

L'objectif du législateur wallon exprimé dans les travaux préparatoires [une note sub-paginale contenue dans la circulaire précise ceci : 'voir Exposé des motifs, Doc., Parl. w., 2009-2010, n° 118/1, p. 60. Le décret d'équité fiscale du 10 décembre 2009 avait assimilé la transmission de terres agricoles à une transmission d'entreprise pour l'obtention du taux réduit', c'est le Tribunal qui précise] a été confirmé : la transmission de l'exploitation agricole doit être préalable à la transmission des terres agricoles. Le décret budgétaire du 17 décembre 2015 confirme, dès lors, expressément la volonté initiale du législateur exprimée dans les travaux préparatoire (sic) précités, selon laquelle la possibilité de bénéficier du taux réduit pour la transmission de terres agricoles ne peut avoir lieu que lorsqu'elle a été précédée d'une transmission de l'exploitation agricole par application du régime préférentiel des articles 140bis et s. du C. enreg. ».

Dès lors, toutefois, que le texte de l'article 140bis du CDE ne précise pas que la transmission préalable de l'entreprise agricole doit être réalisée via une donation au taux de 0 %, retenir semblable exigence pour l'application du taux de 0 % aux donations de terres agricoles faisant suite à la transmission de l'exploitation agricole revient à ajouter au texte légal une condition qu'il ne prévoit pas.

En l'espèce, M.L. a bien transmis son exploitation agricole, par conventions du 15 juin 1993 et du 1^{er} juillet 2015, à son fils, B.H., moyennant le paiement d'un prix.

Eu égard à ce qui précède et dès lors que les autres conditions requises pour l'application du taux de 0 % à la donation par M.L. de ses terres agricoles à ses enfants, S.H. et B.H., ne sont pas discutées, il y a lieu de considérer que la donation de ses terres agricoles envisagée par elle peut, dans l'état actuel de la législation, bénéficier du taux de droits de donation de 0 % prévu par l'article 140bis du CDE tel qu'appliquable en Région wallonne.

V. Demande de condamnation à la délivrance d'une attestation sous astreinte

M.L. demande que la Région wallonne soit condamnée à lui délivrer une attestation pour l'obtention du taux réduit de 0 % susvisé, relativement à la donation de ses terres agricoles à ses enfants, dans les quinze jours suivant la signification du jugement, ce, sous peine d'une astreinte de 1.000,00 euros par jour de retard.

Il ne sera pas fait droit à cette demande pour le motif qu'aucune base juridique ne confère au Tribunal le pouvoir d'ordonner à la Région wallonne la délivrance de semblable attestation. La délivrance de semblable attestation découle toutefois du respect des conditions requises pour pouvoir bénéficier du taux réduit de 0 % (cf. art. 140bis, § 2, 3°, CDE), conditions remplies, en l'espèce.

Par ailleurs et en tout état de cause, M.L. n'avance aucun élément qui permettrait de douter que la Région wallonne n'exécute pas le présent jugement de sorte qu'il n'y a nullement lieu de condamner la Région wallonne au paiement d'une quelconque astreinte.

VI. Dépens

Il résulte de ce qui précède que la Région wallonne succombe. Elle doit donc être condamnée aux dépens (art. 1017 du Code judiciaire).

À la demande de M.L., en application de l'article 1022 du Code judiciaire et de l'arrêt royal d'exécution du 26 octobre

2007 pris en exécution de cet article, la Région wallonne sera condamnée au paiement d'une indemnité de procédure de 1.440,00 euros, soit l'indemnité de procédure de base applicable aux litiges non évaluables en argent.

PAR CES MOTIFS,

Vu la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire,

Le Tribunal,

Statuant contradictoirement,

Dit la demande recevable et fondée dans la mesure précisée ci-après.

Dit pour droit que la donation envisagée par M.L. de ses terres agricoles à ses enfants, B.H. et S.H., peut, dans l'état actuel de la législation, bénéficier du taux de droits de donation de 0 % prévu par l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'appliquable en Région wallonne.

Déboute M.L. du surplus de sa demande.

Condamne la Région wallonne aux dépens liquidés à 1.440,00 euros dans le chef de la M.L.

Observations (1)

Le jugement du Tribunal de première instance de Namur, division de Namur, met en évidence une problématique vieille comme la fiscalité elle-même : le fonctionnaire fiscal, voire même un ministre, pouvait-il imposer une obligation fiscale par une voie d'autorité que l'article 170 de la Constitution réserve pourtant au pouvoir législatif ?

Il est heureux, et rassurant, que le tribunal ait répondu par la négative à cette question, quant à l'application du taux réduit de 0 % des droits d'enregistrement sur les donations dus à l'occasion d'une transmission d'entreprise concernant des terres agricoles (art. 140bis, § 1^{er}, 1°, al. 3, C. enreg.).

1. Les faits

Une ancienne agricultrice, résidente wallonne, a cédé à titre onéreux l'exploitation agricole à son fils Benoît, par deux conventions du 15 juin 1993 et du 1^{er} juillet 2015, sans céder les terres agricoles. Vu le caractère de vente de cette opération, le taux réduit de l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe n'a bien entendu pas été appliqué.

