



**CIRCULAIRE RELATIVE A L'ELABORATION DES
BUDGETS DES PROVINCES DE LA REGION WALLONNE**

ANNEE 2026

TABLE DES MATIERES

I.	DECISIONS POUVANT AVOIR UN IMPACT SUR LA GESTION DES PROVINCES	7
I.1.	La participation provinciale aux frais de fonctionnement des zones de secours	7
I.2.	Etablissements de l'assistance morale laïque (EPAM).....	7
I.3.	Taxe sur les mâts, pylônes et antennes GSM.....	8
I.4.	Recouvrement amiable et forcé	8
I.5.	Avant-projet de décret-programme portant notamment des mesures diverses en termes de pouvoir locaux.....	9
I.6.	Les ratios de charge de dette et d'endettement	9
I.7.	Véhicules de leasing.....	11
I.8.	Taux de TVA réduit pour les livraisons d'électricité, de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur à partir du 1er juillet 2023.....	12
I.9.	Marchés publics de services financiers	12
I.10.	Délais de paiement	14
II.	DIRECTIVES GENERALES	15
II.1.	Calendrier légal.....	15
II.2.	Règles budgétaires essentielles	16
II.2.1.	Règles de fond.....	16
1.	<i>Equilibre budgétaire</i>	16
2.	<i>Plan de convergence</i>	16
3.	<i>Autres règles</i>	16
II.2.2.	Règles de forme	16
II.3.	Crédits provisoires	17
II.4.	Modifications budgétaires	18
II.5.	Perception des recettes.....	18
II.6.	Placements.....	19
II.7.	Plan eComptes.....	19
II.8.	Annexes.....	20
II.9.	Droits fiscaux en instance	22
II.10.	Vérification de l'encaisse	22
II.11.	Nouvelle méthodologie pour les tableaux de bord prospectifs (TBP).....	22
II.12.	Informations communiquées par la Région wallonne.....	22
III.	BUDGET ORDINAIRE	24
III.1.	Recettes.....	24

III.1.1. Financement général des provinces	24
III.1.2. Dividendes et redevances du secteur intercommunal.....	25
III.1.3. Enregistrement de recettes.....	25
III.1.4. Crédit spécial de recettes préfigurant les dépenses non engagées de l'exercice.....	25
III.2. Dépenses	26
III.2.1. Dépenses de personnel	26
III.2.2. Dépenses de fonctionnement	28
III.2.3. Dépenses de transfert	29
III.2.4. Dépenses de dette.....	29
III.2.5. Stabilisation de la charge de dette	30
III.2.6. Leasing financier	30
III.2.7. Garanties d'emprunt	31
III.2.8. Rééchelonnements d'emprunts	31
III.2.9. Charge des nouveaux emprunts.....	32
III.2.10. Provisions.....	32
IV. BUDGET EXTRAORDINAIRE	34
IV.1. Généralités	34
IV.2. Les ratios	34
1. <i>Ratio volume de la dette</i>	34
2. <i>Ratio des charges financières</i>	34
3. <i>Dérogation – investissements productifs</i>	35
4. <i>En cas de dépassement du ratio des charges financières</i>	35
5. <i>Tableaux à joindre au budget et aux modifications budgétaires</i>	35
IV.3. Marchés publics.....	36
IV.4. Investissements par leasing	38
V. LA FISCALITE PROVINCIALE : RECOMMANDATIONS GENERALES.....	39
V.1. Introduction	39
V.2. Définitions.....	42
V.2.1. Impôt provincial et redevance provinciale.....	42
1. <i>Impôt provincial</i>	42
2. <i>Redevance provinciale</i>	42
3. <i>Intérêt de la distinction entre taxe provinciale et redevance provinciale</i>	43
V.2.2. Les deux grandes catégories d'impôts	44
1. <i>Les impôts qui sont liés à un impôt régional</i>	44

2. Les impôts purement provinciaux	44
V.2.3. Les impôts provinciaux directs et indirects	45
V.3. Principes généraux.....	45
V.3.1. Le principe d'égalité.....	45
V.3.2. Principe « non bis in idem »	47
1. En matière d'impôt.....	47
2. En matière de sanctions fiscales.....	48
V.3.3. Sanctions en matière de règlements-taxes	49
1. Sanctions pénales.....	49
2. Sanctions administratives	49
3. Accroissements.....	49
V.3.4. Lisibilité des règlements	51
V.3.5. Les formalités de publication	52
V.3.6. La consignation	52
V.4. Recommandations particulières.....	52
V.4.1. Perception des recettes	52
V.4.2. Interdiction de lever certaines taxes	53
V.4.3. Interdiction d'établir des taxes prohibitives.....	53
V.4.4. Transmission des centimes additionnels au précompte immobilier.....	54
V.4.5. Exonération en faveur des industries nouvelles et des investissements	55
1. Expansion économique	55
2. Actions prioritaires pour l'Avenir wallon.....	55
V.4.6. Le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (CRAF)	56
1. Champ d'application du CRAF	56
2. Les dispositions du CRAF applicables aux taxes communales/provinciales	57
V.4.7. Recouvrement des taxes – Recouvrement amiable et recouvrement forcé.....	57
1. Recouvrement amiable.....	57
2. Recouvrement forcé – Recommandé préalable au commandement par voie d'huissier 57	
V.4.8. Recommandé préalable au commandement par voie d'huissier	61
V.4.9. La sommation interruptive de prescription (articles L3321-12 renvoyant aux articles 20 et 24 du CRAF).....	63
V.4.10. Frais de rappel en cas de non-paiement d'une redevance	64

V.4.11. Réclamation contre les taxes provinciales et ses conséquences sur le recouvrement	67
.....	
1. Recours préalable obligatoire au recours judiciaire	67
2. Qui peut introduire un recours administratif ?	68
3. Sous quelle forme ?	68
4. Dans quel délai ?	68
5. Auprès de qui ?	70
6. Limite du pouvoir en tant qu'autorité administrative ?	70
7. Accusé de réception	70
8. Procédure	70
9. Requête auprès du tribunal de première instance	71
10. Conséquence sur le recouvrement d'une taxe	72
V.4.12. Réclamation contre les redevances provinciales	72
V.4.13. La formalité de déclaration du contribuable	72
V.4.14. La procédure de la taxation d'office	73
V.4.15. Articles 355 à 357 du code des impôts sur les revenus	74
1. Etablissement d'une nouvelle cotisation	75
2. Etablissement d'une cotisation subsidiaire	75
3. Personnes assimilées au redevable	76
V.4.16. Intérêts de retard et intérêts moratoires en matière d'impôt sur les revenus	77
V.4.17. Contentieux relatif au précompte immobilier : droit à l'information	77
VI. NOMENCLATURE DES TAXES PROVINCIALES	79
VI.1. Etablissement occupant du personnel de bar (taxe directe) - Modèle disponible	80
VI.2. Débits de boissons (taxe directe)	80
VI.3. Débits de tabac (taxe directe)	81
VI.4. Agences de paris sur les courses de chevaux (taxe directe) - Modèle disponible	81
VI.5. Panneaux publicitaires (taxe directe) - Modèle disponible	82
VI.6. Taxe de séjour (taxe directe si prise au forfait ou taxe indirecte si prise à la nuitée) - Modèle disponible	83
VI.6.1. Taxation forfaitaire	83
VI.6.2. Taxation par nuitée	83
VI.7. Dépôts de mitraille, de véhicules usagés et véhicules abandonnés (taxe directe) – Modèle disponible	85
VI.8. Taxe annuelle sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes ainsi que ceux visés par le permis d'environnement (taxe directe) - Modèle disponible	85

VI.9. Taxe sur les agences bancaires (taxe directe) - Modèle disponible.....	86
VI.10. Taxe sur les centres d'enfouissement technique (taxe indirecte) et/ou décharge de classe 2 et 3, sur le stockage des boues de dragage et sur les produits traités par incinération.	86
VI.11. Taxe sur les canots, bateaux de plaisance et jet skis	87
VI.12. Taxe sur les secondes résidences (taxe directe) - Modèle disponible	87
VI.13. Taxe sur les chevaux d'agrément, les poneys et les haras (taxe directe) - Modèle disponible.....	89
VI.14. Taxe sur les permis de chasse et les licences de chasse	89
VI.15. Taxe sur les chiens.....	89
VI.16. Précompte immobilier - Centimes additionnels (taxe directe)	89

La présente circulaire remplace celle du 30 mai 2024.

I. DECISIONS POUVANT AVOIR UN IMPACT SUR LA GESTION DES PROVINCES

I.1. La participation provinciale aux frais de fonctionnement des zones de secours

L'engagement du Gouvernement wallon en faveur de la stabilisation juridique de la reprise provinciale de la dotation communale à destination des zones de secours s'est concrétisé par l'adoption du décret-programme du 18 décembre 2024.

Ce décret crée un véhicule juridique adéquat – le Budget Complémentaire visé à l'article L2241-1 CDLD – consolidant ainsi la mesure initiée en 2021.

S'agissant de la mise en place d'une nouvelle trajectoire de reprise progressive, les discussions sont actuellement en cours au sein du Gouvernement wallon. Les modalités précises de cette trajectoire seront communiquées dans les délais utiles pour l'élaboration des budgets 2026.

Il est toutefois d'ores et déjà prévu que cette trajectoire comprendra une augmentation graduelle de la part reprise par les provinces, afin de soulager davantage les finances communales dans les années à venir.

I.2. Etablissements de l'assistance morale laïque (EPAM)

Les établissements de l'assistance morale laïque (EPAM) disposent de très peu de ressources propres.

En vertu de la loi fédérale du 21 juin 2002, et plus précisément de son article 26, les revenus de l'EPAM sont effectivement formés :

« 1° du produit des biens constituant le patrimoine de l'établissement ;

2° du produit des dons, legs, fondations et dons manuels ;

3° des recettes extraordinaires de toute nature ;

4° de l'intervention de la province concernée ou de la Région Bruxelles-Capitale destinée au paiement des charges, visées à l'article 27, de l'établissement en cas d'insuffisance de ses revenus. »

Dès lors, je rappelle que les provinces ne sont tenues d'intervenir financièrement auprès de ces établissements qu'en cas de déficit budgétaire, et **uniquement** lorsque ce déficit résulte de dépenses obligatoires telles que définies à l'article 27 de la loi précitée.

En outre, cette éventuelle intervention financière doit être inscrite chaque année au budget des dépenses de la province concernée.

J'attire également votre attention sur le fait qu'à l'heure actuelle, aucune dépense ne peut être refusée, modifiée ou plafonnée par la province, celle-ci ne disposant que d'un pouvoir consultatif.

Aucune modification de la législation n'est prévue à ce jour en Région wallonne.

Néanmoins, je tiens à souligner que :

- **Sous réserve de l'application de l'article 9, 4° de l'Arrêté Royal du 17 février 2004**, les moyens provinciaux ne peuvent faire l'objet de mise en réserve et doivent être utilisés dans l'année de leur liquidation ;
- La constitution de provisions ou de fonds de réserve ne peut en aucun cas servir de justification à une augmentation de la dotation provinciale ;
- L'intervention provinciale doit être strictement limitée aux dépenses obligatoires telles que définies à l'article 27 de la loi du 21 juin 2002 ;
- Dans un souci de transparence des transferts effectués par certains EPAM, il y a lieu de veiller à ce que la section relative aux « Dotations et transferts » au sein des dépenses ordinaires du budget de l'EPAM, soit systématiquement utilisée pour toutes les dotations et transferts, avec une ventilation claire des bénéficiaires.

I.3. Taxe sur les mâts, pylônes et antennes GSM

Dans les circulaires budgétaires précédentes, vous étiez informé de l'état de situation des accords pluriannuels, ou accords « TOP ». Suite à la décision du Gouvernement wallon du 6 juin 2024 tel qu'amendé et réitéré le 24 avril 2025, nous avons facilité les anciens mécanismes « TOP » pour en faire un droit de tirage et non plus un appel à projet. L'objectif est de soulager la charge induite par les obligations de justifications et de faciliter la transition des pouvoirs locaux dans les matières de digitalisation et de transformation numérique et de simplification administrative.

Conformément aux dispositions de la circulaire du 29 juillet 2025 et de la circulaire du 19 décembre 2024, et dans le cadre du mécanisme de financement alternatif prévu par le Gouvernement wallon, les provinces souhaitant bénéficier de cette compensation sont invitées à ne pas instituer de taxe directe ou indirecte sur les pylônes ou, le cas échéant, à abroger toute taxe existante. Une intention doit être également manifestée selon les modalités prévues dans cette circulaire.

Par ailleurs, les pouvoirs locaux signataires du protocole d'accord doivent obligatoirement manifester leur intérêt avant le 15 octobre 2025 à minuit, selon les modalités qui seront précisées ultérieurement.

Sous réserve du respect de ces conditions, les fonds pourront être libérés pour le 30 novembre 2025.

Je demande également à ce que l'ensemble des dépenses et des recettes soient inscrites à l'article budgétaire 47025/XXX-XX que ce soit à l'ordinaire ou à l'extraordinaire.

I.4. Recouvrement amiable et forcé

Il peut être fréquent que les ménages ne payent pas certaines taxes et redevances.

Ce manquement peut relever d'une certaine inattention, de difficultés financières, momentanées ou permanentes, accompagnées de la méconnaissance des conséquences qu'une absence de réaction peut engendrer ou enfin de la volonté de ne pas satisfaire aux obligations citoyennes.

Au niveau de la procédure de recouvrement ainsi que des éventuels frais y liés, j'insiste sur l'importance d'informer au mieux et correctement le redevable.

Cette information peut être réalisée par le biais notamment de mentions intégrées dans les rappels, ordinaires et par recommandé.

Il est en effet opportun d'informer le redevable, d'une part, des conséquences financières liées au transmis de leur dossier entre les mains d'un huissier en cas d'absence de paiement et, d'autre part, des possibilités éventuelles d'obtenir un plan d'apurement sans que cela n'engendre de frais exagérés.

Par ailleurs, il est rappelé qu'existe au sein du CPAS au-delà des services d'octroi un service de médiation. Ces services ont toute leur utilité pour anticiper toute dégradation financière supplémentaire.

Concernant le recouvrement de dossiers transmis aux huissiers, j'insiste pour que vous informiez les redevables des frais de procédure auxquels ils pourraient être soumis, et surtout les différentes gradations au niveau de ces frais.

Ces informations pourraient également utilement accompagner les rappels envoyés par courrier ordinaire ou par courrier recommandé.

Concernant le recours aux huissiers, il y a lieu de transmettre une copie du règlement en rapport avec les sommes recouvrées. De plus, j'insiste pour que les provinces puissent juger de la qualité de la mission qu'elles donnent aux huissiers qu'elles mandatent et, dans cet objectif, établissent un rapport tant sur la situation des ménages concernés que sur les frais engagés et montants recouverts à charge de ces mêmes ménages.

Par ailleurs, je vous rends attentif aux **règles de recouvrement amiable des dettes des consommateurs**, qui sont entrées en vigueur le 1^{er} septembre 2023 (1^{er} décembre 2023 dans certains cas).

Je vous renvoie à cet égard aux points spécifiques V.4.7. et V.4.10. de la circulaire.

I.5. Avant-projet de décret-programme portant notamment des mesures diverses en termes de pouvoir locaux

Le Gouvernement a adopté en première lecture le 17 juillet 2025 la première lecture d'un avant-projet de décret-programme, lequel contient une série de réformes diverses qui enterreront en vigueur sous réserve de son adoption par le Parlement wallon. Les mesures projetées sont évoquées dans ce communiqué de presse : <https://www.wallonie.be/fr/acteurs-et-institutions/wallonie/gouvernement-de-wallonie/communiqués-presse/2025-07-17-0>

I.6. Les ratios de charge de dette et d'endettement

Dans un souci de simplification administrative et sur recommandation, il a été décidé de mettre fin au mécanisme de la balise d'emprunts, au profit d'un des ratios d'endettement.

L'objectif reste inchangé : garantir un niveau d'endettement maîtrisé, condition indispensable à la préservation de l'équilibre budgétaire à moyen et long terme.

Les provinces sont dès lors invitées à respecter les seuils suivants :

- 125 % pour le ratio du volume de la dette ;
- 17,5 % pour le ratio des charges financières.

Un canevas de calcul des ratios est mis à disposition sur le Portail des Pouvoirs locaux, afin de faciliter leur intégration dans les documents budgétaires.

1. Ratio volume de la dette

Ce ratio vise à évaluer la soutenabilité de la dette provinciale en mesurant le poids de l'endettement par rapport à la capacité structurelle de la commune à générer des recettes ordinaires.

Il permet de déterminer si la commune est en mesure de faire face, à moyen et long terme, à des obligations financières sans compromettre son équilibre budgétaire ordinaire.

Ce ratio s'inscrit dans une logique de surveillance financière et d'alerte : plus il est élevé, plus la dette pèse sur les recettes, ce qui peut indiquer un risque de surendettement ou une marge de manœuvre réduite.

2. Ratio des charges financières

Ce ratio vise à mesurer le poids budgétaire réel de la dette sur les recettes propres de la province.

Contrairement au ratio volume, il se concentre sur le flux annuel de la charge de la dette, c'est-à-dire remboursements et intérêts à charge de la province, après corrections des remboursements pris en charge par l'autorité supérieure.

L'objectif est d'apprécier la capacité effective de la province à honorer ses engagements annuels liés à la dette, tout en finançant son fonctionnement ordinaire.

3. Dérogation – investissements productifs

Exclusivement lorsqu'un investissement peut être objectivement qualifié de productif, c'est-à-dire lorsqu'il induit des économies structurelles de fonctionnement au moins équivalentes à la charge de dette de l'emprunt qui le finance (en année pleine), il est permis à la province, de manière dérogatoire, de neutraliser cette charge d'intérêt dans le calcul du ratio des charges financières.

Concrètement, il est autorisé, dans cette hypothèse spécifique, de diminuer le numérateur du ratio d'un montant équivalent à la charge d'intérêt relative à l'emprunt contracté pour ce projet productif.

Cette neutralisation partielle vise à ne pas pénaliser les provinces qui s'engagent dans une politique d'investissement responsable et génératrice d'économies récurrentes, tout en ** maintenant un encadrement strict** du périmètre d'endettement.

Il est impératif que cette économie soit démontrée de manière précise et documentée, sur base d'une évaluation financière ex ante intégrée au dossier décisionnel soumis au Conseil provincial. Cette évaluation est annexée au budget ou à la modification budgétaire concernée.

4. En cas de dépassement du ratio des charges financières

Lorsqu'une province présente un ratio des charges financières supérieur à 17,5 % des recettes ordinaires propres, elle est tenue de joindre, au document budgétaire suivant (budget initial ou modification budgétaire), une trajectoire pluriannuelle prévisionnelle de l'évolution de sa charge de dette sur une période au minimum de cinq exercices budgétaires.

L'objectif de cette trajectoire est de documenter la soutenabilité financière de la stratégie d'endettement de la province, en démontrant qu'elle demeure compatible avec un retour progressif en dessous du seuil des 17,5 %, dans un horizon temporel raisonnable, et sans compromettre l'équilibre structurel du budget ordinaire.

Cette trajectoire doit être présentée sous la forme d'un tableau synthétique reprenant, au minimum pour chacun des cinq exercices suivants :

- Les prévisions de recettes ordinaires propre. Pour rappel, ces informations figurent dans les tableaux prévisionnels budgétaires pluriannuels qui doivent être joints en annexe au budget et aux documents budgétaires. J'ajoute également que le document généré par e-compte constitue une base, mais qu'il doit être amendé en fonction de la stratégie provinciale.
- La charge de dette échue, ventilée emprunt par emprunt (intérêts et amortissements), sur base des données transmises par les établissements bancaires partenaires ;
- La nouvelle charge de dette anticipée, résultant des investissements planifiés, tenant compte du calendrier prévisionnel de mise en œuvre et des conditions de financement envisagées (durée, taux, mode de remboursement, etc.).

I.7. Véhicules de leasing

Je tiens particulièrement à mettre en évidence les conséquences du recours au leasing.

Je rappelle que le recours au leasing pour la flotte de véhicules, de fonction ou de service, engendre des effets indirects non seulement sur les finances régionales mais également sur les finances communales dès lors que les sociétés de leasing ne sont pas établies sur le sol wallon.

Ces effets indirects relèvent non seulement de la flotte de véhicules en leasing de la province elle-même mais également de toutes entités avec lesquelles la province a un lien et un intérêt.

Pour ces véhicules, même si les finances de la province ne sont pas directement concernées, la fiscalité (taxe de circulation et de mise en circulation) ainsi que les additionnels communaux y appliqués constitue en effet des recettes de la Région et des communes sur le territoire desquelles la société de leasing est établie, en ce compris par conséquent le décime additionnel.

Or la majorité des sociétés de leasing sont établies en dehors du territoire de la Région wallonne, ce qui occasionne des pertes de recettes pour les entités wallonnes et impacte également négativement les pouvoirs locaux et sous-entités locales.

Cette situation a été examinée par le Gouvernement. Outre l'incidence sur l'activité économique de recourir aux services d'une société établie en-dehors du territoire régional, il appert que, même en cas de recours au leasing, selon une étude menée par le Tax institue de l'ULiège, l'employeur voire l'utilisateur du véhicule peut être la personne reprise sur le

certificat d'immatriculation, les recettes des taxes dans ce cas bénéficiant aux entités régionales.

Le Gouvernement a donc examiné les alternatives possibles, et ce pour l'ensemble des entités publiques et parapubliques, de prévoir certaines dispositions particulières permettant les retours fiscaux au bénéfice des entités wallonnes.

Il en serait de même lorsqu'une entité publique ou parapubliques intervient par le biais d'une aide ou d'un subside en faveur du secteur privé.

Dans cet objectif, le Gouvernement s'est accordé sur une clause spécifique à introduire dans les cahiers spéciaux des charges relatifs aux marchés de véhicules. Elle se retrouve en annexe I de la circulaire du 20 juillet 2023 relative au leasing de véhicules par les entités publiques et parapubliques.

Par ailleurs, le Gouvernement a décidé de recommander fortement aux communes, CPAS, provinces, régies communales et provinciales autonomes, intercommunales, associations chapitre XII, zones de police et de secours, asbl dites communales et provinciales, d'insérer cette clause spécifique dans leurs cahiers spéciaux des charges pré rappelés.

I.8. Taux de TVA réduit pour les livraisons d'électricité, de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur à partir du 1er juillet 2023

J'attire votre attention sur les modifications entrées en vigueur au 1er juillet 2023 concernant l'application de la TVA réduite pour les livraisons d'électricité, de gaz naturel et de chaleur via des réseaux de chaleur et notamment sur la distinction entre consommation professionnelle et une consommation non-professionnelle (loi du 19 mars 2023, *Moniteur belge* du 29 mars 2023).

Cette distinction est importante en termes financiers en ce qui concerne l'application de la TVA pour les établissements publics.

Ces mesures pérennisent des mesures en vigueur précédemment mais tiennent explicitement compte de la situation particulière des pouvoirs publics

Je vous renvoie pour plus de détail à la circulaire fédérale 2023/C/65 FAQ du 26 juin 2023 ayant trait à ce sujet, et notamment son point 7. La prise de connaissance de l'ensemble de la circulaire paraît néanmoins indispensable. Le lien pour y accéder est le suivant :

<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/a9611779-427d-4316-9afa-6fb30c0198a7>

Le cas échéant, je vous invite à examiner votre contrat, ainsi que les procédures éventuelles à suivre, explicitées dans la même circulaire.

Cette recommandation est également valable pour l'ensemble des entités para-provinciales.

I.9. Marchés publics de services financiers

L'article 28, 6° de la loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics prévoit que la présente loi ne s'applique pas aux marchés publics de services ayant pour objet des prêts, qu'ils soient ou non liés à l'émission, à la vente, à l'achat ou au transfert de titres ou d'autres instruments

financiers. Ces services ne sont, par conséquent, pas soumis à l'application stricte de la réglementation susmentionnée.

Néanmoins, les grands principes de droit administratif relatifs à la passation des marchés publics impliquant notamment une mise en concurrence doivent être respectés tels, notamment, les principes d'égalité, de non-discrimination, de motivation et de proportionnalité.

Au-delà de ces éléments essentiels à une saine concurrence et, compte tenu du contexte économique et financier actuel et, plus particulièrement de la hausse significative des taux ainsi que l'impact du poids des charges d'intérêts, il m'apparaît opportun d'attirer votre attention sur divers éléments, non exhaustifs, à prendre également en compte lors de la fixation des conditions de votre marché :

- Il est recommandé d'accorder davantage de poids au critère d'attribution portant sur le prix qu'aux éventuels autres critères que vous pourriez fixer. En d'autres termes, la pondération doit être le reflet de l'importance à apporter au critère du prix. Ce dernier doit également, notamment, tenir compte de la marge proposée pour la période de prélèvement et de la commission de réservation ;
- Dans le cadre de la passation de ces marchés publics, des services complémentaires au financement sont régulièrement sollicités. Je vous invite à examiner avec attention la pertinence, dans votre cas d'espèce, de cette sollicitation de services administratifs eu égard au coût que ceux-ci entraînent et, dès lors, de limiter votre demande aux services strictement nécessaires à l'exécution du marché ;
- Il est recommandé de limiter la durée de validité des offres au strict nécessaire afin de limiter les coûts liés à la réservation de fonds propres par les établissements de crédit pendant cette période ;
- Il est conseillé de veiller, autant que faire se peut, à aligner les montants des emprunts demandés sur les attributions de marchés, voire sur les factures effectivement reçues, et non sur les montants des crédits budgétaires estimés ;
- Il est conseillé de veiller, dans la mesure du possible et en tenant compte bien évidemment de la programmation des projets, à émettre vos marchés d'emprunts en regroupant les projets figurant dans la même fonction, voire en regroupant les projets de diverses fonctions selon les mêmes durées d'amortissement souhaitées desdits emprunts ;
- Il est recommandé de permettre aux soumissionnaires de remettre une offre pour un seul lot, pour plusieurs lots ou pour tous les lots de manière à motiver davantage d'opérateurs économiques à participer à l'appel d'offres ;
- Il est conseillé de limiter la durée des périodes de commande et de prélèvement. En effet, plus ces périodes sont longues et plus le coût pour votre adjudicataire est important. Or les coûts supportés par l'opérateur économique sont répercutés sur le prix qu'il propose ;
- Vous êtes également invités à adapter les types d'offres demandés en termes de périodicités de révision des taux (révision mensuelle, trimestrielle, semestrielle, annuelle, triennale, quinquennale, décennale et taux fixe) aux seules révisions qui correspondent à vos besoins réels. En d'autres termes, il n'apparaît pas opportun de solliciter toutes les hypothèses de révision lorsque celles-ci ne sont pas appropriées au cas d'espèce ;

Il est recommandé de clairement identifier et distinguer dans vos marchés la destination des crédits sollicités. D'une part, certains investisseurs tiennent compte des critères environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) en plus des facteurs financiers traditionnels tel que le niveau de risque par exemple et souhaitent investir dans ce type de produits et d'autre part, ces types d'investissements peuvent bénéficier de taux plus intéressants, par exemple au travers de financements de la BEI ;

Enfin, j'attire votre attention sur le fait que prévoir une possibilité de remboursement anticipé sans frais lors des révisions de taux impacte à la hausse le prix proposé par les opérateurs économiques. En effet, cette clause entraîne un risque pour ces derniers qui est répercuté sur leur offre.

I.10. Délais de paiement

La directive 2011/7/UE du 16 février 2011 a remplacé la directive 2000/35/CE sur la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales. Elle a introduit plusieurs modifications substantielles par rapport au régime précédent, afin d'harmoniser davantage les délais de paiement en Europe et de protéger surtout les créanciers (notamment les PME). Dans le régime autrefois applicable (directive 2000/35/CE), les délais de paiement n'étaient pas strictement harmonisés : la règle de principe était 30 jours, mais il y avait une grande marge de manœuvre pour prévoir des délais plus longs par contrat, sans limite claire. Depuis l'entrée en vigueur de la Directive 2011/7/UE, il est désormais prévu le dispositif suivant :

- 1. Transactions entre entreprises (B2B) : Délai de paiement = 30 jours calendrier après réception de la facture ou des marchandises. Possibilité de prolonger jusqu'à 60 jours si cela est expressément convenu et ne constitue pas un abus manifeste.**
- 2. Transactions avec pouvoirs publics (B2G) : Règle stricte : 30 jours calendrier maximum. Exception : pour certains hôpitaux et établissements de santé publics, délai porté à 60 jours en raison de leurs spécificités. Toute clause prévoyant un délai supérieur est en principe nulle.**

Il est également rappelé aux provinces l'importance de veiller au respect des délais de paiement dans le cadre de l'exécution de leurs marchés publics.

En effet, l'article 69 de l'arrêté royal du 14 janvier 2013 établissant les règles générales d'exécution des marchés publics prévoit que des intérêts de retard sont automatiquement dus lorsqu'un pouvoir adjudicateur ne procède pas au paiement d'un marché public (travaux, fournitures ou services) dans le délai prescrit. Ces intérêts sont calculés au prorata du nombre de jours de retard, sans qu'une mise en demeure préalable ne soit nécessaire.

Les taux applicables sont mis à jour régulièrement et peuvent être consultés sur le site du SPF Stratégie et Appui (<https://bosa.belgium.be>).

