

GOUVERNEMENT

WALLON



**Conseil de la Fiscalité
et des Finances de Wallonie**

Législature 2014 – 2019

Avis sur l'avant-projet de décret portant diverses modifications fiscales

Date : 25 octobre 2017

I. SAISINE

Le 10 octobre 2017, le Ministre du Budget a demandé au Conseil économique et social de Wallonie de soumettre à l'avis du Conseil de la fiscalité et des finances l'avant-projet de décret portant diverses modifications fiscales.

Le 12 octobre 2017, le CFFW a été saisi de l'examen de cet avant-projet de décret.

II. AVIS

Le CFFW émet préalablement des remarques d'ordre général sur l'avant-projet de décret.

Il constate que l'ensemble des mesures de l'avant-projet auront un impact négatif ou neutre (en ce qui concerne les mesures procédurales) sur les recettes de la Région wallonne.

Les mesures n'appellent pour la plupart que des rectifications ou modifications mineures, sauf pour le mécanisme de la vente en viager qui doit être intégralement revu.

Le Conseil constate que les objectifs liés à certaines mesures fiscales ne sont pas précisés. Le Conseil estime que l'exposé des motifs doit être complété afin de préciser les motivations du Gouvernement. L'indication des objectifs du Gouvernement est essentielle tant pour permettre une correcte interprétation et application des mesures en projet que pour justifier leur compatibilité avec les normes hiérarchiquement supérieures.

Enfin, le Conseil regrette que l'indisponibilité de certaines données au niveau régional ne puisse permettre d'estimer l'impact précis de certaines mesures.

A. Suppression de la redevance télévision (articles 1 à 3 du projet)

Le Conseil rappelle que la redevance télévision est une imposition annuelle de 100 euros établie à charge des détenteurs d'un ou de plusieurs appareils de télévision (article 3 loi du 13 juillet 1987 relative aux redevances radio et télévision). La période imposable annuelle de la redevance télévision présente trois points de départ différents :

- 1^{er} janvier : contribuables donnant des télévisions en location ;
- 1^{er} avril : contribuables dont la première lettre du nom se trouve entre A et J ;
- 1^{er} octobre : contribuables dont la première lettre du nom se trouve entre K et Z.

L'avant-projet de décret soumis au conseil propose de ramener à 0 le montant de la redevance télévision pour toute période imposable débutant en 2018.

Le Conseil constate que l'option choisie par le Gouvernement consistant à supprimer la redevance télévision par période imposable pourrait soulever un risque de discrimination dans l'hypothèse où le

calcul de la redevance télévision pour la période imposable 2017 ne serait pas proratisé. En effet, si le calcul de la redevance télévision pour la période imposable 2017 n'est pas proratisé, les contribuables dont la première lettre du nom se trouve entre A et J supporteront, pour l'année civile 2018, 3/12^{ème} de la taxe, soit 25 euros, là où les contribuables dont la première lettre du nom se trouve entre K et Z, supporteront, au cours de la même année, 9/12^{ème} de la taxe. En l'absence de proratisation, les contribuables dont la première lettre du nom est située entre K et Z supporteront, au cours de l'année civile 2018, 50 euros de plus que les contribuables dont la première lettre du nom se situe entre A et J. Le Conseil souligne, néanmoins, que le risque de différence de traitement au moment de la suppression de la redevance est, en quelque sorte, inhérent à une imposition qui différencie une même période d'imposition selon trois points de départs différents.

Plusieurs motifs plaident, toutefois, en faveur de la méthode proposée par le Gouvernement. D'une part, elle présente l'avantage de ne pas contraindre l'administration à réaliser des développements opérationnels conséquents pour une mesure dont les montants concernés sont, relativement, faibles. D'autre part, cette mesure a déjà été adoptée, sans remarque négative du Conseil d'Etat, dans une autre Région (la Flandre).

Le Conseil constate, par ailleurs, que la suppression de la redevance télévision aura un impact budgétaire de l'ordre de 102 millions d'€, qui n'est pas compensé par d'autres mesures fiscales contenues dans l'avant-projet soumis au Conseil. Néanmoins, il restera un encours pour les années antérieures qui donnera lieu à des perceptions en matière de redevance télévision pendant quelques années (essentiellement en 2018 et 2019). Le recouvrement sera assuré par le département du recouvrement de la DGO7.

