

Numéros du rôle : 1101, 1106,
1113, 1116, 1120 et 1175

Arrêt n° 128/98
du 9 décembre 1998

A R R E T

En cause : les recours en annulation partielle du chapitre V « Droits de succession » du décret de la Communauté flamande du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997, et du décret de la Communauté flamande du 15 avril 1997 modifiant les articles 48 et 56 du Code des droits de succession, introduits par A. Michaux et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 13 juin 1997 et parvenue au greffe le 16 juin 1997, A. Michaux et G. van Haegendoren, demeurant ensemble à 3001 Heverlee, Erasme Ruelensvest 57, ont introduit un recours en annulation des articles 48, 50 et 56 du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par le décret de la Communauté flamande du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997 (publié au *Moniteur belge* du 31 décembre 1996, troisième édition) et par le décret de la Communauté flamande du 15 avril 1997 modifiant les articles 48 et 56 du Code des droits de succession (publié au *Moniteur belge* du 25 avril 1997).

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1101 du rôle de la Cour.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 21 juin 1997 et parvenue au greffe le 23 juin 1997, les requérants précités, en leur qualité de parents et au nom de leurs enfants mineurs, ont introduit un recours en annulation des mêmes dispositions législatives ou décrétales.

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1106 du rôle de la Cour.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 1997 et parvenue au greffe le 30 juin 1997, la Fondation Roi Baudouin, dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue Brederode 21, et le Fonds national de la recherche scientifique - « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen », dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue d'Egmont 5, ont introduit un recours en annulation partielle de l'article 59, 1^o, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret précité du 20 décembre 1996.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1113 du rôle de la Cour.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 1997 et parvenue au greffe le 30 juin 1997, N. Segers et J. Verlooy, demeurant ensemble à 2000 Anvers, Bouwmeestersstraat 10, ont introduit un recours en annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par les décrets précités.

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1116 du rôle de la Cour.

e. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 1997 et parvenue au greffe le 1er juillet 1997, le Conseil des ministres, rue de la Loi 16 à 1000 Bruxelles, a introduit un recours en annulation du chapitre V du décret précité du 20 décembre 1996, à l'exclusion de l'article 14, en tant qu'il modifie l'article 48 du Code des droits de succession en établissant un nouveau tarif général, et des articles 15, 16 et 18, en ce qu'ils concernent les réductions de tarif.

Cette affaire a été inscrite sous le numéro 1120 du rôle de la Cour.

f. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 22 octobre 1997 et parvenue au greffe le 23 octobre 1997, un recours en annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession, modifiés par le décret précité du 15 avril 1997, a été introduit par M. Van Santfoort, demeurant à 2570 Duffel, Lintsesteenweg 107, E. Joly, demeurant à 2570 Duffel, Leopoldstraat 81, L. Van Santfoort, demeurant à 5660 Couvin, Chemin du Paradis 11, J. Van Santfoort, demeurant à 2840 Reet, steenweg op Waarloos 39, H. Van Santfoort, demeurant à 2550 Waarloos, Kiezelweg 20 A, A. Joly, demeurant à 2850 Boom, Rubensstraat 25, J. Steenackers, demeurant à 2840 Rumst, Nijverheidsstraat 62, G. Steenackers, demeurant à 2840 Reet, Molenstraat 79, boîte 8, H. Steenackers, demeurant à 2800 Malines, Maurits Sabbestraat 32, M. Steenackers, demeurant à 2550 Kontich, Keizershoek 282, G. Steenackers, demeurant à 2811 Hombeek, Moerbeistraat 4, K. De Winter, demeurant à 2550 Kontich, Gallo-Romeinenlaan 10, boîte 6, I. De Winter, demeurant à

2500 Lierre, Lispersteenweg 288, A. De Winter, demeurant à 2547 Lint, Eikhof 14, M. De Winter, demeurant à 2547 Lint, Eikhof 14, V. De Weerd, demeurant à 2547 Lint, Molenvoetweg 51, M. De Weerd, demeurant à 2627 Schelle, Paepvelden 64, et B. De Weerd, demeurant à 2627 Schelle, Tuinlei 97.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1175 du rôle de la Cour.

