur la route n'était pas en mesure de fournir les documents justifiant son absence d'immatriculation belge.

Si le montant de la taxe de circulation est adapté, les documents à produire par le conducteur contrôlé restent les mêmes, sauf à être désormais clairement énumérés et décrits par la législation fiscale wallonne, en lieu et place d'un travail par référence à l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules, tel qu'effectué dans la circulaire du 4 septembre 2019 (« Circulaire relative aux Taxes de circulation et de mise en circulation sur les véhicules automobiles. — Véhicules immatriculés à l'étranger et utilisés sur le territoire wallon par une personne résidant en Région wallonne. — Conditions d'imposition, d'exonération et d'exigibilité à la taxe de circulation et à la taxe de mise en circulation »).

Nonobstant l'absence de nouveau traitement de données, et pour répondre plus spécifiquement à la demande formulée, il est à préciser que la délégation au Gouvernement a justement pour objectif la mise en œuvre de l'exécution de l'article 10, §3 nouveau du CTA, par l'énumération claire des documents à fournir au Service public de Wallonie Fiscalité lors du contrôle ou ex post, et que ce dernier est bien l'unique destinataire desdits documents.

Ensuite, l'Autorité expose l'éventuelle nécessité de suppression de l'article 20, 2° du présent décret relatif au secret professionnel des fonctionnaires du Service public de Wallonie Fiscalité, tel que prévu par l'article 11quater du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes. Il est notamment demandé de justifier la nécessité de cette disposition en projet au regard de ces dispositions de droit européen, ou de préciser la finalité et le champ d'application de cette mise en place d'un nouveau système de dénonciation.

A ce sujet, il est utilement renvoyé au commentaire de l'article 20, 2° du présent décret qui démontre clairement que l'objectif de la disposition prise est uniquement « de permettre aux fonctionnaires fiscaux et aux redevables de savoir que, lorsqu'une telle législation ou réglementation existera, elle permettra une levée partielle du secret professionnel dans les conditions qu'elle édictera. En effet, tant les fonctionnaires fiscaux que les redevables utilisent et connaissent le décret de procédure fiscale, et il s'agit donc d'une mesure de transparence à leur égard de préciser dans cette législation que les lanceurs d'alerte pourront aussi exister en matière fiscale (mais uniquement lorsque le cadre wallon des lanceurs d'alerte aura été créé) ». Toutes les questions et remarques de l'Autorité concernent donc cette future législation ou réglementation spécifique à la fonction publique et non la disposition du présent décret.

Commentaire des articles de l'avant-projet de décret portant diverses dispositions pour un impôt plus juste

Chapitre 1^{er}. Modifications du Code des droits de succession

Article 1^{er}. Un même évènement, le décès, est susceptible d'entraîner la déduction de deux impôts différents : soit le droit d'enregistrement, soit les droits de succession. Ainsi, la réalisation d'une donation à terme suspensif de décès permet d'éviter que le décès ne génère des droits de succession, celle-ci ayant été taxée selon le droit d'enregistrement applicable aux donations.

Tout d'abord, il s'agit de rappeler que le législateur wallon a déjà estimé qu'il est plus cohérent de soumettre les transmissions à titre gratuit qui se réalisent au décès, à leur régime fiscal naturel, c'est-à-dire aux droits de succession.

A cet effet, il a décidé de considérer les donations sous condition suspensive de prédécès du donateur, comme des legs fictifs imposables selon l'article 4 du Code des droits de succession, par l'article 1^{er} du décret du 19 juillet 2018 portant des dispositions fiscales diverses (M.B., 24 août 2018).

Divers contacts avec l'administration fédérale du Service Public Fédéral des Finances ont permis de relever que des risques conséquents existent de voir s'opérer un glissement de la mécanique de la donation sous condition suspensive de prédécès vers celle de la donation sous terme suspensif spécifiquement prévu au décès du donateur, avec toujours la recherche d'éviter les droits de succession.

En effet, il s'agit d'un procédé juridique qui ne souffre d'aucune critique possible sur le plan du droit civil, mais qui constitue une forme d'évitement des droits de succession que la Région estime non justifiée et ne répondant pas à l'intention qu'elle a déjà exprimée par l'adaptation de l'article 4 du Code des droits de succession lors de la modification de 2018 dont question ci-avant.

De plus, une donation à terme suspensif de décès du donateur va à l'encontre du champ d'application de l'article 15 du Code des droits de succession, dont l'objectif premier est de taxer l'ensemble des biens présents dans le patrimoine du défunt au moment de son décès. Et une des premières conséquences de ce type de donation à terme suspensif est justement de soustraire une partie du patrimoine taxable au moment du décès.

Enfin, une telle donation s'exécutant au décès du donateur va également à l'encontre de l'objectif de l'article 131*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe qui est de mettre rapidement à disposition de l'économie des biens mobiliers – et en particulier l'argent –.

De ce qui précède, il n'est pas acceptable qu'une donation à terme suspensif de biens meubles puisse constituer un outil juridique permettant de bénéficier du tarif réduit de l'article 131*bis* du

Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, alors qu'en l'absence d'une telle donation, c'est le tarif progressif plus élevé de l'article 48 du Code des droits de succession qui serait applicable.

La présente disposition soumet, dès lors, les donations effectuées moyennant un terme suspensif qui se réalise par suite du décès du donateur aux droits de succession en les assimilant à des legs fictifs.

Art. 2. La disposition, telle qu'elle existe jusqu'à présent, permet de rapatrier dans l'actif successoral les biens mobiliers – le plus souvent de l'argent ou des titres – dont le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années qui précèdent son décès.

Ceci ne concerne pas des biens immobiliers car la transmission de ceux-ci sont soumis à un enregistrement obligatoire, y compris en cas de donation.

Pour rappel, il existe deux manières de pouvoir effectuer une donation de biens mobiliers (argent, titres, parts, objets d'art, ...).

La première est de se prémunir de toute critique possible de la donation effectuée via son enregistrement et le paiement de droits au moment de la donation. Dans ce cas, au moment du décès, lesdits biens ne font officiellement plus partie de la succession, car donnés préalablement avec date certaine et paiement des droits dus.

La seconde, tout aussi légale, est de procéder à ce que l'on appelle un don manuel ou bancaire des biens mobiliers en ne procédant pas à l'enregistrement de la donation et sans s'acquitter de droits d'enregistrement sur la donation. Dans ce cas de figure, il existe actuellement la possibilité pour l'administration de recenser l'ensemble des biens mobiliers donnés à titre gratuit, et de les ajouter aux autres éléments pris en considération pour l'évaluation du montant devant faire l'objet de l'établissement de droits de succession lorsque ces biens sont donnés dans les trois années qui précèdent le décès.

Sans remettre en question le principe même du don manuel ou bancaire, un délai de trois années apparaît insuffisant pour éviter de voir de nombreuses successions vidées de leur substance par cette technique.

De plus, pour des raisons de traçabilité des éléments de l'impôt et de suivi des transmissions patrimoniales afin d'en faciliter notamment le contrôle, il est intéressant de pousser de plus en plus de redevables à procéder à l'enregistrement des donations effectuées.

Un délai allongé permet également par exemple de diminuer l'impact de certaines donations mobilières non enregistrées effectuées devant un officier public étranger (qu'il soit notaire ou autre). Celles-ci étant généralement passées à l'étranger dans l'objectif d'éviter l'impôt en Belgique, tout en garantissant quelques effets civils comme une date certaine à la donation. Dès lors qu'elles tombent dans la mesure actuelle de trois ans, elles sont également concernées par le passage à cinq ans.

A la lecture de ce qui précède, il est décidé d'allonger le délai de trois ans à cinq ans.

Lorsque l'actuel délai de trois ans n'est pas encore acquis au moment de l'entrée en vigueur du présent article, il est automatiquement prolongé à cinq ans. Quant à la donation qui peut s'autoriser d'une date certaine antérieure à trois ans avant l'entrée en vigueur du présent article, elle n'est naturellement pas impactée par la modification commentée.

Il est finalement à noter que l'Etat fédéral a élargi récemment le champ d'application du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe sur le sujet, en prévoyant l'obligation d'enregistrer « *les actes notariés passés en pays étranger qui font titre d'une donation entre vifs de biens meubles par un habitant du royaume* » (nouvel article 19, 6°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe applicable depuis le 15 décembre 2020 – cfr article 2 de la loi spéciale du 13 décembre 2020 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étrangers). Ceci n'empêche pas l'application de la présente mesure dès lors que la donation, toujours dans la délai actuel de trois ans, a été effectuée devant un notaire étranger avant le 15 décembre 2020 sans être enregistrée.

Art. 3. La disposition commentée apporte plusieurs modifications à la fiction légale de legs instaurée par l'article 8 du Code des droits de succession. Ces interventions décrétales résultent de la constatation que certaines opérations concernant les contrats d'assurance échappent à la fiction légale alors qu'elles aboutissent à des résultats économiques similaires aux opérations entrant dans le champ d'application de cet article 8.

Les deux premières modifications apportées à cet article 8, ont pour objet d'intégrer deux nouvelles opérations dans son champ d'application.

Tout d'abord, la disposition commentée complète l'alinéa 5 actuel de cet article 8 en prévoyant que la preuve contraire à la présomption de gratuité de la stipulation ne pourra plus être rapportée par l'existence, antérieurement au décès du preneur, d'une donation du contrat d'assurance sur la vie.

Ainsi, nonobstant l'existence d'une donation du contrat d'assurance sur la vie, le bénéficiaire sera imposé en droits de succession sur la prestation d'assurance qui lui sera attribuée au décès. L'objectif est une fois de plus de faire preuve d'un maximum de cohérence et de soumettre le plus souvent possible les transmissions qui se réalisent par suite du décès, quelle que soient leur forme, à leur régime fiscal naturel, c'est-à-dire aux droits de succession.

Le texte commenté prévoit que le capital taxable en droit de succession doit être diminué du capital qui a déjà été imposé en droit d'enregistrement lors de l'enregistrement de la donation d'assurance. Le droit de succession frappe, dès lors, un montant correspondant à la plus-value de l'assurance-vie qui a enregistré un accroissement entre le moment de la donation de l'assurance-vie et le décès de l'assuré-donateur.

Ensuite, la disposition commentée étend le champ d'application de l'article 8 du Code des droits de succession à certaines opérations visées par l'article 184 de la loi du 4 avril 2014 relative aux assurances. Cette disposition prévoit que la cession des droits résultant du contrat d'assurance-vie – dont le droit de rachat – au profit d'un tiers bénéficiaire peut se faire de deux manières : soit, du vivant du preneur, par un avenant signé par ce dernier, la compagnie d'assurance et le cessionnaire (article 184, alinéa 1^{er} de la même loi), soit au décès du preneur

au profit d'une personne de son choix s'il a stipulé en ce sens dans le contrat d'assurance-vie (article 184, alinéa 2 de la même loi).

L'opération visée par l'article 184, alinéa 1^{er} de la loi du 4 avril 2014 permet, lorsqu'elle est effectuée à titre gratuit, de réaliser une « donation du contrat d'assurance ». Cette disposition ne dérogeant pas à l'article 931 du Code civil, l'enregistrement de l'acte notarié constatant la donation directe est, en principe, soumis aux droits d'enregistrement applicables aux donations mobilières.

Quant à l'opération visée par l'article 184, alinéa 2, de ladite loi du 4 avril 2014, elle transforme la nature de la relation juridique liant les parties au contrat : il ne s'agit plus d'une stipulation pour autrui mais d'une stipulation pour soi-même de sorte que l'application de l'article 8 du Code des droits de succession est actuellement mise en échec.

L'avantage économique, dans le chef du cessionnaire, étant toutefois identique selon qu'il reçoit la prestation d'assurance sur base de l'exécution de la stipulation pour autrui ou sur base d'une cession réalisée à titre gratuit conformément à l'article 184, alinéa 2, de ladite loi du 4 avril 2014, il apparaît opportun de soumettre ces deux opérations au même régime fiscal. C'est la raison pour laquelle le nouvel alinéa 3 de l'article 8 du Code des droits de succession prévoit que lorsqu'un contrat d'assurance-vie a été initialement conclu par le défunt, le rachat ultérieur de ce contrat par son titulaire ou l'exécution de la prestation d'assurance vie au profit du bénéficiaire seront soumis audit article 8.

La troisième modification concerne le moment de l'imposition. Actuellement, le bénéficiaire du contrat est imposable au moment du décès, sur base de la valeur de rachat du contrat d'assurance vie (Circulaire du 29 avril 1997 (E.E./95.595, n°10). Comme le relève la doctrine, « *cette pratique conduisait souvent à des injustices criantes : imposition de droits de succession impayables à défaut de perception immédiate des montants dus, ou imposition dans le chef d'une autre personne que celle qui allait effectivement percevoir les sommes dues* » (VANDEWALLE, A. et PHILIPPART DE FOY, B., 'Dons d'assurance' : le législateur flamand trouve une solution équitable, RGEN, 2017/2, p. 120).

Ainsi, lorsque les sommes sont perçues après le décès, la disposition commentée prévoit, désormais, de faire coïncider le moment de l'imposition avec celui où le capital est réellement perçu, et de percevoir l'impôt dans le chef du bénéficiaire final.

Enfin, la dernière modification concerne l'alinéa 2 dudit article 8. Cette disposition est similaire, en son principe, à l'article 7 du Code des droits de succession. En effet, il s'agit de réincorporer dans la masse taxable des droits de succession les sommes, rentes ou valeurs qu'une personne a été appelée à recevoir à titre gratuit dans les trois ans précédant le décès du défunt en vertu d'une stipulation faite à son profit dans un contrat conclu par le défunt. Par identité de motifs avec la modification dudit l'article 7 (cfr le commentaire de l'article 2 du présent décret), l'alinéa 2 de l'article 8 du Code des droits de succession est adapté afin de faire passer le délai de trois à cinq ans.

Art. 4 et 5. Les deux dispositions se présentent comme les conséquences logiques de l'article 3 du présent décret.

En effet, en cas d'application du nouvel article 8, alinéa 3, du Code des droits de succession, tel qu'inséré par le présent décret, il est requis qu'une nouvelle déclaration de succession soit déposée par la personne qui rachète le contrat ou par la personne qui reçoit le versement effectué en vertu du contrat.