B. Abrogation du droit de vente à 15% (articles 4 à 11 du projet)

L'avant-projet de décret soumis au Conseil propose de supprimer les dispositions du Code des droits d'enregistrement fixant à 15% le taux du droit de vente applicable en cas d'acquisition d'un troisième immeuble.

S'agissant de l'entrée en vigueur des dispositions relatives à la suppression du taux de 15%, le Conseil se demande si la double référence à la date certaine des conventions et à celle de l'enregistrement de l'acte authentique n'est pas de nature à créer une confusion dans le chef de l'administration et des contribuables. Actuellement, la mesure d'entrée en vigueur (article 14 de l'avant-projet) est rédigée comme suit : « *les articles 4, 6, 10 de la section 1 sont applicables aux conventions conclues à partir du 1^{er} janvier 2018 soit les ventes passées par acte authentique à partir du 1^{er} janvier 2018 ou les ventes qui, à cette date, ont reçu date certaine au sens de l'article 1328 du Code civil* ». Si deux critères devaient être maintenus, l'exposé des motifs devrait justifier ce choix.

Le Conseil constate que ce mode d'entrée en vigueur est atypique dans la mesure où traditionnellement, les mesures d'entrées en vigueur ne font référence qu'à la date de la convention tout court.

Le Conseil constate, par ailleurs, qu'une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2018 pourrait être de nature à inciter les contribuables à reporter leurs achats sur l'année 2018, ce qui aura un impact sur les recettes de l'année 2017.

Concernant l'impact budgétaire, le Conseil constate que les données permettant une évaluation raisonnable ne sont pas disponibles.

Le Conseil remarque, enfin, que la modification de l'article 44 du Code des droits d'enregistrement réalisée par le décret programme du 21 décembre 2016 portant sur des mesures diverses liées au budget a, en réalité, remplacé complètement cette disposition. Il conviendra de tenir compte de cette observation dans la rédaction des dispositions abrogatoires du taux de 15%.

C. Introduction d'un abattement dans le cadre du droit de vente (article 12 du projet)

L'avant-projet de décret soumis au Conseil propose d'introduire un abattement de 20.000 euros sur la base imposable du droit d'enregistrement prévu pour les ventes quel que soit le taux applicable (6% ou 12,5%). Ce dispositif est soumis à plusieurs conditions dont certaines sont commentées ci-dessous.

Le Conseil constate que l'objectif poursuivi par le Gouvernement n'est pas précisé. Il conviendrait qu'il fasse part de ses motivations dans l'exposé des motifs.

Si l'objectif poursuivi par le Gouvernement est d'inciter l'accès à la propriété, le Conseil s'interroge sur l'adéquation de l'ampleur de l'effet incitatif d'une telle mesure dès lors que le montant de l'avantage octroyé est relativement limité, ainsi que sur l'interaction d'une telle mesure avec d'autres mesures fiscales et non-fiscales en matière de politique du logement menée jusqu'alors par la Région wallonne (chèque habitat, Access pack, etc.).

Le Conseil constate que le dispositif décretaal permet au contribuable de ne pas respecter certaines conditions lorsqu'il fait état d'un cas de force majeure. Le Conseil s'interroge sur le caractère restrictif d'une telle justification. Le Conseil se demande s'il ne serait pas opportun, outre le cas de force majeure, de permettre que des raisons impérieuses de nature familiale, médicale, professionnelle ou sociale puissent également être prise en compte. Le Conseil remarque, par ailleurs, que le Gouvernement fait référence à de telles « raisons » dans le cadre de l'article 60^{ter} du Code des droits de succession tel que modifié par l'avant-projet de décret soumis au Conseil.

Dans la mesure où le bénéfice du dispositif est soumis à des conditions de maintien, pendant un certain délai, de la résidence principale dans l'immeuble acheté, le Conseil s'interroge sur la manière dont le Gouvernement entend assurer un contrôle effectif. Le Conseil remarque, toutefois, que dans la mesure où la disposition crée un incitant à s'établir dans une habitation sur du temps long, on peut présumer que l'immense majorité des bénéficiaires de la mesure respecteront les conditions du régime.

Le Conseil attire l'attention sur l'article 212^{bis} du Code bruxellois des droits d'enregistrement qui prévoit un filet de sécurité permettant à un candidat acquéreur de bénéficier de l'abattement alors qu'il serait par ailleurs propriétaire d'un autre immeuble, pour autant qu'il s'engage à le revendre dans un certain délai. Le Conseil s'interroge sur l'opportunité d'introduire un tel filet de sécurité dans le dispositif wallon. Cette suggestion devrait être envisagée au regard de l'objectif suivi par le Gouvernement : soit il vise les primo-acquéreurs, soit il vise les propriétaires d'une habitation unique en général.