En 2016, elle entend ensuite donner les terres agricoles à ses deux enfants, Benoît et Sophie et, à cette fin, son notaire introduit une demande d'attestation pour l'obtention du taux réduit de 0 % des droits d'enregistrement sur les donations dus à l'occasion d'une transmission d'entreprise concernant des terres agricoles (art. 140bis, § 1^{er}, 1°, al. 3, C. enreg.), tel qu'inséré dans ce Code par le décret wallon du 10 décembre 2009 et modifié ensuite par le décret budgétaire wallon du 17 décembre 2015.



Cette attestation lui a été refusée par l'Administration fiscale wallonne, par une décision du 21 avril 2016 ; selon cette administration, le nouveau texte légal applicable à partir du 1^{er} janvier 2016 impose que, pour avoir accès à ce taux réduit des droits de donation, la donation des terres agricoles fasse suite à la transmission de l'exploitation et que cette transmission de l'exploitation ait été soumise au même taux réduit de l'article 140bis, § 1^{er}, dudit Code.

La personne concernée a introduit un recours contre cette décision auprès du ministre du Budget et des Finances de la Région wallonne, qui a toutefois, par une décision du 9 novembre 2016, confirmé la décision de son administration.

D'où la requête déposée par la donatrice potentielle auprès du Tribunal de première instance de Namur, pour demander que :

- 1° d'une part, le tribunal reconnaisse l'applicabilité du taux réduit précité à la donation envisagée des terres agricoles, dans les circonstances pré-décrites ;
- 2° d'autre part, le tribunal condamne la Région wallonne à lui délivrer l'attestation nécessaire pour la reconnaissance de ce taux réduit par l'Administration générale de la Documentation patrimoniale (ci-après, A.G.D.P.) du S.P.F. Finances, sous peine d'une astreinte de 1.000,00 euros par jour de retard.

2. La donation des terres agricoles en Région wallonne du 1^{er} janvier 2010 jusqu'au 31 décembre 2015

Depuis le décret du 15 décembre 2005, amélioré par le décret wallon du 10 décembre 2009, le droit de donation en Région wallonne est réduit à 0 % pour les donations d'entreprise, lorsque ces donations, constatées par acte authentique, ont pour objet (art. 140bis, § 1^{er}, C. enreg.), concernant une activité économique exercée par une personne physique, la transmission à titre gratuit d'un droit réel sur des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le donateur, seul ou avec d'autres personnes, exerce, au jour de la donation, une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office.

Le droit fixé aux articles 131 à 140 du C. enreg. reste néanmoins applicable aux transmissions de droits réels sur des biens immeubles affectés totalement à l'habitation au moment de l'acte authentique de la donation. Le droit fixé aux articles 131 à 140 du C. enreg. reste également applicable aux transmissions de droits réels sur des biens immeubles affectés partiellement à l'habitation au moment de l'acte authentique de la donation, dans la mesure de la valeur vénale de la partie de l'immeuble affectée à l'habitation, par rapport à la valeur vénale totale de l'immeuble.

Depuis le décret du 10 décembre 2009 d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives, en cas de transmission de terres agricoles à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux, indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée, ces terres sont néanmoins considérées comme des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le donateur/le défunt, seul ou avec d'autres personnes, exerçait, au jour de la donation/du décès, une activité agricole, à la condition que ces terres fassent l'objet, à la date de la donation/du décès, d'un bail à ferme conformément à la Section 3 du Livre III, Titre VIII, Chapitre II, du Code civil. Les conditions de l'article 140bis, § 2, 1°, et de l'article 140quinquies, § 1^{er}, 1°, 2° et 3°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe seront alors appréciées dans le chef de l'entreprise à laquelle les terres agricoles ont été transmises, dans son entièreté et dans sa situation après transfert des terres, et non pas dans le chef de ces terres considérées isolément (il est en effet difficile de rattacher la condition d'emploi ou d'exercice de l'activité à ces seules terres) (art. 140bis, § 1^{er}, 1°, al. 3, C. enreg.).

Le présent taux réduit n'est toutefois applicable que jusqu'au 31 décembre 2015, et à partir du 1^{er} janvier 2018 si la modification du point 3 ci-dessous n'est pas reconduite à partir de cette date.

Les conditions sont donc les suivantes, sous ce régime (circ. adm. n° 6/2010 du 26 mars 2010) :

- 1) il doit s'agir de droits réels sur des terres agricoles (à savoir, par parcelle cadastrale, un immeuble dont le fonds est principalement cultivé ou mis en pâture) :
 - faisant partie du patrimoine du donateur ;
 - faisant l'objet d'un bail à ferme concédé conformément au Code civil ;
 - données indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée ;
- 2) le donateur doit être ou avoir été exploitant agricole ;
- 3) la transmission doit être faite à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux (même s'ils ne sont pas exploitants, dans ces derniers cas).

3. La donation des terres agricoles en Région wallonne du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017

Spécifiquement pour les terres agricoles, nous notons que le régime applicable depuis le 1^{er} janvier 2016 résulte des articles 27 et 32 du décret wallon du 17 décembre 2015 relatif au budget des recettes de la Région wallonne pour l'année 2016 et des articles 15 à 21 du décret wallon du 21 décembre 2016 relatif au



budget des recettes de la Région wallonne pour l'année 2017.