II. DIRECTIVES GENERALES

II.1. Calendrier légal

Dans un souci de bonne maîtrise de la gestion provinciale, j'attire votre attention sur la nécessité de veiller à respecter au mieux les prescrits légaux concernant les dates de vote budgétaires et comptables, traduisant ainsi la rigueur d'efforts parfois difficiles mais nécessaires afin de pouvoir disposer dès le début de l'exercice financier d'un budget, et encore plus de comptes annuels visant rapidement à l'arrêt de la situation réelle de la province¹.

En ce qui concerne les budgets initiaux, les Collèges provinciaux arrêteront un budget provisoire pour le **1^{er} octobre** au plus tard et le transmettront immédiatement à la Région wallonne sous le format d'un fichier SIC. Ce projet de budget ne sera pas soumis à l'exercice de la tutelle. Il servira uniquement à répondre à la demande de l'ICN de disposer le plus rapidement possible de données budgétaires.

Le budget définitif devra être voté par les Conseils pour le **31 décembre** au plus tard et devra donc être transmis à la tutelle pour le **15 janvier** au plus tard.

En ce qui concerne les comptes, les Provinces transmettront pour le **15 février** au plus tard un compte provisoire arrêté par le Collège provincial. Ce compte reprendra la situation des droits constatés nets et des imputations comptabilisées au 31 décembre. Ce compte ne sera pas soumis à l'exercice de la tutelle régionale. Son intérêt est de servir à répondre à la demande de l'ICN en matière de disponibilité de données comptables et budgétaires.

Le conseil provincial arrête chaque année les comptes annuels de l'exercice précédent et les transmet au Gouvernement pour le 1^{er} juin au plus tard sous le format d'un fichier SIC. Les comptes annuels comprennent le compte budgétaire, le compte de résultats et le bilan ainsi que la liste des adjudicataires des marchés de travaux, de fournitures ou de services pour lesquels le conseil provincial a choisi le mode de passation et a fixé les conditions.

Je vous rappelle vos obligations en matière de dialogue social et de transmission des documents budgétaires aux organisations syndicales représentatives, précisées à l'article L2231-9 du CDLD.

Par ailleurs, en vertu de l'article L2231-9, §1^{er}, du CDLD, je rappelle que le budget et les comptes sommaires doivent être insérés au Bulletin provincial dans le mois qui suit son approbation, en ce qui concerne le budget, et dans le mois qui suit leur arrêt, en ce qui concerne les comptes sommaires. J'ajoute que les comptes doivent être déposés au greffe de la province, à l'inspection du public, pendant un mois, à partir de l'arrêt des comptes.

En application de l'article L2231-9 du CDLD, le budget, les modifications budgétaires et les comptes sont publiés par la province sur son site internet dès leur approbation par l'autorité de tutelle.

Il convient que, dès la confection du budget de l'année N+1, une évaluation de l'exécution du budget de l'année en cours permette la mise au point de la dernière modification budgétaire de l'exercice. Je vous saurais donc gré, sauf si cette modification budgétaire est totalement neutre, de la confectionner avant le vote du budget de l'exercice suivant, afin d'éviter que le résultat présumé au premier janvier ne soit modifié. En tout état de cause, elle doit me

¹ Articles L2231-6 et L2231-8 du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation.

parvenir à une date permettant l'exercice complet de la tutelle. La transmission tardive de modifications budgétaires à l'autorité de tutelle peut conduire à une absence de décision avant le 31 décembre de l'exercice, qui rendrait donc inexécutables lesdites modifications et empêcherait tout engagement des crédits y prévus.

II.2. Règles budgétaires essentielles

II.2.1. Règles de fond

1. Equilibre budgétaire

L'équilibre budgétaire, c'est-à-dire l'équilibre global (déterminé sur la dernière ligne des tableaux récapitulatifs figurant à la fin du budget), tant au service ordinaire qu'au service extraordinaire, constitue le premier principe essentiel de la gestion financière².

Depuis 2015, les provinces doivent atteindre l'équilibre à l'exercice propre du service ordinaire.

2. Plan de convergence

Les provinces qui ne sont pas à l'équilibre à l'exercice propre du service ordinaire en 2026 doivent présenter un plan de convergence à l'autorité de tutelle dans les trois mois à compter de mon arrêté (article L2231-10, § 2, du CDLD) précisant que la province est soumise à plan de convergence selon les modalités précisées par la circulaire relative au plan de convergence.

3. Autres règles

Les recettes et dépenses doivent être précises, conformément à l'article 5 du RGCP.

Pour ce qui concerne particulièrement le service ordinaire, une comparaison efficace peut être effectuée via le compte pénultième ou les balances budgétaires de l'exercice antérieur.

L'approbation d'un crédit budgétaire ne dégage pas les autorités provinciales de l'application des diverses législations et réglementations applicables à l'opération recouverte par ce crédit. Je songe notamment à l'application des législations relatives aux marchés publics et aux subventions. Il est clair que la présence d'un article budgétaire de dépenses permet la conclusion effective du marché ou le versement de la subvention, mais n'exonère pas l'autorité compétente du respect de l'ensemble des étapes et obligations imposées par les réglementations ad hoc.

Je rappelle qu'il est tout à fait illégal et donc formellement interdit d'engager des crédits avant leur approbation formelle (ou implicite de par l'effet de l'expiration du délai imparti à la tutelle pour se prononcer), et que si un crédit n'a pas été approuvé avant le 31 décembre de l'exercice, il ne peut donc pas être exécuté.

II.2.2. Règles de forme

Le Conseil provincial peut instituer des conseils participatifs chargés de synthétiser les besoins prioritaires exprimés par la population, afin qu'il puisse en être tenu compte dans les grandes options budgétaires annuelles. Ces conseils participatifs doivent être consultés préalablement au débat et au vote du budget par le Conseil provincial³.

² Article L2231-10, § 1^{er}, du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation.

³ Article L2212-31, alinéas 2 et 3 du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation.

Enfin, à l'occasion de l'examen des budgets et des comptes, le Conseil provincial discute de manière approfondie de la note de politique générale. Il discute également des politiques des régies, intercommunales, ASBL et associations qui ont un plan ou un contrat de gestion, ainsi que des rapports d'évaluation de l'exécution des plans ou des contrats de l'exercice précédent. A cette occasion, le conseil peut entendre un ou plusieurs membres des organes de gestion des régies, intercommunales, ASBL et associations⁴.

Les conseillers peuvent consulter les budgets, comptes et délibérations des organes de gestion des intercommunales, ASBL et associations qui ont, avec la province, un plan ou un contrat de gestion⁵.

Ils peuvent en outre visiter tous les établissements et services créés et gérés par la province ainsi que les intercommunales, ASBL et associations qui ont, avec la province, un plan ou un contrat⁶.

Le budget sera accompagné de l'avis de la Cour des comptes⁷

La même procédure sera appliquée à toutes les modifications budgétaires ultérieures.

II.3. Crédits provisoires

En ce qui concerne les crédits provisoires, je vous renvoie à l'article 14 du règlement général de la comptabilité provinciale qui précise ce qui suit :

« §1. Avant l'arrêt définitif du budget, il peut être pourvu par des crédits provisoires aux dépenses pour lesquelles un crédit exécutoire était inscrit au budget de l'exercice précédent.

Toutefois, lorsque le budget n'est pas encore voté, les crédits provisoires sont arrêtés par le conseil provincial, sans préjudice de l'approbation éventuelle par l'autorité de tutelle.

§2 Les crédits provisoires ne peuvent excéder par mois écoulé ou commencé le douzième ;

- *1° du crédit budgétaire de l'exercice précédent, lorsque le budget de l'exercice n'est pas encore voté ;*
- *2° du crédit budgétaire de l'exercice en cours ou, s'il est moins élevé, du crédit budgétaire de l'exercice précédent, lorsque le budget de l'exercice est déjà voté. »*

Le conseil provincial peut voter plusieurs douzièmes provisoires en une seule délibération. Tant que cela reste fondé, le conseil doit raisonnablement estimer quand il votera le budget provincial.

Les douzièmes provisoires ne concernent que les dépenses ordinaires. En l'absence d'un budget voté et approuvé, les dépenses extraordinaires sont interdites.

En ce qui concerne la notion de « dépense strictement indispensable à la bonne marche du service public », elle est à l'appréciation du collège provincial. Mais si le conseil provincial

⁴ Article L2231-7 du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation.

⁵ Article L2212-33, § 2 du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation.

⁶ Article L2212-34 du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation.

⁷ Article 66 §2 de la loi provinciale du 30 avril 1836.

estime que la dépense en question n'est pas strictement indispensable à la bonne marche du service public, il est libre de ne pas ratifier la délibération du collège, et dans ce cas-là, le collège resterait responsable de la dépense (du moins en ce qui concerne la partie excédant le douzième autorisé).

Les délibérations sur les douzièmes provisoires ne font l'objet d'aucune tutelle particulière. Elles sont soumises à la tutelle générale, sans obligation de transmission.

Un modèle de délibération est disponible sur le portail des pouvoirs locaux.

II.4. Modifications budgétaires

Chaque modification budgétaire ordinaire ou extraordinaire est décidée par une seule et même délibération du conseil provincial.

Seules les modifications budgétaires strictement indispensables au bon fonctionnement de la province et dont il n'est pas possible de tenir compte dans le budget avant le 15 novembre de l'exercice peuvent être transmises à l'autorité de tutelle après cette date. Le conseil provincial peut uniquement voter une modification budgétaire extraordinaire isolée si elle n'a pas d'impact sur le service ordinaire.

La dernière modification budgétaire de l'exercice doit être transmise dans un délai susceptible de permettre l'exercice de la tutelle. L'exécution des données contenues dans ce document pourra ainsi se faire durant l'année budgétaire, ce qui démontre une bonne gestion des deniers publics.

Un tableau récapitulatif des recettes et dépenses sera joint à toute modification de cours d'exercice, adapté sur la base des éléments de la modification concernée.

Je vous renvoie aussi à l'article 15 du RGCP. Les principes évoqués pour le budget initial sont également applicables aux modifications budgétaires.

Je vous recommande aussi, dans un souci de clarté et de cohérence, et dans toute la mesure du possible, d'éviter de voter de nouvelles modifications budgétaires alors que les précédentes n'ont pas encore été approuvées.

Je vous rappelle également qu'il y a lieu d'intégrer dans les modifications budgétaires, les résultats tels qu'ils ont été approuvés ou réformés par l'autorité de tutelle dans les précédents documents budgétaires.

II.5. Perception des recettes

Je vous rappelle qu'en vertu, notamment, de l'article L3321-4, §2, du CDLD, les droits établis dans les rôles sont comptabilisés aux recettes de l'exercice au cours duquel lesdits rôles sont rendus exécutoires. J'insiste sur l'intérêt de rendre les rôles de taxes exécutoires dans le courant de l'exercice auquel ils se rattachent. En effet, cette manière de procéder assure à la province une prise en compte équilibrée d'année en année de l'ensemble de ses recettes fiscales.

Par ailleurs, lorsqu'une province souhaite reprendre dans le budget de l'exercice en cours des recettes liées à des rôles de taxes de l'exercice précédent mais rendus exécutoires entre le 1^{er} janvier et le 30 juin de l'exercice en cours, elle ne peut effectuer cette opération : d'abord,

qu'au moment de l'injection du résultat du compte de l'exercice précédent, afin d'éviter toute double inscription en recettes ; et ensuite, uniquement via une inscription de recettes qui doit figurer aux exercices antérieurs (ceci n'est pas d'application si la province a seulement inscrit à son budget précédent la part de recettes relative aux rôles de taxes rendus exécutoires au cours de cet exercice).

Dans le souci de respecter au mieux le principe de sincérité budgétaire, je ne peux que vous recommander, lors de la confection de la dernière série de modifications budgétaires, de revoir l'estimation des recettes budgétées à l'exercice propre s'il apparaît que différents rôles ne seront plus que vraisemblablement rendus exécutoires avant la fin de l'exercice.

II.6. Placements

En ce qui concerne les placements, je vous renvoie notamment à l'article 31 du RGCP qui stipule que les fonds disponibles de la province peuvent uniquement faire l'objet de placements effectués auprès d'une institution financière qui satisfait au prescrit des dispositions de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse et dont le capital est au moins garanti. Par conséquent, il peut être accepté que les autorités provinciales effectuent des placements de fonds en SICAV dans la mesure où ces placements garantissent au minimum le remboursement du capital investi. De la même manière, je ne m'oppose pas à des placements opérés dans des fonds ou des produits d'assurance à capital et taux d'intérêt minimum garantis.

Une attention particulière devra également être donnée à la qualité de ces organismes au niveau de leur situation financière.

Le principe qui guide la décision doit toujours être en premier lieu la prudence dans la gestion des fonds publics et en second lieu la recherche d'un rendement satisfaisant. Il appartient à chaque pouvoir provincial de mettre en œuvre ces principes, le directeur financier jouant pleinement ici son rôle de conseiller financier de la province.

Quant aux placements éthiques (sur le plan social, environnemental ou autres), il appartient à chaque autorité provinciale de décider si elle veut ou non y adhérer et limiter son choix dans ses placements. De la même manière, une attention particulière sera donnée à la qualité de ces différents critères, laquelle n'est pas toujours confirmée ou facile à déterminer.

De manière générale, toute spéculation utilisant des moyens publics est proscrite.

II.7. Plan eComptes

J'attire une nouvelle fois votre attention sur l'importance d'utiliser le logiciel eComptes « Provinces » qui a été mis à votre disposition en 2015, et ce pour les deux raisons essentielles qui suivent.

D'une part, il s'agit de permettre la récolte numérique des données financières à l'attention des statistiques pour pouvoir répondre, notamment, aux obligations européennes.

Vous avez ainsi l'obligation de transmettre par ce canal les fichiers suivants :

- Le fichier numérique de vos budgets, modifications budgétaires et comptes (fichier SIP) ;
- Le fichier des budgets et comptes provisoires ;

- Le fichier des 6pack trimestriel ;
- Le fichier des prévisions budgétaires pluriannuel.

Et d'autre part, il s'agit de mettre à votre disposition un outil gratuit et partagé vous permettant d'élaborer facilement vos propres rapports d'analyse financière.

Aussi, j'invite les Provinces qui ne l'auraient pas encore fait à prendre les dispositions nécessaires afin de permettre l'exportation régulière des données de leur système comptable vers eComptes.

La documentation en ligne relative à cet outil est disponible sur le portail <http://ecomptes.wallonie.be>, rubrique "Province".

II.8. Annexes

Les documents budgétaires et comptables devront être accompagnés de toutes les pièces justificatives permettant leur analyse complète préalable à leur approbation, notamment la délibération in extenso du conseil provincial (mise en application des articles L 3112-1 et L 3113-1 du CDLD).

Le délai de tutelle ne commence à courir qu'à la réception de toutes les annexes justificatives requises, telles que précisées dans la circulaire du 21 janvier 2019 qui définit les diverses pièces justificatives obligatoires devant accompagner les différents actes soumis à tutelle (actes autres que budgets et modifications budgétaire).

Les pièces justificatives à annexer obligatoirement aux budgets, modifications budgétaires et transferts de crédits sont celles énumérées dans les tableaux ci-dessous.

En outre, eu égard aux demandes de la BNB en matière de transmission des données et afin de faciliter son analyse, il est demandé aux Provinces d'extraire certaines données et de les centraliser dans une grille d'analyse regroupant, dans un tableau synthétique, l'évolution par poste des divers résultats et renseignements financiers.

	BI	MB	TC	PROVINCES – BUDGET, MODIFICATIONS BUDGETAIRES et TRANSFERTS DE CREDITS Listing des pièces justificatives obligatoires
1	X	X	X	Le budget/les modifications budgétaires/les transferts de crédits.
2	X			La note de politique générale.
3	X	X		L'avis de la Cour des Comptes.
4	X	X	X	La délibération in extenso et certifiant que la formalité de l'avis de publication sera bien effectuée ainsi que la communication aux organisations syndicales et que le quorum de présence et de vote ont été respectés – En ce qui concerne les transferts de crédit : la délibération in extenso certifiant que le quorum de présence et de vote a été respecté.
5	X	X*		Le tableau des emprunts provinciaux présentés par emprunt, avec récapitulation.
6	X			Le tableau d'évolution de la dette provinciale.

7	X	X*		Le tableau afférent à la stabilisation de la charge de la dette.
8	X			La liste des garanties de bonne fin accordées par la province à des tiers (toute personne physique ou morale).
9	X	X*		Le tableau de la situation et des mouvements des réserves et provisions présentant clairement leur évolution en fonction des dotations et utilisations prévues au budget (avec remise à jour lors de chaque modification budgétaire s'il échet). A ce sujet, j'insiste pour qu'il soit établi, dans le document budgétaire les reprenant, une distinction claire entre les réserves et les provisions.
10	X	X*		Le programme d'investissements et des voies et moyens de financement reprenant le programme détaillé par article budgétaire des dépenses d'investissements pour l'exercice et les moyens de financement y afférents.
11	X	X		Le tableau des prévisions budgétaires pluriannuelles
12	X			La liste des ASBL et autres associations créées par la province, auxquelles la province participe ou bénéficiant d'aides provinciales pour un montant cumulé égal ou supérieur à 50.000 € par an avec la justification du recours au subventionnement et de la non-intégration à l'institution provinciale (modèle sur le Portail des Pouvoirs locaux).
13	X	X	X	L'annexe relative aux ratios charge de dette et d'endettement
14	X	X		Le fichier SIC.
15		X		Les justifications détaillées des modifications budgétaires, par article budgétaire, aux services ordinaire et extraordinaire.
16	X			Le cadre général du système de contrôle interne prévu par l'article L2212-58, § 6, du CDLD

* = si les données fournies précédemment (au BI ou lors de MB antérieures) ne présentent pas d'évolutions (à la hausse en ce qui concerne les emprunts et la charge de la dette), la Province ne doit pas envoyer le document concerné. Elle doit toutefois signaler à la tutelle l'absence d'évolution.

	BI	MB	TC	REGIES PROVINCIALES – BUDGET, MODIFICATIONS BUDGETAIRES et TRANSFERTS DE CREDITS Listing des pièces justificatives obligatoires
1	X	X	X	La délibération in extenso du Conseil provincial portant approbation du budget ou des modifications budgétaires et certifiant que la communication aux organisations syndicales sera bien effectuée et que le quorum de présence et de vote a été respecté – En ce qui concerne les transferts de crédit : La délibération in extenso du Conseil provincial portant approbation des transferts de crédits et certifiant que le quorum de présence et de vote a été respecté.
3	X	X		Les états de recettes et dépenses (budget de trésorerie).
4		X		La justification détaillée des modifications budgétaires, par article budgétaire, aux services ordinaire et extraordinaire.

En ce qui concerne la transmission de ces documents aux conseillers provinciaux, ceux-ci seront clairement informés de leur droit à recevoir toutes les annexes. Les modalités de communication de ces annexes seront également précisées aux conseillers au plus tard au moment de l'envoi du budget.

II.9. Droits fiscaux en instance

En vue d'éviter un déficit, les provinces doivent disposer d'un fonds de réserve ordinaire et/ou d'un fonds de roulement équivalent au minimum à 40 % des crédits budgétaires éventuellement introduits pour compenser les droits fiscaux dont la perception est en instance à la clôture de l'année budgétaire antérieure.

II.10. Vérification de l'encaisse

J'insiste sur le respect scrupuleux de la circulaire du 14 juin 2016 relative aux finances communales et provinciales et au contrôle interne.

Je vous rappelle que, selon l'article L2231-4 du CDLD, le Collège provincial charge un de ses membres de faire, au moins une fois par an, la vérification de la caisse provinciale ; il peut vérifier les caisses publiques toutes les fois que le collège le juge nécessaire. Les procès-verbaux de cette vérification sont des pièces justificatives obligatoires pour les comptes provinciaux.

II.11. Nouvelle méthodologie pour les tableaux de bord prospectifs (TBP)

Dans un souci de simplification administrative et d'appui aux autorités provinciales, il a été décidé d'optimiser les actuels tableaux de bord prospectifs (Pluriannuel et Tableau CRAC) générés via le logiciel eComptes Local.

Des taux probables d'évolution seront désormais intégrés informatiquement dans les tableaux. Ils seront également complétés par d'autres données dont mon administration connaît l'évolution : fonds des provinces, et éventuellement d'autres subventions, en manière telle de fournir un « assistant à la projection budgétaire ».

Il ne s'agit toutefois pas d'un calcul automatisé d'une trajectoire budgétaire, mais d'un outil mis à la disposition des pouvoirs locaux pour les aider à se projeter dans le temps. Dans ce cadre, il vous appartient dès lors de définir les taux d'évolution dont vous êtes en mesure d'assurer la maîtrise.

II.12. Informations communiquées par la Région wallonne

Le SPW Intérieur et Action sociale continuera par ailleurs à vous communiquer deux fois par an des prévisions budgétaires pluriannuelles pour le fonds des provinces, le complément régional (par exemple les compensations Plan Marshal), la compensation liée à la forfaitarisation des réductions du précompte immobilier pour enfants et personnes à charge et les additionnels au précompte immobilier.

Ces prévisions vous sont généralement communiquées, sous réserve des informations utiles à recevoir d'autres administrations :

- En août / septembre N-1 afin de pouvoir préparer l'élaboration de votre budget initial N ;
- Et en avril/mai N afin de préparer votre modification budgétaire.

III. BUDGET ORDINAIRE

III.1. Recettes

De manière générale et afin de se conformer aux obligations européennes de calendrier de vote des budgets, les montants des recettes qui ne seraient pas connus lors de l'élaboration de ces budgets devront être calculés sur la base de la progression en pourcentage de la moyenne des 5 dernières années.

III.1.1. Financement général des provinces

Dans le cadre du financement général, c'est-à-dire du financement libre de toute affectation, les provinces bénéficient de plusieurs dotations ou compensations octroyées par la Région wallonne. Le tableau suivant reprend les informations relatives à la comptabilisation des prévisions qui sont communiquées par les administrations régionales. J'insiste pour que les articles budgétaires renseignés soient scrupuleusement respectés.

Article budgétaire	Libellé	Prévision budgétaire
021/7410	Dotation générale au fonds des provinces	La prévision sera calculée sur la base des dernières statistiques disponibles et vous sera communiquée de manière électronique via NEMO par le SPW Intérieur et Action sociale. .-
026/701600	Complément régional (compensation Plan Marshall)	La prévision vous sera communiquée de manière électronique via NEMO par le SPW Intérieur et Action sociale.
026/70140	Compensation liée à la forfaitarisation des réductions du précompte immobilier pour enfants et personnes à charge	La prévision vous sera communiquée de manière électronique via NEMO par le SPW Intérieur et Action sociale.
026/701700	Compensation Natura 2000	La prévision correspondra au dernier montant communiqué par le SPW. Agriculture, des Ressources naturelles et de l'Environnement.
040/701xx	Additionnels au PrI	La prévision vous sera communiquée de manière électronique via NEMO par le SPW Intérieur et Action sociale
351/740405	Soutien régional reprise financement zones de secours	Il convient de reprendre le montant 2025 indexé selon le taux d'inflation prévisionnel 2026

III.1.2. Dividendes et redevances du secteur intercommunal

A défaut de notification de prévisions en provenance des intercommunales, les provinces prendront les contacts utiles avec l'intercommunale afin d'obtenir une estimation des dividendes à inscrire au budget 2026.

Les arrêtés des 28 novembre 2002 et 15 juillet 2010 relatifs à la redevance pour l'occupation du domaine public par le réseau électrique et gazier fixent le montant des redevances dont le gestionnaire de réseau doit s'acquitter.

Je vous invite autant que possible à individualiser la redevance gaz sur l'article 551/742-61 et la redevance électricité sur l'article 552/742-61.

III.1.3. Enregistrement de recettes

L'article 43 du RGCP énonce clairement que le collège provincial est seul compétent pour établir les droits à recette. Un droit à recette est constitué par toute somme due à la province de manière certaine par un tiers, au cours d'un exercice donné.

L'article 44 du RGCP contient les dispositions techniques nécessaires au bon enregistrement des droits constatés.

III.1.4. Crédit spécial de recettes préfigurant les dépenses non engagées de l'exercice

Selon les modalités reprises ci-dessous, il est admis de procéder à l'inscription au budget ordinaire d'une recette spécifique visant à préfigurer les dépenses budgétisées pour l'exercice et qui ne seront pas engagées.

Comme précisé ci-dessous, le principe de la dégressivité est maintenu. Dès lors, ce crédit spécial de recettes devra être réduit lors des modifications budgétaires.

Par ailleurs, ce crédit spécial de recettes ne peut être pris en compte dans le cadre des projections pluriannuelles.

Cette ligne correspondant à une non-exécution des crédits, permet de rencontrer en partie les soucis de gestion et les aléas de la vie locale qui empêchent bien souvent de connaître avec précision les crédits budgétaires exacts qui seront utilisés, mais qu'il est nécessaire de maintenir pour des engagements potentiels. Le crédit de recette susvisé constituera donc une marge de manœuvre globale rencontrant cet objectif. Ce crédit, bien évidemment, ne sera pas à constater et s'annulera automatiquement dans les comptes de l'exercice (pas de droit constaté aux comptes).

Article à utiliser absolument : 000/761101 : crédit spécial de recettes préfigurant les dépenses non engagées de l'exercice.

Calcul du montant à y faire figurer au choix de la province, le choix d'une méthode par rapport à une autre ne peut pas changer en cours d'année :

- Soit 3% maximum des dépenses de personnel et de dette (service ordinaire) du budget concerné ;
- Soit la moyenne obtenue sur les 5 derniers exercices successifs en faisant la différence entre le total des dépenses ordinaires budgétisées de l'exercice proprement dit du budget initial approuvé et du compte correspondant approuvé, cette moyenne ne pouvant toutefois dépasser un pourcentage de 5% des dépenses ordinaires.

Principe de dégressivité pour les modifications budgétaires

Cette possibilité qui vous est offerte ne doit pas entraver l'équilibre réel imposé à l'exercice propre (mais ce crédit sera pris en compte pour apprécier l'équilibre imposé à l'exercice proprement dit du service ordinaire). Il vous est par ailleurs demandé de vous interroger sur la pertinence du montant à inscrire à cet article et à le réduire en conséquence.

Sachant que les prévisions de dépenses s'affinent tout au long de l'année, et afin d'éviter toute réformation délicate, ce crédit spécial devra être réduit proportionnellement au nombre de mois restant à la date d'adoption de la modification budgétaire par le Conseil, le mois de l'adoption n'étant pas pris en compte.

Exemple :

Montant obtenu selon le choix de la province : 60.000 euros

CSR à la MB1 (adoption le 15.05.2026) : $(60.000 \times (7/12)) = 35.000$ euros ;

CSR à la dernière MB (MB2 adoptée le 15.10.2026) : $(60.000 \times (2/12)) = 10.000$ euros.

Par ailleurs, ce crédit, s'il existe, ne pourra servir à constituer une provision ni un fonds de réserve (en d'autres termes, une provision ne pourra être constituée que s'il y a un boni ordinaire à l'exercice propre hors ce crédit et un fonds de réserve ne pourra être constitué que s'il y a un boni au global hors ce crédit – cfr. point « Provisions » ci-après).

Par conséquent, au moment de l'injection du résultat du compte, ce CSR aura été supprimé.

III.2. Dépenses

De manière générale et afin de se conformer aux obligations européennes de calendrier de vote des budgets, les montants des dépenses qui ne seraient pas connus lors de l'élaboration de ces budgets devront être calculés sur la base de la progression en pourcentage de la moyenne des 5 dernières années.

III.2.1. Dépenses de personnel

Les provinces qui ont adhéré au pacte pour une Fonction publique locale et provinciale solide et solidaire inscriront, à l'article 10410/74040, le même montant que celui octroyé en 2025 à volume d'emploi identique. La prévision sera adaptée proportionnellement au volume d'emploi statutaire en cas de modification de celui-ci.

L'évaluation des crédits doit tenir compte de l'effectif prévisible pour l'année budgétaire, des évolutions de carrières et des mouvements naturels du personnel (mises à la retraite, démissions, engagements, etc.) ainsi que des conséquences de la mise en œuvre de la loi du 24 décembre 1999 en vue de la promotion de l'emploi ; de même que le plan d'embauche.

Concernant l'indexation des rémunérations, il vous incombera de vous référer aux prévisions du Bureau Fédéral du Plan (<https://www.plan.be>) relatives au dépassement de l'indice pivot pour les allocations sociales et les salaires dans le secteur public. Ces données sont actualisées chaque premier mardi du mois.

Au-delà de l'indexation et des augmentations barémiques, je vous **conseille vivement** de limiter l'augmentation du coût net des dépenses de personnel à 0% et de justifier toute augmentation de dépenses de personnel.

En plus du tableau du personnel, il est demandé aux provinces de définir un plan de mouvement du personnel et d'embauche pluriannuel. Ce plan sera établi lors de chaque nouvel exercice budgétaire (partie intégrante d'une des annexes du budget initial- modèle disponible sur le Portail des Pouvoirs locaux), tiendra compte des nouveaux recrutements, remplacements, départs à la retraite, promotions, évolutions de carrière, nominations.

Le plan de mouvement du personnel et d'embauche doit contenir des prévisions chiffrées afin de mesurer l'impact financier des mouvements de personnel ainsi planifiés.

