

Numéro du rôle : 7380
Arrêt n° 147/2021 du 21 octobre 2021

ARRÊT

En cause : le recours en annulation des articles 19, 20 et 21 du décret de la Région wallonne du 19 décembre 2019 « contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2020 », introduit par Gaëtan Huvenne et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters et S. de Bethune, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président émérite F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par envoi électronique parvenu au greffe le 27 mars 2020, un recours en annulation des articles 19, 20 et 21 du décret de la Région wallonne du 19 décembre 2019 « contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2020 » (publié au *Moniteur belge* du 31 décembre 2019) a été introduit par Gaëtan Huvenne, la SA « Envisager », Yvan Bellemans et Chantal Lemaire, assistés et représentés par Me M.-P. Donea, avocat au barreau du Brabant wallon.

Le Gouvernement wallon, assisté et représenté par Me A. Hirsch et Me V. Delcuve, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire et les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 16 juin 2021, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Detienne et D. Pieters, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 30 juin 2021 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 30 juin 2021.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité

A.1. La requête en annulation est introduite par trois parties requérantes qui estiment qu'elles disposent d'un intérêt à agir.

La première partie requérante est une personne physique qui a acheté un immeuble en viager. Le compromis a été signé le 4 décembre 2019 et la partie requérante espérait, à ce moment, bénéficier du taux réduit d'enregistrement de 6 % sur cette vente. Elle a finalement été soumise à un taux de 12,5 %, son notaire considérant qu'il n'aurait pu procéder à l'enregistrement du compromis à temps pour bénéficier du régime transitoire prévu par le décret attaqué. Selon ce notaire, l'information relative au régime transitoire lui était parvenue trop tardivement pour que cette possibilité ait été réellement praticable. Ce surcoût fiscal justifie l'intérêt de la première partie requérante au recours.

La deuxième partie requérante est une société immobilière spécialisée dans les ventes en viager. À la suite de l'abrogation du taux d'enregistrement réduit, la société a vu son activité baisser. Les dispositions attaquées entravent donc directement et manifestement son activité.

Un couple de vendeurs en viager constitue la troisième partie requérante. Après avoir soumis une première offre d'achat pour leur bien, les premiers candidats acheteurs se sont rétractés prétextant un problème de conditions commerciales, dont il est clair qu'il prend sa source dans la disparition du taux d'enregistrement réduit. Par la suite, la troisième partie requérante a dû revoir ses conditions financières de vente à la baisse et a par conséquent subi un manque à gagner du fait du décret attaqué.

A.2. Le Gouvernement wallon soutient à titre principal que le recours est irrecevable car aucune des trois parties requérantes ne justifierait à suffisance d'un intérêt réel, actuel et légitime à agir en annulation des dispositions attaquées.

L'intérêt de la première partie requérante est certes réel mais il ne conserve pas son caractère actuel puisqu'elle ne démontre nullement qu'elle a effectivement dû payer les droits d'enregistrement à un taux de 12,5 %.

En ce qui concerne la deuxième partie requérante, le Gouvernement wallon constate que, contrairement à ce que prévoit la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, cette partie requérante ne produit aucune preuve de la décision prise par les organes de la société habilités à intenter le recours. Ce dernier doit par conséquent être déclaré irrecevable. Quand bien même pourrait-elle faire valoir une telle décision, son intérêt est trop hypothétique et incertain pour justifier son action. L'objet social de la société requérante est en effet libellé beaucoup trop largement que pour être interprété comme ne couvrant que les ventes en viager. La simple mention non étayée d'un risque de perdre des profits ne suffit donc pas à justifier l'intérêt à agir.

Le Gouvernement wallon souligne que s'il est vrai que la troisième partie requérante a vu ses acheteurs lui faire défaut, la lésion éventuellement subie n'est imputable qu'à l'attitude de ces derniers et nullement à l'adoption des normes attaquées. Si tant est qu'elle puisse prouver le contraire, la troisième partie requérante ne démontre pas que la nouvelle législation rend impossible la vente de son bien immobilier en viager et que son intérêt à l'annulation demeure actuel.