3.1. Généralités

À partir du 1^{er} janvier 2016 jusqu'au 31 décembre 2017, en cas de transmission de terres agricoles à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux, faisant suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée, ces terres sont néanmoins considérées comme des biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le donateur, seul ou avec d'autres personnes, exerce, au jour de la donation, une activité agricole, à la condition que ces terres fassent l'objet, à la date de la donation, d'un bail à ferme conformément à la Section 3 du Livre III, Titre VIII, Chapitre II, du Code civil. Dans ce cas, l'entreprise, au sens des conditions de l'article 140bis, § 2, 1^o, du C. enreg. et de l'article 140quinquies, § 1^{er}, 1^o, 2^o et 3^o, du C. enreg., est l'entreprise agricole de l'exploitant effectif de l'activité agricole qui est exercée sur ces terres, en considérant cette entreprise dans son entièreté et dans sa situation après transfert des terres. Toutefois, pour la transmission par donation de terres agricoles d'une surface supérieure à 150 hectares, le taux des droits de donation applicable est porté à 3 % (il est clair que ce taux ne s'applique que dans la mesure où les terres dépassent 150 hectares, uniquement sur la partie des terres qui excède 150 hectares⁵) et la condition d'exploitation agricole de ces terres est portée à quinze ans. Pour la détermination de ces 150 hectares, il est tenu compte des terres qui ont été transmises par donation dans les cinq années antérieures sous le régime de la transmission d'entreprise (art. 140bis, § 1^{er}, 1^o, al. 3, C. enreg.).

Outre la nouveauté de la limite des 150 hectares précités, la modification de l'article 140bis, § 1^{er}, 1^o, du C. enreg. et de l'article 60bis, § 1^{er}, 1^o, du C. succ. par les décrets budgétaires de la Région wallonne des 17 décembre 2015 et 21 décembre 2016 prévoit donc à présent cinq conditions au taux 0 % pour les terres agricoles transmises en dehors de la transmission de l'entreprise agricole elle-même (voy. aussi circ. adm. n° 5/2016 de l'A.G.D.P. du S.P.F. Finances du 25 juillet 2016) :

- 1) l'existence de terres agricoles (*idem* régime antérieur) ;
- 2) le donateur doit être ou avoir été exploitant agricole (*idem* régime antérieur) ;
- 3) la transmission à l'exploitant ou au co-exploitant de l'activité agricole qui y est exercée, ainsi qu'en ligne directe, entre époux et cohabitants légaux (*idem* régime antérieur) ;
- 4) la transmission en tant que suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y

est exercée, par application du régime préférentiel des articles 140bis et s. du C. enreg. ;

- 5) le fait que les terres en cause font l'objet, à la date de la donation, d'un bail à ferme (*idem* régime antérieur) ;
- 6) la réunion des autres conditions de l'article 140bis, § 2, 1^o, et de l'article 140quinquies, § 1^{er}, 1^o, 2^o et 3^o, du C. enreg. dans le chef de l'entreprise agricole de l'exploitant effectif de l'activité agricole qui est exercée sur ces terres, en considérant cette entreprise dans son entièreté et dans sa situation après transfert des terres (*idem* régime antérieur).

3.2. La validité juridique du fondement légal du régime actuel

Le régime actuel résulte de ce qui n'est jamais que deux décrets budgétaires, en violation de l'article 103 du règlement du Parlement wallon et de l'article 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

Cependant, il nous apparaît que les modalités d'adoption d'un texte décretaal par un Parlement régional ne modifient nullement la nature juridique de ce texte. Sachant que toute modification à un impôt régional, dont les droits de succession et les droits d'enregistrement sur les donations, ne peut être établie que par un décret ou une règle visée à l'article 134 de la Constitution et qu'il est incontestable que le décret du 17 décembre 2015 contient en même temps l'adoption du budget de la Région wallonne au sens de l'article 13, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale de réformes institutionnelles, du 8 août 1980, et des dispositions de nature législative, il est un décret voté par le Parlement régional en cause, même si sa nature de décret budgétaire limite sa validité dans le temps à l'année budgétaire à laquelle il se rapporte.

De la sorte, le consentement du pouvoir législatif a bel et bien été donné à cette modification des droits de donation et des droits de succession relativement aux terres agricoles, même si toutes les formalités préalables à cette adoption n'ont pas été accomplies.

Par ailleurs, nous remarquons qu'un décret ne peut être annulé que par la Cour constitutionnelle, sur recours en annulation : en effet, cette Cour ne peut statuer, par voie d'arrêt, que sur les recours en annulation, en tout ou en partie :

- 1^o d'une loi, d'un décret ou d'une règle visée à l'article 134 de la Constitution,
- 2^o pour cause de violation :
 - a) des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'État, des Communautés et des Régions ; ou
 - b) des articles du titre II « Des Belges et de leurs droits », et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution ;

5. Circ. adm. n° 5/2016, n° 3.2 ; Doc., Parl. w., sess. 2015-2016, n° 331/4, p. 64.



c) de l'article 143, § 1^{er}, de la Constitution (art. 1^{er} de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle).