Ceci s'impose pour permettre la juste perception des droits de succession sur les montants reçus.

Art. 6. L'article 108 du Code des droits de succession constitue un moyen de preuve à disposition de l'administration. Cette disposition établit notamment une présomption réfragable selon laquelle les actes portant sur des biens mobiliers passés par le défunt à son profit dans les trois années précédant son décès sont supposés toujours se trouver dans sa succession.

Ce moyen de preuve complète le mécanisme de la fiction de legs établie par l'article 7 du même Code. Il est, dès lors, adapté afin de rendre applicable la présomption aux actes passés par le défunt à son profit dans les cinq années précédant son décès.

Chapitre 2. Modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Art. 7. La donation à terme suspensif de décès étant désormais assimilée à un leg aux termes de l'article 1^{er} du présent projet, il convient de préciser, dans l'article 131 *bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, que ce type de donation n'est plus susceptible de bénéficier du taux réduit prévu par cette disposition.

Chapitre 3. Modifications du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus

Art. 8. Suite à la conclusion d'un accord de coopération le 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, la Région wallonne a adopté un décret le 15 décembre 2005 (M.B., 25.01.2006) portant introduction de la notion de « *camionnette fiscale* » dans l'article 4 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après CTA).

Cette définition fiscale s'écarte essentiellement de la définition technique édictée par l'article 27 *bis* de l'arrêté royal du 15 Mars 1968 portant règlement général sur les conditions techniques auxquelles doivent répondre les véhicules automobiles et leurs remorques, leurs éléments ainsi que les accessoires de sécurité, sur le plan du rapport entre la longueur de l'espace de chargement et l'empattement. En effet, tandis que pour la réglementation du Service Public Fédéral Mobilité et Transport, ce rapport doit seulement atteindre 30 %, sur le plan de la législation fiscale, la longueur de l'espace de chargement doit représenter au moins 50 % de la longueur de l'empattement.

Bien qu'ait été maintenue la règle selon laquelle la classification d'un véhicule est déterminée par son immatriculation auprès de la DIV, la définition fiscale a introduit des critères techniques supplémentaires auxquels doivent satisfaire les véhicules automobiles immatriculés comme

camionnettes pour être également traités comme telles sur le plan fiscal et bénéficier ainsi du régime de taxation préférentiel.

Quinze ans après l'implémentation de cette définition, force est de constater que de nombreux véhicules répondant techniquement à la définition légale des camionnettes fiscales ne sont pourtant pas réellement affectés à une destination de transport de marchandises par leurs utilisateurs.

Généralement dotés d'une motorisation plus puissante et nettement plus polluante, ces véhicules sont concrètement utilisés au titre de véritables véhicules d'agrément, exclusivement affectés à un usage privé ou de loisir. A ce titre, ils sont parfaitement assimilables à la catégorie fiscale des « *voitures, voitures mixtes, ou minibus* ».

Il est pourtant indéniable que ce traitement différencié entre des véhicules techniquement distincts en vertu des critères fixés par l'AR du 15 mars 1968 mais identiques à des véhicules de loisir du point de vue de leur utilisation crée une forme de discrimination difficilement justifiable.

Cette réalité peut s'illustrer par deux exemples simples :

1° Pour la personne ayant besoin d'acquérir un monovolume familial, le montant de la taxe de circulation due peut passer du simple au décuple selon que le véhicule est ou non, équipé d'une cloison fixe derrière la seconde rangée de siège (sous respect des conditions fiscales de l'accord de coopération de 2015 dont question ci-avant) ;

2° pour la personne ayant besoin de tracter une lourde charge telle que, par exemple, un bateau placé sur une remorque, le montant de la taxe de circulation peut passer du simple au décuple selon qu'il s'agisse d'un véhicule de type pick-up ou de type SUV (sous respect des conditions fiscales de l'accord de coopération de 2015 dont question ci-avant).

De plus, l'application d'un régime fiscal ne tenant nullement compte des impacts écologiques résultant de l'utilisation de ce genre de véhicule, apparaît également comme une source d'iniquité difficilement justifiable au regard de l'objectif poursuivi en 2008 par la Région wallonne lorsqu'elle a introduit le concept d'éco-malus dans la taxe de mise en circulation.

En effet, et comme le précisait l'exposé des motifs du décret du 5 mars 2008 portant création d'un éco-malus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (Sess. 2007-2008, doc. Parl. Wal. 730/1), « *si la fiscalité actuelle des véhicules, liée à la puissance, n'est pas incohérente par rapport aux émissions émises (on peut en effet concevoir que plus un véhicule est puissant ou « lourd », plus sa consommation et par conséquent ses émissions de CO₂ sont importantes), un incitant éco-fiscal pourrait s'avérer l'accélérateur de cette amélioration et surtout du rajeunissement du parc automobile* ».

Et d'ajouter dans le commentaire de l'article 1^{er} de ce décret que « *le but du présent projet de décret n'est pas de mettre une charge supplémentaire à charge des sociétés, dans la mesure où, pour elles, le critère CO₂ est pris en compte par ailleurs ; en effet, si la mise à disposition d'une personne physique d'un véhicule de société fait l'objet d'un avantage en nature imposé à l'impôt des personnes physiques dans le chef de l'utilisateur sur la base des kilomètres parcourus à titre privé et de la puissance du véhicule, il faut rappeler que, depuis le 1^{er} janvier 2005, cet avantage en nature est soumis à une cotisation de solidarité qui dépend du taux d'émissions de CO₂ et du type de carburant du véhicule ; plus encore, la déductibilité à l'impôt sur les revenus des frais liés aux voitures et voitures mixtes a très récemment déjà*

été aménagée, pour les seules sociétés, en fonction des émissions de CO2 (voy. l'article 198 bis C.I.R. 92, introduit par la loi fédérale du 27 avril 2007) ». Et ce même commentaire d'article de conclure clairement que « au vu de l'ensemble de ces considérations, il est proposé de ne viser que les véhicules mis en usage sur le territoire de la Région wallonne par des personnes physiques ».

L'intention du législateur de 2008 trouve à s'appliquer par identité de motifs à la modification du CTA introduite par le présent article en matière de fiscalité des véhicules utilitaires.

La présente disposition a ainsi pour objet d'adapter les paragraphes 2 et 3 de l'article 4 du CTA en vue de mettre fin au régime de taxation préférentiel des camionnettes fiscales dont bénéficient ces faux utilitaires, au regard de l'utilisation qui en est faite *in concreto*.

S'agissant de mettre fin à toute forme de discrimination en harmonisant plus objectivement le traitement fiscal des véhicules privés classiques et celui des camionnettes fiscales utilisées comme ces véhicules privés, cet article prévoit de réserver l'application du régime fiscal favorable aux seules camionnettes fiscales immatriculées soit au nom d'une personne physique visée à l'article I.1., 1°, a) du Code de droit économique du 28 février 2013 et enregistrée conformément à l'article III.17. dudit Code, soit au nom d'une personne morale.

Concernant le champ d'application afférent aux personnes morales, 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. L'objectif de la mesure étant pour rappel de mettre fin à la discrimination actuelle existante dans l'usage « strictement privé » fait d'une camionnette fiscale et de son régime fiscal favorable, il n'est évidemment pas prévu d'exclure du régime fiscal favorable les personnes morales qui ne sont pas tenues de procéder à l'immatriculation à la BCE citées à l'article III.49, § 2, du Code de droit économique telles que les unions professionnelles (qui, durant une période transitoire s'étendant jusqu'au 31 décembre 2023 ont l'obligation de se transformer en ASBL depuis l'introduction du nouveau Code des sociétés et associations du 23 mars 2019), les pouvoirs organisateurs de l'enseignement subventionné, les personnes morales de droit public qui n'ont pas pris la forme d'une société ou une autre forme de personne morale de droit privé ou encore les organisations représentatives des travailleurs.

Concernant le champ d'application afférent aux personnes physiques, seules sont visées celles qui exercent une activité professionnelle à titre indépendant et qui sont enregistrées à la BCE. Il est à remarquer que cela vise tant les travailleurs indépendants à titre principal que les travailleurs indépendants à titre complémentaire puisque cette distinction n'est pas faite par le Code de droit économique et qu'elle est exclusivement liée à la question du régime de sécurité sociale applicable et à la déduction de cotisations sociales réduites. L'inscription à la BCE constitue l'exigence formelle préalable à l'exercice d'une activité indépendante et, à ce titre, s'analyse a priori comme un critère suffisant permettant à l'administration fiscale d'octroyer automatiquement le régime fiscal favorable.

Cependant, il convient d'éviter tout usage abusif de la mesure favorable, soit dans le chef de la personne physique qui prendrait un numéro BCE sans qu'une activité professionnelle ne soit réellement exercée, ou que celle-ci soit « en sommeil », n'ayant pas été pratiquée pendant une période d'une longueur telle qu'il est raisonnablement permis de conclure qu'elle n'a plus

de réalité, soit dans le chef de la personne morale, dans l'unique objectif de mettre le véhicule à disposition d'une personne physique sans aucune utilisation liée à la réalisation de l'objet, de l'un des buts au moins, ou de l'une des missions au moins de la personne morale concernée.

A cet effet, le paragraphe 3 de l'article 4 du CTA introduit une condition imposant que le véhicule concerné soit utilisé, même partiellement, soit pour l'exercice de l'activité professionnelle de la personne physique enregistrée, soit pour la réalisation de l'objet, de l'un des buts au moins, ou de l'une des missions au moins de la personne morale concernée.

Cette condition relative à l'utilisation a donc pour objet de subordonner l'octroi du régime fiscal favorable à l'existence obligatoire d'un lien réel entre l'immatriculation de la camionnette fiscale et son utilisation par la personne morale ou la personne physique concernée.

Cette utilisation dans le cadre d'un lien réel n'implique pas que soit exigée l'existence d'une corrélation directe entre l'usage de la camionnette fiscale et une nécessité technique de disposer de ce type de véhicule pour l'exercice de l'activité. Seul le critère de l'usage - total ou partiel - au sens de la circulation sur la voie publique dans le cadre de l'activité déclarée par la personne morale ou la personne physique enregistrée suffit à satisfaire à cette exigence.

Par exemple, une personne physique qui exerce à titre complémentaire une activité de vente sur des marchés de produits de bouche répondra incontestablement à cette condition en utilisant une camionnette fiscale pour transporter ses marchandises à l'occasion de sa présence sur des marchés, même si cette présence n'est que purement occasionnelle (marché de Noël, foires diverses, ...).

De même, le titulaire d'une profession libérale utilisant une camionnette fiscale pour réaliser des déplacements professionnels, même occasionnels, satisfera également à la condition d'utilisation et ce même si l'emploi d'une telle camionnette n'est pas absolument techniquement requis pour l'exercice de la profession concernée.

Si l'existence de ce lien entre l'utilisation et l'affectation à la réalisation de l'objet, de l'un des buts au moins, ou de l'une des missions sera pratiquement toujours satisfaite lorsque le véhicule aura été immatriculé au nom d'une personne morale, sauf par exemple le cas du véhicules salaire, il n'en sera pas nécessairement de même pour les travailleurs indépendants personnes physiques.

Dans tous les cas, une vérification de l'existence de cette condition pourra toujours être réalisée par un contrôle de l'administration fiscale a posteriori.

Cette 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'Etat 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.

Comme il a été souligné, c'est un accord de coopération du 24 juin 2005 qui est à l'origine de l'introduction de la définition fiscale des camionnettes dans l'arsenal juridique de chaque Région. Il faut considérer que l'existence de cet accord de coopération n'est pas de nature à lier les mains de la Région wallonne et à subordonner l'adoption de la présente disposition à la négociation d'un avenant à l'accord susvisé.

En effet, la présente mesure n'a pas pour objectif d'abroger unilatéralement l'accord, ni d'assouplir le régime actuel en faveur de la Région wallonne, mais prévoit bien de continuer à l'appliquer tout en lui conférant un champ d'application plus restrictif. En considérant la définition de camionnette fiscale introduite par l'accord de coopération comme un cadre minimal global visant à assurer la non-concurrence déloyale entre Régions, l'introduction en Région wallonne d'une définition fiscale plus restrictive se concrétisant par l'exigence d'un numéro BCE, n'est pas de nature à porter atteinte aux principes de loyauté et de non-concurrence garantis par l'accord.

Quant aux modalités d'entrée en vigueur, par respect pour le principe de sécurité juridique en vertu duquel il faut garantir à l'administré la possibilité d'anticiper et évaluer les conséquences juridiques des actes posés et des comportements adoptés, il est prévu par la mesure transitoire de l'article 44 du présent décret que :

1° pour tous les véhicules déjà immatriculés avant l'entrée en vigueur du présent article, la fiscalité avant l'entrée en vigueur du présent article restera applicable à l'avenir en matière de taxe de circulation et de taxe de mise en circulation ;

2° pour tous les véhicules dont le bon de commande, ou tout document équivalent, a été signé avant l'entrée en vigueur du présent article, mais dont la livraison effective au client n'a pas encore pu être honorée à partir de l'entrée en vigueur du présent article, et donc qui seront immatriculés dans ce cas spécifique à partir de celle-ci également, la fiscalité avant l'entrée en vigueur du présent décret restera applicable en matière de taxe de circulation et de taxe de mise en circulation. L'attention est attirée sur le fait qu'il s'agit des cas où le redevable n'est pas encore le propriétaire économique dudit véhicule.

Pour rappel, le bon de commande du véhicule, ou tout document équivalent, constitue une relation contractuelle par laquelle le vendeur et l'acheteur sont liés et doivent respecter leurs engagements. La signature de celui-ci est l'étape-clé pour sceller la relation contractuelle que constitue la vente du véhicule.

Il est donc prévu que la nouvelle disposition ne s'applique pas au véhicule définitivement acquis avant l'entrée en vigueur du présent article, mais livré et immatriculé après cette date, en ce sens que la mesure ne s'applique pas au véhicule immatriculé à partir de l'entrée en vigueur du présent article, dont l'acquisition fait l'objet d'une relation contractuelle conclue

avant l'entrée en vigueur du présent article, et dont la livraison au redevable n'est pas effective avant celle-ci.