A.3. Dans leurs mémoires en réponse, les parties requérantes contestent les arguments du Gouvernement wallon. La première partie requérante présente la preuve qu'elle a effectivement payé les droits d'enregistrement de 12,5 % sur la vente à la suite de l'impossibilité pratique pour son notaire d'appliquer la mesure transitoire, de sorte que son intérêt à l'annulation et au remboursement de la différence de taux demeure actuel. La deuxième partie requérante produit un justificatif de la décision de son organe habilité à intenter le recours conformément à ses statuts, et présente un document de son comptable, attestant de son activité entièrement tournée vers la vente en viager ainsi que de l'important choc économique subi du fait du décret attaqué. Enfin, la troisième partie requérante rappelle qu'elle a subi un dommage puisqu'elle a dû consentir un effort sur le prix de vente finalement obtenu. Une annulation viendrait dès lors la conforter dans une éventuelle action en responsabilité contre la Région wallonne.

Quant au fond

En ce qui concerne le premier moyen

A.4.1. Les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité des lois, par les articles 19, 20 et 21 du décret du 19 décembre 2019 « contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2020 » (ci-après : le décret du 19 décembre 2019). Ces dispositions procèdent à l'abrogation du droit d'enregistrement réduit de 6 % qui était applicable aux ventes d'immeubles en viager (article 44, ancien, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe) ainsi que de la base minimale d'imposition applicable aux mêmes ventes (article 48, ancien, du même Code). Dans le même temps, le décret du 19 décembre 2019 met en place un régime transitoire.

A.4.2. Les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées de relever le taux d'enregistrement de 6 % à 12,5 % sans avoir prévu de disposition transitoire praticable, applicable aux rapports juridiques nés et définitivement accomplis au moment de l'entrée en vigueur du décret attaqué, et, par conséquent, d'entraîner un surcoût fiscal, de surcroît plus important que la simple différence de taux compte tenu de l'abrogation concomitante de la base minimale d'imposition.

A.4.3. Les parties requérantes estiment que, bien qu'un régime transitoire existe, il était impossible en pratique pour les personnes concernées d'agir en vue de maintenir leur espérance légitime de bénéficier du taux de 6 %. En effet, le décret attaqué a été publié au *Moniteur belge* après l'expiration de la période transitoire. Une information officielle avait bien eu lieu vis-à-vis des notaires mais celle-ci a été faite à neuf heures du matin le jour même de l'expiration du délai d'enregistrement des actes sous seing privé qui avait été prévu pour bénéficier du régime transitoire, ne laissant en pratique que trois heures pour agir puisque les bureaux d'enregistrement ferment leurs portes à midi. Quand bien même les notaires auraient-ils réussi à procéder à un enregistrement dans ce court laps de temps, l'objectif n'aurait pas été atteint car la date certaine de l'enregistrement qui est retenue est celle de la réception, par le bureau de l'enregistrement, du virement bancaire (article 14 de l'arrêté royal du 18 juillet 2019 « modifiant l'arrêté royal du 31 mars 1936 portant règlement général des droits de succession, l'arrêté royal du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'arrêté royal du 14 septembre 2016 fixant les rétributions pour l'exécution des formalités hypothécaires et pour la délivrance des copies et des certificats »). Or, la réception d'un virement nécessite toujours plusieurs jours. Enfin, si l'acte sous seing privé contenait une condition suspensive, il aurait de toute façon fait l'objet d'un refus d'enregistrement de la part des receveurs wallons puisque ceux-ci n'avaient pas été instruits de la possibilité d'un tel enregistrement. Si les travaux préparatoires justifient l'adoption de la mesure transitoire par la sécurité et la prévisibilité, ainsi que par un souci de préserver la légitime confiance des personnes concernées, force est de constater que la mesure ne remplit pas son objectif puisqu'elle se révèle impraticable et factice.

Les parties requérantes reconnaissent qu'il était possible d'obtenir le taux de 6 % en signant l'acte authentique avant le 1er janvier 2020, date de l'entrée en vigueur du décret attaqué. Toutefois, cette possibilité n'est que théorique compte tenu des délais utiles en la matière.