Ensuite, nous notons également que, si l'article 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État établit bien une obligation de consultation du Conseil d'État sur les projets de décrets, l'article 1^{er} de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle ne lui donne aucun pouvoir d'annulation d'un décret qui n'aurait pas été soumis à la consultation du Conseil d'État, les lois coordonnées sur le Conseil d'État n'étant pas des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'État, des Communautés et des Régions.

De ce fait, il est vrai que cette modification est insérée dans ce qui n'est jamais qu'un décret budgétaire, en violation de l'article 103 du règlement du Parlement wallon et de l'article 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État. Toutefois, il s'agit quand même véritablement d'un décret au sens de l'article 170 de la Constitution et de l'article 4 de la loi spéciale de financement des Communautés et des Régions du 16 janvier 1989 : l'observation du règlement du Parlement wallon et de l'article 3, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État n'a aucune conséquence légale sur la validité et sur l'applicabilité de ce décret du 17 décembre 2015.

Il n'en reste pas moins que la conséquence en est que cette modification est limitée, dans l'état actuel du droit, à la période allant du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2017.

3.3. La portée de l'exigence que le donateur soit ou ait été exploitant agricole

Le régime antérieur requérait déjà que le donateur soit ou ait été exploitant agricole : cette condition ne semble pas, à notre connaissance, avoir posé dans le passé de soucis avec la Région wallonne, concernant les époux dont un seul était exploitant agricole, à tout le moins lorsqu'ils étaient mariés sous le régime de la communauté légale (les revenus professionnels étant communs aux époux selon leur régime matrimonial ; art. 1405, 1, C. civ.).

Toutefois, la nouvelle condition de la transmission antérieure de l'exploitant sous le couvert de l'article 140bis du C. enreg. renforce l'importance du régime matrimonial des époux, si la Région wallonne devait montrer une attitude stricte à cet égard : seul l'époux exploitant ET propriétaire de l'exploitation agricole pourrait même faire prévaloir un tel régime de la transmission de l'exploitation sous le couvert de l'article 140bis du C. enreg., alors même que tout ou partie des terres agricoles pourrait être la propriété de l'autre époux, non exploitant *stricto sensu* (pas de

revenus professionnels dans son chef et pas d'assujettissement à l'INASTI à son nom).

3.4. La portée de l'exigence de la transmission préalable de l'exploitation avec application du taux réduit de l'article 140bis, § 1^{er}, du C. enreg.

a) La double exigence

Cette exigence revue dans le régime applicable depuis le 1^{er} janvier 2016 comporte en réalité deux éléments :
1° la transmission des terres agricoles en tant que suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée ;
2° la transmission préalable de l'exploitation par application du régime préférentiel des articles 140bis et s. du C. enreg.

Il nous faut ainsi examiner ces deux éléments.

b) La source de la double exigence

La condition du point 3.1, alinéa 2, c), ci-dessus, ne requiert pas **expressément** que la transmission de l'activité agricole qui y est exercée, d'une part, ait été effectuée par le donateur des terres agricoles et, d'autre part, ait été effectuée en tant que donation soumise au taux réduit de l'article 140bis du C. enreg. Ces exigences supplémentaires ne sont pas mentionnées dans le texte légal, même nouveau.

Toutefois, cette intention ne fait pas de doute au vu du Rapport de la Commission du Budget et de la Fonction publique du Parlement wallon (*Doc.*, Parl. w., n° 331/4, pp. 48 et 63) :

« *M. Fourny note, par ailleurs, que l'administration, a une interprétation tout à fait particulière concernant l'application du décret de 2009 relatif à la transmission des terres au niveau du monde agricole.*

L'administration fait une lecture un peu particulière puisqu'elle anticipe la mesure à intervenir et considère qu'elle doit interpréter un décret qui paraît extrêmement clair.

La réponse de la Direction du contentieux de la fiscalité immobilière et environnementale de la Région répond aux notaires qui l'interpellent sur la question dans le sens où une lecture correcte du décret du 10 décembre 2009 demande de considérer la transmission de terres agricoles comme étant une suite donnée à une transmission antérieure d'exploitation agricole.

L'idée du législateur était de permettre aux agriculteurs qui souhaitent conserver quelques terres lors d'une transmission de leur exploitation agricole, à un moment x, de pouvoir à un moment y, postérieur à cette transmission d'exploitation agricole, encore bénéficier du taux zéro sur la transmission de ces quelques terres qu'ils s'étaient réservées lors de la transmission initiale de leur exploitation.

C'est la lecture à donner à l'article 140bis du Code de l'enregistrement en son paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o,



alinéa 3, et plus spécifiquement concernant le sens à apporter au terme universalité.

Il en va de même quant à l'article 60bis du Code des droits de succession. En conséquence, lors de l'instruction d'une demande de l'octroi au taux zéro relativement à une donation ou une succession de terres agricoles, il est demandé de fournir copie de l'attestation de transmission d'exploitation agricole qui a fait l'objet d'un octroi antérieurement à cette demande.