Par ailleurs, j'insiste pour que, sur la base d'un plan de formation, vous prévoyiez les crédits nécessaires destinés à assurer la carrière et le niveau de compétence du personnel.

J'invite par ailleurs les provinces à élaborer leur plan de gestion des ressources humaines de manière rigoureuse et synthétique, en veillant à en limiter la complexité et à en renforcer la lisibilité. Il est essentiel que les décisions d'engagement soient prises avec discernement, sur la base d'une évaluation précise des besoins effectifs des services. Dans un contexte budgétaire contraint, chaque recrutement doit être justifié par une nécessité avérée et s'inscrire dans une logique de rationalisation, d'efficacité et de soutenabilité financière. Les moyens humains doivent être recentrés sur les missions prioritaires de la province et répondre à de véritables enjeux de continuité, de qualité et de modernisation du service public local.

J'attire d'autre part votre attention sur l'arrêté royal d'exécution de la loi du 24 octobre 2011 assurant un financement pérenne des pensions des membres du personnel nommé des administrations provinciales et locales et des zones de police locales, modifiant la loi du 6 mai 2002 portant création du fonds de pension de la police intégrée et portant des dispositions particulières en matière de sécurité sociale (Moniteur belge du 3 novembre 2011), qui prévoit en 2026 le taux de 45 % pour la cotisation de solidarité à payer par les administrations locales (AR du 17 juin 2022, publié le 30.06.2022).

Pour rappel, la cotisation de solidarité est due par l'ensemble des collectivités locales afin de financer le fonds solidarisé de pension du Service Fédéral des Pensions. Elle est calculée en appliquant un taux qui est exprimé en pourcentage du salaire des membres du personnel nommé entrant en ligne de compte dans le calcul de la pension du secteur public.

Cette cotisation de solidarité sera inscrite à l'exercice propre du service ordinaire.

Par contre, la cotisation de responsabilisation (en ce compris le rattrapage 2019-2024) communiquée par l'ONSS pourra, sauf si elle déjà prise en compte via la cotisation annuelle versée au fonds de pension qui reverse les montants dus à l'ONSS, être inscrite aux exercices antérieurs (millésime 2025) sur la base de la dernière prévision communiquée par l'ONSS.

Second pilier de pension :

À la suite de la réforme du 25 avril 2024 modifiant l'article 20 de la loi du 24 octobre 2011 (telle que modifiée par la loi du 30 mars 2018) et ayant réduit l'incitant à la constitution d'un second pilier de pension à 10 % du coût de sa constitution, le Gouvernement fédéral a décidé de revoir ce dispositif.

Le projet de loi déposé à la Chambre des représentants en date du 3 juillet prévoit de relever cet incitant, en portant l'avantage à la constitution d'un second pilier de pension à 30 % du coût de sa constitution.

Par ailleurs, le Gouvernement fédéral entend également garantir l'équilibre financier du Fonds de pension solidarisé pour la période 2025-2028.

En ce qui concerne la mise en place d'un second pilier de pension, je vous rappelle que l'opération d'alimentation du fonds de pension par le versement d'une prime doit être imputée au service ordinaire.

L'article 1^{er}, 1° et 2, du Règlement général de la comptabilité provinciale (RGCP) précise que :

« Pour l'application du présent règlement, il y a lieu d'entendre par :

1° "service ordinaire du budget" : l'ensemble des recettes et des dépenses qui se produisent une fois au moins au cours de chaque exercice financier et qui assurent à la province des revenus et un fonctionnement régulier, en ce compris le remboursement périodique de la dette ;

2° "service extraordinaire du budget" : l'ensemble des recettes et des dépenses qui affectent directement et durablement l'importance, la valeur ou la conservation du patrimoine provincial, à l'exclusion de son entretien courant ; il comprend également les subsides et prêts consentis à ces mêmes fins, les participations et placements de fonds à plus d'un an, ainsi que les remboursements anticipés de la dette. Des dépenses de minime importance qui sont normalement comptabilisées au budget extraordinaire peuvent, à concurrence d'un montant de 1.000 euros chacune, être portées en compte sur les frais de fonctionnement du service ordinaire dans la comptabilité budgétaire et sur les comptes de frais du compte de résultats dans la comptabilité générale.».

La création du fonds de pension vise à pérenniser le paiement des pensions. Or, les pensions sont des dépenses ordinaires de personnel ; il s'agit donc de dépenses qui relèvent de l'ordinaire par leur principe.

Le fait que le paiement de ces dépenses s'effectue, pour tout ou partie, en une seule fois (prime unique) ne les fait pas pour autant basculer à l'extraordinaire.

Un des grands principes en comptabilité des pouvoirs locaux est que l'on ne peut pas financer des dépenses ordinaires par un emprunt ou d'autres recettes extraordinaires. Le fait d'appeler cela « fonds » ou une autre dénomination ne change rien à la nature de la dépense.

En outre, si l'on permettait le financement du fonds de pension par prime unique via une dépense extraordinaire de transfert à la place d'une dépense ordinaire de personnel, cela occulterait l'état réel de la charge de personnel pour la province et serait contraire au principe de spécialisation.

III.2.2. Dépenses de fonctionnement

Tout comme dans le cadre des dépenses de personnel, j'encourage l'ensemble des provinces à poursuivre un effort soutenu de rationalisation de leurs dépenses de fonctionnement et à améliorer la qualité de leurs prévisions budgétaires. Une meilleure maîtrise des charges courantes, combinée à des estimations réalistes tant pour les dépenses que pour les recettes, est indispensable pour renforcer la soutenabilité financière des pouvoirs locaux. Cette démarche permettra aux provinces de disposer pleinement de leurs marges de manœuvre et de répondre plus efficacement aux besoins des citoyens.

J'invite par ailleurs les provinces à revoir de manière approfondie l'ensemble de leurs marchés publics afin de s'assurer de l'utilisation la plus efficace et efficiente possible des deniers

publics. Une attention particulière doit être portée à la pertinence des besoins identifiés, au dimensionnement des marchés et aux conditions contractuelles retenues, dans un souci constant de bonne gestion.

Je vous invite à tenir compte du décret du 16 mai 2013 modifiant certaines dispositions du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation en matière de gouvernance provinciale. Celui-ci permet de réduire les dépenses de fonctionnement du conseil et du collège provincial.

Par ailleurs, dans le souci de rencontrer diverses préoccupations très actuelles, telle la compression des dépenses, la protection de l'environnement et le bon usage concret de l'informatique, je ne peux que vous sensibiliser à une réduction de l'emploi du papier⁸. Compte tenu de l'évolution mondiale, il en est de même - avec encore plus d'acuité - pour la gestion de l'énergie.

J'attire enfin l'attention des mandataires sur la possibilité offerte par l'article 10 du RGCP qui permet la globalisation dans une même « enveloppe » de crédits de dépenses obligatoires pour autant que ceux-ci reprennent les trois mêmes premiers chiffres pour le code fonctionnel et les deux mêmes premiers chiffres pour le code économique. Cette possibilité évite le dépassement de crédits de dépenses et également au Conseil de trop fréquentes modifications budgétaires.

III.2.3. Dépenses de transfert

Une attention particulière doit être apportée à la situation financière et à la maîtrise des dépenses des régies et ASBL provinciales.

Les provinces s'assureront également du respect des dispositions légales et contractuelles en vigueur concernant les règles budgétaires et comptables applicables aux régies et aux ASBL provinciales.

Pour mémoire, les contrats de gestion sont spécialement traités dans les articles L2223-9, L2223-13§2 et L2223-15. La circulaire du 17 février 2005 abordait également le sujet.

Enfin, au vu de la nécessité d'élaborer un budget (ainsi que les modifications budgétaires) de la manière la plus sincère possible, je souhaiterais que les crédits de dépense de transfert soient rediscutés chaque année, et qu'il ne soit pas effectué une reconduction automatique des montants alloués au cours de l'année précédente.

Cette pratique vise à éviter qu'un nombre très important de crédits budgétaires ne soient partiellement reportés à l'exercice suivant, alors même que les allocations résiduelles ne sont grevées d'aucun engagement effectivement contracté en faveur d'un organisme bénéficiaire.

III.2.4. Dépenses de dette

Le tableau annexé au budget et relatif à l'évolution de la dette provinciale doit être le plus fiable et le plus complet possible. Dans ce but, il convient d'y intégrer les données – les plus récentes possibles par rapport à la date de vote du budget - en provenance de tous les organismes financiers auprès desquels la province a contracté des emprunts (y compris les éventuels produits structurés). Il convient également d'y faire figurer tous les emprunts à contracter découlant des programmes antérieurs conjointement au programme prévu pour l'exercice budgétaire concerné.

⁸ Circulaire du 3 juin 2009 du Gouvernement wallon relative à l'achat de papier à copier ou imprimer -*Moniteur belge* du 22 juin 2009.

Enfin, il va de soi qu'il convient d'éviter dans toute la mesure du possible, de conserver des queues d'emprunts inactives, et de veiller à leur utilisation soit pour du remboursement anticipé, soit pour un autofinancement (après désaffectation et réaffectation des soldes).

III.2.5. Stabilisation de la charge de dette

Je précise qu'il n'y a stabilisation de la charge de la dette que pour autant que les charges complètes d'intérêts et d'amortissement (estimation prévisionnelle puisqu'il n'y a généralement pas d'amortissement l'année où l'emprunt est contracté) des emprunts qu'il est prévu de contracter en 2026 n'excèdent pas la moyenne arithmétique des charges complètes d'intérêts et d'amortissement des emprunts arrivant à échéance au cours des 5 années prochaines. Ce même calcul doit également être fait pour les emprunts arrivés à échéance au cours des 5 années précédant l'année de référence du budget (soit de 2026 inclus à 2031 inclus).

Il vous est demandé de faire figurer les renseignements susmentionnés dans un tableau clairement interprétable.

Afin d'éviter de juger la stabilité de la charge de la dette au travers de cette seule règle mathématique, il vous est loisible de tenir à jour un tableau reprenant d'autres données techniques qu'il vous apparait pertinent de prendre en compte. Il est également utile de renseigner les montants qui, par exercice, ont servi à l'autofinancement du service extraordinaire ainsi que les montants affectés à des remboursements anticipés d'emprunts (soit sur boni extraordinaire, soit par transfert direct de service, soit par prélèvement via un fonds de réserve).

Par ailleurs, j'attire tout particulièrement l'attention sur le danger de comprendre le principe de stabilisation de la charge de la dette de façon trop restrictive. Une comparaison qui se ferait strictement au niveau des charges nominales pourrait, à terme, aboutir à une augmentation importante de la dette réelle de la province qui pourrait avoir des conséquences néfastes en cas de hausses des taux.

Les provinces devront mener une bonne gestion de la dette, notamment dans leurs actions de restructuration de cette dette (pourcentage et durée).

III.2.6. Leasing financier

Je vous renvoie tout d'abord au point I.6. de la présente et de l'intérêt de préserver les moyens, tant de la Région que des pouvoirs locaux.

Il y a lieu de distinguer le leasing opérationnel (« renting » ou location) et le leasing financier.

Le leasing financier est défini comme une opération financière à moyen ou long terme visant l'acquisition de biens d'équipement, dans laquelle un organisme financier se porte acheteur du bien dont une entreprise a besoin et le lui loue pendant la durée normale d'amortissement.

La limite entre le « renting » et le « leasing » est définie de manière assez complexe par la législation comptable. Un paramètre important est l'option d'achat. Un des éléments indiquant qu'il s'agit d'un « renting » est une option d'achat supérieure à 15 % de la valeur d'acquisition.

Les charges périodiques de leasing doivent être imputées aux fonctions concernées, en dépenses ordinaires de dette.

En outre, la décision de souscription d'un leasing doit être prévue au service extraordinaire

Par ailleurs, les charges du leasing devront être prises en considération dans le cadre de la stabilisation de la charge de la dette et du tableau d'évolution de la dette.

Je rappelle que le leasing est soumis à la réglementation sur les marchés publics.

III.2.7. Garanties d'emprunt

Les provinces annexeront à leur budget la liste complète des garanties qu'elles ont accordées (bénéficiaire, organisme prêteur, montant, durée de validité, totalisation des garanties, etc.).

L'octroi d'une garantie d'emprunt n'est pas sans risque. En effet, s'il y a défaillance du débiteur principal, la province peut se voir obligée de suppléer cette carence.

Dès lors, je recommande la plus grande prudence dans l'octroi de telles garanties. Le Conseil concerné doit analyser de manière prospective la situation et le sérieux de l'organisme tiers avant d'octroyer sa garantie, et celle-ci doit être accompagnée de mesures de suivi permettant à la province d'être informée en permanence de l'évolution de la situation financière de l'organisme tiers (ceci concernant encore plus les particuliers ou associations de fait sans personnalité juridique).

En cas d'activation d'une garantie, le remboursement par la province est assimilé à une subvention et il est repris dans les ratios de charge de dette et d'endettement.

Par ailleurs, j'attire votre attention sur le suivi réalisé par Eurostat⁹ – pour compte de la Commission européenne – en ce qui concerne lesdites garanties. Dans le contexte global du contrôle du respect strict des trajectoires budgétaires (des pays membres) au niveau européen et du SEC95, les garanties octroyées par les « pouvoirs locaux » font l'objet d'analyses tendant à vérifier qu'elles constituent ou non des éléments à intégrer dans la dette consolidée des pays membres. Pour permettre ces analyses réalisées au niveau européen, un certain nombre de données doivent être fournies par chacun des Pays Membres à Eurostat. A cette fin, un document vous est transmis chaque année, et je vous remercie pour vos réponses et toute votre bonne volonté, s'agissant d'une imposition européenne dont la portée ne doit pas vous échapper.

III.2.8. Rééchelonnements d'emprunts

La notion de rééchelonnement vise la modification des conditions d'un emprunt contracté (taux, durée, etc.) qui continue à exister, non la suppression d'un emprunt et son remplacement par un autre, par exemple.

Tout rééchelonnement doit respecter bien évidemment la durée de vie économique du bien concerné (c'est-à-dire la durée d'amortissement), conformément à l'article 21 du RGCP (à titre d'exemple, il n'est pas question d'étendre sur 50 ans un emprunt visant un projet dont la durée de vie économique est de 5 ans).

Ces décisions sont soumises à la tutelle spéciale d'approbation¹⁰.

⁹ Eurostat est une direction générale de la Commission européenne chargée de l'information statistique à l'échelle communautaire. Elle a pour rôle de produire les statistiques officielles de l'Union européenne, principalement en collectant, harmonisant et agrégeant les données publiées par les instituts nationaux de statistiques des pays membres

¹⁰ Article L3131-1 §2 4° du Code de la Démocratie locale et de la Décentralisation.

III.2.9. Charge des nouveaux emprunts

Les provinces inscriront au budget une prévision de charges d'intérêts (il n'y a généralement pas d'amortissement à prévoir la première année) correcte en fonction de l'évolution des taux applicables (prévision éventuellement rectifiée en modification budgétaire selon l'évolution des taux) et équivalente :

- à six mois pour les nouveaux emprunts à contracter au cours de l'exercice pour des investissements non subsidiés ;
- à trois mois pour les nouveaux emprunts à contracter au cours de l'exercice pour les investissements subsidiés.

Cette " règle " des 3 ou 6 mois d'intérêts concerne exclusivement les nouveaux emprunts de l'exercice, à l'exclusion des emprunts antérieurs réinscrits. En effet, dans l'hypothèse de réinscriptions d'emprunts prévus aux exercices antérieurs, mais non concrétisés (sur dépenses engagées), il convient de prévoir une année complète d'intérêts, la constatation des droits pouvant survenir n'importe quand (pas d'amortissement, toutefois, s'agissant de la première année de vie de l'emprunt).

Les provinces veilleront, lors de l'élaboration du budget, à n'inscrire que les charges d'intérêt relatives aux emprunts qui sont effectivement inscrits dans le budget, et, lors de l'élaboration de chaque modification budgétaire, à adapter les charges d'intérêt en fonction des emprunts supplémentaires prévus et des emprunts retirés.

Par ailleurs, il est toléré qu'un emprunt seulement inscrit en modification budgétaire de fin d'exercice ne soit accompagné que de la partie " réaliste " des charges d'intérêts potentielles correspondant à la partie de l'année subsistante (si inscrit en novembre, il va de soi " qu'au pire " il ne devra supporter que 2 mois d'intérêts).

III.2.10. Provisions

Je tiens à rappeler que les dépenses prenant la forme de provisions (ainsi que les recettes prenant la forme de reprises de provisions) ne peuvent être considérées comme des opérations de mises en réserve ou de prélèvements sur réserves, et qu'elles doivent donc être prises en compte lors du calcul du résultat de l'exercice propre, sauf si elles peuvent être indéniablement rattachées à un exercice antérieur. En outre, je rappelle que la constitution d'une provision ne peut dépendre du résultat de l'exercice (ce qui la distingue d'une mise en réserve). Les cas dans lesquels il convient de constituer une provision sont clairement énumérés à l'article 9 de l'arrêté ministériel du 15 février 2001 portant exécution des articles 18 et 21, §1^{er}, de l'arrêté royal du 2 juin 1999 portant le règlement général de la comptabilité provinciale.

La constitution d'une provision pour risque et charge représente une anticipation d'une charge ou d'un risque à venir.

Les provisions constituées doivent être destinées à couvrir des risques ou des charges :

- futurs certains ou du moins très probables ;
- nettement précisés quant à leur nature ;
- indéterminés quant à leur montant.

Par conséquent, les provisions pour risques et charges n'ont pas vocation à financer par exemple l'augmentation future des charges annuelles récurrentes sans qu'il y ait un événement justifiant cette provision. De même, il ne s'agit pas d'une provision, mais d'une dette lorsque le risque ou la charge est certain et que le montant est déterminé ou susceptible d'être estimé avec précision.

Les termes « très probables quant à leur principe, circonscrites quant à leur nature ou leur objet mais indéterminées quant à leur montant » impliquent que pour être en face d'une provision pour risque et charge :

- il doit y avoir une individualisation précise de la nature de la charge ou du risque à prévoir ;
- le montant de la charge ou du risque soit susceptible d'être évalué avec une approximation suffisante (l'évaluation de la charge ne peut pas être arbitraire) ;
- l'individualisation de la charge ou du risque implique une évaluation séparée de son montant probable ;
- la charge ou le risque doit être probable (c'est-à-dire que le risque ou la charge doit avoir beaucoup de chances de se produire, (le terme probable est beaucoup plus précis que le terme possible qui signifie peut exister, se produire) et non fondée sur des risques ou événements purement éventuels ;
- la provision ne doit pas résulter d'un risque hypothétique ou d'ordre général.

Étant donné leur caractère provisoire, la provision ne sera maintenue qu'aussi longtemps que son caractère futur certain ou du moins très probable est justifié. Autrement dit, les provisions devenues sans objet à la suite de la réalisation ou de la disparition du risque ou de la charge, doivent être soldées (par leur reprise totale).

TOUTEFOIS, compte tenu des effets des différentes crises intervenues depuis 2020, de l'extinction des mesures d'assouplissement et de la multiplication des risques, cette notion sera appréhendée de manière plus large et avec souplesse.

Enfin, je rappelle que je n'autorise pas la constitution d'une provision pour risques et charges lorsque l'équilibre à l'exercice propre de la province n'est atteint que grâce à l'inscription du crédit spécial de recettes préfigurant les dépenses non engagées de l'exercice.

IV. BUDGET EXTRAORDINAIRE

IV.1. Généralités

Tous les investissements dont la réalisation est projetée au cours de l'année budgétaire doivent être repris au service extraordinaire.

Par ailleurs, dans tous les cas, la recherche de subventions doit être mise en œuvre avant que des projets ne soient envisagés.

Les modalités à respecter en matière de vente et d'acquisition de biens immobiliers ont fait l'objet d'une circulaire du 20 juin 2024 relative aux opérations patrimoniales des pouvoirs locaux.

IV.2. Les ratios

Dans un souci de simplification administrative et sur recommandation, il a été décidé de mettre fin au mécanisme de la balise d'emprunts, au profit d'un des ratios d'endettement.

L'objectif reste inchangé : garantir un niveau d'endettement maîtrisé, condition indispensable à la préservation de l'équilibre budgétaire à moyen et long terme.

Les provinces sont dès lors invitées à respecter les seuils suivants :

- 125 % pour le ratio du volume de la dette ;
- 17,5 % pour le ratio des charges financières.

Un canevas de calcul des ratios est mis à disposition sur le Portail des Pouvoirs locaux, afin de faciliter leur intégration dans les documents budgétaires.

1. Ratio volume de la dette

Ce ratio vise à évaluer la soutenabilité de la dette provinciale en mesurant le poids de l'endettement par rapport à la capacité structurelle de la commune à générer des recettes ordinaires.

Il permet de déterminer si la commune est en mesure de faire face, à moyen et long terme, à des obligations financières sans compromettre son équilibre budgétaire ordinaire.

Ce ratio s'inscrit dans une logique de surveillance financière et d'alerte : plus il est élevé, plus la dette pèse sur les recettes, ce qui peut indiquer un risque de surendettement ou une marge de manœuvre réduite.

2. Ratio des charges financières

Ce ratio vise à mesurer le poids budgétaire réel de la dette sur les recettes propres de la commune.

Contrairement au ratio volume, il se concentre sur le flux annuel de la charge de la dette, c'est-à-dire remboursements et intérêts à charge de la province, après corrections des remboursements pris en charge par l'autorité supérieure.

L'objectif est d'apprécier la capacité effective de la province à honorer ses engagements annuels liés à la dette, tout en finançant son fonctionnement ordinaire.

3. Dérogation – investissements productifs

Exclusivement lorsqu'un investissement peut être objectivement qualifié de productif, c'est-à-dire lorsqu'il induit des économies structurelles de fonctionnement au moins équivalentes à la charge de dette de l'emprunt qui le finance (en année pleine), il est permis à la province, de manière dérogatoire, de neutraliser cette charge d'intérêt dans le calcul du ratio des charges financières.

Concrètement, il est autorisé, dans cette hypothèse spécifique, de diminuer le numérateur du ratio d'un montant équivalent à la charge d'intérêt relative à l'emprunt contracté pour ce projet productif.

Cette neutralisation partielle vise à ne pas pénaliser les provinces qui s'engagent dans une politique d'investissement responsable et génératrice d'économies récurrentes, tout en ** maintenant un encadrement strict** du périmètre d'endettement.

Il est impératif que cette économie soit démontrée de manière précise et documentée, sur base d'une évaluation financière ex ante intégrée au dossier décisionnel soumis au Conseil provincial. Cette évaluation est annexée au budget ou à la modification budgétaire concernée.

4. En cas de dépassement du ratio des charges financières

Lorsqu'une commune présente un ratio des charges financières supérieur à 17,5 % des recettes ordinaires propres, elle est tenue de joindre, au document budgétaire suivant (budget initial ou modification budgétaire), une trajectoire pluriannuelle prévisionnelle de l'évolution de sa charge de dette sur une période au minimum de cinq exercices budgétaires.

L'objectif de cette trajectoire est de documenter la soutenabilité financière de la stratégie d'endettement de la commune, en démontrant qu'elle demeure compatible avec un retour progressif en dessous du seuil des 17,5 %, dans un horizon temporel raisonnable, et sans compromettre l'équilibre structurel du budget ordinaire.

Cette trajectoire doit être présentée sous la forme d'un tableau synthétique reprenant, au minimum pour chacun des cinq exercices suivants :

- Les prévisions de recettes ordinaires propre. Pour rappel, ces informations figurent dans les tableaux prévisionnels budgétaires pluriannuels qui doivent être joints en annexe au budget et aux documents budgétaires. J'ajoute également que le document généré par e-compte constitue une base, mais qu'il doit être amendé en fonction de la stratégie communale.
- La charge de dette échue, ventilée emprunt par emprunt (intérêts et amortissements), sur base des données transmises par les établissements bancaires partenaires ;
- La nouvelle charge de dette anticipée, résultant des investissements planifiés, tenant compte du calendrier prévisionnel de mise en œuvre et des conditions de financement envisagées (durée, taux, mode de remboursement, etc.).

5. Tableaux à joindre au budget et aux modifications budgétaires

Afin de permettre le bon suivi de ces ratios, il convient de compléter les tableaux intitulés l'annexe « Ratios de charge de dette et d'endettement » dont le modèle est disponible sur le

Portail des Pouvoirs locaux (<https://interieur.wallonie.be/>) et de la joindre aux budgets et diverses modifications budgétaires.

IV.3. Marchés publics

Tant que les crédits nécessaires et suffisants n'auront pas été prévus au budget et n'auront pas été définitivement approuvés, les autorités provinciales s'abstiendront d'attribuer tout marché de travaux, de fournitures et de services.

Le montant comptable de l'engagement d'un marché est celui découlant de l'attribution de ce marché, ceci permettant par ailleurs d'éviter des emprunts supérieurs à cette attribution. Il est toutefois toléré de prévoir un montant d'engagement supérieur à 100 % de l'attribution du marché afin de tenir compte anticipativement des coûts liés à la **révision légale du marché**, si celle-ci est bien prévue textuellement dans le cahier de charges (afin de se rattacher à un élément objectif et éviter des dérives). Il conviendra évidemment que le montant total ainsi défini soit bien prévu dans la décision d'attribution du collège provincial comme montant à engager (cette tolérance ne dispensant pas la province du respect des principes classiques de la comptabilité). Par ailleurs, il va de soi que le montant ainsi engagé doit se baser sur un crédit budgétaire existant et approuvé, qui doit donc être au moins égal au montant de l'engagement, mais peut aussi lui être supérieur, afin de couvrir d'éventuels avenants à venir. Il convient bien entendu que le principe de sincérité budgétaire soit bien respecté.

Le marché d'honoraires et le marché en lui-même peuvent être rattachés au même article budgétaire (et être couverts par un seul emprunt), mais ils n'en constituent pas moins deux marchés distincts nécessitant chacun sa procédure (sauf exceptions).

Quant à l'application de la réglementation en matière de marchés publics, je vous renvoie vers la partie Marchés publics du Portail des Pouvoirs locaux (<https://interieur.wallonie.be/marches-et-patrimoine>).

L'attention des autorités locales est attirée :

- Sur la loi du 17 juin 2013 relative à la motivation, à l'information, et aux voies de recours en matière de marchés publics et de certains marchés de travaux, de fournitures et de services¹¹ ;
- Sur les lois du 17 juin 2016 relative aux marchés publics et aux contrats de concession¹². Les mesures d'exécution de ces lois sont fixées dans les arrêtés royaux du 14 janvier 2013 établissant les règles générales d'exécution des marchés publics¹³, du 18 avril 2017 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques¹⁴, du 18 juin 2017 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs spéciaux¹⁵ et du 25 juin 2017 relatif à la passation et aux règles générales d'exécution des contrats de concession¹⁶ ;

¹¹ Moniteur belge du 24 juin 2013.

¹² Moniteur belge du 14 juillet 2016.

¹³ Moniteur belge du 14 février 2013.

¹⁴ Moniteur belge du 9 mai 2017.

¹⁵ Moniteur belge du 23 juin 2017.

¹⁶ Moniteur belge du 29 juin 2017.

Je rappelle que les provinces sont tenues, en application de la circulaire du 21 janvier 2019 relative aux pièces justificatives, de produire en accompagnement des comptes annuels provinciaux, la liste des adjudicataires des marchés publics pour lesquels le Conseil provincial a choisi le mode de passation.

Dans le cas particulier des marchés annulés par l'autorité de tutelle et exécutés par l'attributaire et dont la dépense n'a pas encore trouvé une nouvelle base administrative légale (voie transactionnelle prévue par les dispositions du Code civil, jugement civil, ...), en application des principes retenus par le Conseil d'Etat (théorie de l'acte détachable et portée des décisions de tutelle, notamment), la dépense peut être exécutée à partir des articles budgétaires d'origine (celui ou ceux sur lesquels la dépense annulée était prévue).

Néanmoins, l'autorité de tutelle se réserve toutes voies de droit pour pallier les comportements négligents ou relevant du volet pénal (dans pareille hypothèse, il va de soi que la province concernée en sera informée).

Cette tolérance doit bien être comprise comme visant UNIQUEMENT à régler la question du paiement du marché concerné (et éviter de devoir faire preuve d'imagination pour créer un article folklorique pour héberger le montant budgétaire nécessaire). Ceci n'implique RIEN au niveau de la responsabilité liée audit marché et aux conséquences qui vont en découler. Ceci n'implique surtout pas que la tutelle considère que ledit marché est régularisé grâce à ce paiement.

Enfin, j'attire votre attention sur la Charte pour des achats publics responsables (Green Deal achats circulaires) disponible sur le site <http://economiecirculaire.wallonie.be>.

Modèles de cahiers des charges (insertion des clauses environnementales, sociales et éthiques (dites clauses ESE))

Les pouvoirs locaux, qui sont au fondement de l'action publique, ont un rôle clef à jouer en matière de développement durable.

Non seulement ils peuvent montrer le chemin à suivre mais aussi l'emprunter eux-mêmes dans un souci d'exemplarité.

Ils sont les premiers acteurs à pouvoir relever concrètement ces défis transversaux sur le terrain, parmi lesquels on retrouve les achats publics responsables à travers l'insertion des clauses environnementales, sociales et éthiques (dites clauses ESE).

C'est ainsi que je vous invite à insérer des clauses ESE dans vos marchés publics afin de favoriser les achats publics responsables, l'économie circulaire et le « zéro déchet ».