A.4.4. Compte tenu de ce qui précède, les parties requérantes soutiennent que les dispositions attaquées ont un effet rétroactif en ce qu'elles font subir l'augmentation du taux à des situations antérieures définitivement accomplies en matière civile. Le principe de la non-rétroactivité est violé puisque le contenu du droit transitoire n'est pas assez prévisible et accessible pour permettre de prévoir les conséquences d'un acte au moment où il est accompli. La rétroactivité contestée n'est pas justifiée, selon les parties requérantes, comme étant indispensable à l'intérêt général, ainsi que l'exige la jurisprudence de la Cour, dès lors que seul est mentionné un très hypothétique risque d'abus uniquement étayé par des coupures de presse. Enfin, les parties requérantes reprochent à la Région wallonne de recourir à la technique du cavalier budgétaire, qui opacifie davantage la situation en permettant de ne pas justifier les dispositions attaquées et engendre surtout une insécurité juridique.

A.5.1. Le Gouvernement wallon soutient en premier lieu que les catégories de personnes que la Cour est amenée à comparer ne sont pas identifiées avec suffisamment de précision. Il est de jurisprudence constante que les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont pas violés pour la seule raison qu'une nouvelle disposition déjouerait les calculs de ceux qui avaient compté sur le maintien de la réglementation antérieure. La différence entre deux législations qui se suivent dans le temps ne suffit pas. Par conséquent, le recours doit être déclaré non fondé.

A.5.2. À défaut, le Gouvernement wallon soutient que les dispositions attaquées sont suffisamment justifiées. Il importe tout d'abord de souligner que, d'après la Cour constitutionnelle, le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation en matière fiscale pour établir des réductions et diminutions d'impôts.

Ensuite, le Gouvernement wallon conteste l'argumentaire selon lequel le décret attaqué contiendrait un aspect rétroactif. Il faut en effet distinguer les impôts directs des impôts indirects. Ces derniers, dont font partie les droits d'enregistrement, s'appliquent à une opération isolée et ponctuelle. Or, n'est rétroactive qu'une règle qui s'applique à des situations dont les conditions de taxation étaient définitivement déterminées au moment de leur entrée en vigueur. Dès lors, le décret ne saurait être rétroactif puisqu'il a été voté le 19 décembre 2019 et n'est entré en vigueur que le 1er janvier 2020. La perception de cet impôt indirect n'a en outre lieu qu'au moment de la formalité de l'enregistrement (article 1er du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe).

A.5.3. En ce qui concerne le régime transitoire, le législateur décrétole a choisi de l'instaurer, bien qu'il n'y soit pas obligé. Le critère choisi ne souffre pas d'ambiguïté puisque sont concernés les actes sous seing privé qui

ont une date certaine avant le 21 décembre 2019. Or, plusieurs possibilités légales existent pour obtenir une date certaine. D'une part, il est possible de faire procéder à l'enregistrement du contrat. Certes, la date butoir du 20 décembre a été décidée et votée la veille au Parlement. Toutefois, la volonté de supprimer le taux réduit, assortie d'une disposition transitoire, était connue depuis plus longtemps et les notaires en ont été informés par leur fédération le 6 décembre. La brièveté du délai était, de plus, justifiée par le risque d'abus et d'« antedatage ». D'autre part, il était toujours possible pour les personnes concernées de faire constater la date de l'acte sous seing privé par un officier public comme un notaire ou un huissier, ce qui met à mal le grief d'impraticabilité soulevé par les parties requérantes. Le Gouvernement wallon en déduit que les parties requérantes disposaient concrètement de la possibilité d'agir en temps utile par rapport à cette date pour obtenir l'application du régime transitoire.

A.5.4. Au surplus, le Gouvernement wallon note que les reproches relatifs à l'absence de justification des dispositions attaquées et à l'utilisation d'un cavalier budgétaire sont infondés. La volonté de mettre un terme à un avantage fiscal jugé défaillant et susceptible d'abus ressort clairement des travaux préparatoires. Ainsi, le législateur décréte est parti du constat que la législation prévoyant le taux réduit comportait des lacunes techniques et juridiques qui emportent des risques d'abus, lesquels sont confirmés par un certain nombre d'articles de presse ou de publicités. Parmi ces abus, on peut citer : le fait de contracter une vente en viager alors que le but véritable est une donation, tenter de bénéficier de l'avantage fiscal en ne prévoyant pas (ou trop peu) de rente ou vendre la nue-propriété du bien sous le bénéfice du taux réduit puis, peu de temps après, vendre l'usufruit au nu-propriétaire pour reconstituer la pleine propriété. En outre, le viager aurait pu se transformer en une niche d'investisseurs au lieu de bénéficier au public cible de l'avantage fiscal. En conclusion, l'objectif social initial n'étant pas concrétisé, il a été décidé de supprimer ce taux pour éviter les abus et, le Gouvernement wallon le reconnaît, également pour réaliser un objectif budgétaire. En tout état de cause, il faut rappeler que le législateur décréte disposait d'un large pouvoir d'appréciation en la matière.