Le Conseil suggère également au Gouvernement de revoir la disposition d'entrée en vigueur qui manque de clarté.

Le Conseil constate, enfin, qu'il serait peut-être nécessaire, si tel est l'objectif du Gouvernement, de prévoir que la possession d'un immeuble à l'étranger soit également prise en compte lors de l'appréciation du patrimoine possédé par l'acquéreur.

Enfin, le Conseil remarque que la double négation prévue dans le 2° du §2 de la disposition prête à confusion.

Le Conseil constate, à nouveau, l'indisponibilité des données objectives en matière immobilière permettant de réaliser un impact budgétaire précis. De manière générale, le Conseil suggère au Gouvernement d'envisager –en particulier en perspective de la reprise du service du précompte immobilier- la constitution d'une banque de données immobilières régionale, alimentée notamment par les données dont dispose l'administration fiscale fédérale. Cela s'avère d'autant plus important que le gouvernement envisage d'autres modifications en matière de droits d'enregistrement.

D. Diminution des taux réduits en droit de donation (article 13 du projet)

Actuellement, le Code des droits d'enregistrement prévoit trois taux réduits en cas de donations mobilières enregistrées :

- 3,3% : donations en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux ;
- 5,5% : donations entre frères et sœurs, oncles ou tantes, neveux ou nièces ;
- 7,7% : donations à d'autres personnes.

L'avant-projet soumis au Conseil propose de supprimer le taux à 7,7% et de faire du taux à 5,5% le taux de principe applicable aux donations mobilières à d'autres personnes que celles visées par le taux à 3,3%.

Le Conseil s'interroge sur l'objectif poursuivi par le Gouvernement en diminuant les taux de donation mobilière, dès lors que ceux-ci sont, à l'heure actuelle, déjà relativement faibles.

Le Conseil constate, par ailleurs, que les nouveaux taux – comme les anciens, d'ailleurs – sont très attractifs par rapport aux taux des droits de succession qui, eux, ne sont pas réformés.

Enfin, le Conseil constate que la nouvelle réforme creuse encore, davantage, le fossé entre les taux des donations mobilières et ceux des donations immobilières.

Dans ce contexte, il apparaît important de motiver adéquatement dans l'exposé des motifs la mesure, au regard du manque à gagner pour les finances régionales.

E. Modification du mécanisme de la vente en viager (articles 13bis à 13quater du projet)

L'avant-projet de décret propose de réduire à 6% le droit de vente applicable aux immeubles vendus moyennant paiement d'une rente viagère. Le dispositif en projet propose également de modifier, dans ce cas, la méthode de calcul de la base imposable.

Le Conseil constate que le dispositif et le texte sont très imparfaits et risquent de poser de nombreux problèmes.

En effet, le Conseil rappelle qu'une vente moyennant rente viagère ne s'accompagne pas toujours d'une réserve d'usufruit. La rente viagère n'est qu'une modalité de paiement du prix : le prix prend la forme d'une rente. Si, en plus, les parties prévoient une réserve d'usufruit en faveur du vendeur, la rente viagère est calculée sur la valeur de la nue-propriété.

Qui plus est, qu'il y ait ou non réserve d'usufruit, une partie de la contrepartie peut être versée sous la forme d'un capital : le bouquet.

Schématiquement, le Conseil rappelle qu'il existe trois formes de viager répondant à des besoins impératifs différents dans le chef des parties à la convention. La première forme est la vente avec réserve d'usufruit (viager occupé) moyennant rente viagère avec ou sans bouquet. La deuxième forme est la vente de la pleine propriété moyennant rente viagère avec ou sans bouquet (viager libre). Enfin, on pourrait considérer que la vente avec réserve d'usufruit moyennant le versement d'un capital non converti en rente est une dernière forme de « vente viagère ». L'avantage de la deuxième forme de viager est qu'elle permet au crédientier de rester dans son bien durant le restant de sa vie ou d'en percevoir les loyers, lui permettant ainsi d'augmenter de manière significative son revenu mensuel net.

Le Conseil estime que les propositions de modification concernant la rente viagère devraient être relues en gardant à l'esprit ces principes car plusieurs dispositions considèrent manifestement qu'une rente viagère est toujours synonyme de réserve d'usufruit en faveur du vendeur, ce qui n'est pas le cas.