Ces clauses seront adaptées et proportionnées à l'objet et à l'ampleur du marché concerné.

Afin de vous aider tant dans la rédaction de vos clauses et l'insertion de celles-ci dans les documents de marché, qu'à leur vérification – aussi bien à l'occasion de l'attribution du marché qu'à son exécution - les informations sur les clauses ESE sont disponibles sur le portail des marchés publics, à l'adresse : <https://marchespublics.wallonie.be/pouvoirs-adjudicateurs/outils/achats-publics-responsables.html>.

Enfin, j'attire votre attention sur la Charte pour des achats publics responsables (Green Deal achats circulaires) disponible sur le site <http://economiecirculaire.wallonie.be>.

Avances et indemnités de soumission

Afin de promouvoir l'accès des PME aux marchés publics, la loi du 22.12.2023 modifiant la réglementation relative aux marchés publics en vue de promouvoir l'accès des PME auxdits marchés¹⁷ prévoit notamment l'octroi, dans certaines hypothèses, d'avances pour le soumissionnaire retenu.

La loi prévoit également l'octroi d'une indemnité de soumission pour les soumissionnaires écartés, dans une série de cas exceptionnels dans lesquels le pouvoir adjudicateur exige que l'offre soit accompagnée d'échantillons, de maquettes, de prototypes, de dessins ou de toute autre conception graphique dans les domaines des arts plastiques, des arts musicaux, des arts cinématographiques ou des arts du spectacle.

L'engagement du crédit budgétaire au moment de l'attribution du marché se fera sur l'article budgétaire des travaux, des fournitures ou des services concernés, pour la totalité du montant de l'attribution, auquel s'ajoute le montant des indemnités de soumission à payer aux soumissionnaires écartés.

Pour plus de clarté, je vous invite à distinguer le montant de l'attribution du montant de l'indemnité aux soumissionnaires écartés par un identifiant, un caractère différent sur l'article budgétaire concerné.

IV.4. Investissements par leasing

Je rappelle tout d'abord mes recommandations reprises sous le point I.10, lesquelles mettent en évidence les conséquences du recours au leasing de véhicules pour les recettes locales ainsi qu'aux décisions qui seront prises par le Gouvernement wallon, lesquelles feront l'objet d'une information spécifique.

Les investissements financés par leasing doivent figurer au budget extraordinaire.

La procédure de souscription d'un leasing est exactement similaire à celle d'un emprunt traditionnel. Les charges périodiques de leasing figurent au budget ordinaire (cf. ci-avant).

¹⁷ Moniteur belge du 8 janvier 2024

V. LA FISCALITE PROVINCIALE : RECOMMANDATIONS GENERALES

V.1. Introduction

L'autonomie fiscale dévolue aux « pouvoirs locaux » doit se concilier avec la responsabilité que s'est donnée le Gouvernement wallon de veiller à la préservation de l'intérêt général, qui implique de veiller à ce que la politique fiscale des pouvoirs locaux s'intègre dans le cadre plus global de l'ensemble des fiscalités qui pèsent sur les entreprises et les citoyens wallons.

Il convient donc que les « pouvoirs locaux » veillent à pratiquer des politiques cohérentes et raisonnables et que l'effort financier demandé aux contribuables conserve un caractère de juste participation à la vie de la Région.

Je souhaite que les conseils provinciaux continuent à collaborer à la poursuite de cet objectif lors de l'exercice 2026.

J'invite ainsi ces conseils à limiter les champs de leur fiscalité aux taxes et redevances reprises à la nomenclature figurant ci-après. La pratique a démontré que le choix de ces taxes et redevances communément appliquées aux taux recommandés, garantit une plus grande sécurité juridique et ne risque pas de blesser l'intérêt général. Pour rappel, hormis lorsque de nouvelles recommandations sont apparues depuis le 1^{er} janvier 1998, les taxes ainsi que les taux supérieurs à ceux figurant dans la nomenclature ci-annexée que les communes et provinces possédaient au 1^{er} janvier 1998 peuvent néanmoins être maintenus sans obstacle, sauf les taxes qui seraient relatives :

- Aux automates faisant l'objet d'une taxation régionale et de toute nature (les pompes à carburant, les appareils délivrant des boissons, des aliments, des tabacs, des billets de banque, les guichets automatisés des banques, les lecteurs optiques, etc...) ;
- Au personnel occupé ;
- Aux immeubles exonérés du précompte immobilier par la Région wallonne.

Pour tout règlement-redevance ou tout règlement-taxe existant et présentant un taux supérieur à celui repris dans la présente nomenclature, la province concernée devra m'adresser une note détaillant l'historique ayant mené la province à adopter ce taux, ainsi que les éventuelles raisons l'empêchant d'amener le taux de la taxe ou de la redevance concernée dans la limite énoncée dans cette nomenclature.

En particulier, je serai particulièrement attentif au taux retenu en matière d'additionnel au précompte immobilier pour lequel le taux maximum recommandé pour l'exercice 2026 reste fixé à 1500 centimes additionnels.

Par ailleurs, les conseils provinciaux seront attentifs au fait que l'établissement d'une taxe doit non seulement tenir compte de son rendement net réel, du coût du recensement, de l'enrôlement et de la perception, mais aussi de ses répercussions économiques, sociales et environnementales. Cela n'exclut évidemment pas le rôle d'outil politique de la fiscalité.

Si l'autonomie de la province reste pleine et entière en matière de réglementation fiscale, sous réserve du respect des lois et décrets, ainsi que de l'exercice du contrôle de tutelle, je me dois d'insister sur la nécessité absolue pour les conseils provinciaux d'apporter un soin tout particulier à définir les objectifs qu'elles entendent poursuivre par le vote d'un règlement-taxe

ou d'un règlement-redevance. En effet, ce n'est qu'au travers de ces objectifs que non seulement les juridictions pourront juger de la légalité du règlement qui leur est soumis mais aussi, que l'autorité de tutelle pourra effectuer un examen concret et individualisé des circonstances de l'espèce, lorsqu'elle est amenée à apprécier les motifs qui ont justifié l'adoption du règlement qui est soumis à son contrôle.

C'est donc au niveau du préambule du règlement et non dans le dossier administratif que doivent se retrouver non seulement les objectifs, mais également les motivations des règles particulières (exceptions, exonérations, différenciation, etc.).

Je rappelle qu'à l'exception des centimes additionnels au précompte immobilier qui sont soumis depuis le 20 janvier 2008 à la tutelle générale avec transmission obligatoire, les règlements relatifs aux impositions et redevances provinciales sont soumis à la tutelle spéciale d'approbation.

Afin de préserver le principe d'autonomie fiscale garanti par la Constitution, il appartient à l'autorité de tutelle d'effectuer un examen concret et individualisé des circonstances de l'espèce, lorsqu'elle est amenée à apprécier les motifs justifiant l'adoption d'un nouveau règlement-taxé aux yeux d'un Conseil provincial. Dès lors, les provinces sont invitées, lors de la communication de tout règlement-taxé qui ne rencontrerait pas ces recommandations, à exposer, de manière tout à fait circonstanciée, les raisons pour lesquelles il y aurait lieu de considérer, selon elles, que le règlement-taxé en question est nécessaire, tout en ne violant pas l'intérêt général ou l'intérêt régional.

Comme déjà évoqué ci-dessus, le taux maximum recommandé pour les centimes additionnels au précompte immobilier est fixé à **1.500 centimes**.

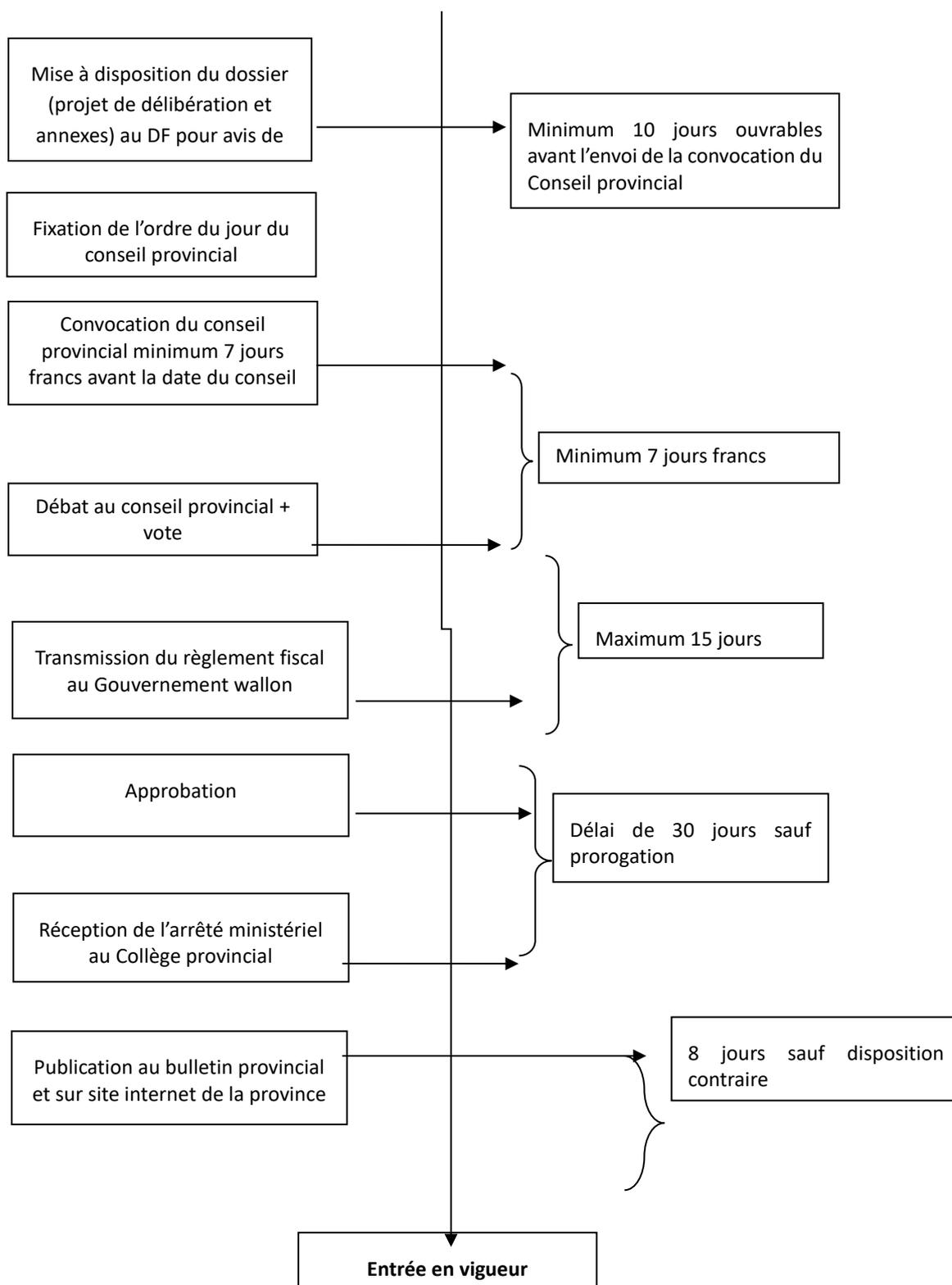
La matière de la fiscalité provinciale est suffisamment importante pour que les conseils provinciaux veillent strictement au respect de la procédure.

Pour avoir un règlement opposable aux tiers, la ligne du temps suivante doit être respectée pour les règlements relatifs aux impositions provinciales (à l'exception, depuis la réforme de la tutelle applicable depuis le 20 janvier 2008, des règlements relatifs aux centimes additionnels au précompte immobilier) :

1. Conformément à l'article L2212-65, §2, 8° relatif à l'avis de légalité du Directeur financier, la communication du dossier (projet de délibération et annexes) au Directeur financier doit se faire au minimum 10 jours avant l'envoi de la convocation du Conseil provincial ;
2. La fixation de l'ordre du jour du Conseil provincial prévoit l'adoption du règlement ;
3. La convocation du Conseil provincial est faite régulièrement et toutes les pièces relatives à ce point sont mises à la disposition des membres du Conseil provincial conformément à l'art. L2212-22 du CDLD ;
4. Le règlement est adopté par le Conseil provincial ;
5. Le règlement est envoyé dans les 15 jours de son adoption par le Conseil provincial au Gouvernement wallon conformément à l'article L3132-1 du CDLD ;
6. Le règlement est approuvé par l'autorité de tutelle ;
7. Le règlement est publié conformément à l'article L2213-3 du CDLD.

Le règlement entre en vigueur au plus tôt le 8^{ème} jour qui suit celui de sa publication au bulletin provincial et sur le site internet de la province. Il peut entrer en vigueur plus tôt (mais en tous cas pas avant le jour même de sa publication) mais uniquement à la condition que cela soit prévu expressément dans le règlement.

La ligne du temps peut dès lors se schématiser comme suit :



V.2. Définitions

V.2.1. Impôt provincial et redevance provinciale

Le législateur ne donne pas de définition des notions « d'impôt provincial » et de « redevance provinciale ».

La distinction entre un impôt provincial (que l'on appelle plus communément un règlement-taxe) et un règlement-redevance s'effectue sur la base des principes généraux qui découlent de la Constitution, des principes généraux de droit et de la jurisprudence en la matière. Ces principes s'imposent à l'ensemble des provinces du Royaume et, par conséquent aux provinces qui font partie de la Région Wallonne.

En dernière ressort, c'est au juge qu'il appartient de trancher sur la base des conditions concrètes du règlement si celui-ci concerne un impôt provincial ou une redevance provinciale.

1. Impôt provincial

Sur la base de la jurisprudence concordante de la Cour de cassation¹⁸, l'impôt (provincial) peut être défini comme un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par la province sur les ressources des personnes (de droit public ou de droit privé), des sociétés sans personnification civile et des associations de fait ou communautés existant sur leur territoire ou possédant des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale.

2. Redevance provinciale

Selon la jurisprudence concordante de la Cour de cassation¹⁹ et de la Cour Constitutionnelle²⁰, une redevance peut être décrite comme suit : une redevance est l'indemnisation que les autorités réclament à certains redevables en contrepartie d'un service spécial presté ou d'un avantage direct et particulier accordé dans leur intérêt personnel. Il est sans importance que le service presté par voie d'autorité par la province soit demandé librement par le particulier ou lui soit imposé par une réglementation quelconque.

Autrement dit, la redevance est essentiellement la rémunération que la province réclame à certains redevables en contrepartie d'une prestation spéciale qu'elle a effectuée à leur profit personnel ou d'un avantage direct et particulier qu'elle leur a accordé.

Vu son caractère d'indemnisation, je recommande à l'autorité d'être attentive à établir un rapport raisonnable entre, d'une part, le coût ou la valeur réel du service fourni et, d'autre part, l'indemnité due par le redevable.

J'attire l'attention sur le fait que cette adéquation entre le coût réel du service et la redevance demandée, n'exclut pas l'établissement de forfaits pour la récupération de montants peu élevés.

Cependant, en cas d'adoption de taux forfaitaire, la province doit pouvoir, sur demande des services de tutelle, justifier ce taux. Les services de la tutelle vérifieront si le montant perçu sur la base du règlement doit être qualifié de redevance ou, d'impôt. Si au terme de cette analyse, il s'avère que le forfait demandé ne présente pas de rapport raisonnable avec le service rendu au redevable, la redevance sera considérée comme un impôt provincial.

¹⁸ Arrêt du 30 novembre 1950 et 13 juin 1961.

¹⁹ Arrêts du 10 mai 2002 (C.01.0034.F/1) et 14 janvier 2013 (C.11.0769.N/3).

²⁰ Arrêt n° 89/2010 du 29 juillet 2010, point B.15.2.

Remarque : Intérêt de la distinction entre impôt provincial et redevance provinciale.

Dans le cadre d'une redevance provinciale, l'administration fiscale fédérale est susceptible d'examiner si les sommes versées en exécution du règlement-redevance ne constituent pas, sur la base des éléments de droit et de fait, des revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1er, 3° du code des impôts sur les revenus.

Cet article prévoit que les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir notamment les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers.

Dans l'éventualité où les rétributions issues d'un règlement-redevance doivent être considérées comme des revenus mobiliers, le débiteur des revenus serait en principe redevable dans les 15 jours de la mise en paiement des revenus d'un précompte mobilier de 30% sur un montant qui est égal au montant brut diminué des frais exposés en vue d'acquiescer ou de conserver ces revenus.

Le cas échéant, les frais qui ont en principe servis à déterminer le montant des redevances figurant dans le règlement-redevance en cause peuvent être considérées comme des frais réels²¹.

Par conséquent, lorsqu'il peut être démontré que les redevances n'excèdent pas les frais réels qui s'y rapportent, le règlement-taxe peut donner lieu à la mise en paiement de revenus sur lequel aucun précompte mobilier ne sera dû.

3. Intérêt de la distinction entre taxe provinciale et redevance provinciale

L'établissement et le recouvrement des taxes provinciales²² sont réglés par les articles L3321-1 à L3321-12 du CDLD.

Les taxes sont soit recouvrées par voie de rôle, soit perçues au comptant contre remise d'une preuve de paiement.

Le rôle est l'acte authentique par lequel l'autorité provinciale se crée un titre contre le redevable et manifeste ainsi sa volonté d'exiger le paiement de la taxe provinciale.

Il en constitue le titre de taxation.

Il permet, d'une part, l'établissement définitif de la taxe et d'autre part, en rendant celui-ci exécutoire, la création d'un titre exécutoire pour pouvoir procéder au recouvrement.

Autrement dit, l'autorité provinciale crée elle-même le titre exécutoire qui autorise le directeur financier de pouvoir agir contre les débiteurs récalcitrants sans qu'il soit nécessaire de recourir pour cela auprès d'un tribunal.

Depuis le décret du 17 avril 2013 relatif à la réforme des grades légaux, le recouvrement des créances non fiscales (c-à-d notamment les redevances) est réglé par l'article L2212-65, §1er, 7° alinéa 2 du CDLD.

Cet article prévoit que le directeur financier peut, pour recouvrer les créances non fiscales liquides, certaines et exigibles envoyer une contrainte visée et rendue exécutoire par le Collège

²¹ Instruction AGFisc n°19/2016 (N°Ci.702.951) du 3 octobre 2016.

²² Toutefois, ces articles ne s'appliquent pas aux taxes additionnelles aux impôts de l'autorité fédérale ainsi qu'aux taxes additionnelles perçues par la Région Wallonne au profit des provinces et des communes.

provincial. Une telle contrainte est signifiée par exploit d’huissier. Cet exploit interrompt la prescription.

Le fait que la dette doit être liquide, certaine et exigible implique nécessairement que la dette est une dette d’argent, que son délai de paiement est échu et qu’elle n’est pas contestée par son débiteur.

Si une de ces conditions manque, le débiteur-réclamant devra se tourner vers les juridictions civiles. En effet, dans la gestion de son domaine privé, la province n’a pas à bénéficier de privilèges qui sont réservés à ses missions de service public.

V.2.2. Les deux grandes catégories d’impôts

1. Les impôts qui sont liés à un impôt régional

Actuellement, sont liés à un impôt régional tel que listé à l’article 3 de la Loi spéciale de financement (LSF) fondée directement sur l’article 170, § 2 de la Constitution, les centimes additionnels au précompte immobilier.

L’article 464/1 du code des impôts sur les revenus prévoit que, par dérogation à l’article 464, les provinces peuvent établir des centimes additionnels sur :

1° le précompte immobilier ;

2° un impôt régional non visé à l’article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, ayant le revenu cadastral fédéral comme base d’imposition ou comme élément de sa base d’imposition.

Depuis le 1^{er} janvier 2021, la Région wallonne est devenue seule et exclusivement compétente pour assurer le service du précompte immobilier.

Les articles L3321-1 à L3321-12 du CDLD qui règlent l’établissement et le recouvrement des taxes provinciales ne s’appliquent pas aux taxes additionnelles perçues par l’Etat ou la Région wallonne au profit des provinces et des communes.

2. Les impôts purement provinciaux

Conformément aux articles 41, 162 et 170, § 3 de la Constitution, les provinces peuvent soumettre toute matière aux impôts, sous réserve du respect de la loi et de la conformité à l’intérêt général.

Ainsi, les provinces peuvent prendre l’initiative de régler au niveau provincial tout objet que la Constitution ou la loi n’a pas expressément exclu de leurs compétences, à condition de respecter les lois, décrets, ordonnances et règlements adoptés par l’autorité fédérale ou fédérée compétente²³.

L’intervention de l’autorité de tutelle vise notamment à empêcher que la loi ne soit violée ou que l’intérêt général ne soit blessé.

Les principaux types d’impôts sont :

- a) l’impôt de quotité : le rendement de l’impôt n’est pas fixé d’avance ; seul le taux de l’impôt est fixé au départ par l’autorité provinciale : soit via un pourcentage soit via une certaine somme ;

²³ Arrêt de la Cour de cassation du 17 février 2005 (F.04.0023.F/3) qui cite E. Willemart, Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal.

- b) l'impôt de répartition : l'autorité locale fixe le produit qu'elle veut obtenir et en répartit ensuite la charge entre les contribuables concernés sur la base de critères déterminés ;
- c) l'impôt de remboursement (également appelé impôt rémunérateur) : il constitue un prélèvement obligatoire par voie d'autorité sur les ressources d'une personne pour la rémunération d'un service rendu (par exemple : la construction des trottoirs). En raison de son caractère contraignant et de sa destination, la taxe de remboursement est un impôt et non pas une redevance.

La Cour Constitutionnelle²⁴ considère que les taxes rémunératoires sont perçues afin de compenser une dépense d'intérêt général (elle bénéficie également à la collectivité dans son ensemble). Le propre d'une taxe rémunératoire est qu'elle est imposée, en vue du financement des frais dans l'optique desquels elle est établie, à ceux dont l'autorité taxatrice considère qu'ils peuvent tirer le plus grand avantage de ces frais, peu importe si les redevables font ou non usage du service financé au moyen de cette taxe. Les redevables n'ont d'ailleurs pas moyen d'échapper à la taxe prévue.

V.2.3. Les impôts provinciaux directs et indirects

Un impôt provincial direct est celui qui frappe une situation durable ou permanente dans le chef du redevable.

Un impôt provincial indirect est un impôt qui est perçu à l'occasion d'un acte ou fait déterminé. Cet acte ou ce fait déterminé doit être renouvelé pour que la taxe puisse être à nouveau prélevée.

La Cour de cassation²⁵ définit l'impôt indirect de la manière suivante : l'impôt indirect frappe, non une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine, mais des actes, des opérations ou des faits passagers, isolés de nature, fussent-ils répétés dont le contribuable est l'auteur déclaré, ou à défaut de celui-ci, l'auteur présumé.

Cette distinction est importante, plus particulièrement en ce qui concerne les règlements relatifs à des taxes directes.

V.3. Principes généraux

V.3.1. Le principe d'égalité

Les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination des citoyens devant la loi et devant l'impôt, visés aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution, exigent que tous ceux qui se trouvent dans la même situation soient atteints de la même manière par l'impôt.

D'une part, ces principes n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause. Le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé²⁶.

²⁴ Arrêt n°173/2005 du 30 novembre 2005 (point B.6.5).

²⁵ Arrêt du 10 novembre 1994 (F940024F).

²⁶ Cour constitutionnelle, Arrêt n° 39/96 du 27 juin 1996 (point B2.2).

D'autre part, ces mêmes principes s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause. Le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Autrement dit, ces principes n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Les mêmes principes s'opposent, en outre, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure concernée, sont essentiellement différentes²⁷.

La Cour Constitutionnelle, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat partagent la même conception des principes d'égalité et de non-discrimination des citoyens devant l'impôt.

Ainsi, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, les règles constitutionnelles relatives à l'égalité devant l'impôt, garanties par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, n'excluent pas qu'un régime fiscal différent soit établi à l'égard de certaines catégories de biens ou de personnes, pourvu que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la taxe visée, ainsi que de la nature des principes en cause, en respectant un rapport de proportionnalité entre les moyens utilisés et le but poursuivi. Par ailleurs, un même régime fiscal peut être appliqué à deux catégories de personnes différentes ou non comparables, pour autant qu'une justification objective et raisonnable le fonde²⁸.

Sur la base de l'enseignement que l'on peut tirer de la jurisprudence des trois plus hautes juridictions de notre pays, j'invite le Conseil provincial à apporter un soin tout particulier pour expliquer les motifs qui ont conduit à la prise d'un règlement-taxe et quels sont les objectifs et les buts poursuivis par les mesures fiscales qu'il entend approuver.

En effet, ce n'est qu'au travers de ces motifs, objectifs et buts que les juridictions pourront évaluer la pertinence des différences de traitement qui auront été créées par les règlements-taxes dont elles auraient éventuellement à connaître.

Cette vision a encore été confirmée par la Cour de cassation ²⁹ relativement à une taxe sur les établissements occupant du personnel de bar.

Il ressort de cet arrêt qu'en raison de son taux forfaitaire unique, un règlement-taxe sur les bars qui frappe l'exercice d'une activité économique sans avoir égard au moindre indice qui rende compte de son ampleur (par exemple la superficie, l'importance du personnel ou le chiffre d'affaires) traite de manière identique des établissements qui, tout en exerçant la même activité, se trouvent dans des situations essentiellement différentes du point de vue de leurs capacités contributives. L'application de ce taux à l'ensemble des établissements taxés ne trouve aucune justification.

²⁷ Cour constitutionnelle, Arrêts n° 163/2016 du 14 décembre 2016 (point B3) et n° 21/98 du 18 février 1998.

²⁸ Arrêt n°242.959 du 16 novembre 2018.

²⁹ Arrêt du 19 avril 2021 3ème Ch., F200132 mettant en cause la ville de Charleroi c/ DKMY s.p.r.l.

Il convient donc de tenir compte de cette jurisprudence dans tous les cas où l'on avait l'habitude de taxer un établissement de manière forfaitaire. Cette jurisprudence était déjà présente dans les juridictions inférieures et c'est la raison pour laquelle le mode de taxation des magasins de nuit, phone-shops, bar à chichas et cannabis-shops avait déjà été modifié dans une circulaire précédente.

A cet égard, le Conseil d'Etat³⁰ considère que pour identifier et apprécier la pertinence du critère de différenciation et le but poursuivi par l'auteur d'un règlement-taxe, il y a lieu de se référer aux motifs de ce règlement, lesquels doivent apparaître dans son préambule ou résulter du dossier constitué au cours de son élaboration ou encore doivent pouvoir être déduits du dossier administratif produit par la province. Le Conseil d'Etat ajoute que les explications données par la partie adverse dans ses écrits de procédure ne peuvent, en aucun cas, pallier la carence du dossier.

De même, les cours et tribunaux font également cette vérification dans le cadre du contentieux fiscal qui leur est soumis. Ils n'hésitent pas, depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 18 novembre 2005³¹, à considérer que les dispositions d'un règlement-taxe forment un ensemble qui ne peut être divisé car elles se rapportent toutes à une taxe qui est inégalement établie. Ainsi, le vice d'inconstitutionnalité qui affecte l'article de ce règlement prévoyant une exonération jugée discriminatoire, rend le règlement nul dans son entièreté.

En conclusion, en vue de vous prémunir contre un éventuel recours, j'insiste pour que les motifs, objectifs et buts qui ont présidé à l'adoption du règlement-taxe soient systématiquement repris dans le préambule dudit règlement-taxe.

C'est donc au niveau du préambule du règlement-taxe et éventuellement dans le dossier administratif que doivent se retrouver non seulement les objectifs, mais également les motivations des règles particulières (exceptions, exonérations, différenciation, etc.).

V.3.2. Principe « non bis in idem »

1. En matière d'impôt

La Cour de cassation³² a considéré qu'il était de principe en droit fiscal qu'un contribuable ne peut être tenu d'acquitter deux fois le même impôt sur le même objet.

Elle³³ a également considéré que ce principe n'interdisait pas que diverses autorités établissent un impôt à charge d'un même contribuable pour un même fait.

Dans le même sens, le Conseil d'Etat³⁴ a considéré que les Conseils communaux (ou Conseils provinciaux) qui détiennent leur pouvoir de taxation de l'article 170, § 4, (ou de l'article 170, § 3) de la Constitution peuvent choisir, sous le contrôle de l'autorité de tutelle, la base des impôts levés par eux et que le seul fait que la même base imposée le soit déjà par d'autres niveaux de pouvoir ne peut limiter le pouvoir fiscal des communes (ou des provinces).

Sur la base de ces arrêts, on peut en déduire que ce principe :

³⁰ Arrêt n°180.381 du 4 mars 2008.

³¹ F.04.0053.F/1.

³² Arrêt du 4 février 1931, Pasicrisie belge, Année 1931, page 55.

³³ Arrêt du 16 octobre 1997 (F950035N).

³⁴ Arrêt n° 85.916 du 14 mars 2000.

- Ne s'applique pas s'il s'agit de taxes établies par des autorités fiscales différentes (par exemple : une taxe pour les secondes résidences peut être levée à la fois par une province et une commune de cette province respectivement via une taxe provinciale et une taxe communale) ;
- S'oppose à ce qu'une même autorité impose deux fois la même matière imposable dans le chef du même contribuable par une taxe identique ou similaire (même fait ou même situation).

De même, une « double taxation » d'un même redevable est juridiquement possible si les causes qui justifient l'impôt sont différentes³⁵.