A.6.1. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes contestent la précision de la justification apportée à l'appui de la suppression du taux réduit. Elles rappellent que le risque d'abus est étayé par des « publiarticles » peu sérieux. Quant à l'argument des niches d'investissement, il est contraire à la vérité puisqu'il n'existe qu'un seul fonds de ce type qui, de surcroît, n'a jamais bénéficié du taux réduit. Les parties requérantes relèvent par ailleurs que le ministre lui-même défendait avec détermination l'absence de risque d'abus lors de l'adoption du taux réduit en 2017.

A.6.2. Au sujet de l'absence de précision quant aux catégories visées, les parties requérantes font valoir la jurisprudence de la Cour, selon laquelle « la catégorie de personnes touchées par la mesure fiscale en cause fait l'objet d'une nouvelle différence de traitement puisqu'elle est privée de la garantie selon laquelle la loi ne dispose que pour l'avenir, ce qui exclut, sauf circonstances exceptionnelles, que le législateur puisse allonger rétroactivement un délai échu » (arrêt n° 100/2003 du 17 juillet 2003).

Les parties requérantes réaffirment à cet égard leur position selon laquelle la mesure attaquée est rétroactive. Elles soulignent que, comme le relève lui-même le Gouvernement wallon, n'est rétroactive qu'une règle qui s'applique à des situations dont les conditions de taxation étaient définitivement déterminées au moment de leur entrée en vigueur. Or, c'est au moment du compromis de vente que les conditions de taxation sont déterminées.

En ce qui concerne le second moyen

A.7. Les parties requérantes prennent un second moyen de la violation de l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, par les articles 19, 20 et 21 du décret du 19 décembre 2019. Ces dispositions constituent un impôt qui est par définition une ingérence dans le droit au respect des biens et qui doit, de ce fait, être raisonnablement proportionné au but poursuivi. La Cour européenne des droits de l'homme considère en effet qu'un impôt peut être incompatible avec le Protocole précité s'il fait peser une charge excessive sur le contribuable. Or, les parties requérantes estiment que l'augmentation considérable et rétroactive du taux d'imposition à l'encontre d'une espérance légitime est manifestement assimilable à une charge excessive. Cette dernière n'est nullement justifiée par les travaux préparatoires, comme l'ont relevé les arguments développés dans le premier moyen.

A.8. Le Gouvernement wallon réfute le second moyen en soutenant qu'il appartient aux parties requérantes de démontrer que les dispositions attaquées font effectivement peser sur elles une charge excessive ou portent fondamentalement atteinte à leur situation financière. Or, celles-ci n'apportent pas cette preuve, le seul relèvement d'un impôt ne pouvant constituer une charge excessive.

L'argument de la seconde partie requérante consistant à prétendre que son activité pourrait être drastiquement réduite doit être écarté puisque cette partie requérante ne doit pas elle-même payer ces droits. En outre, le taux réduit a connu une durée de vie très courte, à peine deux ans. On peut difficilement en faire un acquis éternel. L'impôt est par ailleurs indirect, de sorte qu'il n'est bien souvent payé qu'une seule fois dans la vie d'un individu.

Enfin, en ce qui concerne spécifiquement la première partie requérante, le Gouvernement wallon ne voit pas bien en quoi ses biens seraient atteints puisque celle-ci aurait pu, comme il a été développé plus haut, bénéficier de la disposition transitoire.

- B -

Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 19, 20 et 21 du décret de la Région wallonne du 19 décembre 2019 « contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2020 » (ci-après : le décret du 19 décembre 2019). Ces dispositions ont trait à la modification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Elles visent plus précisément à mettre fin au système d'enregistrement au taux réduit de 6 %, en vigueur depuis le 1er janvier 2018, applicable aux ventes d'immeubles en viager à certaines conditions.