II. *La procédure*

Par ordonnances des 16, 23, 30 juin 1997, 1er juillet 1997 et 23 octobre 1997, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application dans les affaires respectives des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Les six recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste respectivement le 14 août 1997 et le 20 novembre 1997.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* respectivement le 15 août 1997, le 19 août 1997 et le 29 novembre 1997.

Par ordonnances des 25 juin 1997, 1er juillet 1997, 2 juillet 1997, 2 octobre 1997 et 28 octobre 1997, la Cour a joint les affaires.

Des mémoires ont été introduits par :

- la « Vrije Universiteit Brussel », boulevard de la Plaine 2, 1050 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 2 août 1997;

- A. Menu, Hulhage 23, 9800 Deinze, par lettre recommandée à la poste le 11 septembre 1997;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 1997;

- le Gouvernement de la Communauté française, place Surllet de Chokier 15-17, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 1997;

- le Gouvernement flamand, place des Martyrs 19, 1000 Bruxelles, par lettres recommandées à la poste les 2 octobre 1997 et 29 décembre 1997;

- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettres recommandées à la poste les 2 octobre 1997 et 5 janvier 1998.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 25 mars 1998.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- A. Menu, par lettre recommandée à la poste le 10 avril 1998;
- la « Vrije Universiteit Brussel », par lettre recommandée à la poste le 15 avril 1998;

- le Gouvernement de la Communauté française, par lettre recommandée à la poste le 23 avril 1998;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 23 avril 1998;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 24 avril 1998;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 24 avril 1998;
- le Gouvernement flamand, par lettre recommandée à la poste le 27 avril 1998;
- le Gouvernement wallon, par lettre recommandée à la poste le 27 avril 1998;
- les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle, par lettres recommandées à la poste le 13 mai 1998;
- les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle, par lettre recommandée à la poste le 13 mai 1998.

Par ordonnances des 25 novembre 1997 et 27 mai 1998, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 13 juin 1998 et 13 décembre 1998 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 27 mai 1998, le président L. De Grève a soumis les affaires à la Cour réunie en séance plénière.

Par ordonnance du 27 mai 1998, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 17 juin 1998.

Cette dernière ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 28 mai 1998.

A l'audience publique du 17 juin 1998 :

- ont comparu :

. Me H. Croux, avocat au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle;

. Me P. Peeters, avocat au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle;

. B. Druart, auditeur général, et P. Goblet, chef de cabinet adjoint au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;

. Me B. Coopman *loco* Me W. Huber, avocats au barreau d'Anvers, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle;

. Me E. Brewaeys, avocat au barreau de Bruxelles, pour la « Vrije Universiteit Brussel »;

. Me V. Thiry, avocat au barreau de Liège, pour le Gouvernement wallon;

. Me P. Levert, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Communauté française et pour le Gouvernement wallon;

. Me P. Van Orshoven, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;

- les juges-rapporteurs H. Coremans et L. François ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres (affaires portant les numéros 1116 et 1120 du rôle)

A.1. Le premier moyen dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle est pris de la violation, par le chapitre V du décret du 20 décembre 1996, des articles 4, § 4, et 5, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions et de l'article 172 de la Constitution.

En vertu de l'article 4, § 2, de la loi spéciale précitée, les régions peuvent modifier le taux d'imposition et les exonérations en matière de droits de succession et de mutation par décès, mais elles ne peuvent modifier ni la matière imposable ni la base d'imposition. S'agissant des droits de succession, la matière imposable est « tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du Royaume » et ce que le Code des droits de succession y assimile. La base d'imposition est la part nette de chacun des ayants droit. Le décret litigieux scinde la base d'imposition en prévoyant que le tarif est appliqué à la part nette des biens immeubles, d'une part, et à la part nette des meubles et effets, d'autre part. Il prévoit également une base d'imposition distincte pour les entreprises familiales et les « sociétés de famille ». Enfin, les dispositions relatives à l'imputation des dettes du défunt règlent également la base d'imposition.