A titre illustratif, le Conseil reprend le premier article modifié sur le sujet, soit l'article 45 C.enr.W., où le Gouvernement suggère d'insérer la phrase : « à l'exception de l'usufruit en cas de vente viagère ». Si le gouvernement veut prévoir un régime spécifique en cas de réserve d'usufruit, il faut un libellé plus clair prévoyant une vente moyennant rente viagère et avec réserve d'usufruit en faveur du vendeur. Il doit alors expliquer pourquoi il favorise, parmi les ventes avec réserve d'usufruit, celles qui ont pour contrepartie une rente viagère par rapport à celles qui s'associent au paiement d'un prix « normal ».

En outre, réserver l'usufruit n'est pas une charge en droits d'enregistrement : le texte contient donc une erreur de droit.

Il faudra également résoudre la difficulté que peut poser le paiement d'un bouquet : la rente viagère pourrait être vidée de sa substance avec un bouquet très important et nous resterions quand-même sous l'étiquette de "vente moyennant rente viagère". Il conviendrait d'examiner si ces cas ne seraient pas susceptibles d'entraîner des fraudes ou des abus.

La mention d'une vente avec rente viagère en faveur d'une personne morale pose également question.

De surcroît, la disposition considère textuellement la vente sous rente viagère comme une convention autre qu'une "vente", ce qui n'est pas cohérent.

Le Conseil estime que le texte est également critiquable sous l'angle du principe d'égalité et de non-discrimination : où sont les justifications ? Pourquoi 6 % ? Pourquoi une base réduite uniquement en viager ? Pourquoi la vente au profit d'une personne morale ?

Le Conseil recommande de réécrire la mesure dès lors qu'il l'estime inapplicable en l'état.

F. Immunisation totale de l'habitation familiale recueillie par le conjoint / cohabitant légal (articles 15 à 18 du projet)

L'avant-projet de décret propose de réformer le régime de faveur prévu, dans le Code des droits de succession, en cas de transmission par décès de l'habitation familiale. L'article 60^{ter} actuel concerne tant :

- Les héritiers, légataires ou donataires en ligne directe : ils sont soumis à un régime de progressivité limitée, dérogatoire à la progressivité générale, sur la part recueillie par ces héritiers ;
- Les conjoints / cohabitants légaux : la part qu'ils recueillent est exonérée à concurrence de 160.000 euros.

L'avant-projet propose d'exonérer totalement de droits de succession la part recueillie par le conjoint ou cohabitant légal dans l'habitation familiale.

Le Conseil constate qu'il y a des restrictions au statut de cohabitant légal qui ne sont pas reprises dans le texte wallon par rapport au texte en vigueur dans la Région de Bruxelles-Capitale.

Le Conseil constate, par ailleurs, que restreindre le bénéfice de la mesure aux seuls immeubles situés sur le territoire de la Région wallonne pourrait constituer une violation du principe de l'Union économique et monétaire belge (art. 1^{ter} de la loi spéciale de financement). Il conviendrait, dès lors, d'étendre la mesure aux immeubles situés en Flandre et à Bruxelles (ou ailleurs dans l'Espace économique européen), même si ces cas d'application devraient être rares compte tenu des balises posées par la loi spéciale de financement et des autres conditions fixées par le législateur wallon.

Le Conseil renvoie, par ailleurs, à sa recommandation émise au sujet de la force majeure (cf. point C).

Concernant l'impact budgétaire, là encore, le Conseil constate l'indisponibilité de données objectives permettant une évaluation raisonnable.

G. Mise en conformité au droit européen de l'article 54 du Code des droits de succession (articles 19 et 20 du projet)

Le Conseil rappelle que la législation en matière de droit de succession a déjà fait l'objet de diverses adaptations en raison d'incompatibilité avec le droit européen, et en particulier les libertés de circulation (voir notamment l'arrêt de la Cour du 11 septembre 2008, Hans Eckelkamp et autres contre Belgische Staat, C-11/07).

Une distinction opérée par la législation fiscale entre résidents et non-résidents n'est pas nécessairement constitutive d'une discrimination interdite par le droit de l'Union européenne, si la situation des résidents et des non-résidents ne peut être considérée comme comparable au regard de la mesure en cause ou si la différence peut être justifiée par des motifs impérieux d'intérêt général.