B.2. L'article 19 du décret du 19 décembre 2019 abroge le taux réduit de 6 % applicable aux ventes d'immeubles en viager sous certaines conditions. Il dispose :

« Dans l'article 44 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'alinéa 2, introduit par le décret du 13 décembre 2017, est abrogé.

Toutefois, l'article 44, alinéa 2, du même Code, introduit par le décret du 13 décembre 2017, reste applicable en présence d'une vente constatée par un acte sous seing privé qui a reçu une date certaine au sens de l'article 1328 du Code civil avant le 21 décembre 2019.

Sont sujets à restitution, les droits proportionnels perçus sur l'acte sous seing privé dont question à l'alinéa précédent, lorsque la vente est constatée par acte authentique conformément à l'article 44, alinéa 2, du même Code, introduit par le décret du 13 décembre 2017, à concurrence du différentiel entre les droits proportionnels perçus et les droits proportionnels calculés sur base de l'application de l'article 44, alinéa 2 du même Code ».

B.3. L'article 20 du décret du 19 décembre 2019 abroge la base minimale d'imposition applicable aux ventes d'immeubles en viager sous certaines conditions. Il dispose :

« Dans l'article 48 du même Code, l'alinéa 2, introduit par le décret du 13 décembre 2017, est abrogé.

Toutefois, l'article 48, alinéa 2, du même Code, introduit par le décret du 13 décembre 2017, reste applicable en présence d'une vente constatée par un acte sous seing privé qui a reçu une date certaine au sens de l'article 1328 du Code civil avant le 21 décembre 2019.

Sont sujets à restitution, les droits proportionnels perçus sur l'acte sous seing privé dont question à l'alinéa précédent, lorsque la vente est constatée par acte authentique conformément à l'article 48, alinéa 2, du même Code, introduit par le décret du 13 décembre 2017, à concurrence du différentiel entre les droits proportionnels perçus et les droits proportionnels calculés sur base de l'application de l'article 48, alinéa 2 du même Code ».

B.4.1. Dans le projet de budget initial, seul le premier alinéa de chacune des dispositions précitées était prévu. Le 28 novembre 2019, les travaux préparatoires justifient alors ces abrogations comme suit :

« Ces deux articles visent à supprimer le régime favorable particulier pour les ventes en viager instauré par le décret du 13 décembre 2017. Il ressort de diverses analyses que le dispositif en place comporte des lacunes techniques et juridiques, et ouvre le risque aux abus. Il apparaît compliqué de lui apporter les corrections nécessaires tout en conservant un texte praticable et accessible.

Le régime favorable est donc supprimé pour tous les actes passés à partir du 1er janvier 2020 » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2019-2020, n^{os} 81/1 et 82/1, annexe 6, p. 10).

Le risque d'abus mentionné dans ces travaux préparatoires a ensuite été précisé le 13 décembre 2019 comme consistant principalement à minimiser le prix de vente, à ne prévoir aucune rente ou à minimiser celle-ci, ou encore à réaliser la vente de la nue-propriété puis celle

de l'usufruit à brève échéance à la seule fin de bénéficiaire de l'avantage fiscal (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2019-2020, n^{os} 81/5 et 82/3, p. 8). Le ministre compétent ajoute, dans le même document, que ce mécanisme très récent était peu utilisé et que sa suppression obéit à un objectif de justice sociale (*ibid.*, p. 29).

B.4.2. Le deuxième alinéa des articles 19 et 20 du décret du 19 décembre 2019, qui assortit d'une mesure transitoire l'abrogation effectuée par le premier alinéa, a été introduit par un amendement du 13 décembre 2019 avec la justification suivante :

« Lors de la mise en œuvre d'un terme à l'application d'une mesure fiscale, il convient de tenir compte de la prévisibilité de celui-ci dans le chef des redevables wallons déjà impliqués dans le champ d'application du dispositif. Cela concerne le principe de légitime confiance.

Dans le cas précis de la fin du régime favorable aux ventes en viager, instauré par le décret du 13 décembre 2017, certains sont déjà engagés fermement dans une vente en cette fin d'année 2019, par la conclusion d'un compromis de vente (acte sous seing privé).