Suivant l'article 5, § 4, de la loi spéciale précitée, les règles de procédure liées au service de l'impôt ne peuvent être déterminées que par la loi. En prévoyant que le « rappel d'impôt » et les intérêts légaux sont dus, en liant une restitution d'impôt au dépôt d'une déclaration complémentaire et en obligeant les héritiers qui ont bénéficié de la réduction « à notifier annuellement le respect » des conditions auxquelles la réduction a été obtenue, la Région flamande excède sa compétence, qui ne couvre qu'une partie du droit fiscal matériel.

L'article 5, § 3, de la loi spéciale précitée dispose que le service de l'impôt est assuré gratuitement par l'Etat, sauf si la région décide de s'en charger. Il ressort du texte décretaal qu'une partie des formalités devront être accomplies par les héritiers, légataires et donataires auprès de services administratifs régionaux auxquels seront confiées certaines missions de contrôle. Il y a excès de compétence en ce que la Région flamande tend à régler partiellement le service de l'impôt sans le reprendre totalement à l'Etat, ce qui rend ce service sensiblement plus complexe et ce qui rend plus difficile, voire même impossible, les tâches de contrôle.

Si le terme « loi » qui figure à l'article 172, alinéa 2, de la Constitution peut être compris dans son sens générique lorsqu'il s'agit de prévoir une exonération relative à un impôt propre établi par une région, il doit cependant être pris dans sa signification institutionnelle stricte pour ce qui concerne les impôts régionaux dont l'assiette s'étend à tout le Royaume. L'article 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 permet certes de modifier une exonération, mais non de l'instaurer. Le décret attaqué, en ce qu'il instaure une réduction de tarif pour les entreprises familiales et les « sociétés de famille », est contraire à l'article 172 de la Constitution.

A.2. Le second moyen est pris de la violation, par les nouveaux articles 48, 55, 59, 1°, et 60bis du Code des droits de succession, du principe de l'égalité devant l'impôt et de la non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

L'article 48 crée deux bases d'imposition distinctes qui aboutissent nécessairement à ce que des successions présentant un actif net total identique seront taxées différemment, selon la composition de la succession. L'article 55 limite l'exemption aux seuls legs faits à la Région flamande, à la Communauté flamande et aux organismes publics de la Région flamande et de la Communauté flamande. L'article 59, 1^o, limite l'application du taux réduit de 6,60 p.c. aux seuls legs consentis en faveur des communes et provinces flamandes, aux organismes publics des communes et provinces flamandes et aux établissements d'utilité publique de la Région flamande. L'article 60bis instaure une différence de traitement entre les entreprises et les sociétés individuelles, ainsi qu'une distinction selon la localisation et le type de l'emploi, le nombre de travailleurs employés et la manière dont la comptabilité est tenue. L'avantage de la réduction semble, en outre, réservé aux seuls héritiers, à l'exclusion des légataires et donataires. Le Conseil des ministres n'aperçoit aucun motif susceptible de justifier les distinctions précitées.

A.3. Dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle, le Conseil des ministres observe qu'il n'appartient pas au législateur décretaal de modifier les règles d'ordre public qui organisent la cohabitation au sein de la société en favorisant des formes de cohabitation nouvelles, entre autres par des mesures fiscales. Seul le législateur fédéral peut, par une adaptation du droit familial et de la législation en matière d'état civil, créer un cadre satisfaisant que le législateur fiscal fédéral ou régional doit prendre en compte.