2. En matière de sanctions fiscales

Le principe « non bis in idem » interdit de poursuivre ou de juger à nouveau une personne pour la « même infraction ».

L'article 4 du Protocole n°7 à la Convention européenne des droits de l'homme (qui concerne le droit à ne pas être jugé ou puni deux fois) doit être compris comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde « infraction » pour autant que celle-ci avait pour origine des faits identiques ou des faits qui étaient « en substance » les mêmes que ceux de la première infraction. A cet égard, la Cour européenne des droits de l'homme a précisé que le point de départ pour l'examen de la question de savoir si les faits des deux procédures étaient identiques ou étaient en substance les mêmes devait être la comparaison de l'exposé des faits concernant l'infraction pour laquelle le requérant avait déjà été jugé avec celui se rapportant à la seconde infraction dont il était accusé.

La Cour Constitutionnelle³⁶ constate que les amendes administratives prévues par l'article 445 du code des impôts sur les revenus présentent un caractère répressif et sont pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Par conséquent, le principe « non bis in idem » pourrait s'appliquer dans l'hypothèse où un redevable déjà sanctionné pour une infraction visée à l'article 445 du code des impôts sur les revenus serait poursuivi pour fraude fiscale (risquant ainsi de se voir infliger l'une des peines prévues à l'article 449 du code des impôts sur les revenus), s'il s'avérait que les faits donnant lieu aux deux infractions sont identiques ou en substances les mêmes.

Enfin, la Cour de Constitutionnelle³⁷ mentionne que l'amende fiscale prévue à l'article 445 du code des impôts sur les revenus et l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du code des impôts sur les revenus ont un caractère répressif prédominant et constituent dès lors des sanctions de nature pénale au sens de l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Dès lors, il y a lieu d'appliquer l'une ou l'autre sanction en fonction de la gravité des faits imputés au contribuable, dans le respect du principe de proportionnalité applicable en matière pénale.

³⁵ Conseil d'État, arrêt n°7842 du 12 mai 1960.

³⁶ Arrêt n°91/2008 du 18 juin 2008 (cf. point B.8.1).

³⁷ Arrêt n°7/2009 du 23 janvier 2019 (cf. point B.12.3).

V.3.3. Sanctions en matière de règlements-taxes

L'article L 3321-12 du CDLD dispose notamment que le titre VII, chapitre 10 du Code des impôts sur les revenus (qui n'a pas été modifié par la loi du 13 avril 2019 instaurant le Code de recouvrement des créances fiscales et non fiscales) s'applique aux impositions provinciales à la condition qu'elles ne concernent pas spécialement les impôts sur les revenus.

1. Sanctions pénales

Cela signifie que les sanctions pénales, prévues à la section 2 du chapitre précité (articles 449 et suivants du code des impôts sur les revenus), s'appliquent aux infractions relatives aux impositions locales et donc que le Conseil provincial ne peut fixer lui-même des sanctions pénales en la matière.

Par conséquent, un règlement-taxe peut prévoir que « *celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent règlement sera puni d'une amende dont le montant est fixé conformément à l'article 449 du code des impôts sur les revenus* ».

Il faut entendre par « *intention frauduleuse* », le dessein de se procurer à soi-même ou de procurer à autrui, par certains agissements frauduleux, un profit ou un avantage illicite. Le « *dessein de nuire* », c'est l'intention de porter atteinte aux droits et aux intérêts légitimes d'autres personnes, tant particulières que publiques³⁸.

2. Sanctions administratives

Il en est de même pour les amendes administratives prévues à la section 1^{ère} dudit chapitre (article 445).

J'attire l'attention sur le fait que l'avis adressé à un redevable par lequel l'administration provinciale lui réclame une amende administrative doit toujours mentionner :

- Les faits constitutifs de l'infraction ;
- La référence aux textes réglementaires dont il a été fait application ;
- Les motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende³⁹.

Faute de motivation, l'imposition établie est intégralement nulle⁴⁰.

3. Accroissements

Quant aux accroissements d'impôts, l'article L3321-6 du CDLD permet au Conseil provincial de prévoir des accroissements en cas d'enrôlement d'office de la taxe. Ces accroissements ne peuvent dépasser le double du montant dû.

L'application d'accroissements est par conséquent autorisée lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- Le règlement de taxation doit prévoir une obligation de déclaration ;

³⁸ Document parlementaire, Sénat, 1980-1981, n° 566/1, pp. 2-3.

³⁹ Cour de cassation du 31 janvier 2000 (F980075F).

⁴⁰ Cour Constitutionnelle du 18 avril 2001, Cour de cassation du 8 octobre 2001 et 7 février 2002.

- La non-déclaration dans les délais prévus par ce même règlement ou la déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise de la part du redevable doit entraîner un enrôlement d'office de la taxe ;
- Le règlement de taxation doit prévoir l'application d'accroissements uniquement dans les cas suivants : l'absence de déclaration dans les délais prévus par ce même règlement ou une déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise de la part du redevable ;
- L'administration doit recourir à la procédure de taxation d'office pour imposer le redevable.

La Cour de cassation⁴¹ a considéré qu'à défaut de disposition expresse quant aux sanctions administratives dans le règlement-taxé, l'article 444 du Code des impôts sur les revenus qui concerne spécialement les impôts sur les revenus n'est pas applicable aux taxes provinciales et communales.

Cet article prévoit que les accroissements varient de 10 à 200 % en fonction de la nature et de la répétition éventuelle de l'infraction et que ceux-ci sont fixés dans l'arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus⁴².

Il convient de souligner que cet article prévoit également que :

- Le total des impôts dus et de l'accroissement d'impôts ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés ;
- L'accroissement ne s'applique que si les revenus non déclarés atteignent 2.500,00 euros.

La Cour constitutionnelle⁴³ et la Cour de cassation⁴⁴ ont quelque peu modulé le pouvoir de l'autorité de fixer un accroissement d'impôt pouvant aller jusqu'à 200%. En effet, elles ont établi un principe de proportionnalité dans l'application des majorations d'impôts et considèrent que l'autorité taxatrice doit avoir égard à la nature et à la gravité de l'infraction commise quand elle fixe la majoration.

Dès lors, compte tenu des contraintes de l'article 444 du Code des impôts sur les revenus et de la jurisprudence mentionnées ci-avant, je vous recommande de prévoir dans le règlement-taxé en cas d'imposition d'office une échelle de majorations (propre) plutôt qu'une majoration du double de la taxe.

A titre exemplatif, le règlement taxé peut prévoir :

« Le montant de cette majoration sera le suivant :

- *10 % du montant de la taxe, pour le premier enrôlement d'office ;*
- *50 % du montant de la taxe, pour le deuxième enrôlement d'office ;*
- *100 % du montant de la taxe, pour le troisième enrôlement d'office ;*
- *200 % du montant de la taxe, à partir du quatrième enrôlement d'office.*

⁴¹ Arrêt du 2 décembre 2004 (C.03.0125.F/4).

⁴² Articles 225-229 de l'arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus.

⁴³ Arrêt 92/2007 du 20 juin 2007.

⁴⁴ Arrêt du 13 février 2009.

L'accroissement de 50%, 100% ou 200 % de majoration est appliqué dans le cas où le contribuable doit successivement être enrôlé d'office. Par contre, lorsque la taxe est enrôlée normalement durant au moins trois ans, ledit calcul de l'accroissement s'annule ».

Néanmoins, je tiens à vous préciser que l'accroissement d'impôt n'est nullement obligatoire, il n'est qu'une possibilité à laquelle rien n'interdit à l'administration de renoncer en tout ou en partie⁴⁵.

La loi-programme du 19 juillet 2025 vient encore réformer cet article en prévoyant désormais que l'on ne peut plus prévoir l'accroissement d'impôt pour une première infraction commise de bonne foi, sauf en cas de fraude. La bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction, sauf en cas d'application de l'article 351 du Code des impôts sur les revenus '92. Ce principe s'applique aux impositions enrôlées à partir du 29 juillet 2025.

L'autorité habilitée à arrêter le rôle en vertu de l'article L3321-4 du CDLD doit lorsqu'elle adresse (par lettre recommandée à la poste) à un redevable un avis d'imposition d'office :

- Indiquer les faits constitutifs de l'infraction (soit la non-déclaration dans les délais prévus par le règlement soit une déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise de la part du redevable) et la référence aux textes réglementaires dont il a été fait application ;
- Donner les motifs qui ont servi à déterminer l'échelle des accroissements (la gravité et éventuellement selon le cas le rang de l'infraction) ;
- Indiquer les éléments sur lesquels la taxation d'office est basée ;
- Mentionner le mode de détermination de ces éléments et le montant de la taxe.

V.3.4. Lisibilité des règlements

A plusieurs reprises lors des exercices écoulés, des problèmes de lisibilité des règlements fiscaux provinciaux sont apparus à la suite des fréquentes modifications y apportées. **Dans un souci de transparence, il convient à chaque modification apportée, d'établir une version coordonnée du règlement en entier.**

Plus généralement, dans le souci de permettre aux nouveaux Conseils d'appréhender la politique fiscale provinciale dans sa globalité, je suggère de revoter l'ensemble des règlements fiscaux provinciaux en limitant, **leur durée de validité au 31 décembre de l'année qui suit celle des élections**. Cependant, 2024 étant la dernière année de la mandature provinciale, il est possible de voter en 2024 les règlements fiscaux pour les exercices 2025 à 2031. Néanmoins, durant la période de prudence (du 13 juillet 2024 au jour de l'installation des conseils provinciaux) il n'est pas concevable, sauf circonstance exceptionnelle dûment motivée, de revoir à la baisse sa fiscalité durant cette période de prudence. Je rappelle qu'il est toujours possible en cours d'année de modifier les règlements-taxes ou redevances en vigueur.

Au vu des règles de bonnes pratiques et surtout afin d'éviter un contentieux coûteux, qui reste soumis à l'appréciation des juges et qui n'est pas souvent favorable aux pouvoirs locaux, il est plus que recommandé d'être vigilant dans la détermination de la compétence *ratione temporis* (durée de validité) du règlement-taxe qui est voté. C'est pourquoi, dans le cadre de leur travail

⁴⁵ Arrêt 92/2007 de la Cour constitutionnelle du 20 juin 2007

de conseil, les services de tutelle sont soucieux d'éliminer le moindre défaut qui pourrait être invoqué par un réclamant et recommandent dès lors de fixer expressément la période de validité d'un règlement fiscal.

V.3.5. Les formalités de publication

En vertu des articles L 2213-2 et L 2213-3 du CDLD, les règlements et ordonnances du Conseil ou du Collège sont publiés en leur nom, signés par leur président respectif et contresignés par le directeur général.

Ces règlements et ordonnances sont publiés par la voie du Bulletin provincial **ET** par la mise en ligne sur le site internet de la province. Ils deviennent obligatoires le 8^{ème} jour après celui de l'insertion dans le Bulletin provincial **ET** de sa mise en ligne sur le site internet, à moins que ce délai n'ait été abrégé par le règlement ou l'ordonnance.

Compte tenu de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 12.11.2020 et ses implications sur les articles concernés du CDLD, une analyse des dispositions du CDLD, notamment concernant cette problématique, est en cours. En l'état, l'arrêt s'impose. Néanmoins, par souci de transparence envers le citoyen, il est également recommandé de publier les règlements sur le site internet de la province.

V.3.6. La consignation

En matière de taxe, la consignation du montant de la taxe à un moment où celle-ci n'est pas encore exigible est interdite. En effet, l'article L 3321-3 du CDLD n'habilite pas les provinces à obliger le contribuable à déboursier le montant de la taxe à un moment où celle-ci n'est pas encore exigible au sens du code, et aucune autre disposition de droit positif ne prévoit la possibilité de faire consigner un impôt provincial avant que celui-ci ne soit dû par le redevable.

Ainsi, par exemple, dans le cas d'une taxe au comptant, la taxe n'est exigible au sens du code qu'au moment de l'accomplissement du fait taxable ou au moment de l'enrôlement de la taxe s'il s'avère que la perception ne peut être effectuée au comptant.

Dès lors, si le Conseil provincial prévoit dans son règlement-taxe une consignation du montant de la taxe au moment de l'introduction de la demande, lorsque ce document ne peut être délivré immédiatement, il transgresserait le principe de légalité en vertu duquel aucune autorité ne peut agir et prendre des décisions que si cette action ou cette décision peuvent s'inscrire dans le cadre de lois existantes ou de normes de droit inférieur existantes et régulièrement arrêtées. Cependant, en ce qui concerne les redevances, la consignation est envisageable étant donné que cette matière relève du droit civil.

V.4. Recommandations particulières

V.4.1. Perception des recettes

En vertu des articles L3321-9 à 12 du CDLD, le Collège provincial est seul compétent, en tant qu'autorité administrative, pour statuer, au premier degré, sur les réclamations concernant une taxe provinciale. La décision prise peut faire l'objet d'un recours devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie.

Les règles de procédure à suivre dans le cadre de ce contentieux fiscal sont régies par l'arrêté royal du 12 avril 1999⁴⁶ déterminant la procédure devant le gouverneur (aujourd'hui Collège provincial) ou devant le Collège des bourgmestre et échevins (aujourd'hui Collège communal) en matière de réclamation contre une imposition provinciale (ou communale) (Attention au délai de réclamation qui est passé à un an depuis la loi du 20 décembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses).

La circulaire du 10 mai 2000⁴⁷ s'avère particulièrement utile pour guider les Collèges provinciaux dans leur rôle de première autorité de décision sur une réclamation fiscale au niveau provincial.

La Cour constitutionnelle prescrit qu'à défaut de décision du Collège provincial (dans le délai de 6 mois à dater de la réception de la réclamation), la réclamation est réputée fondée. Ce qui veut simplement dire qu'en l'absence de décision du Collège dans le délai requis, le réclamant peut porter l'affaire devant le tribunal de 1ère instance et en aucun cas que le juge est lié par cette présomption.

Le Collège provincial peut statuer même en dehors du délai de 6 mois et ce, aussi longtemps que le contribuable n'a pas porté le litige devant le juge compétent.

V.4.2. Interdiction de lever certaines taxes

J'attire plus spécialement l'attention des mandataires provinciaux sur l'interdiction de lever :

- **Une taxe sur les jeux et paris autres que les courses de chevaux** (interdite par l'article 74 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus) ;
- **Une taxe sur les captages d'eau** (arrêt n° 33.727 du 7 janvier 1990 du Conseil d'Etat selon lequel cette taxe ne respecte pas la règle de territorialité de l'impôt et arrêts n° 26.210 du 10 avril 1986 et 87.161 du 10 mai 2000 du Conseil d'Etat admettant les griefs d'inopportunité (de cette taxe) avancés par l'autorité de tutelle) ;
- **Une taxe sur les bois exploités** (arrêt n° 13.835 du 11 décembre 1969 du Conseil d'Etat admettant les griefs d'inopportunité (de cette taxe) avancés par l'autorité de tutelle) ;
- **Une taxe sur les antennes paraboliques** (avis motivé de la Commission des Communautés européennes du 26 mai 1999). Pour mémoire, les recettes non encore recouvrées, quel que soit leur exercice d'origine, doivent être portées en irrécouvrables vu que, connaissant le caractère illégal de la taxe au regard de l'article 49 du traité CE, plus aucun acte de poursuite ne peut être posé visant à obtenir paiement de cette taxe, et ce nonobstant le fait qu'il n'existe aucune obligation de rembourser les contribuables qui se sont acquittés de l'impôt en temps voulu et qui n'ont introduit aucune réclamation à son encontre ou qui ont été déboutés dans le cadre de leur recours fiscal.

V.4.3. Interdiction d'établir des taxes prohibitives

Il convient de rappeler qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à un Conseil provincial, lorsqu'il établit une taxe justifiée par l'état de ses finances, de la faire porter sur les activités qu'il estime prioritaires à cet égard. Celles-ci peuvent également relever des

⁴⁶ Moniteur belge du 22 avril 1999

⁴⁷ Circulaire du 10 mai 2000 du Ministre fédéral de l'Intérieur, Moniteur belge du 20 mai 2000.

activités qu'il estime plus critiquables que d'autres ou dont il estime le développement nuisible.

Par ailleurs, si l'objectif principal de la taxe est principalement d'ordre budgétaire, rien ne s'oppose à ce que le Conseil provincial poursuive des objectifs accessoires, non financiers, d'incitation ou de dissuasion. Cet objectif accessoire de dissuasion ne doit pas nécessairement ressortir des dispositions du règlement-taxe.

Néanmoins, dans une telle hypothèse, le Conseil provincial doit éviter d'établir des « taxes prohibitives » qui auraient pour seul objectif d'empêcher l'exercice d'une « activité licite ». Autrement dit, la taxe ne peut pas entraver au-delà du raisonnable, voire empêcher, l'installation ou le développement d'une activité sur le territoire de la province. Comme le souligne le Conseil d'Etat, une imposition n'est excessive que lorsqu'elle a pour effet de faire disparaître l'activité qu'elle taxe.

N'est pas considérée comme prohibitive, la taxe qui tient compte de la faculté contributive de l'ensemble des personnes qui y sont soumises et pour laquelle il existe un « rapport de proportionnalité » entre les moyens utilisés et le but poursuivi.

A cet égard, la jurisprudence constante du Conseil d'Etat fait apparaître qu'il ne fait pas de doute qu'une taxe poursuivant un objectif de dissuasion n'est pas disproportionnée au seul motif que son montant est important ; qu'en effet, le caractère dissuasif que tend à se donner la taxe implique nécessairement que son montant soit élevé.

Enfin, la taxe « dissuasive » ne peut en aucun cas violer le principe de la liberté du commerce et de l'industrie ou apporter une restriction excessive à cette liberté par rapport à ce qu'exige le maintien de l'ordre public. Inversement, cette liberté du commerce et de l'industrie n'est pas illimitée et n'est en tout cas pas de nature à entraver le pouvoir d'un Conseil provincial d'établir des taxes sur les activités économiques et commerciales.

V.4.4. Transmission des centimes additionnels au précompte immobilier

Je recommande aux autorités locales de bien veiller à voter et à transmettre suffisamment tôt à l'autorité de tutelle les règlements relatifs aux centimes additionnels au précompte immobilier.

L'administration du SPW-IAS transmettra les taux des centimes additionnels au précompte immobilier approuvés des provinces au SPW-Fiscalité. Les provinces devront juste s'assurer de l'accomplissement de la formalité de la publication afin que leurs règlements-taxes soient bien entrés en vigueur dans les délais requis.

Rem : en ce qui concerne le document 173x, et depuis l'année 2021, c'est l'administration fiscale wallonne qui le transmet par mail, via son service de la comptabilité des recettes fiscales.

C'est le SPW IAS qui enverra les prévisions initiales en ce qui concerne le précompte immobilier.

Pour rappel, le règlement-taxe doit être transmis suffisamment tôt au SPW-IAS afin qu'il puisse être transmis au SPW Finances pour le 15 février, soit impérativement et au plus tard avant le 15 janvier de l'exercice d'imposition.

Tout manquement à ces règles retarde la perception de ces recettes fiscales et met en péril l'équilibre de trésorerie non seulement pour cet exercice mais aussi pour l'exercice suivant.

En outre, pour éviter les confusions et les rôles supplétifs, je recommande, sauf circonstances exceptionnelles, de ne pas modifier les taux des taxes additionnelles en cours d'exercice.

Je vous rappelle que depuis le 20 janvier 2008, les taxes additionnelles ne sont plus soumises à la tutelle spéciale d'approbation mais bien à la tutelle générale d'annulation avec transmission obligatoire au Gouvernement wallon⁴⁸. Ce changement de tutelle génère différents changements pour le pouvoir provincial :

- C'est toujours le Gouvernement wallon qui exerce la tutelle ;
- Les décisions concernées peuvent être publiées conformément aux articles L 2213-2 et 3 du CDLD dès leur adoption par le Conseil provincial mais ne peuvent être mises à exécution avant d'avoir été transmises au Gouvernement wallon.

V.4.5. Exonération en faveur des industries nouvelles et des investissements

1. Expansion économique

Sur la base d'une circulaire du 9 août 1985, les conseils provinciaux peuvent, moyennant certaines conditions, exonérer temporairement de certaines taxes les industries nouvelles et les investissements sur leur territoire en précisant que l'exonération peut porter notamment sur :

- la taxe sur la force motrice ;
- la taxe sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes ;
- la taxe sur les constructions ;
- la taxe sur les enseignes et publicités assimilées ;
- la taxe industrielle compensatoire ;
- les diverses taxes sur le patrimoine industriel.

2. Actions prioritaires pour l'Avenir wallon

Dans le cadre des " Actions prioritaires pour l'Avenir wallon "⁴⁹, le Parlement de Wallonie a décidé que " tous les investissements en matériel et outillage, acquis ou constitués à l'état neuf à partir du 1er janvier 2006 sont exonérés du précompte immobilier. Cette mesure s'applique sur tout le territoire de la Région wallonne et à toutes les entreprises.

Au niveau local, la taxe sur la force motrice est supprimée sur tout nouvel investissement acquis ou constitué à l'état neuf à partir du 1^{er} janvier 2006, pour toutes les communes et provinces de la Région wallonne. L'art. 49 du décret du 10.12.2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives prévoit une compensation annuelle, calculé sur base des pertes réelles, à charge du budget de la Région wallonne.

Toutefois, comme rappelé ci-dessus, compte tenu des jugements récents intervenus concernant les compensations des mesures fiscales ci-dessus, le Gouvernement wallon a octroyé aux communes et provinces une régularisation portant sur les exercices 2017 à 2021. Le 8 décembre 2022, le gouvernement octroyait un complément régional pour l'exercice 2022

⁴⁸ Cf. Décret du 22 novembre 2007, publié au moniteur belge du 21 décembre 2007 qui a inséré un article L3122-2 dans le CDLD.

⁴⁹ Décret du 23 février 2006 paru au moniteur belge du 7 mars 2006 p. 13.611.

qui représentait quasiment l'essentiel (99%) des pertes réelles subies par les communes et les provinces. Le calcul du complément régional 2023 a été basé à nouveau sur l'entièreté des pertes réelles.

Le statut quo actuel apparaît toutefois difficilement soutenable vu l'évolution de l'impact budgétaire annuel de ce mécanisme de financement sur les finances régionales.

V.4.6. Le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (CRAF)

Le 1^{er} janvier 2020, est entrée en vigueur la loi du 13 avril 2019⁵⁰, instaurant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (CRAF). Cette loi vide une partie du code des impôts sur les revenus de sa substance en lui ôtant certaines dispositions relatives au recouvrement fiscal. Ces dernières sont désormais regroupées avec toutes les dispositions relatives au recouvrement fiscal et non fiscal au sein du Code susmentionné.

Le CDLD renvoie également au CRAF rendant de ce fait celui-ci applicable aux taxes provinciales et communales et ce, via l'article 19 du décret du 13 décembre 2023 contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2024⁵¹. Cette disposition est libellée comme suit :

« Art. 19. Le premier alinéa de l'article L3321-12 du CDLD est remplacé par le texte suivant :

« Sans préjudice des dispositions du présent titre, les dispositions du titre VII, Chapitres 1er, 3, 4, 7 à 10 ainsi que les articles 355, 356 et 357 du Code des impôts sur les revenus, les articles 126 à 175 de l'arrêté d'exécution de ce Code, ainsi que la loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales sont applicables aux taxes provinciales et communales pour autant qu'elles ne concernent pas spécialement les impôts sur les revenus et à l'exception des articles 43 à 48 de ce même Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales. Pour les cas d'aliénation ou d'affectation hypothécaire d'un bien susceptible d'hypothèque, la notification par le notaire au sens du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales doit être adressée au Directeur financier de la commune dans laquelle le propriétaire du bien à sa résidence. » ».

1. Champ d'application du CRAF

Le CRAF régit le recouvrement amiable et forcé des créances fiscales. Par créances fiscales, le Code vise les taxes assimilées aux impôts sur les revenus visés à l'article 1^{er} du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, en ce compris les additionnels visés à l'article 42 du même Code (art. 2, §1^{er}, 7^o, a), iii.).

Le CRAF n'est donc pas applicable aux créances non fiscales provinciales, il concerne uniquement les taxes provinciales (et pas les redevances).

⁵⁰ Moniteur Belge 30 avril 2019.

⁵¹ Moniteur Belge 18 décembre 2023.

2. Les dispositions du CRAF applicables aux taxes communales/provinciales

Délai de prescription

En ce qui concerne le délai de prescription, celui-ci est de 5 ans à dater de l'exécutoire du rôle et ce, conformément à l'art 23§1^{er} du CRAF.

V.4.7. Recouvrement des taxes – Recouvrement amiable et recouvrement forcé

Les dispositions du CRAF relatives au recouvrement des taxes en cas de non-paiement de ces dernières par un redevable ne sont **PAS** applicables aux taxes communales/provinciales.

Ceci s'explique par le fait que cette matière est expressément prévue par le CDLD à l'article L3321-8 bis. Il est important de préciser que la disposition précitée ne concerne que le recouvrement forcé (cfr. Explications ci-dessous).

1. Recouvrement amiable

Le CDLD ne contient aucune disposition relative au recouvrement amiable. De ce fait, les autorités communales peuvent donc prévoir expressément dans leur règlement-taxe l'envoi d'un premier rappel (par pli simple OU par recommandé) mais ce dernier devra obligatoirement être **gratuit**. En effet, seuls les frais postaux de l'envoi d'une sommation de payer par recommandé peuvent être mis à charge du redevable et ce, dans le cadre du recouvrement forcé régi par l'article L3321-8bis précité.

2. Recouvrement forcé – Recommandé préalable au commandement par voie d'huissier

L'article L3321-8bis dispose que :

« En cas de non-paiement à l'échéance, une sommation de payer est envoyée au redevable. Celle-ci se fait par courrier recommandé. Les frais postaux de cet envoi peuvent être mis à charge du redevable. Dans ce cas, ceux-ci sont recouverts de la même manière que la taxe à laquelle ils se rapportent.

Cette sommation de payer adressée au redevable ne peut être envoyée qu'à l'expiration d'un délai de 10 jours calendrier à compter du 1er jour suivant l'échéance de paiement mentionnée sur l'avertissement-extrait de rôle.

La première mesure d'exécution ne peut être mise en œuvre qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de la sommation de payer au redevable.

Constituent des voies d'exécution au sens de la présente disposition celles visées à la cinquième partie, titre III du Code judiciaire.

Les alinéas 1^{er} à 3 sont applicables également lorsque le paiement de la taxe est réclamé au codébiteur, soit la personne qui n'est pas reprise au rôle et qui est également tenue au paiement de la taxe en vertu du règlement-taxe. »

Cet article L3321-8bis ne vise qu'à obliger les provinces et communes à recourir à un envoi par lettre recommandée et à permettre au pouvoir local de récupérer les frais postaux de cet envoi recommandé. Si le pouvoir local désire effectivement récupérer ces frais, il doit **le prévoir expressément** dans chacun de ses règlements-taxes.

La récupération de ces frais ne constitue pas une redevance dans la mesure où étant un accessoire au principal, il n'y a pas lieu de changer la nature du prélèvement principal. **De ce**

fait, il n’y a pas lieu de prévoir via un règlement-redevance général le recouvrement des taxes en cas de non-paiement de ces dernières par un redevable.

Conformément à l’article L3321-8bis précité, les directeurs financiers ne doivent plus délivrer de contrainte. Désormais, une sommation de payer contenant de manière complète et non équivoque les données relatives à la créance doit être adressée au redevable.

Lorsque le débiteur n’a pas de domicile/siège connu en Belgique ou à l’étranger, la sommation de payer doit être adressée au Procureur du Roi de Bruxelles.

Contenu de la sommation de payer

Désormais, une sommation de payer contenant de manière complète et non équivoque les données relatives à la créance doit donc être adressée au redevable.

Elle doit mentionner :

- qu’il s’agit d’une sommation de payer envoyée conformément à l’article L3321-8bis du CDLD ;
- les nom, prénoms ou dénomination sociale et l’adresse du redevable ;
- la date et le libellé du règlement en vertu duquel la taxe est due ;
- la date du visa exécutoire du rôle ;
- le montant de la taxe, en principal, intérêts et frais (frais postaux si mis à charge du redevable dans le règlement) ;
- l’exercice auquel se rapporte la taxe ;
- le numéro d’article du rôle ;
- la date de l’envoi de l’avertissement extrait de rôle.

Lorsque le débiteur n’a pas de domicile/siège connu en Belgique ou à l’étranger, la sommation de payer doit être adressée au Procureur du Roi de Bruxelles.

En annexe, il doit être joint un duplicata conforme de l’original de l’avertissement extrait de rôle envoyé.

La sommation de payer telle que prévue par l’article 3321-8 bis du CDLD vaut mise en demeure. Cela signifie donc qu’elle fait courir les intérêts de retard calculés au taux légal⁵².

Délais de procédure

Conformément à l’article L3321-8bis précité, la sommation adressée au redevable ne peut être envoyée qu’à l’expiration d’un délai de 10 jours à compter du 1er jour suivant l’échéance légale de paiement de la créance.

La sommation de payer n’a effet qu’à partir du 3ème jour ouvrable qui suit la date de son envoi au redevable.