Ces redevables ne disposent pas de la possibilité d'annuler la vente pour cause d'un changement de régime fiscal, avec pour effet de la suppression des deux mesures favorables combinées sur le viager de pouvoir constater une forte hausse des droits dus.

De plus, en cas d'emprunt bancaire, les offres bancaires sont alors souvent déjà lancées et il ne sera souvent pas permis de financer également cette hausse de fiscalité non prévue.

Pour éviter tout risque financier et assurer la sécurité juridique aux personnes déjà engagées, une mesure transitoire spécifique est décidée, en permettant de bénéficier du bénéfice des deux dispositions favorables sur les ventes en viager pour les actes authentiques passés après le 1er janvier 2020, à la stricte condition que ceux-ci fassent l'objet d'un compromis ayant reçu une date certaine jusqu'au vendredi 20 décembre 2019 inclus.

Un enregistrement du compromis suffit donc. Cela garantit au redevable de bénéficiaire des avantages et à l'autorité que toute possibilité d'abus via une forme d'antidatage est exclue.

La date du 20 décembre 2019 est retenue et estimée raisonnable au vu de la prise de connaissance publique de la nécessité d'un enregistrement de l'acte sous seing privé le vendredi 13 décembre 2019 » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2019-2020, n^o 81/4, p. 2).

Lors des débats parlementaires, il a été ajouté que la mesure est destinée à « celles et ceux qui se sont engagés en toute bonne foi et en confiance totale à l'égard du Gouvernement

wallon » et que la « date du 20 décembre est le minimum qui pouvait être fait » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2019-2020, n^{os} 81/5 et 82/3, p. 36).

B.4.3. Le troisième alinéa des articles 19 et 20 du décret du 19 décembre 2019, qui vise à préciser les conditions de restitution des droits proportionnels déjà perçus, a été introduit par deux amendements du 19 décembre 2019 avec la justification suivante :

« Afin de lever toute ambiguïté pouvant être dommageable aux redevables et dans le respect de l'intention du législateur d'assurer la bonne administration et la confiance légitime, il est prévu une restitution spécifique lorsque l'on est face à l'enregistrement d'un acte sous seing privé sans condition suspensive [...].

[...] Le montant à restituer correspond donc, dans ce cas, à la différence entre le droit perçu sur la convention sous seing privé et le droit qui aurait été perçu si le taux visé à l'article 44, alinéa 2, et la base imposable de l'article 48, alinéa 2, avaient été appliqués » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2019-2020, n^o 81/6, pp. 2-3).

B.5. L'article 21 du décret du 19 décembre 2019 (publié au *Moniteur belge* du 31 décembre 2019) dispose :

« Le présent décret entre en vigueur le 1er janvier 2020 ».

Quant à la recevabilité

B.6. Le Gouvernement wallon estime que le recours est irrecevable, notamment aux motifs que la seconde partie requérante, personne morale, n'a pas produit la décision d'intenter le recours et qu'elle ne prouve pas à suffisance que les dispositions attaquées l'affectent directement et défavorablement.

B.7.1. L'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle prévoit que la preuve de la décision d'intenter le recours doit être produite « à la première demande ». Cette formulation permet à la Cour de renoncer à une telle demande, notamment lorsque la personne morale est représentée par un avocat, comme c'est le cas en l'espèce.

Cette interprétation ne fait pas obstacle à ce qu'une partie allègue que la décision d'intenter le recours n'a pas été prise par l'organe compétent de la personne morale, à condition d'apporter la preuve de son allégation, ce qu'elle peut faire par toutes voies de droit. Tel n'est pas le cas en l'espèce.

B.7.2. Dans son mémoire en réponse et à la demande du Gouvernement wallon, la seconde partie requérante a par ailleurs produit la preuve de la décision d'intenter le recours en annulation.

B.8.1. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée; il s'ensuit que l'action populaire n'est pas admissible.

B.8.2. La seconde partie requérante, en sa qualité de société anonyme dont l'objet social consiste, notamment, en des opérations de conseil dans les transactions immobilières en viager, est susceptible d'être affectée directement et défavorablement par les dispositions attaquées qui suppriment le taux préférentiel applicable jusque-là aux ventes en viager sous certaines conditions, entraînant de ce fait le risque d'une baisse de l'activité dans ce secteur.