A.4. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres réfute les exceptions d'irrecevabilité soulevées par le Gouvernement flamand dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle. La collaboration constructive de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines à l'amélioration et à l'affinement du projet doit être comprise en ce sens que cette Administration a voulu collaborer mais qu'il a seulement été tenu compte dans une mesure fort réduite de ses observations et critiques. L'allégation du Gouvernement flamand selon laquelle le Conseil des ministres intente un recours en annulation contre des dispositions ou parties du décret qui ont été élaborées par sa propre administration est donc inexacte.

En ce qui concerne la compétence fédérale de fixer la base d'imposition, le Conseil des ministres renvoie encore aux travaux préparatoires de la loi spéciale de financement, dont il ressort que l'expression « modifier le taux d'imposition » signifie « augmenter ou diminuer les pourcentages d'imposition ».

Position de la Fondation Roi Baudouin et du Fonds national de la recherche scientifique - « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen » (affaire portant le numéro 1113 du rôle)

A.5. L'article 19 du décret de la Communauté flamande du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997 limite l'avantage de la réduction des droits de succession aux provinces, communes, organismes publics des communes et des provinces et établissements d'utilité publique *situés dans la Région flamande*. Auparavant, conformément à l'article 60 du Code des droits de succession, l'article 59 du même Code était applicable à tous les organismes et institutions belges.

Les parties requérantes sont des établissements d'utilité publique qui, avant l'entrée en vigueur de la norme entreprise, pouvaient prétendre aux droits de succession réduits de 6,60 p.c., levés sur les legs dont ils sont les bénéficiaires. Pour les legs provenant de successions ouvertes en Région flamande après l'entrée en vigueur de la norme attaquée, elles ne peuvent plus prétendre à ces droits de succession réduits. En effet, le siège des parties requérantes n'est pas situé dans la Région flamande mais dans la Région de Bruxelles-Capitale.

A.6. Le moyen unique est pris de la violation, par l'article 59, 1^o, du Code des droits de succession, des articles 10 et 11 de la Constitution lus tant isolément que conjointement avec l'article 172 de la Constitution.

Le critère de distinction est objectif. Il est fondé sur la « localisation » de l'établissement d'utilité publique. Ceci ne peut rien désigner d'autre que le lieu d'implantation du siège de l'établissement. La distinction n'est toutefois pas raisonnablement justifiée par rapport au but et aux effets de la mesure prise. Selon les travaux préparatoires du décret du 20 décembre 1996, on a visé avant tout, dans le chapitre relatif aux droits de succession, à une réduction et à une simplification des tarifs. Le deuxième objectif résidait dans une mesure de soutien favorisant la succession d'entreprises familiales et de « sociétés de famille » aux fins de sauvegarder

ainsi

L

la

continuité et l'emploi dans ces entreprises. Dernier objectif : l'injection, dans le circuit économique, du patrimoine correctement déclaré et transmis. La distinction litigieuse ne trouve pas de justification raisonnable dans ces objectifs généraux. Les travaux préparatoires ne fournissent aucune justification spécifique pour la limitation du tarif réduit aux legs faits aux établissements d'utilité publique de la Région flamande.

Pour justifier raisonnablement la distinction contestée, il ne saurait de toute façon être renvoyé à la circonstance que seuls peuvent bénéficier du tarif réduit les établissements d'utilité publique qui ont pour objet social de tendre, exclusivement ou partiellement en Région flamande, à la réalisation d'une oeuvre à caractère philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou éducatif. En effet, le critère de distinction fondé sur la « localisation » de l'établissement d'utilité publique concerné ne présente en soi aucun rapport avec la localisation des activités de cet établissement qui, dans le cas des deux parties requérantes, s'étendent à la Région flamande. La disposition attaquée n'exclut du reste aucunement que des établissements d'utilité publique situés dans la Région flamande mais qui sont principalement ou exclusivement actifs en dehors de cette Région puissent bénéficier du tarif réduit.