En revanche, dans les deux situations exposées précédemment, lorsqu'un tel véhicule est par la suite éventuellement revendu par le redevable qui bénéficie de la mesure transitoire, il subira bien la fiscalité telle que modifiée par le présent décret à partir de la nouvelle immatriculation par l'acheteur. Cela signifie par exemple dans le cas 1° ci-dessus, qu'un véhicule déjà immatriculé avant l'entrée en vigueur du présent article, mais revendu le mois suivant celle-ci, subira bien la fiscalité telle que modifiée par le présent décret à partir de la nouvelle immatriculation par le futur acheteur.

Art. 9. La présente disposition prévoit l'abrogation de l'art. 5, § 1er, 9°, du CTA.

L'article 5, § 1er, 9°, du CTA, que le présent article abroge, prévoit jusqu'à présent une exemption de taxe de circulation au profit des véhicules automobiles utilisés par un résident belge et mis à sa disposition par son employeur établi à l'étranger et qui y sont immatriculés. Cette abrogation se justifie par une double motivation.

D'une part, cette disposition constitue manifestement un reliquat du passé. En effet, elle maintient l'existence d'une exemption au bénéfice du véhicule utilisé par un résident belge, mis à sa disposition par son employeur établi à l'étranger et qui y est immatriculé alors que l'art. 3, § 2, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules, fait sortir du champ d'application de la taxe de circulation ce véhicule dès lors que se trouvent à son bord les documents exigés par le texte légal. Il n'est pas utile de maintenir dans le CTA un cas d'exemption de taxe de circulation alors que celui-ci fait partie des cas d'exception à l'obligation d'immatriculation cités par l'arrêté royal du 20 juillet 2001.

D'autre part, le maintien de cette exemption de taxe de circulation risque de faire naître un sentiment d'impunité non justifié en laissant croire que l'on ne doit jamais rien prouver pour bénéficier de celle-ci, outre le fait d'amener un jour à l'administration la preuve d'un employeur étranger. Cette justification est plus amplement développée dans le commentaire de l'article 12 du présent décret adaptant l'article 10 du CTA.

Art. 10 et 11. Depuis de nombreuses années, différents vocables sont utilisés en matière de taxe de circulation et de taxe de mise en circulation pour désigner la même notion fiscale de « *cheval-vapeur fiscal* ».

Plusieurs dispositions relatives à la taxe de circulation utilisent ainsi le terme de « *cheval-vapeur* » alors que le concept employé par le législateur entend bien renvoyer à la notion de puissance fiscale et non à celle de puissance mécanique du véhicule.

En témoigne notamment le commentaire relatif à l'article 7 du CTA, tel qu'adapté par l'article 3 du projet de loi du 25 janvier 1999 portant modification du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus conformément à la directive n°93/89/CEE du Conseil des Communautés européennes, selon lequel la puissance du moteur comme critère servant de base au calcul de la taxe de circulation « *est exprimée en chevaux fiscaux* ».

Les termes de « *cheval-vapeur* » et de « *cheval fiscal* », tels qu'ils sont utilisés respectivement dans les dispositions consacrées à la taxe de circulation et à la taxe de mise en circulation, correspondent dès lors concrètement à la même unité de mesure du droit fiscal qui permet

d'évaluer la puissance théorique ou fiscale d'un moteur afin de quantifier la taxation des véhicules. Pour tous les véhicules à partir du 1^{er} janvier 1972, la formule utilisée est fixée par l'article 20 de l'arrêté royal du 8 juillet 1970 portant règlement général des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après AR/CTA).

Le concept de « *cheval-vapeur* » employé par le CTA en matière de taxe de circulation et celui de « *cheval fiscal* » employé par ce même code en matière de taxe de mise en circulation, mesurent donc tous deux la même puissance fiscale d'un véhicule au travers de sa cylindrée, exprimée en cm³. Pour information, il s'agit d'une mesure fiscale de la quantité de carburant qu'un véhicule aspire et rejette : plus ce volume est important, plus la cylindrée est élevée et plus le véhicule possède de chevaux fiscaux. En pratique, un « *cheval-vapeur* » (TC) ou « *cheval fiscal* » (TMC) vaut 200 cm³ de cylindrée à partir d'un minimum de 750 cm³ (équivalent à 4 CV fiscaux).

Bien entendu, il ne faut pas confondre les « *chevaux fiscaux* » ou « *chevaux-vapeurs* » (tels qu'utilisés en taxe de circulation) et les « *chevaux-vapeurs* » mécaniques ou « *chevaux DIN* » (symbole ch) qui sont une unité de mesure de la puissance des moteurs en référence aux capacités physiques de l'animal (unité de mesure de la puissance mécanique réelle du véhicule au niveau des roues (1 cheval vapeur mécanique = 735,5 Watt).

L'utilisation de divers vocables entre taxe de circulation et taxe de mise en circulation pour aborder la même notion fiscale, et surtout le fait d'utiliser exactement la dénomination du cheval-vapeur mécanique en matière de taxe de circulation pour référer à un concept fiscal de la puissance, sont de nature à créer un déficit de transparence dans le chef du redevable et un questionnement légitime sur les conséquences fiscales liées au choix d'un véhicule plutôt qu'un autre.

En vue d'optimiser la clarté et la compréhension de la législation pour le citoyen, les présentes dispositions entendent en assurer une lecture plus correcte et plus aisée en uniformisant les concepts fiscaux utilisés en matière de taxe de circulation et de taxe de mise en circulation, ainsi qu'en les différenciant de l'unité de mesure de la puissance mécanique lorsqu'elle s'exprime en chevaux-vapeurs. Cette modification, même si elle peut apparaître minime, est source constante d'interpellations de citoyens qui ne comprennent pas toujours la portée des divers concepts et dès lors, le régime fiscal qui s'applique à eux.

En ce sens, ces mesures corrigent les termes « *chevaux-vapeurs* » en matière de taxe de circulation et de « *chevaux fiscaux* » en matière de taxe de mise en circulation, en utilisant la terminologie unique de « *chevaux-vapeur fiscaux* » dans les deux taxes.

A cet effet, les articles 8, 9, 97 et 98 du CTA doivent être adaptés respectivement dans le sens proposé aux articles 10 et 11 du présent décret pour la taxe de circulation, et 13 et 15, 1^o, du présent décret pour la taxe de mise en circulation.

Art. 12. La problématique à l'origine de la présente adaptation décrétole a trait d'une part, à la taxation des véhicules ancêtres et, d'autre part, à la question du contrôle et de l'éventuelle taxation de véhicules qui sont conduits par des résidents belges mais qui sont exclusivement immatriculés dans un autre Etat membre de l'Union européenne, généralement frontalier à la Belgique.

Quant à la taxation des véhicules ancêtres

Du point de vue de la compétence fédérale relative à la mobilité, sont à considérer comme « ancêtres » en vertu de l'article 2, § 1^{er}, 7^o de l'AR du 15 mars 1968 portant règlement général

sur les conditions techniques auxquelles doivent répondre les véhicules automobiles et leurs remorques, leurs éléments ainsi que les accessoires de sécurité, les véhicules mis en circulation depuis plus de vingt-cinq ans et immatriculés sous l'une des plaques d'immatriculation visées à l'article 4, § 2, de l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules.

Il est à noter que cet article 4, § 2 vise tant les plaques ancêtre normales identifiées par une lettre index « O » gravée devant la série de 3 lettres et 3 chiffres que les plaques ancêtres personnalisées identifiées au moyen d'une vignette « O » apposée en dessous du sceau en relief de la DIV.

Toujours en vertu de l'article 2, § 1^{er}, 7^o de l'AR du 15 mars 1968, ces véhicules ne peuvent être utilisés aux fins suivantes :

- usage commercial et professionnel;
- déplacements domicile-travail et domicile-école;
- transports rémunérés et transports gratuits assimilés à des transports rémunérés de personnes;
- usage comme machine ou outil ainsi que pour des missions d'intervention.

Et pour les véhicules à chenilles, l'usage est limité aux :

- manifestations d'ancêtres;
- essais réalisés dans un rayon de 3 km du lieu d'entreposage du véhicule.

Du point de la fiscalité wallonne en matière de taxe de circulation, les véhicules ancêtres sont taxés forfaitairement dès l'instant où ils sont mis en circulation depuis plus de trente ans au moment de la débiton de l'impôt, indépendamment de la marque d'immatriculation.

L'adaptation décrétaie proposée se justifie par la volonté de renforcer le lien entre le régime de taxation des véhicules ancêtre et le régime de l'immatriculation sous plaque ou vignette « O » qui constitue la marque de reconnaissance des voitures anciennes au sens originel du terme.

En effet et jusqu'à présent en Région wallonne, un véhicule, immatriculé sous plaque normale et pouvant être utilisé sans aucune restriction, se voyait appliquer une taxe de circulation forfaitaire de 23,16 euros (à indexer) dès lors qu'il était mis en circulation depuis au moins 30 ans. Ceci alors que le pendant fiscal du côté de l'éco-malus liait déjà fiscalité favorable et marque d'immatriculation spécifique, et donc usage spécifique et limité.

Or, pour payer moins de taxes et d'assurances, il n'est pas rare que des automobilistes achètent ce type de véhicules en vue de rouler quotidiennement avec elles. On s'éloigne ici de la motivation des collectionneurs n'utilisant leurs ancêtres que parcimonieusement, le week-end ou lors de rassemblements. Et il n'est alors plus question de possession d'un véhicule de ce type pour sa valeur historique, mais bien pour l'avantage fiscal qu'il procure. Ceci est d'autant plus la réalité au regard des utilisations qui peuvent être faite des véhicules « ancêtres » pour lesquels presque tout est permis en dehors des cas spécifiés ci-avant.

Ceci ne répond par ailleurs pas aux objectifs actuels de responsabilisation des conducteurs vis-à-vis de l'impact écologique du véhicule utilisé. Il convient effectivement de limiter au maximum les régimes favorables aux comportements et aux choix écologiquement responsables et durables, et donc de ne plus les octroyer lorsque ces objectifs ne sont pas poursuivis.

Le présent article entend écarter définitivement ce type de véhicules du régime de la taxation forfaitaire favorable pour véhicule « ancêtre ».

En ce sens, la présente proposition de texte vise à adapter l'article 10, paragraphe 1^{er}, 1°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (CTA) relatif à la taxe de circulation en vue de réduire le champ d'application de la taxe forfaitaire applicable aux ancêtres aux seuls véhicules cumulant les deux conditions suivantes :

- avoir été mis en circulation depuis 30 ans au moins ;
- être immatriculé sous une marque d'immatriculation avec lettre (index) « O ».

Quant aux dispositions relatives à la taxe de mise en circulation, elles ne sont pas adaptées car elles prévoient déjà actuellement un montant de taxe minimale de 61,5 euros tel qu'applicable aux véhicules de 15 ans et plus (indépendamment de l'immatriculation) ainsi qu'une exonération d'éco-malus subordonnée à l'immatriculation sous plaque « O ».

Les véhicules ancêtres mis en circulation depuis au moins trente ans et immatriculés sous plaque « O » tombent déjà d'office sous ce régime de taxation.

Quant aux modalités d'entrée en vigueur, par respect pour le principe de sécurité juridique en vertu duquel il faut garantir à l'administré la possibilité d'anticiper et évaluer les conséquences juridiques des actes posés et des comportements adoptés, il est renvoyé mutatis mutandis au commentaire de l'article 8 du présent décret.

Quant à la taxation des véhicules immatriculés à l'étranger

C'est l'article 3, § 1, de l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules (ci-après AR 20 juillet 2001), ressortissant à la compétence du ministre fédéral ayant la mobilité dans ses compétences, qui oblige les personnes résidant en Belgique à y faire immatriculer les véhicules qu'elles utilisent dans le Royaume, même lorsque ces véhicules sont déjà immatriculés dans un autre pays.

Le principe même de l'assujettissement desdits véhicules à la taxe de circulation sur la base des articles 3 et 21 du CTA, découle de cette obligation d'immatriculation en Belgique. En effet, et selon ces articles, il 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. Cette 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.

Le principe de l'assujettissement à la taxe de circulation en Belgique pour les véhicules immatriculés à l'étranger connaît néanmoins un certain nombre d'exceptions. Ces exceptions résultent de la non-obligation d'immatriculation en Belgique applicable aux situations limitativement énumérées au § 2 de l'article 3 de l'AR 20 juillet 2001 qui comprend ce que l'on appelle les exceptions à l'immatriculation.

En vertu de cet article, l'obligation d'immatriculation en Belgique ne concerne pas :

« 1° le véhicule à moteur qu'un prestataire professionnel étranger de service met en location pour une personne résidant en Belgique, 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 un donneur

d'ordre étranger auquel cette personne est liée par un contrat de travail ou par un ordre ; dans ce cas, une copie du contrat de travail ou de l'ordre de mission doit se trouver à bord du véhicule, ainsi qu'un document établi par l'employeur étranger attestant 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 Etat membre de l'Union européenne ; une carte d'accréditation délivrée par l'employeur doit toujours se trouver à bord du véhicule ;

4° le véhicule dont le propriétaire est une personne considérée comme personne temporairement absente au 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 (et le texte définit ce qu'il faut entendre par « personne temporairement absente ») ;

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 § 1er 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 Etat 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'Etat 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. ».