B.9.1. Le Gouvernement wallon conteste également l'intérêt à agir des première et troisième parties requérantes, en ce qu'elles ne démontreraient pas le caractère actuel de leur intérêt à l'annulation.

B.9.2. Dès lors qu'une partie requérante au moins justifie d'un intérêt suffisant au recours, il n'est pas nécessaire d'examiner si les autres parties requérantes justifient également d'un intérêt à poursuivre l'annulation de la disposition attaquée.

B.10. Les exceptions sont rejetées.

*Quant au fond**En ce qui concerne le premier moyen*

B.11. Le premier moyen est pris de la violation, par les articles 19, 20 et 21 du décret du 19 décembre 2019, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité des lois.

Selon les parties requérantes, les dispositions attaquées confèrent, sans justification raisonnable, un effet rétroactif à la suppression du taux réduit de 6 % applicable aux ventes en viager sous certaines conditions et elles portent atteinte à la confiance légitime des parties à un compromis de vente conclu antérieurement à l'entrée en vigueur de ces dispositions. Les parties requérantes estiment également que la disposition transitoire qui accompagne la suppression du taux réduit est impraticable dans les faits et, dès lors, n'a pas pu permettre aux personnes concernées d'agir à temps pour sauvegarder leurs intérêts.

B.12.1. Les articles 44 et 48 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, avant leur abrogation par les dispositions attaquées, disposaient :

« Art. 44. Le droit est fixé à 12,50 p.c. pour les ventes, échanges et toutes conventions translatives à titre onéreux de propriété ou d'usufruit de biens immeubles.

Ce droit est réduit à 6 % pour les ventes en viager, ayant pour objet la vente, de l'habitation qui est la résidence principale du vendeur depuis au moins 5 ans, constatées par acte authentique. Cette réduction n'est pas applicable aux conventions sous seing privé présentées à l'enregistrement ».

« Art. 48. Lorsque la convention a pour objet la nue-propriété d'un immeuble dont l'usufruit est réservé par l'aliénateur, la base imposable ne peut être inférieure à la valeur vénale de la pleine propriété.

Par dérogation à l'alinéa 1er, pour les ventes en viager de la nue-propriété d'un immeuble dont l'usufruit est réservé par l'aliénateur, constatées par acte authentique et visées à l'article 44, alinéa 2, la base imposable ne peut être inférieure à :

– 50 % de la valeur vénale de la pleine propriété si la durée maximale de la rente est inférieure ou égale à 20 ans;

– 40 % de la valeur vénale de la pleine propriété si la durée maximale de la rente est supérieure à 20 ans ».

Sous l'empire de ces dispositions, le bénéfice du taux réduit et de la base imposable spécifique aux ventes en viager sous certaines conditions est appliqué aux seuls actes authentiques, à la date de la signature de ceux-ci, à l'exclusion des conventions sous seing privé présentées à l'enregistrement.

B.12.2. Les articles 19, 20 et 21 du décret du 19 décembre 2019, qui abrogent ce régime, s'appliquent aux actes authentiques signés à partir du 1er janvier 2020, soit postérieurement à l'adoption du décret. Ils n'ont dès lors pas un effet rétroactif.

B.13. En adoptant les dispositions attaquées, le législateur décréte a fait application de son large pouvoir d'appréciation en matière fiscale. Les dispositions législatives qui définissent le taux et la base imposable d'un impôt peuvent à tout moment être modifiées, en tout ou en partie, de sorte que les justiciables ne peuvent pas légitimement escompter le maintien sans modification, dans le futur, de ces dispositions.

B.14.1. Il est vrai que l'application des dispositions attaquées peut contrecarrer les plans des signataires d'un compromis de vente. Le législateur décréte en a toutefois tenu compte en adoptant une mesure transitoire. En conséquence, les actes authentiques passés après le 1er janvier 2020 peuvent bénéficier du taux d'enregistrement réduit qui a été abrogé, à la condition qu'ils aient fait l'objet d'un compromis ayant reçu une date certaine au plus tard le 20 décembre 2019.

B.14.2. Les parties requérantes soutiennent que la date retenue pour l'application de cette mesure transitoire est impraticable dans les faits puisqu'elle est trop limitée dans le temps.

