CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 73.327/4
du 22 mai 2023

sur

un avant-projet de décret de la Région wallonne 'portant des dispositions fiscales diverses et transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal'

‡LW-GEFXMDEFI-HDDCHUQ‡

Le 24 mars 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre du Budget et des Finances, des Aéroports et des Infrastructures sportives de la Région wallonne à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'portant des dispositions fiscales diverses et transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 22 mai 2023. La chambre était composée de Martine BAGUET, président de chambre, Luc CAMBIER et Bernard BLERO, conseillers d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Marianne DONY, assesseurs, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

Le rapport a été présenté par Ambre VASSART, auditeur adjoint.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 22 mai 2023.

*

#LW-GEFXMDEFI-HDDCHUQ#

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet ‡, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

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

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1.1. L'avant-projet de décret soumis pour avis vise notamment à transposer la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 'modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal'.

La directive (UE) 2021/514 a pour objet d'améliorer le cadre existant pour l'échange d'informations et la coopération administrative afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, compte tenu du recours croissant à des plateformes numériques pour louer des biens immobiliers, proposer des services personnels (contre paiement), vendre des biens ou louer des transports.

À cet effet, l'avant-projet instaure, entre autres, l'obligation pour les opérateurs de plateformes de collecter des informations, ainsi qu'une obligation de déclaration à l'égard de ces opérateurs de plateformes. Par ailleurs, la possibilité est également prévue, dans le cadre de la coopération administrative entre États membres, d'effectuer un contrôle conjoint.

1.2. Dans son avis n° 72.238/3 [1], la section de législation a relevé ce qui suit :

> « Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux, l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées.
>
> À la question de savoir si l'avant-projet à l'examen a fait l'objet d'une concertation avec les régions concernées, conformément à l'article 5, § 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', le délégué a répondu ce qui suit :
>
> 'Les régions et le SPF Finances ont pu échanger leurs points de vue concernant la transposition de cette directive durant l'élaboration du projet. Comme pour les versions précédentes de la directive DAC, les Régions ont laissé entendre qu'elles procéderaient également à la transposition de la directive, à l'exception du volet concernant les opérateurs de plateforme étant donné qu'il s'agit dans ce cas d'une obligation de déclaration unique au sein de l'Union européenne et que les informations récoltées dans ce cadre concernent les impôts sur les revenus. Ces transpositions par les

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

[1] Avis n° 72.238/3 donné le 26 octobre 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 21 décembre 2022 'transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16 (UE) relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal', *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 3000/001, pp. 93-100.

‡LW-CEFXMDEFI-HDDCHUQ‡

régions concernées leur permettront d'être déjà en ordre au niveau des transpositions des directives européennes lorsqu'elles reprendront totalement à leur compte le service des impôts concernés. Il est de plus à noter qu'un accord de coopération entre l'État fédéral et les entités fédérées devrait être adopté prochainement en ce qui concerne les différentes versions de la directive DAC'.

Même si l'échange de points de vue avec les régions auquel le délégué fait référence peut être considéré comme une concertation au sens de la disposition de loi spéciale précitée, ce que le Conseil d'État n'est pas en mesure d'apprécier, il en faut un compte rendu écrit formel afin de pouvoir démontrer que la formalité concernée a été accomplie ».

1.3. À la question de savoir si dans le cadre des concertations menées avec l'autorité fédérale au sujet de la transposition de la directive (UE) 2021/514, un accord de coopération ou une autre forme de concertation entre l'État fédéral et les entités fédérées a été approuvé ou mis en place, le délégué du Ministre a répondu :

« Comme vous le mentionnez, il y a effectivement depuis quelques mois et toujours actuellement des discussions pour une modification de l'accord de coopération pour la directive sur la coopération administrative dans le domaine fiscal (reprenant l'opérationnalisation de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et de ces directives modificatives) pour y intégrer cette dernière directive DAC7. Le nouvel accord de coopération n'est donc toujours pas définitivement entériné à l'heure actuelle. Il est cependant nécessaire dès lors que toute l'opérationnalisation passe par le point de contact central du SPF Finances pour les régions et communautés. Mais il ne pourra être définitif qu'une fois les législations régionales existantes ».

1.4. Afin de transposer la directive (UE) 2021/514, l'État fédéral a introduit dans le Code des impôts sur les revenus 92 (ci-après « CIR 92 ») une série d'articles, notamment les articles 321*quater* à 321*decies*, destinés à transposer les obligations nouvelles applicables aux déclarations devant être fournies par les opérateurs de plateformes [2].