Il est à noter sur le 4° ci-dessus, que l'état fédéral n'a pas procédé à la correction de l'article 3, § 2, de l'AR 20 juillet 2001 suite au remplacement de l'article 18 de l'arrêté royal du 16 juillet 1992 relatif aux registres de la population et au registre des étrangers, par l'arrêté royal du 9 mars 2017 modifiant l'arrêté royal du 3 avril 1984 relatif à l'accès de certaines autorités publiques au Registre national des personnes physiques, ainsi qu'à la tenue à jour et au contrôle des informations, l'arrêté royal du 16 juillet 1992 relatif aux registres de la population et au registre des étrangers, l'arrêté royal du 10 décembre 1996 relatif aux différents documents d'identité pour les enfants de moins de douze ans, l'arrêté royal du 25 mars 2003 relatif aux cartes d'identité, l'arrêté royal du 5 juin 2004 déterminant le régime des droits de consultation et de rectification des données électroniques inscrites sur la carte d'identité et des informations reprises dans les registres de population ou au Registre national des personnes physiques, l'arrêté royal du 8 janvier 2006 déterminant les types d'information associés aux informations visées à l'article 3, alinéa 1er, de la loi du 8 août 1983 organisant un Registre national des personnes physiques, et abrogeant l'arrêté royal du 29 juillet 1985 relatif aux cartes d'identité et l'arrêté royal du 29 juillet 1985 désignant la société anonyme IDOC comme entreprise chargée de la fabrication et de l'impression des cartes d'identité et autorisant la communication à ladite société de certaines informations conservées au Registre national. Dans le présent décret, il est tenu compte de cette modification de l'article 18 afin de disposer d'une législation à jour en faisant référence à l'article 18, § 3, alinéa 1^{er}, 4°, 5°, 7° et 8° dudit arrêté royal du 16 juillet 1992.

Il résulte de l'ensemble de ces considérations qu'hormis les cas limitativement précités autorisant le redevable à ne pas immatriculer son véhicule en Belgique, ce qui le rend automatiquement non imposable car il ne rentre pas dans le champ d'application de la taxe, la taxe de circulation reste effectivement due pour les véhicules immatriculés à l'étranger et utilisés dans des conditions qui ne respectent pas les principes et modalités fixées par cet article 3, § 2, susvisé.

Lorsque les agents des brigades de contrôle des taxes du Service Public de Wallonie Fiscalité procèdent au contrôle sur route d'un véhicule immatriculé à l'étranger et conduit par un résident belge, ils font actuellement application de l'art. 11bis, §4, d), du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (ci-après décret du 6 mai 99).

En vertu de cette disposition de procédure, lorsque le conducteur n'est pas en mesure de satisfaire à la demande de produire le/les document(s) ad hoc justifiant de l'absence d'immatriculation belge et dont la présence est requise à bord du véhicule par l'article 3, § 2, de l'AR 20 juillet 2001, les agents sont autorisés, lors du constat sur la voie publique de l'infraction de non-paiement de la taxe, à se faire acquitter immédiatement entre leurs mains, par le conducteur du véhicule, le montant des taxes éludées, majoré d'une amende administrative.

Si le conducteur ne souhaite pas s'acquitter immédiatement des taxes et amendes réclamées, le véhicule est retenu jusqu'au paiement des sommes dues et si celles-ci ne sont pas acquittées dans les nonante-six heures de la constatation de l'infraction, le véhicule est saisi.

Or, dans le cadre de deux Ordonnances récentes des 26 septembre 2019 et 28 mai 2020 (respectivement numérotées C-315/19 et C-757/19), la Cour de Justice de l'Union européenne a clairement affirmé que :

1° Lorsque l'infraction consistant en la méconnaissance de l'obligation de posséder en permanence, à bord du véhicule, les documents établissant le droit de la personne concernée de déroger à l'obligation d'immatriculation des véhicules est non seulement punie d'une amende, mais entraîne également l'obligation de payer toutes les taxes liées à la mise en circulation d'un véhicule, cela équivaut, par ses conséquences, au maintien de l'obligation d'immatriculation des véhicules (voir, par analogie, ordonnance du 26 septembre 2019, Wallonische Region, C-315/19, non publiée, EU : C:2019:792, point 29 et jurisprudence citée).

2° Des objectifs de lutte contre la fraude fiscale dans les domaines de la taxe d'immatriculation et de la taxe sur les véhicules à moteur et d'efficacité des contrôles routiers, ne permettent pas de justifier une réglementation n'admettant pas que les documents attestant de la réalité des conditions d'application de la dérogation à l'obligation d'immatriculation des véhicules puissent être présentés dans un bref délai après le contrôle, excluant de cette façon toute possibilité de régularisation de la situation de l'intéressé. Une telle réglementation n'est pas proportionnée, au regard de ces objectifs (voir, par analogie, ordonnance du 26 septembre 2019, Wallonische Region, C-315/19, non publiée, EU:C:2019:792, point 33 et jurisprudence citée).

Par ailleurs, dans un arrêt récent n° 106/2020 rendu en date du 9 juillet 2020, la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur la constitutionnalité de l'article 11 bis, § 4, du décret du 6 mai 1999, appliqué dans le cas spécifique de la problématique des immatriculations

étrangères dont question au présent article, au regard de l'article 16 de la Constitution et 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Au regard de ces dispositions et dans le cas spécifiquement abordé par le présent article, elle a jugé que cette disposition n'était pas proportionnelle à l'objectif consistant à aboutir à la correcte perception des taxes de roulage en Région wallonne dans la mesure où les personnes concernées par le contrôle - en l'espèce, une conductrice domiciliée en Belgique utilisant un véhicule de société immatriculé en Allemagne et mis à la disposition de son conjoint par une entreprise allemande - n'avaient pas la possibilité de produire ultérieurement les documents qui ne se trouvaient pas à bord du véhicule au moment du contrôle et qui permettaient de justifier l'exonération des taxes, sans que les agents de l'administration ne procède à l'immobilisation du véhicule.

La simple présentation tardive des documents n'est pas de nature à pouvoir porter atteinte au droit de propriété, et en ce sens, l'application de l'article 11bis, § 4, d) du décret du 6 mai 1999, rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la protection du droit de propriété.

La présente disposition vise à adapter l'article 10, CTA en vue de répondre à l'exigence de proportionnalité résultant des jurisprudences belge et européenne, tout en n'optant pas pour la non-imposition totale de la personne qui répond dans un bref délai à ses obligations. En effet, en n'ayant pas les documents à bord du véhicule lors de son utilisation sur la voie publique, la personne est clairement en infraction de non-immatriculation et tombe dans le champ d'application de la taxe.

Cette adaptation crée concrètement une nouvelle taxe de circulation forfaitaire de 100 euros qui sera due à condition que, lors du contrôle sur route d'un véhicule immatriculé à l'étranger et conduit par un résident belge effectué conformément à l'art. 11bis, §4, d), du décret du 6 mai 99, les documents ad hoc ne soient pas présentés immédiatement mais soient transmis à l'administration fiscale dans les 10 jours ouvrables suivant le contrôle.

Il est opté pour une taxe réduite forfaitaire, plutôt qu'une amende. En effet, le redevable qui n'a pas été en mesure de présenter immédiatement, lors du contrôle, le document justifiant de l'autorisation de ne pas immatriculer son véhicule en Belgique, a circulé sur la voie publique wallonne en infraction à la législation fédérale sur l'immatriculation (cfr AR 20 juillet 2001). Il se trouvait ainsi en situation de débet d'une taxe de circulation pour une période dont on ne peut définir la durée mais qui peut être très brève.

La présente mesure prévoit également, en vertu de l'alinéa 2 du nouveau paragraphe 3, que cette taxe forfaitaire est due à l'occasion de chaque contrôle du même véhicule lorsque les documents ad hoc devant se trouver à bord ne sont transmis que tardivement, dans les 10 jours ouvrables du contrôle.

En cela, le mécanisme de cette taxe s'inspire, sans toutefois s'identifier à elle ni la faire renaître, de la taxe quotidienne qui était autrefois prévue par les articles 24 et suivants du CTA.

A l'époque, de nombreux véhicules étrangers étaient expressément exonérés, en vertu de conventions bilatérales conclues entre la Belgique et le pays où ils étaient immatriculés. Ceux qui ne bénéficient pas de l'exonération étaient assujettis, au choix de leur utilisateur, soit à la taxe de circulation perçue suivant les règles applicables aux véhicules dits non "automatisés" immatriculés en Belgique, soit à une taxe spéciale perçue par journée de présence en Belgique et appelée taxe quotidienne.

L'abrogation de cette taxe par l'art. 17 du décret du 28 novembre 2013 fût justifiée par le fait que ces dispositions ne s'appliquaient plus que de manière tout à fait exceptionnelle. Et à cette application exceptionnelle s'ajoutait également la disparition des douaniers aux postes frontières qui rendait le contrôle de cette taxe difficilement applicable.

En ce sens, l'établissement d'une taxe forfaitaire de 100 euros justifiée par une utilisation sur la voie publique en Région wallonne d'un véhicule immatriculé à l'étranger dont le conducteur résident belge n'est que ponctuellement en défaut de respecter la formalité requise par le présent décret (présence à bord du document justificatif) et pouvant être réclamée à chaque répétition de ce manquement, peut se comparer, mutatis mutandis, à « *une taxe spéciale perçue par journée de présence en Belgique* », où la journée de présence est toutefois remplacée par une brève période de circulation injustifiée car sans marque belge d'immatriculation au regard des obligations de l'AR 20 juillet 2001 et donc imposable en Belgique.

De ce qui précède, la présente disposition établit une taxation réduite et forfaitaire dans le respect de l'exigence de proportionnalité posée par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

Elle délègue en outre au Gouvernement wallon la tâche d'en arrêter les modalités d'application. L'énumération des documents *ad hoc* dont question ci-dessus fait partie de ces modalités. Il s'agira concrètement des mêmes documents que ceux cités par l'art. 3, § 2, de l'AR 20 juillet 2001.

Par ailleurs, afin de conférer une transparence totale quant au champ d'application de cette nouvelle taxation forfaitaire, l'article 10 adapté reprend textuellement les cas dans lesquels la présentation tardive de documents peut amener à une telle taxation. Il s'agit, là aussi, des mêmes cas que ceux limitativement énumérés à l'art. 3, § 2, susvisé.

Avec l'introduction de cette disposition, seuls deux cas de figure pourront désormais se présenter en cas de contrôle sur route d'un véhicule immatriculé à l'étranger et conduit par un résident belge :

1° Le conducteur peut produire un document arrêté par le Gouvernement prouvant que sa situation correspond à l'un des cas énumérés par l'article 10, § 3, nouveau, du CTA. Dans ce premier cas, aucune taxation ne doit être perçue.

2° Le conducteur ne peut pas produire un document arrêté par le Gouvernement prouvant que sa situation correspond à l'un des cas énumérés par l'article 10, § 3, nouveau, du CTA. Dans ce second cas, deux sous cas de figure doivent alors être distingués :

- Soit le conducteur ne transmet pas à l'administration l'un des documents requis tels qu'arrêtés par le Gouvernement car il n'est pas dans l'un des cas visés par l'article 10, §

3, nouveau, CTA. La taxe de circulation doit être acquittée en totalité ainsi que l'amende éventuelle ;

- Soit le conducteur transmet à l'administration l'un des documents requis et ce, dans un délai de 10 jours ouvrables suivant le contrôle. Seule une taxe de circulation forfaitaire de 100 euros doit alors être acquittée.

On observe immédiatement par l'énumération de ces trois cas possibles que l'on répond bien aux jurisprudences belge et européenne en préservant le droit de propriété et en appliquant une taxation d'office proportionnelle, tout en gardant une certaine équité avec un redevable lambda au travers d'une taxation effective. Et, dès lors que la taxation s'effectuera après le contrôle, il n'est plus question d'un décompte fiscal lors de celui-ci permettant l'application de l'article 11bis, § 4, d) du décret du 6 mai 1999. L'administration continuera à contrôler sur route, mais les redevables potentiels disposeront toujours d'un certain délai avant imposition pour présenter les éventuels documents requis.

Enfin, il est ajouté dans le dispositif en point 6°, l'actuel 8° de l'art. 3, § 2, de l'AR 20 juillet 2001, inséré par l'arrêté royal du 7 décembre 2018 modifiant l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules, afin de mettre la réglementation belge en matière d'immatriculation en concordance avec la réglementation européenne. Pour information, une exception supplémentaire a ainsi été ajoutée à l'obligation d'immatriculation en Belgique dans le cas d'une personne physique qui a sa résidence principale en Belgique mais est également titulaire d'un véhicule immatriculé dans un autre État membre. Elle prévoit que ce véhicule peut être mis en circulation en Belgique sans devoir y être immatriculé, s'il est principalement utilisé dans un autre État membre et n'est utilisé en Belgique qu'exceptionnellement pour un maximum de 30 jours calendrier. Un document établi et signé par le titulaire doit se trouver à bord du véhicule, indiquant clairement les dates de début et de fin de cet usage en Belgique

Art. 13. Il est renvoyé au commentaire des articles 10 et 11 du présent décret

Art. 14. La présente disposition apporte tout d'abord une correction légistique au niveau du 1^{er} tiret de l'article 97quinquies, alinéa 2, du CTA. Il s'agit de la suppression de la partie de phrase « *et qui sont immatriculés sous la marque d'immatriculation spécifique prévue par l'article 4, § 3, de l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation des véhicules* ».

Et effet, et tel qu'actuellement rédigé, cette disposition consacrée à l'éco-malus fait doublement référence à l'article 4 dudit arrêté ministériel en visant successivement ses paragraphes 2 et 3. Or, cet article 4 a évolué au fil du temps.

Ainsi, à son origine, cet arrêté ministériel de 2001 traitait en son paragraphe 2 des marques d'immatriculation spécifiques « *Cour* », « *A* », « *E* » ou « *P* » alors que son paragraphe 3 traitait quant à lui effectivement des plaques ancêtres « *O* ».

Par suite d'une adaptation subséquente de cet arrêté par l'arrêté ministériel du 8 novembre 2010 modifiant l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules, sa structure a évolué en manière telle que les plaques « *O* » sont désormais visées par le seul paragraphe 3, le paragraphe 4 étant consacré aux plaques « *Q* » qui concernent les remorques, totalement non concernées par la question des véhicules dits ancêtres. Cette

adaptation a par ailleurs également exclu du régime favorable les anciennes marques d'immatriculation spécifiques « Cour », « A », « E » ou « P » dont le maintien ne se justifiait de toute manière plus dès lors que ces véhicules ont vocation à utilisation notamment professionnelle.

En conséquence, une adaptation de l'article 97quinquies aurait dû intervenir afin qu'il ne vise que le paragraphe 2 de l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 à partir de mars 2014. La situation est à présent corrigée.

Ensuite, il est inséré un 3^{ème} tiret à l'article 97quinquies, alinéa 2, du CTA.