Ce qui est parfaitement contraire au décret de 2009 est le fait que la mesure ne vaut que pour l'avenir au travers du cavalier budgétaire qui va être adopté. Il semble que l'interprétation faite par l'administration est incorrecte, dépasse la volonté du législateur qui a pris une décision en 2009 et qu'il n'y a pas lieu d'interpréter comme cela.

Cette interprétation est contraire à la pratique administrative antérieure qui excluait le bénéfice du taux réduit à tous ceux qui n'auraient pas donné leur exploitation préalable, ce qui était le cas le plus fréquent.

[...]

M. le Ministre indique pour préciser les choses par rapport aux travaux parlementaires, qu'à sa connaissance, l'administration n'a rien anticipé que ce soit pour les 150 hectares ou les 3 %.

Concernant la transmission préalable de l'exploitation, il a été demandé à l'administration d'accorder une tolérance jusqu'au 1^{er} janvier prochain même si la position administrative n'est pas neuve et repose sur l'objectif de la mesure et le commentaire de l'article concerné du décret qui relevait que le taux réduit pose un problème à un certain nombre d'exploitations agricoles lorsqu'un successeur s'est vu transférer l'exploitation par l'exploitant originaire et lorsque ce dernier a néanmoins gardé la propriété des terres agricoles affectées à l'exploitation déjà transmise.

En effet, dans ce cas, les terres agricoles restent dans le patrimoine de l'exploitant originaire avec transmission ultérieure lors d'une donation ou du décès de cet exploitant originaire et avec taxation de cette terre aux droits de donation ou de succession au taux ordinaire. La présente disposition entend remédier à ce problème par une assimilation des terres agricoles à une entreprise pouvant être transmise au taux réduit. Il est à noter que la majorité des notaires est tout à fait d'accord avec cette position non neuve de l'administration. Par contre, certains s'en sont inquiétés depuis ce mois d'octobre dans le cas d'une information accélérée qu'ils ont voulu apporter à de potentiels clients dans la perspective des modifications légales en projet qui avait été annoncées.

Il est à noter qu'en novembre, trois fois plus de dossiers ont été introduits auprès de l'administration et les dossiers étaient souvent incomplets. Voilà à ce stade ce M. le Ministre se déclare être en mesure de

préciser. Il n'est pas question d'anticiper quoi que ce soit en ce qui concerne les 150 hectares ou les 3 % ».

c) Les circulaires administratives de 2016 et la prétendue confirmation de l'intention du législateur wallon de 2009

Nous notons également que cette condition est présentée par la circulaire administrative n° 5/2016 de l'A.G.D.P. du S.P.F. Finances, précitée, ainsi que par le Gouvernement wallon⁶, comme la confirmation d'un objectif du législateur wallon de 2009, avec même une référence à la page 60 de l'exposé des motifs (*Doc. parl.*, session 2009-2010, n° 118/1) ; cependant, vérification faite, cette page n'est relative qu'à la redevance radio-télévision et à la taxe sur les jeux et paris, et nullement aux terres agricoles en droits de donation et de succession... ce qui n'empêche pas cette circulaire administrative d'affirmer que « *L'objectif du législateur wallon exprimé dans les travaux préparatoires a été confirmé : la transmission de l'exploitation agricole doit être préalable à la transmission des terres agricoles. Le décret budgétaire du 17 décembre 2015 confirme, dès lors, expressément la volonté initiale du législateur exprimée dans les travaux préparatoires (sic) précités, selon laquelle la possibilité de bénéficier du taux réduit pour la transmission de terres agricoles ne peut avoir lieu que lorsqu'elle a été précédée d'une transmission de l'exploitation agricole par application du régime préférentiel des articles 140bis et s. du C. enreg.* » (nous soulignons).

De même, en matière de droits de succession, la circulaire administrative n° 6/2016 de l'A.G.D.P. du S.P.F. Finances du 25 juillet 2016 énonce que « *L'objectif du législateur wallon exprimé dans les travaux préparatoires a été confirmé : la transmission de l'exploitation agricole doit être préalable à la transmission des terres agricoles. Le décret budgétaire du 17 décembre 2015 confirme, dès lors, expressément la volonté initiale du législateur exprimée dans les travaux préparatoires (sic) précités, selon laquelle la possibilité de bénéficier du taux réduit pour la transmission de terres agricoles ne peut avoir lieu que lorsqu'elle a été précédée d'une transmission de l'exploitation agricole par application du régime préférentiel des articles 140bis et s. du C. enreg.* » (nous soulignons).

Quant aux pages 19 à 21 de cet exposé des motifs, qui s'y rapportent effectivement, nous cherchons encore l'extrait qui confirmerait une telle condition dans le régime établi par le décret du 10 décembre 2009 ; en effet, lorsqu'il y est question d'un successeur qui « *s'est vu transférer* [nous soulignons l'emploi de ce mot générique, qui ne renvoie nullement par nature à une opération à titre gratuit] *l'exploitation par l'exploitant originaire et lorsque ce dernier a néanmoins gardé la propriété des terres agricoles affectées à*

6. Circ. adm. n° 5/2016, n° 3.1 ; *Doc.*, Parl. w., sess. 2015-2016, n° 331/4, p. 64. Quest. orale M. DESQUESNES, C.R.I., Commission du Budget et de la Fonction publique du 9 mai 2016, sess. 2015-2016, n° 158, p. 7.



l'exploitation déjà transmise », il n'est nulle part précisé que le régime juridique de ce transfert en cause serait obligatoirement une opération à titre gratuit, ni que la transmission préalable de l'exploitation agricole devrait avoir été faite à titre gratuit ET sous le régime de l'article 140bis du C. enreg.