Cette disposition prévoit aussi l’obligation d’attendre un délai d’un mois à compter de la date d’effet de la sommation de payer avant de recouvrer la créance par une première voie

⁵² Article 414 C.I.R. 92.

d'exécution. Toutefois, si les droits du Trésor sont en péril, la créance pourra être recouvrée par voie d'exécution dès la date d'effet de la sommation de payer.

Concrètement, si l'échéance de paiement arrive le 14 mai 2020, la computation se fait de la manière suivante :

Depuis le 15 mai 2020, il y a lieu de tenir compte d'un délai d'attente de 10 jours → On envoie la sommation de payer le 25 mai 2020. À partir de cette date, on compte 3 jours ouvrables → On considère qu'il est reçu le 28 mai 2020. Il faut alors attendre 1 mois avant de lancer la première voie d'exécution → le 27 juin 2020 étant un samedi. Cela sera possible dès le 29 juin 2020.

Le codébiteur

L'article L 3321-8 bis précité prévoit cette possibilité en son dernier alinéa. En effet, il est possible de poursuivre le remboursement de la créance à charge d'un codébiteur.

Par codébiteur, il faut entendre la personne qui n'est pas reprise au rôle et qui est tenue au paiement des taxes en vertu du CRAF ou des lois fiscales.

Dans ce cas, la sommation de payer devra contenir les données relatives à la créance exprimées de manière complète et non équivoque. En outre, un duplicata de l'avertissement extrait de rôle envoyé au redevable devra être joint. Il devra également être fait mention dans la sommation de payer des causes légales ou réglementaires de la créance ainsi que du montant à charge du codébiteur.

L'envoi de cet exemplaire de l'avertissement extrait de rôle au codébiteur ouvre, en ce qui le concerne, les délais de réclamation visés aux articles 371 et 373 du code des impôts sur les revenus.

Il est recommandé de privilégier la notion de codébiteur à celle de débiteur solidaire dans la mesure où cette notion est expressément prévue à l'article L3321-8bis et que contrairement au débiteur solidaire, le codébiteur ne doit pas être enrôlé.

Exécution forcée d'un rôle rendu exécutoire avec le concours d'un huissier de justice

L'exécution forcée d'un rôle rendu exécutoire avec le concours d'un huissier de justice se fait conformément aux dispositions du Code judiciaire. Afin qu'un commandement par voie d'huissier puisse être réalisé, il faudra transmettre aux huissiers de justice un duplicata de l'avertissement extrait de rôle avec les données relatives au débiteur ainsi que le montant des intérêts de retard et des frais administratifs.

Afin de pouvoir recouvrer sur base de l'extrait de rôle, ce dernier devra contenir toute une série de mentions, à savoir :

- le nom de la province qui a établi la taxe ;
- les nom, prénom ou dénomination sociale et l'adresse du redevable ;
- la date et le libellé du règlement en vertu duquel la taxe est due ;
- la date du visa exécutoire du rôle ;
- le montant de la taxe, en principal, intérêts et frais ;
- l'exercice auquel se rapporte la taxe ;
- le numéro d'article du rôle ;

- la date de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle ;
- la date ultime de paiement ;
- la date d'envoi de la sommation de payer ;
- les coordonnées du redevable qui a reçu l'avertissement extrait de rôle, la date de la sommation de payer (si la personne poursuivie est un codébiteur).

Quelques points d'attention

Les nouvelles dispositions de ce Code appellent quelques points d'attention :

- Il faut retirer des règlements les articles qui font référence aux dispositions abrogées du C.I.R. (ex. art. 298) qui ne régit désormais plus le recouvrement des taxes provinciales ;
- Seule la référence au CDLD est nécessaire ;
- En matière de recouvrement des taxes, il y a lieu d'appliquer l'article L3321-8bis du CDLD. Il ne faut plus indiquer dans les règlements un montant pour les frais de sommation de payer. Celui-ci est fixé au coût des frais postaux de l'année de référence ;
- Il faut par contre indiquer dans les règlements que les frais sont mis à charge des contribuables en cas d'application de l'article L3321-8bis du CDLD ;
- Les nouvelles dispositions ne s'appliquent qu'aux taxes enrôlées après le 1/1/2020 ;
- Le délai de prescription a changé avec effet rétroactif (5 ans à dater de l'exécutoire du rôle et non plus à dater de l'expiration du délai de 2 mois laissé pour payer – article 23§1^{er} du CRAF).

Durée de conservations des titres exécutoires – respect RGPD

L'établissement ou le recouvrement des taxes et redevances impliquent nécessairement de nombreux traitements de données personnelles. Ces étapes doivent être réalisées en conformité avec le RGPD.

Selon la législation RGPD, les registres de perception et recouvrement et les rôles ne sont pas conservés plus longtemps que nécessaire au regard de la finalité pour laquelle ils sont établis, avec une durée maximale de conservation ne pouvant excéder le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle sont intervenus la prescription de toutes les actions qui relèvent de la compétence du responsable du traitement **ou** du paiement intégral de tous les montants y liés **ou** de la cessation définitive des procédures et recours administratifs et judiciaires y liés⁵³.

Les règles applicables en matière de taxes et redevances ne sont pas explicites en ce qui concerne le traitement des données personnelles et ne prévoient ni précisément ni complètement les opérations de traitement visées, les données, leurs modes de collecte, leur durée de conservation et le(s) responsable(s) de traitement. C'est pourquoi je vous conseille

⁵³ Article 6 § 5 du CRAF.

de faire mention de l'ensemble de ces éléments dans chacun des dispositifs des règlements-taxes et redevances.

Cette mention peut être faite selon le canevas suivant :

- responsable de traitement : la province de ...
- finalité(s) du(des) traitement(s) : établissement et recouvrement de la taxe/redevance (il faut spécifier s'il s'agit d'une taxe ou d'une redevance dans le règlement)... ;
- catégorie(s) de données : données d'identification, données financières, ... ;
- durée de conservation : la province s'engage à conserver les données pour un délai de maximum 30 ans et à les supprimer par la suite ou à les transférer aux archives de l'Etat (il faut fixer le délai dans le règlement) ;
- méthode de collecte : déclarations et contrôles ponctuels OU recensement par l'administration OU au cas par cas en fonction de la redevance (il faut spécifier la méthode dans le règlement) ;
- communication des données : les données ne seront communiquées qu'à des tiers autorisés par ou en vertu de la loi, notamment en application de l'article 327 du code des impôts sur les revenus, ou à des sous-traitants du responsable de traitement.

Le respect de la législation relative à la protection de la vie privée est essentiel quand une province est amenée à répondre à des demandes de communication de données à caractère personnel figurant dans des fichiers qu'elle détient.

V.4.8. Recommandé préalable au commandement par voie d'huissier

Auparavant, cette matière était régie par l'article 298 du code des impôts sur les revenus. Le paragraphe 2 de ce dernier a toutefois été abrogé à la suite de l'entrée en vigueur du CRAF. Cet article est désormais remplacé par les articles 13 et 14 du CRAF. Ces dispositions sont rendues applicables à la matière des taxes provinciales dans la mesure où l'article L3321-12 du CDLD stipule que les dispositions du CRAF sont applicables aux taxes provinciales et communales pour autant qu'elles ne concernent pas spécialement les impôts sur les revenus.

Selon l'exposé des motifs du décret budgétaire du 17 décembre 2020 quant à l'insertion de l'article L3321-8*bis* dans le CDLD, les articles 13 et 14 du CRAF sont applicables dans leur totalité en Région wallonne. L'article L3321-8*bis* ne vise qu'à obliger les provinces à recourir à un envoi par lettre recommandée. Ce décret budgétaire a été remplacé par ceux des 22 décembre 2021 et 14 décembre 2022.

L'article L3321-8*bis* permet également à la province de récupérer **les frais postaux** de cet envoi recommandé. Si la province désire effectivement récupérer ces frais, elle doit évidemment le prévoir expressément dans chacun de ses règlements-taxes. La récupération de ces frais ne constitue pas une redevance dans la mesure où étant un accessoire au principal, il n'y a pas lieu de changer la nature du prélèvement principal.

L'article 13 §1^{er} du CRAF a supprimé l'obligation des directeurs financiers de délivrer une contrainte. Désormais, une sommation de payer contenant de manière complète et non équivoque les données relatives à la créance doit être adressée au redevable.

Lorsque le débiteur n'a pas de domicile/siège connu en Belgique ou à l'étranger, la sommation de payer doit être adressée au Procureur du Roi de Bruxelles.

Une nouveauté de cet article 13 du CRAF est la possibilité de poursuivre le remboursement de la créance à charge d'un codébiteur. Par codébiteur, il faut entendre la personne qui n'est pas reprise au rôle et qui est tenue au paiement des taxes en vertu du CRAF ou des lois fiscales (article 2 §1^{er} 6° CRAF). Dans ce cas, la sommation de payer devra contenir les données relatives à la créance exprimées de manière complète et non équivoque. En outre, un duplicata de l'avertissement extrait de rôle envoyé au redevable devra être joint. Il devra également être fait mention dans la sommation de payer des causes légales ou réglementaires de la créance ainsi que le montant à charge du codébiteur. L'envoi de cet exemplaire de l'avertissement extrait de rôle au codébiteur ouvre le concernant les délais de réclamation visés aux articles 371 et 373 du code des impôts sur les revenus.

Quant aux délais de procédure, ils dépendent désormais de l'article 13 du CRAF.

Ainsi, la sommation adressée au redevable ne peut être envoyée qu'à l'expiration d'un délai de **10 jours à compter du 1^{er} jour suivant** l'échéance légale de paiement de la créance.

La sommation de payer n'a effet qu'à partir du 3^{ème} jour ouvrable qui suit la date de son envoi au redevable.

L'article 13 §3 du CRAF prévoit aussi l'obligation d'attendre un **délai d'un mois** à compter de la date d'effet de la sommation de payer avant de recouvrer la créance par une première voie d'exécution. Toutefois, si les droits du Trésor sont en péril, la créance pourra être recouvrée par voie d'exécution dès la date d'effet de la sommation de payer.

Concrètement, si l'échéance de paiement arrive le 14 mai, la computation se fait de la manière suivante :

Depuis le **15 mai**, il y a lieu de tenir compte d'un délai d'attente de **10 jours** → On envoie la sommation de payer le **25 mai**. À partir de cette date, on compte **3 jours ouvrables** → On considère qu'il est reçu le **28 mai**. Il faut alors attendre **1 mois** avant de lancer la première voie d'exécution → soit le 27 juin. Si ce jour est un samedi, cela sera possible dès le **29 juin**.

En ce qui concerne le contenu des sommations de payer interruptives de prescription, plusieurs éléments sont à souligner.

Lorsque le courrier est adressé au redevable, ce dernier doit viser les articles 13 §1^{er}, 14, 20 et 24 du CRAF. Il doit également mentionner toutes les informations relatives à la taxe et ce de manière complète et non équivoque. Le montant des intérêts calculés sur la base de l'article 414 du code des impôts sur les revenus doit également être mentionné. La mention de la qualité interruptive de la prescription et de l'exigence de paiement immédiat doit également être présente. Aucune annexe ne doit être jointe au courrier.

Lorsque le courrier est adressé au codébiteur, ce dernier doit viser les articles 13 §2, 14, 20 et 24 du CRAF ainsi que le règlement prévoyant la solidarité. Le nom du redevable enrôlé, le montant de la taxe due, les intérêts et les frais de recommandé doivent être mentionnés. Il doit également être fait mention de la possibilité offerte au codébiteur de formuler une réclamation sur la base de l'article 371 ou de l'article 373 du code des impôts sur les revenus.

En annexe, il doit être joint un duplicata conforme de l'original de l'avertissement extrait de rôle envoyé.

La sommation de payer telle que prévue par l'article 13 du CRAF vaut mise en demeure. Cela signifie donc qu'elle fait courir les intérêts de retard calculés au taux légal⁵⁴.

L'exécution forcée d'un rôle rendu exécutoire avec le concours d'un huissier de justice se fait conformément aux dispositions du Code judiciaire⁵⁵. Afin qu'un commandement par voie d'huissier puisse être réalisé, il faudra transmettre aux huissiers de justice un duplicata de l'avertissement extrait de rôle avec les données relatives au débiteur ainsi que le montant des intérêts de retard et des frais administratifs. Afin de pouvoir recouvrer sur base de l'extrait de rôle, ce dernier devra contenir toute une série de mentions :

- le nom de la province qui a établi la taxe ;
- les noms, prénoms ou dénominations sociales et l'adresse du redevable ;
- la date et le libellé du règlement en vertu duquel la taxe est due ;
- la date du visa exécutoire du rôle ;
- le montant de la taxe, en principal, intérêts et frais ;
- l'exercice auquel se rapporte la taxe ;
- le numéro d'article du rôle ;
- la date de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle ;
- la date ultime de paiement ;
- la date d'envoi de la sommation de payer ;
- les coordonnées du redevable qui a reçu l'avertissement extrait de rôle, la date de la sommation de payer (si la personne poursuivie est un codébiteur).

V.4.9. La sommation interruptive de prescription (articles L3321-12 renvoyant aux articles 20 et 24 du CRAF)

Outre le fait que cette procédure utilise aussi le recommandé, elle permet – à la différence de la sommation prévue au point VI.4.10 – de récupérer les frais inhérents à l'envoi du recommandé, lesquels comprennent outre les frais postaux, les frais administratifs. Il ressort de la jurisprudence qu'un montant de 15 EUR est admissible.

Lorsque le courrier est adressé au redevable, ce dernier doit viser les articles 13 §1er, 14, 20 et 24 du CRAF. Il doit également mentionner toutes les informations relatives à la taxe et ce de manière complète et non équivoque. Le montant des intérêts calculés sur la base de l'article 414 du CIR 92 doit également être mentionné. La mention de la qualité interruptive de la prescription et de l'exigence de paiement immédiat doit également être présente. Aucune annexe ne doit être jointe au courrier.

Lorsque le courrier est adressé au codébiteur, ce dernier doit viser les articles 13 §2, 14, 20 et 24 du CRAF ainsi que le règlement prévoyant la solidarité. Le nom du redevable enrôlé, le montant de la taxe due, les intérêts et les frais de recommandé doivent être mentionnés. Il doit également être fait mention de la possibilité offerte au codébiteur de formuler une réclamation sur la base de l'article 371 ou de l'article 373 du code des impôts sur les revenus.

⁵⁴ Article 14 du CRAF.

⁵⁵ Article 19 du CRAF.

V.4.10. Frais de rappel en cas de non-paiement d'une redevance

En matière de recouvrement des redevances, le nouveau Code du recouvrement des créances fiscales et non fiscales ne s'applique pas. C'est l'article L 1124-40 du CDLD qui est le siège de la matière et celui-ci ne distingue pas le recouvrement amiable et le recouvrement forcé.

Le recouvrement amiable⁵⁶

Les nouvelles règles de recouvrement amiable des dettes des consommateurs (livre XIX du Code de droit économique (CDE)⁵⁷), qui entrent en vigueur le 1^{er} septembre 2023, sont applicables à l'égard de personnes physiques agissant en dehors de tout cadre professionnel.

Ces dispositions, rappelons-le, n'ont aucune influence sur le recouvrement des créances fiscales locales. Ce sont les règles prévues aux articles L 3321-1 à 12 du CDLD qui s'appliquent en l'espèce.

Mais le livre XIX CDE est-il applicable aux créances non fiscales des pouvoirs locaux ?

Oui, si on lit la loi et ses travaux préparatoires. En effet ce livre XIX s'applique aux relations entre les consommateurs et les entreprises. Or, le terme entreprise doit être entendu dans ce cadre comme « toute personne physique ou morale poursuivant de manière durable un but économique, y compris ses associations ». Les travaux préparatoires y vont même de l'exemple d'une commune qui gère une piscine, une bibliothèque ou un centre culturel. Elle sera considérée comme "entreprise" pour ces types d'activités. Par contre, lorsqu'elle encaissera les frais d'émission d'une carte d'identité, cette activité relevant de ses missions de service public et n'ayant de ce fait, pas de caractère "économique", elle ne sera pas soumise au respect de ces dispositions.

Ainsi, en fonction des activités concernées, une commune peut être une entreprise ou non. au sens de ce livre XIX CDE et soumise à ses dispositions.

Cependant, interpréter les choses de la sorte serait faire fi de l'article L 1124-40 du CDLD qui règle le recouvrement des créances non fiscales des pouvoirs locaux. Cet article est une disposition spéciale (Lex specialis derogat lex generalis) qui s'applique à toutes les créances non fiscales (sauf si une législation spécifique y déroge) et ce, sans faire de distinction selon les activités menées. On se souviendra que c'est justement ce motif qui est invoqué pour justifier que le CRAF n'est pas applicable aux créances non fiscales locales.

Si l'on s'en tient à cet argument, l'article L1124-40 CDLD ne le prévoyant pas, il n'y a pas lieu d'appliquer une quelconque procédure de recouvrement amiable avant d'entamer la procédure de recouvrement forcé.

Néanmoins, afin d'éviter des interprétations divergentes, il est conseillé aux pouvoirs locaux de procéder systématiquement, pour toutes leurs créances non fiscales, à l'envoi d'un rappel simple gratuit dans le cadre du recouvrement amiable qu'elles décideraient de mettre en œuvre ».

Quant aux intérêts de retard, comme l'article L 1124-40 CDLD prévoit la mise en demeure par recommandé, il semble judicieux de faire débiter ceux-ci à dater de l'envoi de ce recommandé.

⁵⁶ Loi du 20 décembre 2002 relative au recouvrement amiable des dettes du consommateur.

⁵⁷ Loi du 4 mai 2023 (M.B., 23.05.2023, Ed.2)

Pour votre information, le livre XIX CDE établit désormais les règles sont suivantes :

- Lorsque le consommateur n'a pas payé sa dette à l'échéance et qu'une clause indemnitaire est d'application, cette clause ne peut s'appliquer qu'après l'envoi d'une mise en demeure qui prend la forme d'un premier rappel et après l'écoulement d'un délai d'au moins 14 jours calendrier, qui prend cours le troisième jour ouvrable qui suit celui où le rappel est envoyé au consommateur (art.XIX.2.§1^{er} Code de droit économique). Lorsque le rappel est envoyé par voie électronique, le délai de quatorze jours calendrier prend cours le jour calendrier qui suit celui où le rappel est envoyé au consommateur ;
- **Aucun frais** ne peut être facturé au consommateur **pour le premier rappel** lié à une échéance impayée ;
- **Dans tous les cas, les coûts pour d'éventuels rappels supplémentaires ne peuvent être supérieurs à 7,50 euros augmentés des frais postaux en vigueur au moment de l'envoi** (Les rappels doivent être envoyés sur un support durable) ;
- **Le premier rappel doit contenir au minimum les mentions suivantes** (art. XIX.2., § 3) :
 - le montant restant dû et le montant de la clause indemnitaire qui sera réclamée en cas de non-paiement dans le délai de 14 jours calendrier ;
 - le nom ou la dénomination et le numéro d'entreprise de l'entreprise créancière, en l'occurrence l'entité locale concernée ; - une description du produit (ou du service) qui a donné naissance à la dette, ainsi que la date d'exigibilité de celle-ci ;
 - le délai de 14 jours dans lequel la dette doit être payée avant que tout frais, intérêt et indemnité (v. ci-après) ne soient réclamés.
- **Les clauses indemnitaires sont limitées.**

Ainsi, en cas de non-paiement total ou partiel de la dette à l'expiration du délai de 14 jours, aucun paiement autre que ceux mentionnés ci-dessous ne peut être réclamé au consommateur :

- les intérêts de retard qui ne peuvent pas excéder l'intérêt au taux directeur majoré de huit points de pourcentage visé à l'article 5, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002 concernant la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales (actuellement 10,5 % l'an). Ces intérêts sont calculés sur la somme restant à payer, et/ou ;
- une indemnité forfaitaire, pour autant qu'elle soit expressément prévue, dont le montant ne peut dépasser :
 - a) **20 euros** si le montant restant dû est inférieur ou égal à 150 euros ;
 - b) **30 euros** augmentés de 10 % du montant dû sur la tranche comprise entre 150,01 et 500 euros si le montant restant dû est compris entre 150,01 et 500 euros ;
 - c) **65 euros** augmentés de 5 % du montant dû sur la tranche supérieure à 500 euros avec un maximum de 2000 euros si le montant restant dû est supérieur à 500 euros.

Les montants précités sont destinés à couvrir de manière forfaitaire, d'une part, les intérêts de retard de la dette et, d'autre part, tous les coûts du recouvrement amiable de la dette impayée. Il ne peut donc en aucun cas être réclamé au consommateur des montants supérieurs à ces montants maximaux et aucune autre indemnité ne peut lui être réclamée.

- Les articles VI.92 à VI.103 du Code de droit économique sont applicables au recouvrement amiable des dettes du consommateur (art. XIX.5), de sorte que les pratiques déloyales (y compris trompeuses et/ou agressives) sont strictement interdites (selon le commentaire des articles, la liste exemplative de pratiques ou de comportements interdits, tirée de la précédente loi de 2002, continue de s'appliquer).
- Le non-respect de ces règles par l'entreprise créancière procédant au recouvrement de ses créances auprès des consommateurs peut conduire aux sanctions suivantes :
 - le consommateur est dispensé de plein droit du paiement de la clause indemnitaire, sauf dans le cas où ce sont les mentions minimales de la mise en demeure — autres que la mention du délai pendant lequel aucune clause indemnitaire n'est appliquée ! — qui n'ont pas été appliquées correctement (art. XIX.15);
 - le juge peut ordonner que tout paiement obtenu en contravention aux règles qui précèdent est considéré comme valablement fait par le consommateur à l'égard du créancier et qu'il doit être remboursé au consommateur par celui qui en a reçu le paiement (art. XIX.14).
- Ces nouvelles règles entrent en vigueur le 1^{er} septembre 2023 (L. 4 mai art. 15, §1^{er}) pour les nouvelles créances nées à partir de cette date mais elles sont également rendues applicables, à compter du 1^{er} décembre 2023, à toute dette échue et impayée d'un consommateur à une entreprise issue d'un contrat conclu avant cette date, lorsque le retard de paiement se réalise après celle-ci. Elles s'appliquent également à tout recouvrement amiable de dette issu d'un contrat conclu avant cette date lorsque le recouvrement amiable se réalise après celle-ci.

Le recouvrement forcé⁵⁸

En vertu de l'article L1124-40 § 1^{er} du C.D.L.D. le directeur Financier doit obligatoirement envoyer un courrier recommandé au redevable préalablement à l'envoi de la contrainte non fiscale à un huissier de justice.

Cette procédure ne peut être entamée que SI ET SEULEMENT SI la dette est liquide, certaine et exigible. Ce qui implique nécessairement que la dette soit une dette d'argent, que son délai de paiement soit échu et que la dette ne soit pas contestée par son débiteur.

Le non-respect de cette formalité peut entraîner l'annulation de la procédure de recouvrement forcé basée sur la contrainte non fiscale.

L'article L1124-40 § 1^{er} du C.D.L.D. indique que des frais administratifs peuvent être mis à charge du redevable et sont portés en compte sur la contrainte non fiscale en cas de non-paiement.

⁵⁸ Article L 1124-40 du CDLD.

Le texte n'impose pas de mettre les frais de recommandé à charge du redevable. Il s'agit d'une faculté laissée aux pouvoirs locaux. Il convient donc de mentionner dans le règlement s'ils sont ou non mis à charge du redevable et de préciser leur montant.

Le texte ne détermine pas le montant des frais mais il est vivement conseillé de ne pas appliquer un montant qui serait disproportionné au regard du montant de la créance réclamée. En cas de recours, ils pourraient être jugés abusifs et être requalifiés en clause pénale abusive.

En tout état de cause, le montant des frais du recommandé ne devrait pas dépasser 15,00 euros.

Une contrainte ne peut être visée et rendue exécutoire par le collège provincial que si la dette est exigible, liquide et certaine. Ainsi, c'est uniquement lorsque la dette ne répond pas à ces critères que le recouvrement de la redevance est poursuivi devant les juridictions civiles compétentes. Idéalement les règlements-redevances devraient veiller à prévoir les deux procédures.

En conclusion :

Si une province souhaite récupérer les frais de la mise en demeure (par pli recommandé) prévue à l'article L1124-40 du CDLD, celle-ci devra les prévoir impérativement dans son règlement-redevance.

Si une province souhaite envoyer un autre rappel que la mise en demeure prévue à l'article L1124-40 du CDLD (par pli simple ou recommandé), elle devra également prévoir le montant de ce ou ces rappel(s) dans le règlement-redevance. À ce sujet, les provinces sont invitées à faire preuve de modération quant au nombre de rappels envoyés et à leur coût.

V.4.11. Réclamation contre les taxes provinciales et ses conséquences sur le recouvrement

Les articles L3321-12 du CDLD et L3321-4, § 3, 9° disposent que :

- le titre VII, chapitre 7 du Code des impôts sur les revenus (« Voies de recours ») s'applique aux impositions provinciales à la condition qu'elles ne concernent pas spécialement les impôts sur les revenus ;
- les rôles mentionnent le délai dans lequel le redevable peut introduire une réclamation, la dénomination et l'adresse de l'instance compétente pour la recevoir.

En outre, l'article L 3321-2 du CDLD prévoit que le titre II dudit code, relatif à l'établissement et au recouvrement des taxes communales et provinciales, contenant les dispositions relatives au recours administratif à introduire à leur encontre, ne s'applique pas aux taxes additionnelles aux impôts de l'autorité fédérale ainsi qu'aux taxes additionnelles perçues par la Région wallonne au profit des provinces et des communes.

1. Recours préalable obligatoire au recours judiciaire

La réclamation introduite devant le collège provincial contre une taxe provinciale est le préalable obligatoire qui rend admissible le recours judiciaire.

Ce préalable obligatoire s'impose et ce, quelle que soit la nature des griefs invoqués contre la cotisation contestée. Ainsi, un contribuable qui entend ne contester que la légalité du règlement-taxe sur la base duquel la cotisation mise à sa charge a été enrôlée doit introduire

une réclamation en bonne et due forme devant le Collège et ce, même si ce dernier n'est pas compétent pour se prononcer sur les griefs invoqués par le contribuable.

2. Qui peut introduire un recours administratif ?

Le redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peuvent introduire une réclamation contre une taxe provinciale auprès de l'instance compétente pour la recevoir qui agit en tant qu'autorité administrative.

La Cour Constitutionnelle a décidé ^[1] qu'il doit être admis que le droit de réclamation en cause est désormais reconnu à toute personne qui peut être tenue au paiement de l'impôt, non seulement en matière d'impôts sur les revenus mais aussi en matière de taxes provinciales et communales.

Ainsi, les débiteurs solidairement responsables peuvent aussi introduire une réclamation contre la taxe pour laquelle ils sont tenus solidairement.

La réclamation peut également être introduite par un mandataire, pour autant que la preuve du mandat soit fournie à l'Administration, sauf si ce mandataire est un avocat.

3. Sous quelle forme ?

L'arrêté royal du 12 avril 1999 déterminant la procédure devant le gouverneur ou devant le collège des bourgmestre et échevins en matière de réclamation contre une imposition provinciale ou communale prévoit que la réclamation doit être datée et signée par le réclamant ou son représentant et mentionner :

- 1) les nom, qualité, adresse ou siège du redevable à charge duquel l'imposition est établie ;
- 2) l'objet de la réclamation et un exposé des faits et moyens.

La réclamation doit être présentée par écrit et signée par le redevable ou son mandataire.

La Cour de cassation⁵⁹ a précisé que la réclamation écrite est un acte de procédure devant contenir les éléments faisant apparaître sa validité. Afin d'être valable, la réclamation doit être signée. En effet, la signature constitue un élément essentiel de la réclamation.

A cet égard, j'attire l'attention que cette irrégularité ne peut être corrigée après l'expiration du délai de réclamation, lequel est d'ordre public. Autrement dit, cette irrégularité ne peut être corrigée que par la signature de la réclamation endéans le délai de réclamation ou par l'introduction d'une réclamation nouvelle et signée dans le délai de réclamation.

La réclamation doit être motivée c'est-à-dire contenir les arguments de droit et de fait invoqués par le redevable à l'appui de ses prétentions.

Une réclamation non motivée est irrecevable⁶⁰.

4. Dans quel délai ?

Depuis le 1er janvier 2023, la réclamation doit être introduite, sous peine de déchéance, dans un délai d'un an⁶¹ à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de

^[1] Arrêt n°155/2008 du 6 novembre 2008 (point B.11.2).

⁵⁹ Arrêt du 6 octobre 2000 (F.97.0038.N/1).

⁶⁰ Arrêt de la Cour de cassation du 15 octobre 2010 (F.09.0092.N).

⁶¹ Article 98 de la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses. (M.B. 30.11.2022)

l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation, telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle, ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle.

Outre le fait de l'irrecevabilité de la réclamation introduite hors délai, le contribuable se voit aussi privé de la possibilité de porter son litige devant les cours et tribunaux, pourtant seuls compétents pour connaître des griefs de légalité du règlement-taxé sur lequel repose la taxation.

Que la réclamation soit introduite par lettre recommandée ou par lettre simple⁶², la date du cachet de la poste figurant sur la preuve d'envoi du recommandé ou sur l'enveloppe de l'envoi simple vaut comme date d'introduction.

Si la réclamation est remise à l'autorité compétente ou à l'organe qu'elle désigne spécialement à cet effet contre accusé de réception, c'est la date figurant sur ledit accusé qui sera prise en compte.