Ainsi, l'article 321*sexies* du CIR 92 prévoit :

« L'opérateur de plateforme déclarant au sens de l'article 321*quater*, 4°, a), communique au service compétent du SPF Finances, les informations indiquées au § 5 concernant la période de déclaration, au plus tard le 31 janvier de l'année suivant l'année civile pendant laquelle le vendeur est identifié comme étant un vendeur à déclarer ».

1.5. Dans la mesure où les articles 65 à 73 de l'avant-projet, contiennent des dispositions ayant un objet identique aux articles 321*quater* à 321*decies* du CIR 92, la question de l'articulation des différentes législations belges applicables aux déclarations des opérateurs de plateformes doit être réglée par les différentes entités au risque de multiplier les obligations de déclarations applicables à ces opérateurs de même que les règles procédurales et de mise en œuvre.

[2] Voir l'avant-projet devenu la loi du 21 décembre 2022 et l'avis n° 72.238/3.

#LW-GEFXMDEFI-HDDCHUQ#

Il ressort des échanges avec le délégué du Ministre que l'objectif en matière de déclaration par les opérateurs de plateformes consiste à ne pas multiplier les déclarations au niveau des différentes entités mais de garantir, par exemple au moyen d'un accord de coopération, qu'une seule déclaration devra être opérée sur la plateforme numérique sécurisée et qu'il n'existe qu'un seul interlocuteur international, à savoir le SPF Finances.

C'est sous réserve des suites réservées aux intentions exprimées quant à l'objectif ainsi décrit que les observations particulières sont formulées.

2. De l'accord du délégué du Ministre, les erreurs suivantes seront corrigées dans le tableau de transposition transmis à la section de législation :

– Ainsi c'est l'article 55, 2°, d), et non a), qui transpose l'article 1, 1), a) et b), de la directive 2021/514/UE.

– Il y a lieu de viser l'article 55, 2°, e), et non d), qui transpose l'article 1, 1), d), de la directive 2021/514/UE.

– Il y a lieu de viser l'article 55, 2°, f), et non e), qui transpose l'article 1, 6), de la directive 2021/514/UE.

– Enfin, l'article 58, 2°, transpose l'article 1, 4), de la directive 2021/514/UE et non 5), cet article 1er, 5), étant transposé par l'article 58, 3°, de l'avant-projet.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

Article 3

Au vu de la modification apportée à l'article 4 de l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 'relatif à l'immatriculation de véhicules' par l'arrêté ministériel du 21 octobre 2022 'modifiant l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules', et de l'accord du délégué du Ministre, la référence à l'article 4, § 2, ne doit pas être modifiée.

Par conséquent, il y a lieu d'écrire :

« Dans l'article 10 , § 1er, alinéa 1er, 1°, du même Code, modifié en dernier lieu par le décret du 22 décembre 2021, les mots 'plaques d'immatriculation' sont remplacés par les mots 'marques d'immatriculation' ».

‡LW-GEFXMDEFI-HDDCHUQ‡

Article 15

L'article 15 de l'avant-projet comporte un point c) aux termes duquel, à l'article 11*bis*, du décret du 6 mai 1999 'relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes', il est inséré un nouveau point g) rédigé comme suit :

« procéder à des constatations à l'aide de moyens audiovisuels ou de dispositifs automatisés de contrôle fixes et mobiles, notamment des caméras intelligentes au sens de la loi du 21 mars 2007 réglant l'installation et l'utilisation de caméras de surveillance ».

Dès lors que la disposition touche au respect du droit à la vie privée, il y a lieu d'identifier précisément les cas dans lesquels il peut être recouru à des moyens audiovisuels ou à des dispositifs de contrôles fixes et mobiles. Les mots « notamment des » qui, selon le commentaire de l'article, offrent une ouverture vers d'autres possibilités technologiques d'identification, seront remplacés par les mots « à savoir à l'aide de » en manière telle que seul l'usage des caméras intelligentes soit visé et limité aux seuls cas prévus et régis par la réglementation actuelle.

Article 71

En vertu du principe de la légalité des incriminations, principe résultant de l'article 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, de l'article 12, alinéa 2, de la Constitution, et de l'article 11, alinéa 1er, de la loi spéciale du 8 aout 1980 ' réformes institutionnelles', les faits érigés en infraction doivent être définis en des termes suffisamment clairs, précis et prévisibles pour permettre aux justiciables de savoir à l'avance quels actes ou omissions engagent leur responsabilité pénale.