Plus encore, quelle est la réelle modification du texte légal entre 2015 et 2016 ?

- Version 2015 : « *en cas de transmission de terres agricoles [...], indépendamment de la transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée,* » ;
- Version 2016 et 2017 : « *en cas de transmission de terres agricoles [...], faisant suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée,* ».

La comparaison des deux versions du texte légal nous apparaît impitoyable : seuls les mots de 2009 « *indépendamment de la transmission* » sont devenus en 2016 « *faisant suite à une transmission* ». En 2016, pas plus qu'en 2015, le texte légal n'évoque donc que la transmission de l'exploitation, sans jamais spécifier le mode juridique de ladite transmission (à titre onéreux ou à titre gratuit ?), ni même requérir que le mode fiscal de cette transmission ait relevé du taux réduit de 0 % de l'article 140bis du C. enreg. (il aurait en effet même pu y avoir une transmission de l'exploitation consistant uniquement en des biens meubles, non soumise au droit de donation, ou même une transmission de l'exploitation soumise aux taux des droits de donation de l'article 131 et/ou 131bis du C. enreg.).

Établir une telle condition de transmission préalable de l'exploitation par application du taux réduit de 0 % de l'article 140bis du C. enreg., en se réclamant d'une telle intention du législateur de 2009, inexistante, est donc assez étrange : il s'agit bien d'une condition nouvelle, liée au décret budgétaire du 17 décembre 2015 et à l'année 2016, et au décret budgétaire du 21 décembre 2016 et à l'année 2017, qu'il appartenait aux autorités politiques de 2016 d'assumer clairement par une prévision expresse dans le texte légal.

d) Les circulaires administratives de 2017

Toutefois, l'exigence précitée prend encore une nouvelle saveur lorsque l'on consulte les circulaires administratives de l'A.G.D.P. du S.P.F. Finances en 2017.

En effet, dans la récente circulaire n° 2017/C/18 du 7 avril 2017 relative aux droits d'enregistrement, il est confirmé que « *La règle générale est confirmée. [...] la condition de transmission préalable de l'activité agricole exercée sur les terres transmises est confirmée* ». Cette circulaire renvoie également à la précédente circulaire administrative de l'A.G.D.P. n° 5/2016 du 25 juillet 2016, tout en précisant que, dans le point 3.1 de la version française de cette circulaire, il faut lire

le texte comme suit : « *Le décret budgétaire du 17 décembre 2015 confirme, dès lors, expressément la volonté initiale du législateur exprimée dans les travaux préparatoire (sic) précités, selon laquelle la possibilité de bénéficier du taux réduit des articles 140bis et suivants du C. enreg. Rég. w. pour la transmission de terres agricoles ne peut avoir lieu que lorsqu'elle a été précédée d'une transmission de l'exploitation agricole* ». Cette circulaire abandonne donc l'exigence, en matière de droits d'enregistrement, que l'exploitation ait été précédemment transmise par application du taux réduit de 0 % de l'article 140bis du C. enreg.

De même, en matière de droits de succession, la récente circulaire n° 2017/C/19 du 7 avril 2017 énonce que « *La règle générale est confirmée. [...] la condition de transmission préalable de l'activité agricole exercée sur les terres transmises est confirmée* ». Cette circulaire renvoie également à la précédente circulaire administrative de l'A.G.D.P. n° 6/2016 du 25 juillet 2016, sans toutefois contenir la même précision que la circulaire précitée n° 2017/C/18 quant à l'abandon de la condition de transmission préalable par application du taux réduit de 0 % de l'article 140bis du C. enreg.

Il est toutefois piquant de constater que l'Administration wallonne, interpellée par nos soins à ce sujet, a explicitement refusé de faire application de l'interprétation des circulaires administratives n° 2017/C/18 et 2017/C/19, précitées. Ce qu'elle avait certes le droit juridique de faire. En effet, si le régime fiscal de l'acte soumis à l'obligation de l'enregistrement constitue effectivement une opération entrant dans le service de l'impôt, actuellement encore dévolu au pouvoir fédéral (art. 5, § 3, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989), le régime fiscal de l'attestation est légalement prévu par l'article 140bis, § 2, 4°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, en tant que condition d'application des taux réduits prévus par cette disposition. Le législateur régional est donc parfaitement habilité à déterminer ces conditions d'application, en ce compris des formalités préalables à l'obtention de ces taux réduits (voy. d'ailleurs, en ce sens, les arrêts de la Cour d'arbitrage n° 128/98 du 9 décembre 1998 et n° 86/99 du 15 juillet 1999, concernant l'attestation identiquement prévue en matière de droits de succession, par les législations régionales de l'article 60bis du Code des droits de succession). Dans cette mesure, ces attestations revêtent effectivement une portée décisive sur l'octroi ou non de ces taux réduits ; d'ailleurs, l'article 140bis, § 2, 4°, dudit Code énonce clairement le mot « demande » concernant cette attestation, de sorte qu'il s'agit bel et bien d'une « décision » administrative relativement à cette « demande ».