Toutefois, à la lumière de l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire Mattner (22 avril 2010, C-510/88), qui concernait une mesure semblable à celle contenue dans l'article 54 C.succ., il apparaît peu probable que la législation, dans sa formulation actuelle, puisse être maintenue.

Le Conseil recommande donc l'extension du champ d'application aux droits de mutation par décès, en toute hypothèse, lorsque le *de cuius* est résident dans l'Espace économique européen.

H. Diverses mesures modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (articles 21 à 32 du projet)

Concernant l'article 23 de l'avant-projet, le Conseil s'interroge sur le type de motivation dont doit faire état le contribuable pour bénéficier d'intérêts moratoires.

Concernant l'article 25 de l'avant-projet, le Conseil souligne l'ambiguïté de l'intitulé du décret du 6 mai 1999, qui, bien qu'étant un décret de nature fiscale, fait référence aux « taxes », ce qui crée une incertitude quant à son application aux redevances. Il s'interroge, dès lors, sur l'opportunité de permettre une compensation tant lorsque la dette revêt la nature de taxe que celle de redevance. De manière générale, l'extension de l'application d'un décret procédural fiscal aux redevances pose sérieusement question compte tenu de la différence de nature entre l'impôt et la redevance (rétribution).

Le Conseil s'interroge sur la priorité pouvant exister entre les privilèges généraux et spéciaux prévus par la loi hypothécaire et la nouvelle compensation instaurée par l'article 25 de l'avant-projet.

Concernant l'article 26, le Conseil s'interroge sur le choix opéré par le gouvernement d'indiquer le procureur du Roi de Bruxelles comme destinataire de la sommation de payer prévue par cette disposition. Le Conseil se demande pour quelles raisons il n'a pas été prévu d'adresser la sommation auprès d'un parquet situé en Région wallonne.

Le Conseil constate que le libellé de l'article 27 lorsqu'il prévoit « *sur la base d'un rapport d'insolvabilité rédigé par lui-même, ..* » pourrait être, dans un souci de lisibilité, simplifié en ôtant les mots « rédigé par lui-même ».

Concernant l'article 30 de l'avant-projet, le Conseil s'interroge sur l'impact que pourrait avoir l'extension du privilège général sur meuble sur l'ordre des privilèges prévus par la loi hypothécaire.

Concernant l'article 31, le Conseil s'interroge sur la nécessité de préciser dans le texte décrétal ou dans l'exposé des motifs les hypothèses dans lesquelles la remise ou modération des amendes et des majorations peut être accordée (état de fortune, situation personnelle et familiale, situation exceptionnelle, etc.), dans un souci de bonne administration. Par ailleurs, le Conseil attire l'attention sur le fait que la modification proposée dans l'avant-projet ne s'applique pas en l'état à la procédure de remise des intérêts de retard, visée par le décret à l'article 31.

I. Modifications de la taxe de mise en circulation sur les aéronefs télépilotés et les paramoteurs (articles 33 et 34 du projet)

Depuis l'entrée en vigueur d'une obligation d'immatriculation des paramoteurs et de certains drones, il existe une obligation de percevoir une taxe de mise en circulation d'un montant de 2.478 euros. Ce montant ayant été jugé disproportionné, l'avant-projet soumis au Conseil propose de réduire ce montant à 61,5 euros pour les paramoteurs et à 0 euros pour les drones concernés.

Le Conseil constate que la justification prévue dans les travaux préparatoires est insuffisante pour permettre l'admission du caractère rétroactif de la mesure. Le Conseil estime qu'il conviendrait plutôt de justifier le caractère rétroactif par le fait que la taxation entraîne une disproportion manifeste entre son montant et la valeur du bien imposé.

J. Modifications du décret du 16 juillet 2015 instaurant un prélèvement kilométrique à charge des poids lourds pour l'utilisation des routes (articles 35 et 36 du projet)

En remplacement de l'amende forfaitaire unique de 1.000 euros, l'avant-projet soumis au conseil prévoit une gradation de l'amende selon la gravité de l'infraction commise. L'avant-projet prévoit quatre catégories d'infractions. Par ailleurs, il adapte les règles relatives au concours d'infractions.

Le Conseil s'interroge sur la nécessité de modifier préalablement à l'introduction d'une telle mesure l'accord de coopération conclu entre les trois Régions du pays concernant le prélèvement kilométrique.

Le Conseil suggère également au Gouvernement de préciser, dans les travaux préparatoires, la teneur exacte des modifications apportées au décret du 16 juillet 2015.

Pour accord,



Edoardo Traversa, Président