Surabondamment, l'absence de justification raisonnable pour la distinction critiquée peut se déduire de la circonstance que les associations sans but lucratif belges et les associations internationales à but scientifique peuvent, en vertu de l'article 59, 2°, non modifié, du Code des droits de succession, prétendre sans distinction au tarif réduit de 8,80 p.c., quelles soient situées ou non en Région flamande.

A.7. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes énumèrent les arguments du Gouvernement flamand. Le lien plus intime avec les propres résidents ne saurait servir de justification, étant donné que les avantages résultant des nouveaux droits de succession ne sont pas réservés à ceux qui habitent dans la Région flamande et qu'ils ne portent pas seulement, compte tenu des règles générales en matière d'ouverture des successions, sur les biens situés dans la Région flamande. Le critère de la localisation de l'ouverture d'une succession est déterminant pour établir la compétence de la Région flamande et attribuer les recettes des droits de succession. Il ne joue en principe aucun rôle dans la détermination des bénéficiaires de la succession.

Les parties requérantes n'aperçoivent pas pourquoi une application généralisée du tarif réduit des droits de succession au bénéfice de tous les établissements d'utilité publique, indépendamment du lieu où ceux-ci ont leur siège, impliquerait une politique qui serait, le cas échéant, contraire au partage *ratione loci* des compétences prévu par la Constitution.

Enfin, l'argument selon lequel le législateur fédéral a instauré lui aussi des distinctions sur la base de la localisation de l'établissement ne saurait convaincre les parties requérantes. En premier lieu, parce que le Gouvernement flamand ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité. Ensuite, parce que les discriminations fiscales entre résidents et non-résidents sont de plus en plus exposées aux critiques de la Cour de justice.

Position de A. Michaux et G. van Haegendoren et de N. Segers et J. Verlooy (affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle)

A.8. Le moyen unique est pris de la violation, par les articles 48, 50 et 56 du Code des droits de succession, des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, lus isolément et conjointement avec l'article 22 de la Constitution, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 17, 23, 1°, 24, 1°, et 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que, pour l'application des droits de succession, les personnes cohabitantes non mariées, de sexe différent ou non, sont traitées autrement que les conjoints et sont traitées de la même manière que les personnes autres que les conjoints, les descendants en ligne directe, les frères et soeurs, et en ce que les enfants de personnes non mariées cohabitantes sont, sur la base de leur naissance, traités autrement, pour l'application des droits de succession, que les enfants dont les parents sont mariés ou divorcés.

Le tarif et les réductions des droits de succession en ligne directe et entre conjoints ne sont pas applicables aux acquisitions entre les requérants, qui, pour l'application des droits de succession, entrent dans la catégorie « tous autres » et sont donc soumis aux tarifs les plus élevés. Ceci affecte également l'importance du patrimoine du requérant survivant dont pourront par la suite hériter les enfants. La distinction repose exclusivement sur le critère « être marié » et néglige le critère « cohabiter durablement et former une famille ». Ceci constitue une différence de traitement fiscal qui n'est pas justifiable en droit.

A.9. Les droits de succession frappent l'enrichissement de l'héritier. Le droit de succession est considéré comme un impôt sur une acquisition « à titre gratuit », parce qu'il n'y a pas de contrepartie à cet enrichissement. Le fait que les membres de la famille ont contribué à la constitution du patrimoine, dont une part leur échoit, justifie une différence de traitement entre l'acquisition par les membres de la famille, pour lesquels on ne peut pas considérer que leur enrichissement est totalement « gratuit », et les acquisitions par d'autres, dont on peut penser qu'ils n'ont pas fourni cette contribution à la constitution du patrimoine. Le législateur fiscal fait cependant erreur en ignorant l'évolution dont il résulte que les familles ne sont plus constituées seulement de parents mariés, avec des enfants ou non. La distinction de différentes formes de famille en fonction du mariage est objective mais n'est toutefois plus raisonnablement justifiée.