Cette insertion a pour objet de fixer à 0 euro le montant de l'éco-malus pour les véhicules automobiles bénéficiant d'une taxe de circulation forfaitaire de 100 euros en application de l'article 10, § 3 nouveau, tel qu'introduit par l'article 12 du présent décret. Le contexte fondant l'adoption de cette mesure doit dès lors se comprendre à la lumière du commentaire de cet article 12.

Il faut rappeler que dans son principe, la taxe de mise en circulation dont l'éco-malus est une composante, est toujours due dans son intégralité puisqu'il s'agit d'une taxe unique dont le fait générateur est la mise en circulation du véhicule sur la voie publique en Région wallonne, indépendamment de la durée concrète d'utilisation sur le réseau routier.

N'étant par principe pas modulable dans sa proportion et compte tenu de la jurisprudence européenne commentée dans le cadre de l'article 12 susvisé, le présent article dispense d'éco-malus le conducteur présentant les documents requis dans le délai de 10 jours suivants le contrôle sur route effectué par les services compétents de l'administration fiscale wallonne.

Art. 15. La présente disposition apporte une double adaptation à l'article 98 du CTA, qu'il y a lieu de commenter séparément.

1° Il est renvoyé au commentaire des articles 10 et 11 du présent décret.

2° Insertion d'un 3^{ème} alinéa dans le paragraphe 1^{er} A. : La présente adaptation a pour objet de fixer à 0 euro le montant de la taxe de mise en circulation pour les véhicules automobiles bénéficiant d'une taxe de circulation forfaitaire de 100 euros en application de l'article 10, § 3 nouveau, du CTA tel qu'introduit par l'article 12 du présent décret. Le contexte fondant l'adoption de cette mesure doit dès lors se comprendre à la lumière du commentaire de cet article 12.

Il faut rappeler que dans son principe, la taxe de mise en circulation est toujours due dans son intégralité puisqu'il s'agit d'une taxe unique dont le fait générateur est la mise en circulation du véhicule sur la voie publique en Région wallonne, indépendamment de la durée concrète d'utilisation sur le réseau routier.

N'étant par principe pas modulable dans sa proportion et compte tenu de la jurisprudence européenne commentée dans le cadre de l'article 12 susvisé, le présent article dispense de taxe de mise en circulation le conducteur présentant les documents requis dans le délai de 10

jours suivants le contrôle sur route effectué par les services compétents de l'administration fiscale wallonne.

Chapitre 4. Modification du Décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes

Art. 16. Le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux des taxes wallonnes (ci-après décret du 6 mai 1999), a instauré un système de pénalités à charge d'un redevable lorsqu'il contrevient à une disposition de ce décret ou d'une législation à laquelle ce décret s'applique.

La terminologie relative à ces pénalités a évolué depuis l'entrée en vigueur de ce texte le 11 juillet 1999 et divers décrets adoptés depuis lors y ont intégré différents vocables visant le même objet, à savoir une pénalité ou sanction appliquée pour une infraction à ce décret ou à une législation à laquelle ce décret s'applique.

Parmi ces décrets, l'on peut citer à titre exemplatif :

1° Le décret du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO₂ par les véhicules automobiles des personnes physiques dont l'article 27 emploie le concept d'amende fiscale (article 52bis du décret de 99) ;

2° Le décret du 28 novembre 2013 portant des mesures diverses en matière de fiscalité des véhicules, de jeux et paris et d'appareils automatiques de divertissement adapte notamment le décret du 6 mai 1999 et emploie les termes d'amende et d'amende administrative (article 11bis, 12bis, 18 et 63) ;

3° Le décret du 11 avril 2014 modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque, de greffe, le Code des droits de succession, la procédure fiscale wallonne et le décret du 19 septembre 2013 portant des dispositions fiscales diverses qui remplace l'article 63, § 3 du décret du 6 mai 1999 et utilise le concept d'amende ;

4° Le décret du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales remplace l'article 52bis susvisé et utilise désormais le terme d'amende régionale wallonne ; Ce décret introduit par ailleurs dans d'autres dispositions du décret du 6 mai 1999 les termes d'amende et de majoration (article 11, 58 et 64), d'amende administrative (article 11) et d'amende fiscale (article 64).

On constate que ces diverses modifications successives ont notamment eu pour effet d'intégrer toute une série de vocables différents pour définir les pénalités applicables lorsque l'on contrevient à une disposition du décret ou d'une législation à laquelle il s'applique. Ainsi, les termes « *amende* », « *amende fiscale* », « *sanction administrative* », « *majoration de taxe* », ont été utilisés sans distinction particulière pour définir une pénalité applicable à la suite d'un manquement fiscal.

Il est décidé d'utiliser à présent une terminologie unique pour toutes les sanctions administratives en définissant la notion d'« *amende fiscale* » qui se veut générale et couvre toute pénalité forfaitaire, fixe ou proportionnelle, majoration de taxe ou accroissement d'impôt, directement dans l'article 1^{er} du décret du 6 mai 1999. Cette nouvelle formulation, à considérer comme un concept applicable pour les dispositions du décret du 6 mai 1999, vaut pour toute législation fiscale (et potentiellement non fiscale) à laquelle le décret précité s'applique.

De la sorte, il n'existe plus d'ambiguïté sur la sanction qui peut s'appliquer à un redevable concerné. La disposition commentée doit se lire en parallèle avec le commentaire de l'article 40 du présent décret.

Art. 17 et 18. Les dispositions commentées prévoient diverses corrections techniques pour donner suite à l'article 16 du présent décret en intégrant le nouveau concept d'amende fiscale.

Art. 19. Il est renvoyé au commentaire de l'article 24 du présent décret.

Art. 20. Les lanceurs d'alerte sont des personnes qui obtiennent des informations concernant des actes répréhensibles ou des faits ou omissions qui pourraient constituer une menace ou une atteinte à l'intérêt général, comme par exemple la prise de connaissance de faits de fraude ou de corruption, et qui communiquent ces informations à leurs employeurs, aux autorités compétentes (notamment judiciaires) ou à la presse.

Ces dernières années, les lanceurs d'alerte ont joué un rôle clé dans la divulgation d'atteintes graves à l'intérêt général, comme dans le cas des Panama Papers. Toutefois, le niveau de protection des lanceurs d'alerte varie considérablement entre les institutions européennes et les États-membres, et les disparités entre ces derniers peuvent conduire à une insécurité juridique et à une inégalité de traitement.

Dès 2016, dans une communication sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la Commission européenne a exprimé son soutien sans réserve à la protection des lanceurs d'alerte et a annoncé qu'elle continuerait :

1° de contrôler les dispositions des États-membres ;

2° de favoriser les échanges de bonnes pratiques pour encourager une meilleure protection au niveau national.

Elle a également précisé qu'elle évaluait les possibilités d'action horizontales ou sectorielles au niveau de l'Union, dans le respect du principe de subsidiarité.

L'Union européenne a donc décidé d'établir un ensemble équilibré de normes minimales communes offrant une protection solide contre les représailles aux lanceurs d'alerte qui dénoncent des infractions dans des domaines d'action spécifiques ou lorsqu'il est nécessaire de renforcer l'application de la loi, ou encore lorsque les infractions font l'objet d'un signalement insuffisant ou qu'elles sont susceptibles d'engendrer un préjudice grave à l'intérêt public.

Les règles les plus récentes sont reprises dans la directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union. Les États membres doivent la transposer dans leur droit national d'ici le 17 décembre 2021 au plus tard. Elles prévoient notamment que les lanceurs d'alerte doivent pouvoir utiliser des canaux de signalement sûrs, de préférence internes à leur propre organisation, et cherchent à protéger n'importe quelle personne (les travailleurs et les fonctionnaires, les indépendants, les bénévoles, les stagiaires, les actionnaires et les membres de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance d'une entreprise, y compris les membres non exécutifs qui ont connaissance d'informations relatives à une

violation de la réglementation applicable dans le cadre de sa relation de travail (actuelle ou passée), qu'il s'agisse du secteur public ou du privé.

Cette directive rappelle d'ailleurs dans son premier considérant que *« les personnes qui travaillent pour une organisation publique ou privée ou qui sont en contact avec une telle organisation dans le cadre de leurs activités professionnelles sont souvent les premières informées des menaces ou des atteintes à l'intérêt public qui surviennent dans ce contexte. »*, et ajoute que *« cependant, les lanceurs d'alerte potentiels sont souvent dissuadés de signaler leurs inquiétudes ou leurs soupçons par crainte de représailles. Dans ce contexte, l'importance d'assurer une protection équilibrée et efficace des lanceurs d'alerte est de plus en plus reconnue tant au niveau de l'Union qu'au niveau international. »*.

L'objectif de cette mesure relative au secret professionnel est de permettre aux fonctionnaires fiscaux et aux redevables de savoir que, lorsqu'une telle législation ou réglementation existera, elle permettra une levée partielle du secret professionnel dans les conditions qu'elle édictera. En effet, tant les fonctionnaires fiscaux que les redevables utilisent et connaissent le décret de procédure fiscale, et il s'agit donc d'une mesure de transparence à leur égard de préciser dans cette législation que les lanceurs d'alerte pourront aussi exister en matière fiscale (mais uniquement lorsque le cadre wallon des lanceurs d'alerte aura été créé). Il y va de la prévisibilité de la règle fiscale.

Art. 21. La disposition commentée prévoit une correction technique pour donner suite à l'article 16 du présent décret en intégrant le nouveau concept d'amende fiscale.

Art. 22. Avant de commenter concrètement la présente disposition et pour la bonne compréhension de celle-ci, il est important de présenter le contexte historique du dispositif anti-abus fédéral, tel que finalement introduit par le présent décret dans la législation régionale.

Le premier dispositif général anti-abus fiscal a été mis en œuvre dans la matière des impôts sur les revenus au travers de l'article 344 du Code des impôts sur les revenus de 1992 (ci-après CIR 92). Cet article constituait une disposition générale ayant pour objectif de lutter contre les utilisations abusives de dispositions fiscales.

D'un point de vue procédural, l'administration fédérale devait apporter la preuve que le redevable avait opté pour une qualification juridique avec l'intention manifeste d'éviter l'imposition. Ce dernier avait alors la possibilité de réagir en fournissant une preuve contraire qui consistait à démontrer l'existence de besoins légitimes de caractère financier ou économique. Et en pratique, il devait démontrer l'existence de motifs non-fiscaux à la qualification juridique des actes posés.

Si le redevable n'apportait pas cette preuve contraire, l'administration pouvait alors procéder à la requalification, en théorie du moins. En effet, la Cour de Cassation avait, à de multiples reprises, rappelé que la nouvelle qualification apportée par l'administration fiscale devait avoir les mêmes conséquences juridiques non-fiscales que celles des actes d'origine (Cass. 4 novembre 2005, FJF, n°2006/21; Cass. 22 novembre 2007, FJF, n°2008/140; Cass. 11 décembre 2008, TRV 2009, 311). Et pour le dire autrement, seules les conséquences juridiques des actes posés par le redevable étaient potentiellement inopposables à l'administration, mais pas les actes juridiques-mêmes. Comme le législateur fédéral le

reconnaissait à l'époque dans l'exposé des motifs de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, il « *découle du texte actuel que la requalification ne peut concerner les éléments essentiels de l'acte juridique (tels que les parties, l'objet, le moment et le prix), mais uniquement les conséquences juridiques annexes et non-pertinentes des actes juridiques posés par les parties. C'est pourquoi, jusqu'à présent, il est généralement admis qu'il est pratiquement impossible d'arriver dans le cas d'une requalification à des conséquences juridiques semblables lorsque l'opération a été réalisée en un seul acte* » (Sess. 2011-2012, Doc. Parl. Féd. 53K2081/001, art. 158 et 159, p. 109 et 110).

Parallèlement à cela et d'un point de vue général, il est essentiel de bien différencier la fraude fiscale de la notion d'abus en matière fiscale, relativement à des actes juridiques posés.

La fraude fiscale se caractérise par une « *violation de la loi fiscale, qui comporte généralement une altération de la vérité (élément matériel), et qui est commise dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale (élément intentionnel)* » (Kirkpatrick et Daniel Garabedian, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55, no 1.27.). Cette altération de la vérité constitue une forme de mensonge consubstantiel à l'acte juridique et représente une simulation au sens du droit des obligations, simulation où co-existent l'acte principal simulé et la contre-lettre secrète par laquelle les parties fixent leurs obligations réelles réciproques. La preuve de la fraude est alors apportée, notamment, par la mise en lumière de cette contre-lettre.

Hors de cette fraude fiscale caractérisée par la conjonction d'un élément matériel et d'un élément intentionnel, la doctrine et la jurisprudence ont toujours admis qu'il y avait « *« évitement licite de l'impôt » (ou « libre choix de la voie la moins imposée »)*, lorsque des contribuables concluent entre eux des actes juridiques dans le but d'éviter ou de diminuer leur charge fiscale, tant qu'ils en acceptent toutes les conséquences juridiques (H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1964), et ce « *quand bien même ces actes sembleraient, aux yeux du fisc, anormaux (rejet de la théorie de la « fraude à la loi » -Cass., 6 juin 1961, Brepols, PAS., I, p. 1082, J.D.F., 1961, p. 274. -), voire dénués de toute substance ou rationalité économique ou justifiés par des motifs exclusivement fiscaux (rejet de la théorie de la « réalité économique » Cass., 22 mars 1990, Au Vieux Saint-Martin, Pas., I, p. 849, J.D.F., 1990, p. 110 ; Cass., 27 février 1987, Pas., I, p. 777, R.G.F., 1987, p. 183, J.D.F., 1988, p. 332 ; Cass., 29 janvier 1988, Pas., I, p. 633, conclusions du procureur général E. Krings, J.D.F., 1988, p. 338)* » (Marc Bourgeois et Aymeric Nollet, *Journal des Tribunaux*, n°6483, Larcier, 16 juin 2012). Et ces mêmes auteurs ajoutent à juste titre que « *le principe de la légalité de l'impôt (article 170 de la Constitution) ne saurait tolérer que le fisc s'arroge d'initiative le pouvoir de substituer, à un acte réellement conclu par un contribuable et qui le situerait hors du champ d'application d'une disposition fiscale (voire dans le champ d'application d'une disposition prévoyant un allègement fiscal), un autre acte prétendument plus conforme à une certaine « normalité » ou « réalité économique » et qui situerait ce contribuable dans le champ d'application de cette disposition fiscale (ou, respectivement, hors du champ d'application de cet allègement fiscal). Il appartient alors au législateur de venir lui-même par des dispositions dites « antiabus », « délier » expressément le fisc de son devoir de tenir compte de toutes les formes juridiques non simulées empruntées par les contribuables, lorsque celles-ci emporteraient dans le chef de ces contribuables des économies fiscales qu'il (le législateur) jugerait lui-même abusives.* » (même référence).