Le risque d'abus, invoqué dans les travaux préparatoires pour justifier la suppression du taux préférentiel, comme il est dit en B.4.1, a également pu légitimement justifier la limitation

du champ d'application temporel de la mesure transitoire. Le législateur décrétoal a en outre voulu diminuer les risques d'« antedatage » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2019-2020, n° 81/4, p. 2). En ne laissant que quelques jours aux personnes concernées pour bénéficier de la mesure transitoire, le législateur décrétoal n'a pas méconnu de manière déraisonnable l'intérêt qu'ont les signataires d'un compromis de vente à prévoir les effets juridiques de leur opération immobilière.

Par ailleurs, l'application du taux réduit de 6 % est une matière dans laquelle le législateur décrétoal a entendu imposer l'intervention d'un notaire, eu égard au rôle de conseil que ce dernier est appelé à jouer à l'égard de chacune des parties, ainsi qu'à son impartialité. Les notaires ayant été prévenus par la Fédération royale du notariat belge les 6, 16 et 17 décembre 2019, la date butoir pour l'enregistrement d'un compromis de vente, fixée par la mesure transitoire attaquée, n'est pas de nature à empêcher les personnes concernées, sous les conseils de leur notaire, d'agir pour préserver l'avantage fiscal escompté.

B.15. Le premier moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne le second moyen

B.16. Le second moyen est pris de la violation, par les articles 19, 20 et 21 du décret du 19 décembre 2019, de l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe de la non-rétroactivité des lois.

B.17.1. L'article 16 de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité ».

B.17.2. L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

B.17.3. L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ayant une portée analogue à celle de l'article 16 de la Constitution, les garanties qu'il contient forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans cette disposition constitutionnelle, de sorte que la Cour en tient compte lors de son contrôle de la disposition attaquée.

B.18. L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme offre une protection non seulement contre l'expropriation ou la privation de propriété (premier alinéa, seconde phrase), mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (premier alinéa, première phrase) et contre toute réglementation de l'usage des biens (second alinéa).

Selon l'article 1er du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété ne porte pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général. Il y a lieu d'établir un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection du droit de propriété.

L'ingérence dans le droit au respect des biens n'est compatible avec ce droit que si elle est raisonnablement proportionnée au but poursuivi, c'est-à-dire si elle ne rompt pas le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection de ce droit. La Cour européenne des droits de l'homme considère également que les États membres disposent en la matière d'une grande marge d'appréciation (CEDH, 2 juillet 2013, *R.Sz. c. Hongrie*, § 38).

La Cour européenne des droits de l'homme a jugé qu'« une modification législative qui fait disparaître une attente légitime peut constituer en soi une ingérence dans le droit de propriété (voy., *mutatis mutandis*, *Maurice c. France* [GC], n° 11810/03, §§ 67-71 et 79, CEDH 2005–IX; *Draon c. France* [GC], n° 1513/03, §§ 70-72, 6 octobre 2005; et *Hasani c. Croatie* (déc.), n° 20844/09, 30 septembre 2010) » (CEDH, 2 juillet 2013, *R.Sz. c. Hongrie*, § 33).

B.19. En l'espèce, les parties requérantes soutiennent que c'est au moment du compromis de vente que sont déterminées les conditions de taxation. Partant de ce postulat, le taux réduit de 6 % et la base d'imposition spécifique que les acquéreurs s'attendent à payer constitueraient une espérance légitime au sens de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. Or, cette affirmation est erronée en ce qui concerne le droit d'enregistrement visé aux articles 44 et 48, anciens, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Aux termes de ces derniers, seul un acte authentique peut donner lieu à la réduction et celle-ci n'est pas applicable aux conventions sous seing privé présentées à l'enregistrement.

Comme il est dit en B.13, les dispositions législatives qui définissent le taux et la base imposable d'un impôt peuvent à tout moment être modifiées, en tout ou en partie, de sorte que les justiciables ne peuvent pas légitimement escompter le maintien sans modification, dans le futur, de ces dispositions. Les acquéreurs d'un immeuble en viager ne pouvaient donc légitimement espérer bénéficier du taux d'enregistrement réduit qu'au moment de la signature de l'acte authentique, soit postérieurement à la signature du compromis de vente. L'attente légitime au sens de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ne peut être acquise qu'à ce moment.

B.20. Le second moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 21 octobre 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

F. Daoût