A.10. Si une réduction est accordée par enfant à charge (article 56 du Code des droits de succession), le législateur décretaal, ainsi qu'il est soutenu dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle, ne peut établir une distinction en fonction du fait que les parents de ces enfants sont mariés ou non. Cette distinction implique en effet une discrimination des parents basée sur la filiation de leurs enfants.

L'article 50 du Code des droits de succession a pour conséquence que, lorsque l'on a des enfants communs, le tarif réduit s'applique ou ne s'applique pas aux acquisitions mutuelles, selon que l'on a été marié ou non dans le passé. Pour favoriser des personnes en fonction du fait qu'elles ont des enfants ou des descendants communs, le mariage ne constitue pas un critère de distinction pertinent. La distinction implique une discrimination entre les enfants, selon qu'ils sont nés dans le mariage ou en dehors de celui-ci. En outre, cette distinction emporte une discrimination des parents sur la base de la filiation de leurs enfants.

L'article 50 du Code des droits de succession a également pour effet que le parent survivant de ses propres enfants est taxé selon un tarif plus élevé que les éventuels enfants d'un autre lit du conjoint décédé. Les requérants dans l'affaire portant le numéro 1101 du rôle se trouvent toutefois dans un lien familial plus étroit que les enfants d'un autre lit, étant donné qu'il existe entre eux une alliance du fait de leurs enfants communs.

A.11. Dans leur mémoire en réponse, les requérants affirment que le décret du 15 juillet 1997 fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement ne fait pas disparaître leur intérêt au recours. L'article 50 du Code des droits de succession et le tableau I de l'article 48, qui contient le tarif applicable aux successions en ligne directe et entre époux, n'ont pas été modifiés. Par ailleurs, les modifications des articles 48 et 56 n'ont pas pour effet que la relation durable de couple soit soumise au même tarif, aux mêmes réductions ou au même mode de calcul qu'en ligne directe et entre époux. En tant que le moyen vise le traitement inégal de la situation familiale des requérants et de celle de conjoints, il demeure donc inchangé après le décret du 15 juillet 1997. En cas d'annulation du décret précité, les dispositions attaquées actuellement seraient d'ailleurs à nouveau en vigueur.

Les parties requérantes constatent que le Gouvernement flamand réfute le traitement inégal contenu dans l'article 50 du Code des droits de succession en invoquant seulement la « compensation » des avantages fiscaux à l'impôt des personnes physiques dont ont bénéficié les parents pendant leur vie, par comparaison avec les personnes mariées. Toutefois, les deux impôts relèvent des domaines de plusieurs autorités autonomes, de sorte qu'une éventuelle « compensation » n'est pas pertinente en droit. Par ailleurs, un traitement éventuellement discriminatoire d'une catégorie de citoyens par une disposition législative ne saurait servir à justifier un traitement discriminatoire d'une autre catégorie de citoyens par une disposition décretaal.

Position de M. Van Santfoort et autres (affaire portant le numéro 1175 du rôle)

A.12. Les requérants sont les héritiers testamentaires d'un couple décédé le 31 mai 1997. En tant que neveux et nièces des défunts, ils appartiennent à la catégorie « tous autres », au sens de l'article 48 du Code des droits de succession, modifié par l'article 2 du décret du 15 avril 1997. Ils démontrent leur intérêt chiffres à l'appui, en soulignant la différence entre les droits de succession dus, selon que l'on calcule ceux-ci sur « la tranche correspondante de la somme des parts nettes » ou sur « la tranche correspondante de la part nette de chacun des ayants droit ».

A.13. Le premier moyen est pris de la violation de l'article 4, §§ 2 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 contient une disposition concernant la base d'imposition des droits de succession. En vertu de la loi spéciale précitée, les régions peuvent modifier le taux d'imposition et les tarifs des droits de succession mais non la base d'imposition.