Au regard de ces considérations, il faut donc conclure qu'une disposition légale de type anti-abus n'a pas pour vocation de devenir un instrument de lutte contre la fraude fiscale en tant que telle. Elle constitue un outil nécessaire pour compléter l'arsenal fiscal, qui permet d'appréhender des actes juridiques licites dont les effets contournent néanmoins l'utilisation normale d'un avantage fiscal.

Par ailleurs, et toujours à propos de cette ancienne disposition en matière d'impôt sur les revenus, il n'est pas inutile de rappeler que la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale de 2008-2009 constatait déjà que « *la législation contient actuellement une série de dispositions anti-abus spécifiques et partielles dont l'application n'est pas toujours aisée. Pour empêcher que des cas d'abus manifestes ne soient considérés comme un choix en faveur de la voie la moins imposée, il convient de durcir ces règles anti-abus et d'introduire une mesure générale instaurant l'abus de droit en matière fiscale* » (Sess. 2008-2009, Doc. Parl. Féd. 52K0034/004, p. 241). Et cette Commission ajoutait dans la suite de son développement la nécessité d'évaluer, « *au regard de la législation européenne, le besoin de renforcer notre dispositif anti-abus et introduire une clause générale anti-abus dans la législation reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale (art. 344 CIR92), sans que cette clause ne crée d'insécurité juridique* ».

C'est dans ce cadre de réflexion sur une mesure anti-abus efficace que le législateur fédéral a décidé d'adopter une nouvelle version de sa disposition anti-abus en actualisant le texte de l'article 344, CIR 92. C'est une mécanique identique à celle de cette disposition fédérale qui est à présent intégrée à la procédure fiscale wallonne. Cette version actualisée, telle qu'exposée plus amplement ci-après, a été rendue applicable par le législateur fédéral tant à la matière des impôts sur les revenus (article 344, §1^{er} du CIR92) qu'à la matière de droits d'enregistrement (article 18, §2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.) et des droits de succession (article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession). Il s'agissait de doter l'administration fiscale fédérale d'un outil de procédure harmonisé, clair et transversal, applicable aux différentes législations fiscales dont il assure le service sur la base de ses propres règles procédurales.

Cette nouvelle version de la disposition anti-abus a bien entendu fait l'objet de nombreuses analyses avant d'aboutir au texte final tel qu'intégré par la loi-programme du 29 mars 2012.

Parmi ces réflexions, il est particulièrement intéressant de rappeler la jurisprudence de l'arrêt « *Halifax* » rendue par la Cour de justice de l'Union européenne en matière de taxe sur la valeur ajoutée. La Cour a ainsi eu l'occasion de préciser notamment que « *Quant au second élément, selon lequel les opérations en cause doivent avoir pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal, il y a lieu de rappeler qu'il incombe à la juridiction nationale d'établir le contenu et la signification réels des opérations en cause. Ce faisant, elle peut prendre en considération le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale* » (Cour de justice (Grande chambre), 21 février 2006, Halifax).

Le Conseil d'Etat a clairement partagé cette position dans ses avis n°50.883/1/2/3 des 31 janvier 2012 et 1^{er} février 2012 remis sur la loi-programme (I) du 23 mars 2012, en précisant que, lorsque « *l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 85 de ses conclusions, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale* », pour ajouter ensuite

que La sixième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose au droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive.

La constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif de ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que les opérations en cause ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal ».

Le Conseil d'Etat a encore ajouté que *« la problématique en cause dans cet arrêt concerne la matière de la taxe sur la valeur ajoutée, mais ces principes s'appliquent également à d'autres régimes fiscaux (voir par exemple Cour de Justice, 10 novembre 2011, Foggia, qui confirme le principe général du droit de l'Union qui interdit l'abus de droit) ».*

La législation fédérale dispose depuis lors d'un article anti-abus dans plusieurs de ces codes fiscaux, rédigé par exemple comme suit à l'article 18, §2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe :

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 185 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le redevable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1. une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou

2. une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au redevable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les droits d'enregistrement.

Lorsque le redevable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. ».

L'objectif d'une telle mesure est d'agir sur la « zone grise » en rendant inefficace des procédés licites d'évitement de l'impôt se situant hors du champ de la fraude fiscale mais pouvant néanmoins être jugés abusifs au regard de l'intention du législateur à l'origine de la disposition abusée.

Cette frontière est complexe à définir et présente en permanence un caractère fluctuant, avec des pratiques qui seront selon le cas jugées tantôt appropriées, tantôt inappropriées. On se situe à la limite entre le politiquement acceptable au regard de l'intention du législateur et la mise en pratique considérée comme déviante d'une disposition fiscale au regard de cette intention, même si légale au sens strict du terme.

L'État fédéral autorise désormais son « administration de venir identifier et redresser des « procédés d'évitement » abusifs à partir de critères génériques susceptibles de s'appliquer à tout type d'acte ou de construction juridique » (Marc Bourgeois et Aymeric Nollet, Journal des Tribunaux, n°6483, Larcier, 16 juin 2012). Soulignons que la Cour constitutionnelle avait déjà validé cette manière de procéder en exposant, à propos de la disposition fédérale anti-abus (dans sa version initiale), que *« le principe constitutionnel de légalité en matière fiscale n'exige pas, en l'espèce, que le législateur définisse de façon plus détaillée encore les conditions*

concrètes d'application de la mesure, puisque la nature même du phénomène que celle-ci combat ne le permet pas » (C. const., 24 novembre 2004, no 188/2004).

Au regard de ces considérations, agir préventivement en insérant une disposition générale anti-abus dans l'arsenal législatif fiscal régional s'avère d'autant plus pertinent qu'il permet au législateur wallon de pouvoir anticiper les comportements indésirables en les décourageant. Et sans ce type de disposition générale, ce n'est qu'après la découverte d'une nouvelle pratique abusive que la Région pourrait éventuellement agir en corrigeant celle-ci au travers de l'adoption d'une disposition anti-abus spécifique, d'office mise en œuvre avec un décalage dans le temps, et généralement avec une application rétroactive impossible.

De plus, il est à souligner que l'adoption d'une mesure spécifique anti-abus porte souvent en elle le germe de sa propre inefficacité car *« tout texte nouveau secréterait son anticorps, nécessitant alors un nouvel « ajustement » pour lutter contre les avatars d'évasion que le premier texte génère »* (J.-P. BOURS, Sécurité juridique et droit fiscal, Les cahiers de l'Institut d'études sur la justice, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 31- 63).

Pour le dire simplement, plus la législation fiscale entre dans le détail, plus elle nourrit l'ingénierie fiscale visant à s'en soustraire. Le résultat en est la prise de mesures spécifiques successives pour chercher à fermer de plus en plus la porte ouverte aux abus. Un exemple en la matière concerne l'évolution de l'article 4 du Code des droits de succession ces trois dernières années. Le législateur wallon a tout d'abord estimé qu'il n'était plus acceptable de voir des successions réduites à la suite de donations effectuées sous une condition suspensive de prédécès du donateur par lesquelles la propriété des biens mobiliers n'est transmise qu'au moment du décès. Il a alors décidé de qualifier ce type de donation comme des legs fictifs. Il a ensuite été remarqué une possibilité aisée de faire glisser ce type de donations vers les donations à terme suspensif du décès du donateur. Ces dernières sont juridiquement différentes des premières, tout en ayant le même effet économique final. A cet effet, le dispositif actuel de l'article 4 du Code des droits de succession est à nouveau élargi, par l'article 1^{er} du présent décret, pour fermer spécifiquement cette nouvelle porte d'abus potentiels. L'utilisation d'une mesure anti-abus spécifique, lorsqu'elle est possible, permet d'assurer juridiquement une application à un fait précis, même si l'administration fédérale, qui s'occupe encore du service de cet impôt régional, aurait pu appliquer la disposition anti-abus fédérale au cas par cas. Un dispositif général transversal peut donc également permettre de combler l'absence de mesures spécifiques le temps de leurs mises en œuvre.

Equipée d'un tel outil directement dans le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux des taxes wallonnes, la Région atteint un triple objectif :

- 1° Disposer d'un dispositif transversal de lutte contre les abus en matière fiscale pour tous ses taxes et impôts actuels et à venir ;
- 2° Se donner une sécurité juridique accrue quant à l'application la plus correcte de la mesure (cfr circulaires, instructions, au niveau fédéral), à ses interprétations (doctrine) et à ses évolutions potentielles (jurisprudence, ...) au travers de l'existence d'une mesure identique dans des impôts plus fortement sujets à l'abus comme l'impôt sur les revenus, les droits d'enregistrement et les droits de succession ;
- 3° Prévoir une législation anti-abus identique à la mesure fédérale applicable jusqu'au 31 décembre 2020 au précompte immobilier, et respecter ainsi la volonté de *« stand still »* législatif dans la reprise du service de cet impôt depuis le 1^{er} janvier 2021.

Finalement, avant d'en venir à une explication sur les modalités d'application de la mesure proposée, il importe encore de préciser qu'en *« étant à la fois conscient de sa dangerosité comme de sa nécessité, et soucieux tant de son efficacité que de sa compatibilité avec les impératifs supra legem qui la dominant, il s'agit alors de lui permettre de jouer son rôle de « mécanisme correcteur » des excès susceptibles d'être commis dans l'exercice du libre choix de la voie la moins imposée, tout en veillant à ce que son maniement par le fisc (sous le*

contrôle des juges) soit le plus objectivable possible, et partant, le plus conciliable possible avec l'impératif constitutionnel de légalité de l'impôt » (Aymeric Nollet, De l'abus fiscal, ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt, 2019, Larcier). Ceci impliquera notamment la nécessité de cadrer l'action de l'administration fiscale wallonne par l'adoption d'une circulaire administrative balisant rigoureusement la correcte mise en œuvre du nouveau dispositif anti-abus wallon, et rappelant que l'utilisation d'un pareil dispositif par l'administration devra s'appréhender comme un recours ultime ne devant être utilisé que subsidiairement, lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du décret du 6 mai 1999 ou de toute législation à laquelle il s'applique, et la théorie de la simulation ne seront d'aucun secours.

Techniquement à présent, la disposition commentée a pour objectif de lutter contre deux types de situations considérées comme abusives :

1° une opération par laquelle le redevable agit en violation des objectifs d'une disposition fiscale du décret du 6 mai 1999 ou d'une législation à laquelle ce décret s'applique, se plaçant de cette façon en-dehors du champ d'application de cette disposition ;

2° une opération par laquelle le redevable prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition fiscale du décret du 6 mai 1999 ou d'une législation à laquelle ce décret s'applique, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Dans cette perspective, la notion de l'abus fiscal telle qu'introduite par la présente disposition, se concrétise dans la réalisation de l'une ou l'autre des opérations telles que décrites ci-avant prenant la forme d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération. Tant les opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé que celles effectuées dans la sphère économique sont ciblées, et l'on vise par « *ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération* », la décomposition artificielle d'une opération en actes successifs, peu importe la période sur laquelle ils s'étalent.

L'alinéa 1^{er} du nouvel article 12*quinquies* du décret du 6 mai 1999 prévoit l'inopposabilité vis-à-vis de l'administration de l'acte juridique, ou de l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, lorsque le Service public de Wallonie Fiscalité démontre objectivement qu'il y a abus fiscal au sens décrit ci-avant. Les moyens de preuve dont disposent l'administration wallonne sont repris aux articles 12 à 12*ter* du décret du 6 mai 1999. Parmi ceux-ci, le moyen de preuve le plus utilisé dans la disposition commentée sera sans conteste l'usage des présomptions par lesquelles l'administration, à partir d'éléments qu'elle constate comme juridiquement satisfaisants, devra établir le fait incarnant la réalité de l'abus fiscal dénoncé, à savoir la réalisation d'une opération dont le but réel principal est bien la destruction de l'impôt concerné.

Cet alinéa de la disposition commentée donne donc à l'administration le moyen d'apporter la preuve que le ou les actes juridiques mis en cause répondent effectivement à la définition de l'abus fiscal telle que prévue par l'alinéa 2 de ce nouvel article 12*quinquies*.

Le second alinéa de ce nouvel article 12*quinquies* fournit la définition de la notion d'abus fiscal qui a déjà été quelque peu commentée ci-avant. L'abus fiscal se compose d'un élément objectif et d'un élément subjectif. L'élément objectif consiste en le choix par le redevable d'un acte juridique, ou d'un ensemble d'actes réalisant une même opération, lui permettant de se placer dans une des situations abusives dont question ci-avant. L'élément subjectif implique quant à lui que le redevable ait posé cet acte juridique ou cet ensemble, avec le but principal d'obtenir un avantage fiscal. Il est à souligner que l'administration n'est pas tenue de prouver que le choix de la forme de l'opération a été uniquement dicté par des motifs fiscaux. Car cela équivaldrait à faire peser sur l'administration la charge de la preuve d'un élément purement subjectif, ce qui serait purement et simplement impossible à rapporter.

Le troisième alinéa de ce nouvel article 12^{quinquies} organise la preuve contraire par le redevable que ses actes juridiques se justifient par d'autres motifs que la volonté principale de se soustraire à l'imposition. Le champ d'application de la disposition commentée s'étend ainsi aux situations dans lesquelles les motifs non-fiscaux sont soit inexistants, soit insignifiants, de sorte que l'opération litigieuse n'aurait jamais été réalisée sans l'existence des motifs fiscaux.