Ainsi, dans ses arrêts n° 128/98 du 9 décembre 1998 et n° 86/99 du 15 juillet 1999, la Cour d'arbitrage a énoncé que, pour qu'une compétence sur les taux ait



un sens, elle doit aussi inclure le pouvoir de déterminer dans quelles circonstances le taux d'imposition ou l'exonération modifiés sont applicables ; de plus, selon les mêmes arrêts, le fait que le redevable doive joindre une attestation à une déclaration ou que le redevable doive déclarer que certaines conditions restent remplies pendant une certaine période, ne porte pas atteinte aux règles fédérales de procédure.

Enfin, on remarquera que cette attestation ne modifie nullement le contenu de l'acte authentique soumis à l'obligation de l'enregistrement, ni même le mode d'enregistrement au sein de l'Administration fédérale, puisqu'elle ne doit pas y être annexée mais simplement remise au receveur en même temps que cet acte authentique.

Cette confrontation entre une circulaire de l'Administration fédérale et une position inverse de l'Administration fiscale wallonne n'a toutefois favorisé ni la cohérence, ni l'utilité sociale de ces dispositions...

e) L'apport du jugement du Tribunal de première instance de Namur, division de Namur, du 7 juin 2017

Le jugement du Tribunal de première instance de Namur du 7 juin 2017 se situe dans la droite ligne de nos remarques du point b) ci-dessus.

En effet, il refuse également de faire application de cette exigence nouvelle imposée par l'Administration wallonne et le ministre du Budget et des Finances de la Région wallonne, sur la base des éléments suivants :

- 1° le texte légal de l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, lorsqu'il impose que la transmission des terres agricoles fasse suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée, ne précise pas que la transmission préalable de l'activité agricole devrait avoir été effectuée en application du taux de droits de donation de 0 % prévu par l'article 140bis dudit Code ;
- 2° le terme « transmission » doit être entendu dans son sens commun qui n'implique pas par lui-même une donation. Bien au contraire, faisant référence à l'article 711 du Code civil, le tribunal relève que la transmission de droit civil comprend tous les modes inclus dans le Livre III du Code civil relatif aux manières dont on acquiert la propriété, comprenant notamment un titre relatif aux donations et un titre relatif aux ventes.

Et le tribunal de conclure, avec notre approbation pleine et entière au vu des éléments qui précèdent, que « *Dès lors, toutefois, que le texte de l'article 140bis du CDE ne précise pas que la transmission préalable de l'entreprise agricole doit être réalisée via une donation au taux de 0 %, retenir semblable exigence pour l'application du taux de 0 % aux donations de*

terres agricoles faisant suite à la transmission de l'exploitation agricole revient à ajouter au texte légal une condition qu'il ne prévoit pas ».

En conséquence, à juste titre au vu des éléments qui précèdent, le tribunal a reconnu que la donation envisagée de terres agricoles pouvait, dans l'état actuel de la législation, bénéficier du taux des droits de donation de 0 % prévu par l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'applicable en Région wallonne ; toutefois, à défaut de base légale en ce sens, le tribunal a refusé de condamner la Région wallonne à lui délivrer l'attestation demandée moyennant astreinte.

f) Transmission des terres agricoles à un autre donataire/ acheteur que celui qui a reçu/ acheté préalablement l'exploitation

La condition de transmission des terres agricoles, en tant que suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole, implique-t-elle que le donataire des terres agricoles soit la même personne que le donataire/ l'acheteur de l'exploitation agricole ?

À nouveau, le texte ne prévoit rien de plus qu'une « transmission de terres agricoles [...], faisant suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée ». Par conséquent, le donateur/défunt d'une exploitation pourrait, même sur base du texte actuellement en vigueur, donner ou vendre son exploitation agricole à son fils A et faire, par la suite, donation de ses terres agricoles à ses fils A et B.

3.5. Inapplication de ce régime aux terres agricoles données en même temps que l'exploitation

Nous rappelons que les terres agricoles données en même temps qu'une quotité de l'activité agricole elle-même peuvent être soumises au taux zéro, par application de l'article 140bis, § 1^{er}, 1^o, alinéa 1^{er}, du C. enreg., lorsque l'ensemble constitue une (quotité d') universalité de biens ou une branche d'activité admissible au taux réduit (voy. circ. adm. n° 6/2010 précitée, point 3.2.2, 1.1).

4. Conclusion

Nous avons vu, au point 3.4, a), ci-dessus, que l'exigence revue dans le régime applicable depuis le 1^{er} janvier 2016 comporte en réalité deux éléments :

- 1° la transmission des terres agricoles en tant que suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée ;
- 2° la transmission préalable de l'exploitation par application du régime préférentiel des articles 140bis et s. du C. enreg.

De même, il résulte du point 3.4, b) et c), ci-dessus, que l'intention du législateur de 2009 ne peut être établie que concernant la transmission préalable de l'exploitation avant la transmission des terres agricoles, et certainement pas quant à l'exigence de la soumission de cette transmission de l'exploitation au taux



réduit de l'article 140bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Il s'agit donc bien d'une condition nouvelle.