Il va de soi que s'agissant de l'habilitation qui est donnée au Gouvernement d'arrêter les règles et procédures administratives destinées à assurer la mise en œuvre effective et le respect des procédures de diligence raisonnable et des obligations de déclarations, cette habilitation ne peut viser l'élaboration par le Gouvernement d'un système de sanction dès lors que la méconnaissance de ces obligations serait assorti de sanctions présentant un caractère pénal, faute d'en avoir déterminé les éléments essentiels dans le décret.

Article 82

Au 3°, la modification de l'article 64*octies*, § 7, alinéa 2, concerne le contenu minimal des formulaires types adoptés par la Commission européenne conformément à l'article 20 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 'relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE'. Prévue par l'article 1, 14), a), de la directive (UE) 2021/514, cette modification ne doit pas être transposée en droit belge.

#LW-CEFXMDEFI-HDDCHUQ#

Article 84

Au paragraphe 5 de l'article 64*decies* en projet, l'auteur de l'avant-projet vérifiera si les mots « nonobstant le § 1er » doivent être maintenus.

Article 88

1. L'alinéa 1er reproduisant le délai usuel d'entrée en vigueur sera omis.

2. Les alinéas 2 et 3 réglant l'applicabilité et non l'entrée en vigueur des dispositions qui y sont mentionnées, ils feront l'objet d'une disposition distincte de l'alinéa 4, traitant de l'entrée en vigueur de certaines dispositions.

OBSERVATIONS FINALES DE LÉGISTIQUE

1. Pour chaque article modifié, il y a lieu de mentionner l'historique de ses modifications antérieures quel que soit leur type (remplacement, insertion, abrogation, retrait, annulation, rétablissement, confirmation, renumérotation, etc.), en citant toutes les modifications antérieures qui sont encore en vigueur.

Par dérogation à cette règle, lorsque les modifications antérieures encore en vigueur sont particulièrement nombreuses, il est possible de ne mentionner que la dernière, après avoir mis en balance le souci de ne pas alourdir inutilement le dispositif avec l'impératif d'assurer la sécurité juridique [3].

Il ressort de l'ensemble de l'avant-projet que plusieurs dispositions mentionnent que certains articles ont été « modifiés en dernier lieu » par un texte alors que les modifications antérieures ne sont pas particulièrement nombreuses et sont parfois uniques. De manière non exhaustive, ce procédé a été utilisé sans justification dans les articles 35, 1°, 41, 1°, 46 et 48 de l'avant-projet.

Il y a lieu de relire l'ensemble de l'avant-projet à la lumière de cette observation afin de mentionner l'ensemble des modifications dont les dispositions modifiées par celui-ci ont fait l'objet, hormis lorsqu'il apparaitrait que ces dernières sont effectivement particulièrement nombreuses.

2.1. À l'article 2, 2°, de l'avant-projet, il y a lieu de mentionner que le paragraphe 1er, alinéa 1er, 7°, de l'article 5 du Code des taxes assimilées aux impôts sur le revenu a été « remplacé » par la loi du 25 janvier 1999, et qu'il a également été modifié par le décret du 28 novembre 2013.

[3] *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.conseildetat.be, onglet « Technique législative », recommandations nos 113 et 114.

‡LW-GEFXMDEFI-HDDCHUQ‡

2.2. À l'article 2, 3°, de l'avant-projet, il y a lieu de mentionner que l'article 5, § 3, a été inséré par le décret du 28 novembre 2013 et modifié par le décret du 22 décembre 2021.

3. À l'article 4 de l'avant-projet, il y a lieu de mentionner que l'article 12 du Code des taxes assimilées aux impôts sur le revenu a été rétabli par la loi du 11 avril 1983.

De même, il y a lieu de mentionner les modifications successives qu'a subi l'article 12, § 1er, alinéa 1er, du Code des taxes assimilées aux impôts sur le revenu et de remplacer la mention de la loi du 27 décembre 2015 par celle de la loi du 27 décembre 2005.

4. À l'article 27, 2° et 3°, de l'avant-projet, le mot « visé » sera remplacé par le mot « visée ».

5. À l'article 49 de l'avant-projet, il y a lieu de mentionner que l'article 58 du décret du 6 mai 1999 a été remplacé par le décret du 13 décembre 2017.

6. À l'article 50, 2°, de l'avant-projet, il y a lieu de supprimer les mots « en dernier lieu ».

7. À l'article 52, 2°, de l'avant-projet, il y a lieu de mentionner que le paragraphe 2 de l'article 62*sexies* du décret du 6 mai 1999 a été modifié par le décret du 22 décembre 2021.

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE Martine BAGUET

‡LW-GEFXMDEFI-HDDCHUQ‡