En ce qui concerne le conjoint séparé de fait, le délai de réclamation commence à courir le jour où le receveur l'informe, par un avis de cotisation, de son intention de mettre en recouvrement la dette d'impôt établie au nom de l'autre conjoint séparé de fait.

Le redevable peut également introduire une demande de dégrèvement d'office lorsqu'il estime que la « surtaxe » résulte :

- d'une erreur matérielle ;
- d'un double emploi ;
- de « faits nouveaux », dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs.

Pour rappel, l'erreur matérielle visée à l'article 376, § 1^{er} du code des impôts sur les revenus consiste en une erreur de fait c'est-à-dire une erreur commise par inadvertance qui a pour conséquence que la cotisation manque de base légale⁶³. Elle est étrangère à toute intervention de l'intelligence ou de la volonté du contribuable ou du fonctionnaire taxateur ainsi qu'à toute appréciation de celui-ci. Elle consiste en erreurs de calcul, erreurs de plume ou autres erreurs grossières, étrangère à toute appréciation juridique de l'imposabilité du redevable ou de la détermination des bases imposables⁶⁴.

Ainsi, l'erreur matérielle au sens de la loi est une erreur dont l'origine réside dans une négligence, une distraction ou une inattention du fonctionnaire taxateur ou du contribuable⁶⁵.

L'erreur matérielle ne doit donc pas être confondue avec l'erreur de droit qui suppose une interprétation ou une appréciation incorrecte — volontairement ou par ignorance — de la loi fiscale⁶⁶.

⁶² Arrêt de la Cour constitutionnelle du 22 avril 2021n°63/2021 - RFRL2021/4

⁶³ Cf. cassation du 19 décembre 1997 Pas., I, 574 ; cassation du 6 mars 1973, Pas., I, 669 ; cassation du 23 janvier 1980, Pas., 1980, I, 577).

⁶⁴ Cf. cassation du 23 janvier 2004, www.juridat.be ; cassation du 20 juin 1991, Pas., I, p. 923 ; cassation du 23 janvier 1980, Pas., 1980, I, pp. 577 à 578 ; Liège, 1^{er} février 2006, www.fiscalnet.be, Liège, 24 juin 1992, Bulletin des contributions, 745, p. 73).

⁶⁵ Cf. Liège, 1^{er} février 2006, www.fiscalnet.be.

⁶⁶ Cf. cassation du 16 mars 1973, www.juridat.be, O. Bertin et V. Poisson, « Le dégrèvement d'office, développements récents », R.G.C.F., 2005, pp. 156 et s. et références citées).

L'erreur de droit est de nature intellectuelle car elle suppose un raisonnement, une interprétation ou une simple appréciation soit d'éléments de fait, soit d'une disposition légale⁶⁷. Elle est née d'une fausse opinion du contribuable ou du fonctionnaire instructeur au sujet du principe ou du calcul de l'impôt⁶⁸.

Cette « surtaxe » doit être signalée par le redevable dans les cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi.

5. Après de qui ?

L'article L3321-9 stipule que le redevable peut introduire une réclamation contre une taxe provinciale auprès du collège provincial, qui agit en tant qu'autorité administrative.

6. Limite du pouvoir en tant qu'autorité administrative ?

De ce statut d'autorité administrative du collège, il en découle que :

- Le Collège devait uniquement vérifier si l'imposition individuelle est conforme aux lois, aux règlements fiscaux communaux, ensuite aux dispositions de la loi du 24 décembre 1996 et finalement à toutes les autres dispositions normatives que l'administration locale doit respecter⁶⁹
- Le Collège devait vérifier l'exactitude du montant réclamé au contribuable,
- Le Collège ne peut par contre pas contrôler la conformité du règlement-taxé communal ou provincial lui-même au regard de toutes lois, décrets, ordonnances, règlements provinciaux et communaux.

7. Accusé de réception

L'autorité compétente ou l'organe qu'elle désigne spécialement à cet effet accuse réception par écrit dans les huit jours de l'envoi de la réclamation.

Cet accusé de réception doit reprendre la date de réception de la réclamation. Cette date correspond à celle à laquelle l'instance compétente reçoit la réclamation.

Je tiens à vous signaler que la date de réception de la réclamation constitue le point de départ du délai d'attente de six ou neuf (procédure d'imposition d'office) mois avant l'intentement d'une action devant les tribunaux de première instance⁷⁰.

De même, si la décision n'a pas été notifiée dans les six mois de l'introduction de la réclamation, l'intérêt de retard n'est plus dû, à partir du 7^{ème} mois suivant cette date, sur la partie de l'impôt qui excède le montant immédiatement dû⁷¹.

8. Procédure

La procédure applicable à cette réclamation est déterminée par le gouvernement.

Les règles de procédure à suivre dans le cadre de ce contentieux fiscal sont régies par l'arrêté royal du 12 avril 1999 déterminant la procédure devant le gouverneur ou devant le collège des

⁶⁷ Cf. cassation du 16 mars 1973, Pas., 1973, I, 669.

⁶⁸ Cf. cassation du 7 janvier 1969, Pas., 69, I, 422 et note Feye et Cardyn ; Mons, 24 avril 1990, J.L.M.B., 1990, p. 149.

⁶⁹ circulaire du 10 mai 2000, le Ministre de l'Intérieur, M.B. 20.05.2000, p.16849

⁷⁰ Article 1385undecies du Code judiciaire.

⁷¹ Article 414, § 2 du code des impôts sur les revenus.

bourgmestre et échevins en matière de réclamation contre une imposition provinciale ou communale.

9. Requête auprès du tribunal de première instance

L'article L3321-10 du CDLD prévoit que la décision prise par le collège provincial peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie.

Dans cette hypothèse, l'action doit être introduite, à peine de déchéance, au plus tard dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision relative au recours administratif.

A cet égard, j'insiste pour que la décision que l'autorité compétente aura notifiée par pli recommandé au réclamant ainsi que, le cas échéant, à son représentant mentionne notamment :

- les voies éventuelles de recours ;
- les instances compétentes pour en connaître ;
- les formes et délais à respecter.

L'introduction de l'action judiciaire entraîne le dessaisissement du collège provincial, celui-ci ne pouvant plus statuer sur la réclamation. Il s'agit d'une règle spécifique au contentieux fiscal qui écarte toute application de la théorie du retrait des actes administratifs. En effet, en vertu de cette règle fiscale de dessaisissement, la décision du collège provincial qui se prononcerait sur une réclamation après l'introduction d'un recours judiciaire serait sans aucune valeur juridique.⁷²

Le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi, au sens de l'article 1385undecies du Code judiciaire, est, en matière de taxes provinciales, la réclamation formée contre la taxe enrôlée au nom du redevable devant le collège provincial et que seul un tel recours constitue le préalable qui rend admissible l'action portée devant le tribunal de première instance^[1].

L'alinéa 2 de l'article L3321-10 du CDLD stipule qu'« à défaut de décision, la réclamation est réputée fondée. Les articles 1385decies et 1385undecies du Code judiciaire sont applicables ».

Dans cette hypothèse, l'action peut être introduite au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif au cas où ce recours n'a pas fait l'objet d'une décision. Ce délai de six mois est prolongé de trois mois lorsque l'imposition contestée a été établie d'office par l'administration.

D'une part, cela signifie qu'aussi longtemps que le redevable n'a pas porté le litige devant le juge compétent, le Collège provincial peut statuer même en dehors du délai de six mois.

D'autre part, la Cour Constitutionnelle⁷³ a précisé que même si en matière d'impositions communales et provinciales, le législateur a maintenu la présomption de fondement de la réclamation (au niveau administratif), le même législateur en organisant les conditions d'un recours auprès du tribunal de première instance par le renvoi aux dispositions du Code judiciaire, n'a pas voulu priver le juge de son pouvoir d'appréciation en lui imposant le seul entérinement d'une présomption que le législateur aurait lui-même préalablement fixée.

⁷² Civ.Namur, 1er octobre 2020, R.F.R.L. 20221/4 p.464

⁷³ Arrêt n°134/2004 du 22 juillet 2004 (point B.6.2).

Autrement dit, cette présomption que la réclamation est réputée fondée (au niveau administratif) ne lie pas le juge.

10. Conséquence sur le recouvrement d'une taxe

Lorsqu'une taxe est contestée au moyen d'une réclamation, elle ne peut plus faire l'objet de mesure d'exécution qu'à concurrence du montant incontestablement dû. Cet incontestablement dû correspond au montant immédiatement exigible et pouvant être recouvré malgré l'introduction d'une réclamation

En matière de taxes locales, l'incontestablement dû est souvent égal à zéro. Cela signifie que la caisse provinciale ne peut enregistrer la recette (sauf cas de paiement volontaire du redevable) tant que le litige n'est pas tranché (tant au niveau administratif que judiciaire).

Ceci ne concerne que les taxes enrôlées car la perception de la taxe constitue un préalable incontournable pour pouvoir réclamer contre une taxe perçue au comptant. En effet, dans cette hypothèse, le délai de réclamation ne commence à courir qu'à compter de cette date (de la perception).

Pour rappel, au sens de l'article 371 du Code des Impôts sur les revenus (toujours d'application après le CRAF), le mot "perception", signifie l'action de l'administration consistant dans la prise en recette de l'impôt admis à titre de paiement régulier et pour le montant admis par l'administration.

Cette matière est désormais régie par les articles 60 et 61 du CRAF (lesquels sont applicables aux taxes provinciales en vertu de l'article L 3321-12 du CDLD.

En vertu de l'article 60 du CRAF, les créances fiscales contestées **par un recours administratif ou judiciaire** peuvent faire l'objet de **saisies conservatoires** en vue de garantir le recouvrement. Ces mesures conservatoires se font sur la base d'un extrait du rôle mentionnant la date d'exécutoire de ce dernier ou d'une copie d'un avis de perception et recouvrement.

L'article 61 du CRAF, quant à lui, prévoit la possibilité d'effectuer des **saisies exécution** pour les créances contestées mais considérées comme liquides et certaines. Il s'agit des montants déclarés ou issus d'une imposition d'office et dont le montant ne dépasse pas le montant de la dernière taxe définitivement due.

V.4.12. Réclamation contre les redevances provinciales

Concernant les redevances, la procédure de réclamation n'est pas organisée par la loi. Dès lors, il appartient au conseil provincial d'insérer un tel point de procédure dans ses règlements redevances et d'en définir les modalités (délai d'introduction, à qui elle doit être adressée, accusé de réception du collège délai pour statuer et transmission de la décision).

V.4.13. La formalité de déclaration du contribuable

Le Conseil d'Etat vient de rendre un arrêt très important en matière de fiscalité locale (Conseil d'Etat (XVe ch.) 13 avril 2021 Arrêt n°250.321 – ville de Verviers - taxe sur les emplacements de parking mis gratuitement à disposition desservant des immeubles affectés à une activité commerciale). Il a annulé un règlement-taxe dans son intégralité en considérant que celui-ci devait prévoir le délai dans lequel la déclaration doit être retournée à l'administration communale. Pour fonder sa décision, il se base sur l'article L3321-6 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation en vertu duquel deux conditions doivent être remplies pour que les communes (provinces) puissent faire usage de la taxation d'office, à savoir que le

règlement-taxe doit non seulement prévoir une obligation de déclaration mais également préciser le délai dans lequel cette déclaration doit être retournée à l'administration communale.

Dans son arrêt, le Conseil d'Etat constate que si dans le règlement-taxe attaqué un délai est fixé pour la notification de la déclaration par le contribuable en cas d'absence de réception du formulaire de déclaration, aucun délai n'est prévu par ce règlement-taxe pour le contribuable qui a reçu un formulaire de déclaration. Or le Conseil d'Etat considère « qu'afin d'assurer le respect de l'article L3321-6, alinéa 1er, précité, le conseil communal doit fixer lui-même un délai et, à tout le moins, un délai minimal permettant aux contribuables de répondre au courrier de l'administration communale lui notifiant le formulaire de déclaration.

Il s'agit d'une obligation légale imposée par le législateur wallon à l'autorité locale afin de s'assurer que tous les contribuables qui ont reçu un formulaire de déclaration puissent disposer, pour le compléter et le retourner, d'un délai raisonnable qui doit être fixé par une assemblée délibérante démocratiquement élue. En se limitant à renvoyer à un formulaire adressé par l'administration communale qui fixera un délai « au cas par cas », le Conseil d'Etat considère que le règlement-taxe ne respecte pas l'article L3321-6 alinéa 1^{er} du CDLD et est donc illégal. ».

V.4.14. La procédure de la taxation d'office⁷⁴

Lorsque le règlement de taxation prévoit une obligation de déclaration, l'autorité habilitée à arrêter le rôle doit, sous peine de nullité de l'imposition, recourir à la taxation d'office dans les cas suivants :

- la non-déclaration dans les délais prévus par le règlement ;
- ou la remise d'une déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise de la part du redevable.

Ces infractions doivent être constatées par des fonctionnaires assermentés et spécialement désignés à cet effet par l'autorité habilitée à arrêter les rôles.

La jurisprudence concordante de la Cour de cassation⁷⁵ fait apparaître que :

- Cette procédure est obligatoire en ce sens que l'autorité habilitée à arrêter le rôle ne peut pas renoncer à cette procédure ;
- Lorsqu'une déclaration est rentrée tardivement, l'autorité habilitée à arrêter le rôle peut procéder, sans recourir à la procédure d'imposition d'office, à la taxation si celle-ci est uniquement et exclusivement basée sur le(s) montant(s) et autres éléments mentionnés (par exemple : le taux, la revendication d'une exonération, etc.) par le redevable dans la déclaration qu'il n'a pas introduite en temps utile.

Autrement dit, si l'autorité habilitée à arrêter le rôle ne peut pas établir la taxe sur la base du montant et des éléments fournis par le redevable dans une déclaration qu'il n'a pas introduite en temps utile, elle est tenue, sous peine de nullité de l'imposition établie, de recourir à la procédure de taxation d'office.

⁷⁴ L3321-6 du CDLD

⁷⁵ Cf. les arrêts du 22 janvier 2010 (F.09.0031./F/1), 11 mars 2010 (F.09.00069.N/1) et 21 octobre 2010 (N°F.09..0158.F).

La procédure de taxation d'office implique que l'autorité habilitée à arrêter le rôle doit aviser le redevable par lettre recommandée à la poste :

- Des motifs du recours à cette procédure à savoir soit la non-déclaration dans les délais prévus par le règlement soit la remise d'une déclaration incorrecte, incomplète ou imprécise) ;
- Les éléments sur lesquels la taxation est basée ;
- Le mode de détermination de ces éléments ;
- Le montant de la taxe.

Le redevable dispose d'un délai de trente jours à compter de la date d'envoi de la notification pour faire valoir ses observations par écrit.

Préalablement à l'établissement de la cotisation, je conseille à l'autorité habilitée à arrêter le rôle de vérifier notamment sur la base des observations formulées par le redevable :

- Si ce n'est pas à tort que la procédure d'office a été utilisée ;
- Si la détermination du montant qui est soumis à la taxe n'est pas entachée d'une erreur.

De même, j'encourage l'autorité habilitée à arrêter le rôle à faire connaître, **même si cela n'est pas prévu dans le CDLD**, au redevable, par écrit, au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation, les observations que celui-ci a formulées, et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision.

La taxation d'office ne peut être enrôlée valablement que pendant une période de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Ce délai est prolongé de deux ans en cas d'infraction au règlement de taxation commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

Pour rappel, le règlement de taxation peut prévoir que les taxes enrôlées d'office sont majorées de tel montant qu'il fixe et qui ne peut dépasser le double de la taxe qui est due. Le montant de cette majoration est également enrôlé.

Comme vous pouvez le constater, pour éviter la nullité des cotisations enrôlées via la procédure de taxation d'office, je vous incite à suivre de manière stricte les règles prévues aux articles L3321-6 et suivants du CDLD.

V.4.15. Articles 355 à 357 du code des impôts sur les revenus

L'article L3321-12 du CDLD prévoit notamment que sans préjudice des dispositions du présent titre, les articles 355, 356 et 357 du Code des impôts sur les revenus sont applicables aux taxes provinciales et communales pour autant qu'elles ne concernent pas spécialement les impôts sur les revenus.

La nouvelle cotisation prévue à l'article 355 du Code des impôts sur les revenus ne peut être établie que lorsque le Collège provincial annule la cotisation initiale, tandis que la cotisation subsidiaire prévue à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus ne peut être appliquée que si le juge annule la cotisation initiale.

1. Etablissement d'une nouvelle cotisation

L'article 355 du Code des impôts sur les revenus prévoit que l'autorité compétente dispose d'un délai de trois mois à partir de la date à laquelle la décision du Collège provincial n'est plus susceptible de recours en justice.

J'attire votre attention sur le fait que l'autorité compétente pour établir la nouvelle cotisation ne peut cependant établir une imposition sur la base des articles L3321-12 du CDLD et 355 du Code des impôts sur les revenus, lorsqu'elle celle-ci a commis une illégalité dans la procédure dans l'unique but d'éviter la forclusion.

Ce serait ainsi le cas, si cette autorité compétente enrôlait fin décembre 2020 une taxation d'office concernant un exercice d'imposition 2018 (transmise au redevable par lettre recommandée à la poste le 4 décembre 2020) sans attendre que le redevable ait pu faire valoir ses observations par écrit dans le délai de trente jours à compter de la date d'envoi de la notification comme cela est prévu à l'article L3321-6 du CDLD.

Comme le souligne la Cour de cassation⁷⁶, dans le cas envisagé, l'autorité compétente violerait volontairement une règle légale dans le seul but d'éviter la prescription et de disposer ainsi, après l'annulation éventuelle de la cotisation irrégulière, d'un délai supplémentaire d'imposition à savoir, le délai de l'article 355 du Code des impôts sur les revenus. Par conséquent, cette illégalité commise intentionnellement constituerait un obstacle à l'application dudit article.

2. Etablissement d'une cotisation subsidiaire

Lorsqu'une décision du Collège provincial fait l'objet d'un recours en justice, et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Pendant ce délai de six mois qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation, l'autorité compétente peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

La Cour constitutionnelle⁷⁷ a précisé que si l'autorité compétente fait usage de la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire au cours du litige initial, elle doit le faire dans un délai déterminé, à savoir avant la clôture des débats. Étant donné que, dans cette hypothèse, l'affaire reste pendante devant le juge, qui doit prendre en considération le principe général selon lequel une décision définitive doit être prise dans un délai raisonnable, il est justifié que la disposition en cause ne prévoit aucun délai de forclusion pour l'autorité compétente.

J'attire votre attention sur le fait que l'article 356 du code des impôts sur les revenus ne peut s'appliquer que lorsqu'une décision directoriale a effectivement été rendue. Il est donc important pour le Collège provincial de prendre sa décision dans les 6 mois de la réception de la réclamation (ou dans les 9 mois si imposition d'office).

Par conséquent, dans l'hypothèse où le contribuable introduit une action en justice du fait de l'absence de décision du Collège provincial, conformément à l'article 1385 undecies, alinéa 2, du Code judiciaire, l'autorité compétente ne peut pas introduire une cotisation subsidiaire.

⁷⁶ Arrêt du 12 janvier 1989 (F903F).

⁷⁷ Arrêt de la Cour Constitutionnelle du 12 janvier 2019 (point B.7.2).

3. Personnes assimilées au redevable

Sont assimilés au même redevable :

- 1) Les héritiers du redevable ;
- 2) Son conjoint ;
- 3) Selon le cas, la société qui a procédé à une fusion, scission, opération assimilée une fusion ou autre dissolution sans partage total de l'avoir social, et la société absorbante ou bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires de l'opération ;
- 4) Les membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef, le directeur, les actionnaires ou les associés ont été primitivement imposés et réciproquement ;
- 5) Le liquidateur de la personne morale dont la liquidation a été clôturée, en cette qualité, ou, à défaut, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de la partie 1re, livre 2, titre 8 du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143, du même Code.

Au niveau du Code des impôts sur les revenus, un cohabitant légal est assimilé à un conjoint.

J'attire votre attention en ce qui concerne le 3), à savoir que la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations ne se réfère plus pour la définition des fusions et autres réorganisations de sociétés à la définition du Code des sociétés belge. La définition des fusions et autres réorganisations de sociétés est reprise à l'article 2, § 1er, alinéa 1er, 6°/1 du Code des impôts sur les revenus.

A cet égard, les travaux préparatoires de la loi du 17 mars 2019 précisent qu'il était souhaitable que les définitions et les règles de procédure relatives aux fusions, scissions et autres formes de réorganisation ne renvoient plus à la description de ces opérations dans le Code des sociétés belge ou des dispositions de droit étranger analogues mais soient remplacées par des définitions autonomes qui correspondent à la terminologie de la directive fiscale européenne sur les fusions 2009/133/CE, telle que le cas échéant adaptée par la législation belge actuelle.

En ce qui concerne le 4), les travaux préparatoires de la loi du 17 mars 2019⁷⁸ relèvent que pour tenir compte des incertitudes qui pourront subsister quant à la personnalité juridique ou l'analogie avec une forme juridique dotée de la personnalité juridique en droit belge, l'article 357, 4° du code des impôts sur les revenus assimile désormais au « même redevable », pour les réimpositions permises par les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus, une société et ses actionnaires ou associés et réciproquement. Ainsi, si l'administration a erronément établi l'impôt au nom des actionnaires ou associés alors qu'elle aurait dû le faire au nom de la société, elle sera en droit d'établir la cotisation de remplacement au nom de celle-ci, et vice versa.

Enfin, le liquidateur d'une personne morale dont la liquidation a été clôturée est assimilé au « même redevable » au sens des articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus au cours de la période prévue par l'article 2:143 du Code des sociétés et des associations.

Outre le liquidateur, l'article 357, 5° du code des impôts sur les revenus assimile également au redevable à défaut de liquidateur, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de

⁷⁸ Document parlementaire 54 3367/001, page 10.

la partie 1re, livre 2, titre 8 du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143 du même Code.

Pour déterminer si l'article 2:143 du Code des sociétés et des associations s'applique (à savoir la prescription des actions contre le(s) liquidateur(s) dans un délai de cinq ans), l'administration est replacée, du fait de l'annulation de la cotisation, au moment de l'établissement de la cotisation d'origine. C'est donc cette date qui détermine si la cotisation nouvelle ou subsidiaire peut être établie au nom du liquidateur dans les cinq ans conformément à l'article 357, 5° du code des impôts sur les revenus⁷⁹.

V.4.16. Intérêts de retard et intérêts moratoires en matière d'impôt sur les revenus

Les articles 414 à 416 (intérêt de retard) et 418 et 419 (intérêt moratoire) du code des impôts sur les revenus tels que modifiés par les articles 77 et 79 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés⁸⁰ sont applicables au paiement et au remboursement des taxes provinciales.

Ainsi, à défaut de paiement dans les délais, les sommes dues au titre de taxe sont productives au profit de la province d'un intérêt de retard, calculé selon une certaine procédure mais sans que celui-ci ne puisse être inférieur à 4 %, ni supérieur à 10 %.

Quant à l'intérêt moratoire (c'est-à-dire celui que la province devra prendre en compte en cas de remboursement de taxes, d'intérêts de retard et d'accroissements d'impôts), il sera égal au taux d'intérêt de retard, diminué de 2 points de pourcentage.

L'article 70 du CRAF abroge l'article 417 du code des impôts sur les revenus. Désormais, l'exonération des intérêts de retard ne peut être accordée que dans des cas spéciaux et doit être décidée par le Collège. Le directeur financier doit dès lors réclamer le paiement des intérêts sauf si le Collège adopte une décision motivée au cas par cas.

V.4.17. Contentieux relatif au précompte immobilier : droit à l'information

L'arrêt n°231.194 du 12 mai 2015 du Conseil d'Etat mérite une attention particulière car il intéresse spécialement les pouvoirs locaux, la Haute juridiction répondant en fait favorablement à une demande qu'ils revendiquaient de longue date.

Le Conseil d'Etat a en effet considéré que ce n'est pas parce que l'administration fédérale (la Région Wallonne à partir du 1^{er} janvier 2021) est légalement chargée de la perception et du recouvrement des centimes additionnels pour le compte des communes (et des provinces) que celles-ci ne sont pas en droit de réclamer des informations ou obtenir des explications quant à la manière dont cette mission légale s'exerce.

Ainsi, dans cet arrêt, le Conseil d'Etat a annulé la décision implicite de l'État belge rejetant la demande de communication d'une copie de l'ensemble des documents administratifs justifiant les attributions de décembre 2012 (date de liquidation 29 janvier 2013) au titre de centimes additionnels communaux au précompte immobilier revenant à la commune de Schaerbeek.

⁷⁹ Cf. circulaire 2019/C/122 du 18 novembre 2019 du SPF Finances concernant les modifications de l'article 357 du Code des impôts sur les revenus.

⁸⁰ Moniteur belge du 29/12/2017.

Enfin, le conseil d'Etat a précisé que pour l'application de l'article 6, § 2, 1°, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, dans l'hypothèse où la publication de certaines pièces du dossier porterait atteinte à la vie privée d'un contribuable, ces pièces peuvent être soustraites à la publicité en application du § 4 du même article, mais le reste du dossier doit être communiqué⁸¹. Comme le souligne, le Conseil d'Etat, il ne semble pas que ce puisse être le cas à propos d'un dégrèvement de précompte immobilier, mais ce pourrait par exemple l'être à l'occasion d'autres impôts locaux additionnels à des impôts fédéraux ou régionaux évoqués dans l'«observation complémentaire» faite in fine du dernier mémoire de la partie adverse, par exemple l'IPP dont le montant peut être affecté par des éléments qui relèvent manifestement de la vie privée tels que l'identité des bénéficiaires de libéralités déductibles.

⁸¹ Arrêt n° 239.399 du 13 octobre 2017.

VI. NOMENCLATURE DES TAXES PROVINCIALES

Des modèles de règlements-taxes sont disponibles sur le site hébergé à l'adresse suivante : <http://interieur.wallonie.be>(Finances > Fiscalité > Memento fiscal). Bien que ces modèles soient prévus pour les taxes communales, ils peuvent être un bon outil de départ pour l'élaboration d'un règlement-taxe provincial. Quand un modèle existe, une mention a été insérée, dans la nomenclature qui suit, à la suite de l'intitulé de la taxe.

J'attire spécialement votre attention sur le fait que, selon l'évolution de la jurisprudence, il y a lieu de soigner particulièrement le préambule de vos règlements lorsque vous souhaitez prévoir des taux préférentiels ou des exonérations ainsi que dans l'hypothèse où l'établissement de la taxe peut poser un problème de respect du principe constitutionnel d'égalité des citoyens.

L'indexation :

Les taux maxima de base recommandés repris ci-dessous **tiennent compte de l'indice des prix à la consommation du mois de janvier 2020**.

Pour rappel, la dernière révision des taux avait été faite dans la circulaire pour l'exercice 2013. Les taux ici recommandés tiennent donc compte de l'évolution de l'indexation jusqu'au 1^{er} janvier 2020.

Ces maxima peuvent être indexés selon le rapport entre l'indice des prix à la consommation du mois de janvier 2020. Ces maxima peuvent être indexés selon le rapport entre l'indice des prix à la consommation du mois de janvier 2020 (109,72 sur base de l'indice 2013) et celui du mois de janvier 2024, soit pour l'exercice 2026, une indexation de **23,43 %**.

Compte tenu des conséquences socio-économiques de la pandémie sur nombre de citoyens et de secteurs économiques, **je vous invite toutefois** à user de cette faculté d'indexation avec modération.

Je rappelle également que, pour une plus grande lisibilité, nombre de taux 2021 ont été arrondis.

Dans le cadre de la paix fiscale, je vous rappelle que, sauf cas spécifiques approuvés par le Gouvernement wallon ou spécialement motivés par une situation particulière rencontrée par la province :

- Les taxes non reprises dans la nomenclature ci-annexée ne peuvent être instaurées ;
- Les taxes en vigueur au 1^{er} janvier 1998 non reprises dans la nomenclature ci-annexée peuvent être reconduites. Cependant, leurs taux ne peuvent pas faire l'objet d'une quelconque majoration ;
- Les taux en vigueur au 1^{er} janvier 1998 supérieurs aux maxima recommandés repris dans la nomenclature ci-annexée ne peuvent faire l'objet d'une quelconque majoration.

VI.1. Etablissement occupant du personnel de bar (taxe directe) - Modèle disponible

Taux maximum recommandé : 3.500 euros (4.320,05 indexés à 23,43 %) par établissement à moduler selon un indice qui rend compte de l'ampleur de l'activité (par exemple la superficie, l'importance du personnel ou le chiffre d'affaires)⁸².

La taxe vise l'établissement occupant du personnel de bar (et non le personnel de bar en tant que tel).

Le personnel de bar visé ici est toute personne, en ce compris le tenancier ou la tenancière, occupée dans un bar, qui favorise directement ou indirectement le commerce de l'exploitant, soit en consommant habituellement avec les clients, soit en provoquant la consommation de toute autre manière que par le service normal des clients ou par le seul exercice du chant ou de la danse.

A l'occasion de l'examen des rapports sur la traite des êtres humains, la Commission spéciale de la Chambre des Représentants a recommandé une suppression de cette taxe. Il appartient donc aux autorités locales d'apprécier l'opportunité d'une telle suppression en tenant compte des enjeux éthique, financier et sécuritaire de ce règlement.