Ensuite, encore faut-il que l'on puisse considérer que cette condition nouvelle soit incluse dans le texte de l'article 140bis, § 1^{er}, 1^o, alinéa 3, dudit Code ; le tribunal répond par la négative et nous l'approuvons. En effet, nous soulignons encore que la comparaison des deux versions du texte légal nous apparaît impitoyable : en 2016, pas plus qu'en 2015, le texte légal n'évoque que la transmission de l'exploitation, sans jamais spécifier le mode juridique de ladite transmission (à titre onéreux ou à titre gratuit ?), ni même requérir que le mode fiscal de cette transmission ait relevé du taux réduit de 0 % de l'article 140bis du Code (il aurait en effet même pu y avoir une transmission de l'exploitation consistant uniquement en des biens meubles, non soumise au droit de donation, ou même une transmission de l'exploitation soumise aux taux des droits de donation des articles 131 et/ou 131bis du Code). À défaut de le préciser dans le texte légal, le principe de la légalité des impôts issu de l'article 170 de la Constitution s'oppose à ce que l'Administration fiscale wallonne, voire le ministre du Budget et des Finances de la Région wallonne, puissent tenter de l'établir par une voie autre que l'approbation expresse par le Parlement wallon (qui en avait parfaitement le droit... mais ne l'a pas fait !).

Au vu de ce qui précède, nous approuvons la décision du Tribunal de première instance de Namur, division de Namur, du 7 juin 2017 : pour être effectuée avec application du taux de 0 % des droits d'enregistrement sur les donations dus à l'occasion d'une transmission d'entreprise concernant des terres agricoles (art. 140bis, § 1^{er}, 1^o, al. 3, C. enreg.), ladite donation ne doit pas faire suite à une transmission de toute quotité de l'activité agricole qui y est exercée, qui devrait avoir été effectuée en application du taux de droits de donation de 0 % prévu par l'article 140bis dudit Code.

Il semble bien que la Région wallonne se soit enfin rangée à cette interprétation, même si nous regrettons que cela n'ait pas fait l'objet d'une communication publique et transparente à destination des contribuables wallons, afin de les mettre sur un pied d'égalité quant à l'accès à l'information fiscale.

Enfin, il reste à voir, au moment de la rédaction de la présente note, si le régime actuel wallon des années 2016 et 2017 sera prorogé pour l'année 2018 : en effet, conformément au point 3.2 ci-dessus, rappelons que le régime actuel n'est issu que des décrets budgétaires des années 2016 et 2017 et que, à défaut de nouveau texte entré en vigueur au plus tard le 1^{er} janvier 2018, l'ancien régime du point 2 ci-dessus redeviendra

applicable de plein droit, les modifications par les décrets budgétaires wallons des 17 décembre 2015 et 21 décembre 2016 (en ce compris le taux de 3 % prévu au-delà de 150 hectares...) cessant de sortir leurs effets de droit à cette date sans besoin d'aucun acte législatif en ce sens.

Comme l'écrivait le philosophe et écrivain politique italien Antonio GRAMSCI dans une lettre à son frère Carlo écrite en prison, le 19 décembre 1929 (*Cahiers de prison*, Paris, Gallimard, 1978, p. 92), « *Je suis pessimiste avec l'intelligence, mais optimiste par la volonté* ».

Observations (2) : Donation de terres agricoles : quand un juge dénonce une interprétation très restrictive de l'Administration wallonne et pousse la nouvelle autorité wallonne à revoir sa copie

I. Introduction

1. Bref résumé des faits. En 1993 et en 2015, une agricultrice, résidente fiscale wallonne, a cédé l'exploitation agricole à son fils, B.H., à titre onéreux. En 2016, elle souhaite donner ses terres agricoles à son fils précité et à sa fille S.H. et sollicite l'application du taux réduit de 0 % prévu à l'article 140bis du C. enreg. Rég. w.

Le 21 avril 2016, l'Administration wallonne⁷ refuse de délivrer l'attestation et entend percevoir le tarif progressif au motif que la transmission des terres agricoles devait être précédée par une donation des terres agricoles au taux de 0 %. Le 9 novembre 2016, le ministre du Budget, M. Christophe LACROIX, maintient la décision de refus de son Administration.

Par requête du 14 février 2017, la requérante sollicite devant le Tribunal de première instance de Namur l'application du taux de 0 %, la délivrance de l'attestation et la condamnation de la Région wallonne à lui payer une astreinte (à défaut d'exécution du jugement) et les dépens.

II. Taux réduit de 0 % ou de 3 % pour la donation de terres agricoles

2.1. Généralités

2. Harmonisation du droit de donation et du droit de succession. Le législateur wallon a harmonisé les règles applicables aux transmissions d'entreprises par donation (entre vifs) et par succession (à cause de mort). Pour les deux types de transmission, les textes wallons (art. 140bis et s. C. enreg. Rég. w. et art. 60bis C. succ. Rég. w.) ont la même structure, exigent le respect des mêmes conditions et utilisent la même terminologie (donateur et défunt ; donataire

7. Direction du contentieux – Département de la fiscalité immobilière et environnementale.