Comme l'Etat fédéral le précisait dans l'exposé des motifs de la loi-programme (I) du 23 mars 2012, « les situations suivantes sont visées :

*(i) les actes juridiques par lesquels le contribuable cherche à atteindre un pur avantage fiscal ;
(ii) les actes juridiques où les motifs non-fiscaux ne sont en rien spécifiques pour l'opération concernée mais au contraire si généraux qu'ils sont nécessairement présents pour chaque opération du même type ; et*

(iii) les actes juridiques où les motifs non-fiscaux sont certes spécifiques pour l'opération concernée mais ont un intérêt tellement limité qu'une personne raisonnable ne réaliserait pas l'opération pour ces motifs « non-fiscaux » : dans ce cas-là, on peut partir du principe que l'invocation du motif (non-fiscal) n'est pas le réel motif de l'opération.

Le seul objectif est d'éviter que ce moyen de preuve de l'administration soit complètement inefficace à partir du moment où le contribuable justifie son acte juridique avec pareils motifs non-fiscaux invraisemblables. » (Sess. 2011-2012, Doc. Parl. Féd. 53K2081/001, art. 158 et 159, p. 115).

Enfin, le quatrième alinéa de ce nouvel article 12^{quinquies} expose les conséquences dans le chef du redevable de ne pas savoir justifier les opérations effectuées pour un motif non-fiscal suffisant. L'administration pourra alors revoir la situation fiscale du redevable et rétablir la base imposable et le calcul de l'impôt en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conformément à l'objectif de la législation, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.

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.

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

Art. 23. La disposition commentée prévoit une correction technique pour donner suite à l'article 16 du présent décret en intégrant le nouveau concept d'amende fiscale.

Art. 24. La disposition commentée allonge le délai de taxation applicable lorsque l'on se trouve dans une situation de taxation liée à une intention frauduleuse ou un dessein de nuire.

Pour rappel, l'intention frauduleuse se définit comme étant le dessein de se procurer à soi-même ou à autrui un profit ou un avantage illicite, alors que le dessein de nuire consiste à en

l'intention de porter atteinte aux droits et intérêts légitimes d'autres personnes, physiques ou morales, ou encore à ceux de l'Etat.

Comme le précisait l'Etat fédéral lors de la modification de ses propres délais d'imposition jusqu'à sept années (Sess. 2008-2009, Doc. Parl. Féd. 52K1607001, p. 108 et 108, art. 181 à 184), une adaptation de la législation dans ce sens est importante parce que notamment :

1° il est constaté « *que dans de nombreux États membres de l'Union européenne des contrôles et délais d'imposition plus étendus existent en cas de fraude* » ;

2° ces modifications sont « *importantes dans le cadre d'une plus grande collaboration entre états-membres afin qu'il puisse être tenu compte d'une certaine réciprocité dans l'échange des informations, le problème étant que les délais dans la plupart des pays demandeurs sont plus étendus qu'en Belgique* », et qu'il n'y a pas d'obligation formelle d'utiliser les délais dits « *spéciaux* » dont question à l'article 20bis du décret du 6 mai 1999.

On constate par ailleurs que les mécanismes mis en œuvre sont de plus en plus complexes et nécessitent dès lors également de bénéficier d'un temps complémentaire pour préserver les intérêts de la Région. Ceci sera d'autant plus utile au fur et à mesure des reprises de service de l'impôt en cours et à venir, vu la complexité de ces taxes et impôts.

L'arrivée récente du service du précompte immobilier au niveau de la Région wallonne constitue d'ailleurs un élément intéressant dans ce cadre car des informations étrangères peuvent parvenir à connaissance de l'administration dans des cas d'intention frauduleuse, et ce délai peut trouver à être plus utilement utilisé que les délais dits « *spéciaux* » dont question à l'article 20bis du décret du 6 mai 1999, notamment par exemple dans le cadre de l'obligation pour ces délais spéciaux de devoir procéder actuellement à la taxation dans les douze mois de la prise de connaissance des nouvelles informations.

Ainsi, un délai supplémentaire, dit « *extraordinaire* », de sept ans est octroyé à l'administration pour procéder à l'imposition au lieu de deux ans actuellement.

Ce délai supplémentaire de cinq ans par rapport à la situation antérieure au présent décret est motivé notamment tant par la nécessité de mettre en place un système suffisamment dissuasif destiné à limiter les cas d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire, que pour permettre à l'administration de traiter les nombreuses informations en provenance de l'étranger ou d'autres niveaux de pouvoir.

Ensuite, il est rappelé que le principe d'applicabilité immédiate des règles de procédure s'applique. Néanmoins, les délais prescrits avant l'entrée en vigueur du présent décret restent prescrits et aucun nouveau délai complémentaire ne s'ouvre dans ces cas. Mais les délais non encore prescrits au moment de l'entrée en vigueur du présent décret sont prolongés à concurrence du nouveau délai global de 10 ans.

Pour conclure, une adaptation formelle est également requise à l'article 11ter du décret du 6 mai 1999, dès lors que cette disposition oblige le redevable d'un impôt ou d'une taxe à conserver à disposition de l'administration une copie des déclarations afférentes à cet impôt ou à cette taxe, ainsi que les livres, registres, factures et autres documents dont la tenue, la rédaction, ou la délivrance sont prescrites par la législation applicable à la taxe ou l'impôt concerné, et ainsi que les autres documents de gestion nécessaires à la vérification de

l'établissement et de la perception des impôts et taxes visés par le décret du 6 mai 1999, pendant une durée de cinq années prenant cours au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Ce délai de conservation des documents requis doit être porté également à 10 années, comme prévu à l'article 19 du présent décret.

Art. 25. Pour disposer d'une législation efficace dans des dossiers particuliers, il convient de pouvoir bénéficier, en tant qu'administration fiscale, de délais d'investigation et de taxation particuliers dans certains cas. Ces délais constituent les délais dits « *spéciaux* ».

Tout d'abord, il est intéressant de rappeler que les administrations fiscales tant wallonne que fédérale, ont la capacité d'investiguer et de taxer dans les délais ordinaires et extraordinaires de taxation (voir le commentaire de l'article 24 du présent décret pour ce qui concerne les délais extraordinaires). Et au contraire de la législation fédérale applicable par exemple à l'impôt des personnes physiques, la législation wallonne permet non seulement de taxer directement dans les délais spéciaux dont question au présent article lorsque l'administration dispose de tous les éléments pour le faire, mais également d'investiguer dans ces délais spéciaux. Cette particularité de la législation wallonne est un atout qu'il convient de préserver.

Actuellement, il est prévu par cet article 20*bis* du décret du 6 mai 1999 un délai spécial lorsque :

1° une action judiciaire, intentée dans les quatre ans suivant l'année de l'expiration du délai de trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné, fait apparaître que le redevable d'impôts ou taxes visés par le présent décret a contrevenu aux dispositions du présent décret ou de la législation qui établit la taxe concernée ;

2° des éléments probants, venus à la connaissance du service désigné par le Gouvernement wallon dans les quatre ans suivant l'année de l'expiration du même délai de trois ans, font apparaître que le redevable d'impôts ou taxes visés par le présent décret a contrevenu aux dispositions du présent décret ou de la législation qui établit la taxe concernée.

Cet article fut inséré par l'article 59 du décret du 10 décembre 2009 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, l'arrêté royal du 3 avril 1953 coordonnant les dispositions légales concernant les débits de boissons fermentées, la loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision et le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes.

Il est intéressant à ce sujet de rappeler l'intention du législateur sur le sujet qui était de prévoir un parallélisme avec les mesures existant au niveau de la fiscalité fédérale, lorsqu'il précisait dans le commentaire de la mesure que l'on « *notera d'ailleurs que ce nouvel article 20*bis* du décret du 6 mai 1999 constitue en réalité une transposition dans ce décret de l'actuel article 358 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui est actuellement applicable à la taxe sur les jeux et paris et à la taxe sur les appareils automatiques de divertissement mais qui ne le sera plus à partir de la date à laquelle la Région wallonne reprend le service de ces deux taxes (d'où la nécessité de reprendre cette disposition dans le décret du 6 mai 1999 pour en maintenir les effets).* » (Sess. 2009-2010, Doc. Parl. Wal. 117/1, p.20). Opérer de la sorte était logique, vu que l'article 2 du Code des taxes assimilées (CTA) prévoyait que toute une série d'articles du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR92), dont l'article 358, s'appliquaient aux taxes visées par le CTA.

On peut cependant remarquer que l'article 358 du CIR92, telle qu'il existe depuis 1992, ne reprend pas les délais spéciaux tels qu'ils furent inscrits dans la législation wallonne. En effet, dans sa version applicable à partir de l'exercice d'imposition 1992, il prévoyait notamment que l'impôt ou le supplément d'impôt pouvait être établi, même après l'expiration du délai ordinaire, dans les cas où « *une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action* » et dans les cas où « *des éléments probants font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'Administration* ». Ce sont ces versions qui s'appliquaient à l'époque au CTA, et elles sont d'ailleurs inchangées jusqu'à aujourd'hui.

Après ce constat, il convient d'analyser la législation la plus efficace à prévoir pour la Région en comparant le dispositif actuel de l'article 20bis du décret du 6 mai 1999 susmentionné à l'actuel article 358 du CIR92. Les quatre exemples ci-après illustre précisément les différences de régimes applicables dans les deux situations.

La base de l'exemple sera un cas simple d'intentement d'une action judiciaire dans le chef de monsieur X durant l'année 2021, avec divers éléments imposables qui apparaissent à la suite de l'instruction judiciaire, et qui aboutit par un jugement qui n'est plus susceptible d'opposition ou de recours en janvier 2026.

Cas n°1 : Monsieur X n'a pas été taxé pour l'exercice d'imposition 2019.

- a. *Situation actuelle du décret du 6 mai 1999* : il est explicitement prévu que l'on doit se situer dans les quatre ans qui suivent l'expiration du délai ordinaire de l'article 20, alinéa 2, soit d'office au-delà des trois années à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Ce n'est pas le cas dans l'exemple et le délai spécial ne peut trouver à s'appliquer. Toutefois, la taxe ou le supplément de taxe pourra a priori faire l'objet d'une taxation dans le délai ordinaire des trois ans.

L'administration devra cependant faire attention à ne pas dépasser ce délai strict, car elle ne dispose pas des douze mois complémentaires pour procéder à l'établissement de la taxe ou du supplément de taxe comme prévu dans le délai spécial.

- b. *CIR92* : peu importe le moment de l'intentement de l'action judiciaire, il est possible d'établir la taxe ou le supplément de taxe dans les douze mois de la décision dont l'action judiciaire visée a fait l'objet, et pour les exercices d'imposition concernés par les cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action.

Dans le cas présent, le délai ordinaire trouvera cependant a priori également à s'appliquer car il sera généralement plus facile à mettre en œuvre.

Résultat du cas n°1 : la mécanique de l'article 358 du CIR92 apparaît plus efficace.

Cas n°2 : Monsieur X n'a pas été taxé pour l'exercice d'imposition 2017.

- a. *Décret du 6 mai 1999* : On se situe bien dans les quatre ans qui suivent l'expiration du délai ordinaire de trois ans.

La taxe ou le supplément de taxe peut donc être établi dans les douze mois de la décision dont l'action judiciaire visée a fait l'objet.

- b. *CIR92* : On se situe bien dans une des cinq années qui précèdent l'intentement de l'action en justice.
La taxe ou le supplément de taxe peut être établi dans les douze mois de la décision dont l'action judiciaire visée a fait l'objet.

Résultat du cas n°2 : statu quo.

Cas n°3 : Monsieur X n'a pas été taxé pour l'exercice d'imposition 2011.

- a. *Décret du 6 mai 1999* : On se situe au-delà des quatre ans qui suivent l'expiration du délai ordinaire de trois ans.
La taxe ou le supplément de taxe ne peut donc plus être établi.
- b. *CIR92* : On se situe au-delà d'une des cinq années qui précèdent l'intentement de l'action en justice.
La taxe ou le supplément de taxe ne peut donc plus être établi.

Résultat du cas n°3 : statu quo.

Cas n°4 : Monsieur X n'a pas été taxé pour les exercices d'imposition 2011 à 2019.

- a. *Décret du 6 mai 1999* : l'article 20*bis* actuel du décret du 6 mai 1999 lie directement la possibilité de taxation dans le délai spécial à l'application du délai ordinaire à un exercice particulier de par le lien direct qu'il reprend avec le délai de l'article 20, alinéa 2 du même décret.
La taxe ou le supplément de taxe dont question à l'article 20*bis* susmentionné concerne donc, dans l'exemple, des exercices d'imposition relatifs aux années 2015 à 2018 (soit les exercices d'imposition 2015 à 2018 pour ce qui concerne les impôts actuellement gérés par la Région wallonne).
La taxe ou le supplément de taxe pour ces exercices d'imposition peut donc être établi dans les douze mois de la décision dont l'action judiciaire visée a fait l'objet, pour les quatre exercices d'imposition concernés.
L'exercice d'imposition 2019 pourra éventuellement être taxé dans le délai ordinaire à la condition d'être vigilant quant au risque de prescription.
- b. *CIR92* : il est possible d'établir la taxe ou le supplément de taxe pour les exercices d'imposition concernés par les 5 années qui précèdent celle de l'intentement de l'action.
La taxe ou le supplément de taxe concerne donc, dans l'exemple, des exercices d'imposition relatifs aux années 2016 à 2019 (soit les exercices d'imposition 2016 à 2019).
La taxe ou le supplément de taxe pour ces exercices d'imposition peut donc être établi dans les douze mois de la décision dont l'action judiciaire visée a fait l'objet, pour les quatre exercices d'imposition concernés.
L'exercice d'imposition 2019 pourra alternativement être taxé dans le délai ordinaire.

Résultat du cas n°4 : Le dispositif actuel du décret du 6 mai 1999 peut permettre, via la taxation de l'exercice 2019 par le délai ordinaire, une année complémentaire. Cependant, on constate que les années concernées pas les délais « spéciaux » ne sont pas les mêmes et il apparaît dès lors compliqué de désigner la mécanique la plus efficace.

Des exemples repris ci-dessus, on constate tout d'abord qu'il est complexe de déterminer laquelle des deux mécaniques est la plus appropriée à la défense des intérêts de la Région. En effet, cela dépendra principalement du cas exposé.