VI.2. Débits de boissons (taxe directe)

Taux maximum recommandé : 700 euros/établissement (864,00 indexés à 23,43 %).

Taux à moduler, au choix, selon le chiffre d'affaires, le caractère accessoire ou non de l'activité exercée ou encore la superficie des locaux exploités, auquel cas il convient de tenir compte des terrasses établies sur le domaine privé ou public.

Cette modulation est d'autant plus importante que dans l'arrêt du 19 avril 2021⁸³ dans lequel la Cour de cassation a considéré que « En raison de son taux forfaitaire unique, la taxe litigieuse sur les bars frappe l'exercice d'une activité économique sans avoir égard au moindre indice qui rende compte de son ampleur (par exemple la superficie, l'importance du personnel ou le chiffre d'affaires). A défaut de tels indices, le règlement-taxe traite de manière identique des établissements qui, tout en exerçant la même activité, se trouvent dans des situations essentiellement différentes du point de vue de leurs capacités contributives. »

Les dispositions légales applicables aux débits de boissons sont les suivantes :

- La loi du 28 décembre 1983 – Loi sur la patente pour les débits de boissons spiritueuses ;
- La loi du 3 avril 1953 – Loi coordonnant les dispositions légales concernant les débits de boissons fermentées coordonnées le 3 avril 1953 ;

⁸² Arrêt de la Cour de cassation du 19 avril 2021, 3^{ème} Ch., F200132 – Ville de Charleroi / DKMY sprl.

Il ressort de cet arrêt qu'en raison de son taux forfaitaire unique, un règlement-taxe sur les bars qui frappe l'exercice d'une activité économique sans avoir égard au moindre indice qui rende compte de son ampleur (par exemple la superficie, l'importance du personnel ou le chiffre d'affaires) traite de manière identique des établissements qui, tout en exerçant la même activité, se trouvent dans des situations essentiellement différentes du point de vue de leurs capacités contributives. L'application de ce taux à l'ensemble des établissements taxés ne trouve aucune justification.

⁸³ Arrêt du 19 avril 2021 3^{ème} Ch., F200132 mettant en cause la ville de Charleroi c/ DKMY s.p.r.l.

- L'arrêté royal du 4 avril 1953 réglant l'exécution des dispositions légales concernant les débits de boissons fermentées coordonnées le 3 avril 1953.

Outre les établissements énumérés par l'article 17 de la loi du 3 avril 1953 (débit de boissons fermentées), cette taxe aux grands magasins, ainsi qu'aux petites et moyennes surfaces. Ceux-ci ne doivent pas être considérés comme des débits de boissons au sens de l'article 17 de l'arrêté royal du 3 avril 1953 coordonnant les dispositions légales concernant les débits de boissons fermentées puisqu'ils ne vendent pas des boissons à consommer sur place.

Cette taxe ne peut être appliquée qu'aux débits de boissons fermentées et/ou spiritueuses.

VI.3. Débits de tabac (taxe directe)

Taux maximum recommandé : 1% du chiffre d'affaires.

Taux à moduler au choix, selon le chiffre d'affaires ou le caractère accessoire ou non de l'activité exercée.

Cette modulation est d'autant plus importante que dans l'arrêt du 19 avril 2021⁸⁴ dans lequel la Cour de cassation a considéré que « *En raison de son taux forfaitaire unique, la taxe litigieuse sur les bars frappe l'exercice d'une activité économique sans avoir égard au moindre indice qui rende compte de son ampleur (par exemple la superficie, l'importance du personnel ou le chiffre d'affaires). A défaut de tels indices, le règlement-taxe traite de manière identique des établissements qui, tout en exerçant la même activité, se trouvent dans des situations essentiellement différentes du point de vue de leurs capacités contributives.* ».

Les distributeurs automatiques de cigarettes ne peuvent plus être repris dans la base d'imposition de la présente taxe.

Compte tenu de la marge bénéficiaire sur les produits de tabacs fabriqués et du fait que l'on se trouve dans un secteur où les prix sont réglementés, il y a lieu d'être attentif à ne pas lever une taxe qui rendrait impossible l'exercice d'une activité commerciale.

VI.4. Agences de paris sur les courses de chevaux (taxe directe) - Modèle disponible

Le taux est fixé par l'article 74 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Cet article prévoit que :

- Les provinces ne peuvent établir, sous quelque forme que ce soit, des impositions sur les jeux et paris visés au présent titre. Toutefois, les provinces ainsi que les communes peuvent établir une taxe frappant les agences de paris aux courses de chevaux autorisées dans le cadre de l'article 66 ;
- La taxe provinciale ne peut excéder, par agence, respectivement 37,50 EUR par mois ou fraction de mois d'exploitation.

Ce montant de 37,50 EUR ne peut pas être indexé (la loi ne le permet pas).

⁸⁴ Arrêt du 19 avril 2021 3ème Ch., F200132 mettant en cause la ville de Charleroi c/ DKMY s.p.r.l.

Les agences de paris aux courses de chevaux autorisées par application de l'article 66, au sens de l'article 74 précité, sont uniquement les agences acceptant des paris sur les courses de chevaux courues à l'étranger, lesquelles doivent être autorisées conformément à l'article 66, § 2, 3^o, dudit code, et à l'article 50, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 8 juillet 1970 portant règlement général des taxes assimilées aux impôts sur les revenus⁸⁵.

VI.5. Panneaux publicitaires (taxe directe) - Modèle disponible

Cette taxe vise communément :

- a) Tout panneau en quelque matériau que ce soit destiné à recevoir de la publicité par collage, agrafage, peinture, impression ou par tout autre moyen ;
- b) Tout dispositif en quelque matériau que ce soit destiné à recevoir de la publicité par collage, agrafage, peinture, insertion, intercalation, impression ou par tout autre moyen ;
- c) Tout support autre qu'un panneau publicitaire (mur, vitrine, clôture, colonne, etc. ou partie) employé dans le but de recevoir de la publicité. (Seule la superficie de l'espace utilisé pour recevoir de la publicité pouvant être prise en considération pour établir la base imposable) ;
- d) L'écran vidéo de toute technologie (cristaux liquides, diodes électroluminescentes, plasma) diffusant des messages publicitaires ;
- e) Tout support mobile, tel les remorques. Toutefois, il est recommandé de préciser les endroits visés et la durée de l'immobilisation ;
- f) Toute affiche en métal léger ou en PVC ne nécessitant aucun support.

Taux maximum recommandé 0,35euro le dm² (0,432 indexés à 23,43 %).

En ce qui concerne les supports mobiles, ce taux maximum recommandé devra être réduit d'un coefficient qui permet de tenir compte de la durée du placement.

Exemple par jour : 0,35 euro* le nombre de jours de placement /365.

Exemple par trimestre : 0,35 euro *le nombres de trimestre /4).

Ce taux pourra être majoré jusqu'au double lorsque le panneau est équipé d'un système de défilement électronique ou mécanique des messages publicitaires ou lorsque le panneau est lumineux ou éclairé.

Ce taux pourra être majoré jusqu'au triple lorsque le panneau est équipé d'un système de défilement électronique ou mécanique des messages publicitaires **ET** lorsque le panneau est lumineux ou éclairé.

Pour les provinces appliquant le doublement et le triplement du taux, j'attire particulièrement votre attention sur l'impact que peut avoir une hausse trop importante du taux sur l'activité des firmes publicitaires, lesquelles connaissent aujourd'hui diverses formes de concurrence. C'est pourquoi je préconise des taux progressifs en fonction de la surface des panneaux et du nombre de possibilités de défilement.

⁸⁵ cassation, 10 décembre 1987, Pasicrisie 1988, p. 444.

VI.6. Taxe de séjour (taxe directe si prise au forfait ou taxe indirecte si prise à la nuitée) - Modèle disponible

VI.6.1. Taxation forfaitaire

- Pour les hôtels : 75 euros maximum par chambre (92,57 indexés à 23,43 %)

VI. Pour les campings : 40 euros maximum par emplacement (49,37 indexés à 23,43 %)

- Pour les appartements, villas, etc., donnés en location à des touristes :

- 20 euros maximum par lit à 1 personne (24,69 indexés à 23,43 %)
- 25 euros maximum par lit à 2 personnes (30,86 indexés à 23,43 %)

VI.6.2. Taxation par nuitée

- pour les hôtels : 0,30 euros maximum par nuit et par personne (0,37 indexés à 23,43 %)

- pour les campings : 0,20 euros maximum par nuit et par personne (0,247 indexés à 23,43 %)

Lorsque la taxation vise les hébergements dûment autorisés à utiliser une dénomination protégée par le décret du 18 décembre 2003 relatif aux établissements d'hébergement touristique (établissement hôtelier, hébergement touristique de terroir, meublé de vacances, camping touristique ou village de vacances), la taxe est réduite de moitié.

L'application de cette taxe implique automatiquement que l'exploitant des lieux loués et les locataires de ceux-ci ne soient pas soumis à la taxe sur les secondes résidences.

La taxe s'applique aussi aux logements offerts en Airbnb ou service similaire.

Pour rappel, créer et gérer un hébergement touristique est un processus dont les étapes relèvent à la fois de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme ET du tourisme.

AMENAGEMENT DU TERRITOIRE & URBANISME

Depuis le 30 janvier 2023, en vertu de l'arrêté du Gouvernement wallon du 8 décembre 2022⁸⁶, il est obligatoire de disposer d'un permis d'urbanisme pour créer un hébergement touristique dans une construction existante. Tous les hébergements touristiques créés dans une construction existante sont visés, à savoir la mise à disposition à titre onéreux, même à titre occasionnel, d'une ou de plusieurs pièces existantes à titre d'hébergement touristique dans une construction dont ce n'est pas la fonction initiale est désormais soumise à permis d'urbanisme.

Néanmoins, la mise à disposition en tant qu'hébergement touristique de moins de six chambres occupées à titre d'hébergement touristique chez l'habitant n'est pas soumise à permis d'urbanisme.

Il est toujours possible de mettre à disposition, GRATUITEMENT une seconde résidence. Il est également autorisé d'exploiter une maison d'hôtes chez soi, si celle-ci comporte au maximum cinq chambres.

Un permis d'urbanisme n'est obligatoire QUE pour l'hébergement touristique mis à disposition pour la première fois après l'entrée en vigueur de la réglementation, à moins que

⁸⁶ Moniteur belge du 20 janvier 2023

l'hébergement touristique mis à disposition postérieurement à l'entrée en vigueur de l'arrêté réponde à toutes ces conditions cumulées :

- La création de l'hébergement touristique a été autorisée par un permis d'urbanisme octroyé préalablement à l'entrée en vigueur de l'arrêté ;
- Il ressort explicitement du dossier de demande de permis ou du permis d'urbanisme octroyé que les actes et travaux autorisés étaient destinés à créer un hébergement touristique.

La demande de permis d'urbanisme doit être introduite auprès du service urbanisme de la commune dans laquelle se situe le bien concerné.

TOURISME

Toute activité à caractère économique peut être exercée en Wallonie, pour autant qu'elle respecte les lois et règlements en vigueur.

Tout hébergement, qu'il soit autorisé par le CGT ou pas, est soumis à diverses obligations telles que la Déclaration d'exploitation et l'Attestation de Sécurité incendie. L'Autorisation n'est quant à elle pas obligatoire si vous n'utilisez pas l'une des appellations protégées sauf en Camping touristique et en Camping à la ferme. Elle donne cependant droit à divers avantages.

En ce qui concerne l'exploitation d'un hébergement touristique (HT), les démarches peuvent se scinder en 3 (+1) étapes :

1. Etape OBLIGATOIRE – La déclaration d'exploitation : L'exploitant ou le candidat exploitant d'un HT **doit se déclarer** auprès du Commissariat général au Tourisme (CGT). Par cette déclaration d'exploitation, il s'identifie, communique l'adresse et la capacité de son HT, et déclare respecter les 4 conditions de base imposées par le Code Wallon du tourisme, à savoir :

- Détenir une attestation de sécurité-incendie (ou de contrôle simplifié) pour l'HT en question ;
- Ne pas avoir été condamné pénalement ;
- Posséder une assurance « responsabilité civile » ;
- Ne pas proposer une durée de séjour inférieure à 1 nuit.

2. Etape FACULTATIVE – L'autorisation : L'exploitant ou le candidat exploitant d'un HT peut **solliciter** une « Autorisation d'utiliser une dénomination protégée » (ci-après nommée « Autorisation ») pour ledit HT, auprès du CGT. Attention cette démarche est obligatoire dans le cas des campings touristiques et des campings à la ferme.

Une dénomination protégée est une dénomination dont l'usage est subordonné à une autorisation officielle délivrée par une autorité administrative, en l'occurrence, en Wallonie de langue française, le CGT. Elle est systématiquement associée à un classement qui évalue le niveau d'équipement et de confort de l'HT (en étoiles, épis, clés, ...).

3. Etape FACULTATIVE – La subvention : Sous certaines conditions, l'exploitant d'un HT PEUT solliciter une subvention pour l'aménagement ou la rénovation dudit HT, auprès du CGT.

Etape supplémentaire – FACULTATIVE : l'exploitant qui a obtenu une autorisation et un classement du CGT, pour un HT déterminé, PEUT solliciter une révision de ce classement, s'il a procédé à des investissements qui relèvent le niveau de confort et d'équipement dudit HT.

Pour de plus amples informations, voir la circulaire du 16.12.2022 du Vice-Président de la Wallonie et du Ministre de l'Aménagement du Territoire.

VI.7. Dépôts de mitraille, de véhicules usagés et véhicules abandonnés (taxe directe) – Modèle disponible

Je vous invite à adopter des règlements distincts en ce qui concerne la taxe sur les dépôts de mitrailles et de véhicules usagés et la taxe sur les véhicules isolés abandonnés. En effet, la taxe sur le dépôt de mitrailles et de véhicules usagés vise exclusivement une exploitation commerciale alors que la taxe sur les véhicules isolés abandonnés vise un particulier.

Par véhicule abandonné, on entend tout véhicule automobile ou autre qui – étant soit notoirement hors d'état de circuler, soit privé d'immatriculation, soit affecté à un autre usage que le transport de choses ou de personnes – est installé en plein air et visible des sentiers, chemins et routes accessibles au public ou voies de chemin de fer. Qu'il soit recouvert ou non d'une bâche, ou de tout autre moyen similaire de couverture.

Il ressort de cette définition que la taxe sur les véhicules isolés abandonnés ne concerne que les véhicules sur les terrains privés.

Taux maxima recommandés :

- 1) 9 euros/m² (11,10 indexés à 23,43%) avec un montant maximum de 4.500 euros /an par installation (5.554,35 indexés à 23,43 %).
- 2) véhicules isolés abandonnés : 700 euros par véhicule (864 indexés à 23,43 %) soit isolé soit abandonné.

VI.8. Taxe annuelle sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes ainsi que ceux visés par le permis d'environnement (taxe directe) - Modèle disponible

Cette taxe vise communément l'établissement dont la nomenclature fait l'objet du titre premier, chapitre II, du règlement général pour la protection du travail, et l'établissement classé en vertu de l'arrêté du Gouvernement wallon du 4 juillet 2002 arrêtant la liste des projets soumis à étude d'incidences et des installations et activités classées.

Taux maxima recommandés :

1ère classe : 70 euros (86,40 indexés à 23,43 %) ;

2ème classe : 35 euros (43,20 indexés à 23,43%).

Cette taxe s'applique tant aux établissements relevant de l'ancienne (RGPT) que de la nouvelle classification (permis d'environnement).

La taxe vise l'établissement (et non les activités ou installations) et que selon le décret du 11 mars 1999 relatif au permis d'environnement⁸⁷, la classe de l'établissement est déterminée

⁸⁷ Article 3.

par l'installation ou l'activité qu'il contient qui a le plus d'impact sur l'Homme ou l'environnement.

Afin de ne pas pénaliser l'acte citoyen participant à la protection de l'environnement, il est possible de prévoir une exonération :

- Pour les stations d'épuration individuelle dont la capacité de traitement est inférieure à 100 équivalents-habitants ;
- Pour les pompes à chaleur.

J'invite les autorités locales à exonérer les ruchers.

VI.9. Taxe sur les agences bancaires (taxe directe) - Modèle disponible

Sont visées les entreprises dont l'activité consiste :

- à recevoir du public des dépôts ou d'autres fonds remboursables,

OU

- à octroyer des crédits pour son propre compte ou pour le compte d'un organisme avec lequel elle a conclu un contrat d'agence ou de représentation, ou pour le compte duquel elle exerce une activité d'intermédiaire de crédit,

OU LES DEUX.

Taux maximum recommandé montant de base : 350 euros (432 indexés à 23,43%) par poste de réception.

Par poste de réception, il faut entendre tout endroit (local, bureau, guichet, ...) où un préposé de l'agence peut accomplir n'importe quelle opération bancaire au profit d'un client.

L'utilisation au profit d'une personne physique ou morale d'une publicité annonçant l'octroi de prêt peut être une présomption réfragable de sa qualité d'intermédiaire de crédit.

L'agence bancaire ne pourra être taxée par référence au nombre des distributeurs automatiques de billets et autres guichets automatisés dont ses clients peuvent faire usage.

Toutefois, il ne vous est pas interdit d'adapter le montant de la taxe à la hausse dès lors qu'une réduction est prévue dans le règlement-taxe en fonction du nombre des distributeurs automatiques de billets et autres guichets automatisés maintenus par l'agence, dans ou à l'extérieur de l'agence.

VI.10. Taxe sur les centres d'enfouissement technique (taxe indirecte) et/ou décharge de classe 2 et 3, sur le stockage des boues de dragage et sur les produits traités par incinération.

Le taux maximum recommandé montant de base : 2,50 euros/tonne (3,08 indexés à 23,43%) sur l'ensemble des produits traités.

Ne sont pas visés par cette imposition, les déchets hospitaliers traités par les incinérateurs dépendant d'établissements de soins.

VI.11. Taxe sur les canots, bateaux de plaisance et jet skis

Taux maxima recommandés : 700 euros/an (864,00 indexés à 23,43%).

Ce montant doit cependant être modulé (selon un critère simple) en fonction de l'importance du bateau ou du canot.

VI.12. Taxe sur les secondes résidences (taxe directe) - Modèle disponible

Les biens taxés comme seconde résidence ne peuvent donner lieu à l'application d'une taxe pour le séjour des personnes qui les occupent sauf si ces biens font l'objet des deux affectations

La taxe peut varier selon l'importance des secondes résidences.

Je recommande un taux de 70 euros (86,40 indexés à 23,43 %) au maximum (une variation selon la superficie des secondes résidences est possible. Par ailleurs, il serait tout à fait envisageable de prévoir, pour exemple, qu'à partir de 70/80 m² ce taux maximum est majoré de 10% par 10 m² (ou 1% par m²) de surface habitable supplémentaire (tout en sachant que tout m² commencé est compté en entier)).

La taxe sur les secondes résidences ne peut s'appliquer aux gîtes ruraux, gîtes à la ferme, meublés de tourisme et chambres d'hôte visés par le décret wallon du 18 décembre 2003 (aujourd'hui repris dans le Code wallon du Tourisme), lesquels peuvent cependant faire l'objet d'une taxe de séjour (code 040/364-26).

Il y a lieu de rappeler qu'au vu de cette définition, la taxe sur les secondes résidences vise et ne peut jamais viser que des occupants d'immeubles d'habitation. Si elle peut s'appliquer à des propriétaires ou titulaires de droits réels, c'est à la condition qu'ils soient aussi occupants de leurs biens et en cette qualité⁸⁸.

Je vous rappelle que la taxe sur les secondes résidences a pour objectif de frapper un objet de luxe dont la possession démontre dans le chef du redevable une certaine aisance et qui ne revêt pas un caractère de nécessité comme l'exercice d'une activité professionnelle ou la possession d'une première résidence. Cela ne correspond en rien à la situation des personnes hébergées dans un établissement pour aînés. Je vous invite dès lors de ne pas lever une telle taxe à charge des résidents hébergés dans les établissements visés à l'article 334, 2° du Code Wallon de l'Action sociale et de la Santé.

Il faut rappeler aux autorités locales qu'en matière de règlement sur les secondes résidences, il est important de soigner la motivation qui a conduit à son adoption. En effet, cette taxe peut avoir de multiples raisons d'existence et chaque situation exige une motivation particulière.

Étant donné la multiplication des recours, sur base de la violation des articles 10 et 11 de la constitution, à l'encontre de ces règlements-taxes, une simple référence à la situation financière de la province n'est pas suffisante pour justifier la taxation des secondes résidences. Ce constat est encore plus vrai en cas de différenciation du taux de la taxe et/ou de plusieurs exonérations dans un règlement-taxe de ce type.

Ces différentes justifications sont reprises ci-après.

⁸⁸ Tribunal Civil de Namur, 25 avril 2012.

- Le caractère « compensatoire » de la taxe fait référence aux dépenses engagées au bénéfice des personnes qui ont des intérêts dans la province, y sont présents ou y habitent, à des fins de sécurité et pour les services provinciaux et leur amélioration.

Cette justification n'est pertinente que s'il est prouvé que les contribuables de cette taxe engendrent plus de frais pour la province ou participent moins dans le financement de ces frais que les habitants de la province. Par conséquent, cette justification exige un lien entre la hauteur de la taxe sur les secondes résidences et les taxes qui sont dues par ceux qui ont leur domicile dans la province.

Par ailleurs, le fait de se référer à l'effet « compensatoire » pour justifier un taux différencié prévu en fonction de l'emplacement de la seconde résidence n'est pas une justification objective et raisonnable.

Le caractère « compensatoire » de la taxe peut soulever des difficultés notamment si la seconde résidence est utilisée par un tiers (par exemple un locataire).

Le recours à l'objectif « compensatoire » pour justifier la taxation des secondes résidences dans le chef du propriétaire n'est pas conforme au principe d'égalité. En effet, c'est celui qui dispose de la seconde résidence qui profite des dépenses locales ET ce sont ces dépenses qui doivent être compensées par la taxe sur les secondes résidences.

La désignation du propriétaire comme redevable de la taxe entraîne une violation du principe d'égalité et de non-discrimination puisque l'on va traiter de manière identique deux catégories de personnes qui se trouvent dans une situation différente. D'une part, le propriétaire de la seconde résidence qui dispose lui-même de cette seconde résidence ET le propriétaire d'une seconde résidence qui met à disposition d'un tiers sa seconde résidence. Il n'existe donc pas de justification objective et raisonnable pour ce traitement identique des situations, qui à la lumière de l'objectif compensatoire, sont différentes.

- La taxe sur la richesse permet de justifier la taxation des secondes résidences comme un produit de luxe qui suppose l'existence d'une certaine aisance dans le chef de celui qui utilise le bien immobilier comme seconde résidence.

Les secondes résidences comme produit de luxe ne concernent que ceux qui utilisent le bien immobilier comme seconde résidence (occupant). Le recours à cette justification permet seulement de justifier de manière objective et raisonnable la taxation du propriétaire de l'immeuble si celui-ci utilise effectivement l'immeuble comme seconde résidence.

Les provinces pourraient notamment prévoir sur base de cette justification un taux différencié en fonction de l'emplacement de la seconde résidence. Un taux unique est difficile à défendre puisque selon l'emplacement, le degré d'aisance n'est pas le même. Par exemple, si la seconde résidence se situe près de la plage (Civ. Liège, 30 octobre 2013).

Néanmoins, il n'est pas possible d'exonérer de cette taxe, les habitants qui ont leur domicile dans la province et qui sont redevables des additionnels à l'IPP puisque l'on taxe un produit de luxe et donc cela n'a aucun rapport avec la contribution déjà existante aux finances de la province ;

- L'incitation pour les habitants de fixer leur résidence principale dans la province : l'objectif de cette taxe est en ce cas de protéger l'habitation résidentielle, d'éviter l'inoccupation prolongée d'un immeuble.

Cet objectif peut entraîner une justification objective et raisonnable pour l'instauration de cette taxe à des charges des secondes résidences pour autant que l'existence de ce motif apparaisse raisonnable.

Je rappelle aux autorités locales que chaque motivation a ses propres limites (choix du redevable et taux de la taxe). La désignation de l'occupant de la seconde résidence comme contribuable de la taxe soulève beaucoup de difficultés pratiques mais est préférable pour les justifications comme taxe compensatoire et comme taxe sur la richesse.

VI.13. Taxe sur les chevaux d'agrément, les poneys et les haras (taxe directe) - Modèle disponible

Les taux maxima recommandés de 180 euros par cheval (222,17 indexés à 23,43 %) et 90 euros par poney (111,08 indexés à 23,43 %) peuvent être uniformisés à un taux identique pour les chevaux et les poneys.

Dans cette éventualité, le taux uniforme est de 125 euros (154,29 indexés à 23,43%).

Pour les exploitants de manèges et les forains, les maxima précités sont réduits de moitié.

Par ailleurs, lors de la fixation du taux, il peut être tenu compte de l'intérêt régional visant à préserver la race particulière des chevaux de trait par l'octroi d'une prime.

VI.14. Taxe sur les permis de chasse et les licences de chasse

Le taux de la taxe ne peut excéder 10% de la taxe régionale correspondante (article 14§2 et 3 de la loi du 28 février 1882 telle que modifiée).

VI.15. Taxe sur les chiens

Le taux maximum est de 25 euros (30,86 indexés à 23,43 %) par chien mais une exonération totale est recommandée pour les personnes isolées, âgées ou handicapées.

VI.16. Précompte immobilier - Centimes additionnels (taxe directe)

Rappelons tout d'abord que depuis le 1er janvier 2021, la Région Wallonne assure la perception du précompte immobilier. Le SPW fiscalité a repris cette mission au SPF finances qui n'est donc plus compétent en la matière.

Taux maximum recommandé : 1500.

Les pouvoirs locaux souhaitent à juste titre favoriser l'insertion de logements privés dans le secteur locatif social.

Il y a lieu d'attirer leur attention sur le fait que, pour réaliser cet objectif, il convient d'adopter un mécanisme de subvention au bénéfice des propriétaires prouvant le paiement d'additionnels provinciaux pour ces logements.

Par contre, les autorités locales ne peuvent décider localement - cette compétence étant régionale d'exonérer des additionnels au précompte immobilier les logements qui sont la propriété de personnes de droit privé insérés dans un circuit locatif social.

Le SPW Intérieur et Action sociale transmettra deux fois par an les prévisions budgétaires. Les taxes additionnelles sont soumises à la tutelle générale d'annulation avec transmission obligatoire au Gouvernement wallon⁸⁹.

Ainsi, les décisions concernées peuvent être publiées conformément aux articles L2213-2 et 3 du CDLD dès leur adoption par le Conseil mais ne peuvent être mises à exécution avant d'avoir été transmises au Gouvernement wallon.

Puisque les taxes additionnelles sont désormais soumises à une tutelle différente des autres règlements-taxes, je vous invite vivement à transmettre ce type de dossier de manière distincte par rapport aux autres règlements fiscaux.

Dans le cadre des " Actions prioritaires pour l'Avenir wallon " ⁹⁰, le Parlement wallon a décidé que « *tous les investissements en matériel et outillage, acquis ou constitués à l'état neuf à partir du 1er janvier 2006 sont exonérés du précompte immobilier. Cette mesure s'applique sur tout le territoire de la Région wallonne et à toutes les entreprises.* ».

Je vous rappelle que depuis le 20 janvier 2008, les taxes additionnelles ne sont plus soumises à la tutelle spéciale d'approbation mais bien à la tutelle générale d'annulation avec transmission obligatoire au Gouvernement wallon⁹¹.

Indicateur-expert communal / provincial

Vu l'importance des recettes du précompte immobilier, je souhaite vivement que les communes et les provinces collaborent au mieux avec l'Administration du cadastre afin de permettre à cette administration de tenir parfaitement à jour la documentation cadastrale. Les communes et les provinces doivent prendre conscience que la mise à jour des matrices cadastrales apportera, sans modification de taux, une plus-value à leurs recettes fiscales.

Je tiens à ce sujet à rappeler que le bourgmestre de chaque commune doit désigner un indicateur-expert qui est tenu de participer aux expertises des immeubles, de concert avec le représentant de l'Administration du cadastre, et d'approuver et contresigner le procès-verbal des expertises, dressé par ledit représentant de l'Administration du cadastre.

Pour la mise à jour annuelle des documents cadastraux, les agents de l'Administration du cadastre sont amenés à visiter les immeubles repris aux inscriptions des listes 220 afin d'examiner si les nouvelles constructions prévues sont déjà occupées ou si les travaux de transformation, d'agrandissement et de démolition sont terminés. Or, beaucoup de ces visites sur place sont prématurées car les nouvelles constructions et transformations ne sont pas terminées et/ou pas occupées.

C'est pourquoi, une collaboration plus efficace de la part des communes, via leur indicateur-expert, semble nécessaire dans l'intérêt même des communes qui, de même que les provinces, sont les principales bénéficiaires des recettes du précompte immobilier.

⁸⁹ Décret du 22 novembre 2007, Moniteur belge du 21 décembre 2007

⁹⁰ Décret du 23 février 2006 paru au Moniteur belge du 7 mars 2006, page 13.611.

⁹¹ Cf. Décret du 22 novembre 2007, publié au Moniteur belge du 21 décembre 2007 qui a inséré un article L3122-2 dans le Code de la démocratie locale et de la décentralisation.