En revanche, on constate que la mécanique actuelle du décret du 6 mai 1999 est nettement plus complexe dans sa mise en œuvre de par la nécessité de compiler différents délais en cascade. Dans le contexte d'une législation facilement compréhensible par le redevable et efficacement applicable par l'administration, une mécanique claire, simple à mettre en œuvre et autonome apparaît plus appropriée. A cet effet, la mécanique fédérale apparaît clairement plus efficace et il est décidé de la transposer dans le décret du 6 mai 1999 par la modification de son article 20*bis*.

De plus, et par parallélisme avec l'augmentation du délai ordinaire porté à dix ans en cas d'intention frauduleuse et pour les mêmes raisons, il est opportun de porter la possibilité de taxation aux dix années qui précèdent celle de l'intentement de l'action. Il y va de la cohérence des textes régionaux. Et le même raisonnement est appliqué aux éléments probants venus à la connaissance de l'administration.

Si l'on compare à présent les délais décidés ci-dessus à ceux prévus dans une taxe indirecte comme la TVA, en son article 81*bis* qui, même s'il correspond au délai de prescription au recouvrement de la taxe, constitue le parallélisme avec les articles 354 (délais ordinaire) et 358 (délais spéciaux) du CIR92, on observe que les années qui seraient concernées se retrouvent incluse dans l'application d'une mécanique du type de celle de l'article 358 dès lors que l'on passe de cinq à dix années comme prévu par le présent décret. Ce constat est intéressant car le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes constitue un socle commun aux taxes directes et indirectes en Région wallonne.

De plus, et vu qu'un délai de douze mois pour procéder à la taxation, dès lors que des investigations complémentaires peuvent s'avérer nécessaire, s'avèrera souvent trop court, il est décidé de porter de douze mois à vingt-quatre mois les délais de taxation de cet article 20*bis*.

Enfin, il est important de préciser qu'au niveau de la Région wallonne, sous le vocable d'éléments probants se retrouveront également les informations obtenues de l'étranger pour lesquelles un fondement juridique existe qui règle les échanges d'informations (par ex. une convention préventive à la double imposition) et sur lesquelles ce fondement juridique se rapportant à un impôt est d'application.

Les premiers cas d'application pourraient survenir à la suite de la reprise du service du précompte immobilier depuis ce 1^{er} janvier 2021, avec par exemple la demande d'application de la réduction pour habitation modeste alors que le redevable dispose de résidences secondaires à l'étranger dont le SPW Fiscalité prendrait connaissance à la suite d'un échange d'informations organisé en matière d'impôt sur le revenu (par exemple via l'application de l'article 26 des CPDI).

De même, dès la reprise du service des droits de succession par la région dans les années à venir, cela pourrait concerner des informations échangées sur base des deux conventions

internationales dont dispose la Belgique en matière de droits de succession (pour rappel avec la France et la Suède), qui font apparaître des biens non déclarés dans la succession d'un résident belge.

Il n'est pas effectué une différence entre ces cas et les autres éléments probants, au contraire de l'état fédéral qui les différencie pour leur appliquer des délais de taxation soit de douze mois, soit de vingt-quatre mois (notamment Sess. 2015-2016, Doc. Parl. Féd. 54K1875/001, pages 33 et 34, art. 49 et 50), au vu l'augmentation du délai de taxation décidé dans le présent article, et de facto d'investigation, de douze à vingt-quatre mois dans tous les cas.

Ce délai porté à vingt-quatre mois apparaît de plus suffisant pour traiter tous les types d'éléments probants arrivant à connaissance de l'administration fiscale wallonne, y compris les informations en provenance de l'étranger.

Art. 26. Cette disposition vise exclusivement à corriger une erreur matérielle dans l'article 10 du décret du 16 décembre 2020 portant les adaptations législatives en vue de la reprise du service du précompte immobilier par la Région wallonne.

En effet, ce décret stipule que le texte de l'article 27 du décret du 6 mai 1999 est remplacé par le nouveau texte qu'il énonce. Or, ce n'est pas l'intégralité de l'article qu'il y avait lieu de remplacer mais seulement son paragraphe 1^{er}.

L'article 27 contient en effet un paragraphe 2 introduit par l'article 22 du décret du 2 juillet 2020 transposant la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne et l'article 10 du décret du 16 décembre 2020 a erronément omis de maintenir ce paragraphe. Le présent article vise à corriger cette erreur légistique.

Sans cette correction, il serait impossible de permettre un éventuel dégrèvement en application de la mécanique spécifique du décret du 2 juillet 2020 transposant la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

Cette disposition doit entrer en vigueur à la date d'entrée en vigueur de l'article 10 du décret du 16 décembre 2020 susvisé, soit avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2021.

Art. 27 à 39. Les dispositions commentées prévoient diverses corrections techniques pour donner suite à l'article 16 du présent décret en intégrant le nouveau concept d'amende fiscale.

Art. 40. La disposition commentée introduit une révision des sanctions pour des infractions fiscales avec une volonté de renforcement de celles-ci et d'une application juridique à tous les cas possibles.

Les premières modifications concernent le paragraphe 1^{er} de l'article 63 du décret du 6 mai 1999.

A cet effet, il est tout d'abord prévu que les sanctions sont dorénavant applicables, non seulement pour toute infraction au décret du 6 mai 1999, mais également pour toute infraction

à une autre législation à laquelle le décret du 6 mai 1999 s'applique si cette législation n'y déroge pas spécifiquement (cfr article 1^{er} du décret du 6 mai 1999). Cela permet de regrouper au maximum les possibilités de sanctions en matière fiscale à un seul endroit de la législation applicable en Région wallonne, et apporte ainsi plus de transparence et de lisibilité de celle-ci.

Ensuite, les échelles d'amendes applicables sont réévaluées et revues afin de rencontrer tous les cas possibles. Il pourra dès lors être prévu des amendes fiscales fixes par exemple pour la déclaration tardive, la non-réponse à une demande de renseignement ou la non-coopération aux contrôles fiscaux (non-respect des conditions prévues aux articles 10 à 11^{ter} du décret du 6 mai 1999 par exemple), mais également des amendes fiscales proportionnelles sous la forme d'un accroissement de la taxe d'un pourcentage défini en cas d'absence de déclaration, de déclaration inexacte ou de non-respect des conditions d'exonération, d'exemption ou de réduction de la taxe donnant lieu à une taxation insuffisante. Ceci va évidemment de pair avec une refonte obligatoire de l'article 22^{bis} de l'arrêté du Gouvernement wallon du 16 novembre 2000 portant exécution du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (ci-après AGW du 16 novembre 2000), car celui-ci ne prévoit actuellement que des échelles spécifiques pour des infractions particulières en matière de fiscalité automobile, de taxes sur les eaux et de taxes sur les déchets.

Il est prévu dans les cas d'infractions sans intention frauduleuse ou dessein de nuire :

1° une nouvelle échelle d'amendes fiscales de 50 euros à 2.000 euros au lieu de l'échelle actuelle de 5 euros à 1.250 euros. Le montant de 50 euros constitue un minimum raisonnable sensé induire un changement de comportement ;

2° l'instauration de la possibilité de l'amende fiscale proportionnelle au travers d'une échelle de 25 pourcents à 100 pourcents de l'insuffisance d'impôt constatée.

Ensuite, l'actuel paragraphe 1^{er} de l'article 63 du décret du 6 mai 1999 prévoit que toute infraction audit décret commise dans le but d'éluder la taxe sera sanctionnée de plein droit d'une amende minimum de 200% du montant de la taxe que le redevable a tenté d'éluder. En ne prévoyant que le taux minimum applicable en cas d'infraction commise dans le but d'éluder la taxe, la disposition actuelle laisse le Gouvernement libre de fixer, sans contrôle du législateur, le taux maximum de cette amende, ce qui fragilise la sécurité juridique des contribuables concernés par ce type d'infraction.

La disposition commentée a, dès lors, pour objet d'enserrer la marge de manœuvre dans laquelle le Gouvernement sera habilité à déterminer l'échelle des amendes administratives applicables en présence d'une infraction commise avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire. Le taux minimum est ainsi ramené au même taux que le maximum applicable en cas d'infraction commise en dehors d'une intention frauduleuse ou un dessein de nuire, soit 100%, tandis que le taux maximum est fixé à 250%. Cette échelle d'amendes fiscales ne remplace cependant pas les amendes fiscales parfois plus élevées existantes dans les législations dédiées comme par exemple le quintuplement de la taxe en matière de jeux et paris prévu en cas de fraude par l'article 68 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, mais elle corrige la législation actuelle en assurant son applicabilité.

Il conviendra d'ailleurs de prévoir dans l'AGW du 16 novembre 2000 qu'en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire, l'application de pourcentages croissants dans cette marge de manœuvre et dans certaines situations (récidive, ...), au minimum équivalents à ceux applicables dans les législations fédérales actuelles afin d'assurer que les sanctions applicables dans les législations relatives aux taxes et impôts dont on reprend actuellement ou dans un futur proche le service, ne soient pas moins sévères lors de l'exercice des compétences de contrôle et de sanction par la Région.

Ainsi, la délégation au Gouvernement des modalités d'exécution est déplacée et prévue à sa juste place pour être applicable tant aux sanctions ordinaires qu'à celles applicables en cas d'intention frauduleuse et à dessein de nuire. Cette délégation est, par ailleurs, précisée afin que le Gouvernement, lorsqu'il reverra à la lumière des nouveaux taux d'infraction modifiés par le présent projet, les catégories d'infractions dans l'AGW du 16 novembre 2000, prévoit qu'en cas de première infraction commise de bonne foi par le redevable, l'administration renoncera à la perception de l'amende fiscale. L'objectif est de mettre en œuvre une mécanique plus équilibrée, entre un renforcement des niveaux actuels d'amendes fiscales pour un effet plus dissuasif et une tolérance en cas de première erreur commise sans intention frauduleuse et sans dessin de nuire. Cette renonciation n'est cependant pas automatique ; elle nécessite que le redevable démontre sa bonne foi. De plus, pour des raisons de garantie d'objectivité et de facilité d'application, cette mesure de faveur n'est pas laissée à l'appréciation de l'administration.

Quant à la notion « *d'intention frauduleuse et à dessein de nuire* », elle est par ailleurs préférée à celle de « *dans le but d'éluder la taxe* » lorsqu'il s'agit de prévoir les sanctions applicables aux cas de fraude fiscale, notamment dans un souci de cohérence et de lisibilité du texte du décret du 6 mai 1999 qui utilise déjà la notion « *d'intention frauduleuse et à dessein de nuire* » en son article 20, ainsi qu'à divers endroits du paragraphe 2 de la disposition ici commentée.

Pour rappel, l'intention frauduleuse se définit comme étant le dessein de se procurer à soi-même ou à autrui un profit ou un avantage illicite, alors que le dessein de nuire consiste à en l'intention de porter atteinte aux droits et intérêts légitimes d'autres personnes, physiques ou morales, ou encore à ceux de l'Etat. On constate que l'un et l'autre seront souvent intimement mêlés. Et cela s'accompagne souvent, pour être qualifié ainsi, d'une mauvaise foi, d'une répétition (Trib. Mons, 7 mai 1993, FJF, 1994, p. 60.), d'une intention manifeste de contrevenir aux dispositions en vigueur (Trib. Anvers, 15 décembre 1998, FJF, 199, p. 281.), ...

Une différence notable entre ces deux notions provient du fait qu'un redevable peut être, par exemple, poursuivi en justice pour des faits commis avec intention frauduleuse ou un dessein de nuire, tout en n'ayant pas l'objectif principal d'éluder l'impôt, même si le résultat de l'opération constitue notamment en un montant d'impôt effectivement éludé. Là où il y aura la recherche d'éluder l'impôt, il y aura toujours l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire, tandis que le contraire n'est pas toujours vrai.

Par exemple, l'exploitation illégale d'une salle de jeux pourrait avoir pour objectif principal d'éluder l'impôt, ou d'avoir cherché à bypasser les autorisations d'exploitation prévue dans la législation sur les jeux de hasard. Mais dans tous les cas, il y aura intention frauduleuse avec comme résultat de l'impôt éludé.

Ensuite, et dans les situations spécifiques qui dérogent à ce qui précède, par application du paragraphe 2 de l'article 63 du décret du 6 mai 1999, il est prévu :

1° au 2°, un doublement de la sanction pour la première infraction pour les cas où il est refusé l'accès aux salles de jeux aux fonctionnaires du SPW Fiscalité. Les infractions suivantes de même type sont sanctionnées par le maximum applicable de 2.500 euros ;

2° aux 3° et 4°, une réécriture pour plus de cohérence textuelle et tenir compte du fait que les infractions aux règles d'investigation et de contrôle sont bien applicables selon le décret du 6 mai 1999 mais que toute autre infraction reste actuellement sanctionnée par le CTA. Il sera analysé par la suite l'opportunité de les regrouper également dans le giron du décret du 6 mai 1999 ;

3° au 5°, une réécriture pour plus de cohérence textuelle et une correction technique du dispositif car la sanction n'est pas inhérente à la taxation d'office en cas de non-production de document ; elle doit pouvoir s'appliquer d'elle-même. Il s'agit d'une mauvaise compilation des anciens articles 38 et 40 du CTA.

Pour terminer, la disposition commentée prévoit diverses corrections techniques pour donner suite à l'article 16 du présent décret en intégrant le nouveau concept d'amende fiscale.

Art. 41. La disposition commentée prévoit diverses corrections techniques pour donner suite à l'article 16 du présent décret en intégrant le nouveau concept d'amende fiscale.

Art. 42. La disposition commentée prévoit une correction technique pour tenir compte de la nouvelle dénomination de l'ancienne Direction Générale Opérationnelle Fiscalité, qui est à présent « Service Public de Wallonie Fiscalité ».

Chapitre 5. Dispositions transitoires et finales

Art. 43. Il est renvoyé aux commentaires de l'article 8 du présent décret.

Art. 44. Il est renvoyé au commentaire de l'article 22 du présent décret.

Art. 45. L'alinéa 1^{er} de cette disposition n'appelle aucun commentaire. Pour l'alinéa 2, il est renvoyé au commentaire de l'article 26 du présent décret.