Selon le Conseil d'Etat, la matière imposable est ce qui donne lieu à taxation et la base d'imposition est l'assiette sur laquelle est calculé l'impôt. Antérieurement à la modification apportée par le décret du 15 avril 1997, la base d'imposition en matière de droits de succession était, pour toutes les catégories de successibles, « la part nette de chacun des ayants droit ». Pour la catégorie « tous autres », le décret précité modifie la base d'imposition en la définissant comme étant « la tranche correspondante de la somme des parts nettes ».

A.14. Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement avec l'article 172 de celle-ci, en ce que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 instaure, pour la catégorie « tous autres », une base d'imposition qui fait dépendre la hauteur des droits de succession du nombre de personnes qui appartiennent à cette catégorie. En dépit du fait que les ayants droit de la catégorie « tous autres » se trouvent dans une situation analogue - ils appartiennent à la même catégorie d'ayants droit auxquels les mêmes tarifs sont applicables -, la modification de la base d'imposition a pour effet que les ayants droit doivent payer plus ou moins de droits de succession selon qu'ils sont appelés à succéder ensemble avec un nombre plus grand ou moins grand de personnes. Ni la nature ni le but du décret attaqué ne justifient cette distinction.

A.15. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement avec l'article 172 de celle-ci, en ce que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 instaure des bases d'imposition distinctes pour les différentes catégories d'ayants droit. L'ancienne base d'imposition demeure maintenue pour la catégorie « en ligne directe et entre époux » et pour celle des « frères et soeurs »; la base d'imposition est modifiée seulement pour la catégorie « tous autres ». Ni la nature ni le but du décret ne sauraient justifier cette distinction. Il est même confirmé dans les travaux préparatoires que cet important accroissement d'impôt est contraire à la philosophie générale du décret qui vise à un abaissement des droits de succession.

Position du Gouvernement flamand (affaires portant les numéros 1101, 1106, 1113, 1116, 1120 et 1175 du rôle)

A.16. Suite au décret du 15 juillet 1997, sur la base duquel les personnes vivant ensemble maritalement sont considérées comme une catégorie particulière d'héritiers, les recours introduits par les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle ont perdu leur objet, sauf pour ce qui concerne l'article 50 du Code des droits de succession, remplacé par le décret du 20 décembre 1996, et le recours inscrit sous le numéro 1120 du rôle, introduit par le Conseil des ministres, devient partiellement irrecevable à défaut d'objet.

A.17. Les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle souhaitent que les couples non mariés soient traités comme des époux en ce qui concerne les tarifs des droits de succession. Ce traitement égal ne saurait résulter de l'annulation demandée, de sorte que les parties requérantes demandent en fait à la Cour de faire édicter une nouvelle réglementation décrétable dans le sens qu'elles souhaitent. La Cour n'est pas compétente pour donner une telle injonction au législateur. La distinction litigieuse n'est du reste pas neuve; les parties requérantes attaquent en réalité une décision antérieure du législateur fédéral, de sorte que les recours en annulation sont irrecevables *ratione temporis*.

Du fait que le décret du 15 juillet 1997 prévoit, pour les personnes vivant ensemble maritalement, un tarif de succession particulier qui déroge, dans un sens très favorable, au tarif applicable à la catégorie « tous autres », tout intérêt éventuel des parties requérantes s'éteint au plus tard le 1er janvier 1998, c'est-à-dire à la date d'entrée en vigueur du décret précité, à moins qu'une des parties requérantes ne soit décédée avant cette date et que l'autre partenaire soit appelé à sa succession.

A.18. A défaut de voir produites les décisions d'intenter le recours qui auraient été prises dans le délai prévu pour le recours en annulation par les organes légalement et statutairement compétents à cette fin, le recours dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle est irrecevable.

Le recours n'étant recevable que dans la mesure où les parties requérantes ont intérêt à cette annulation, il est limité à l'annulation des termes « de la Région flamande », *en tant que ceux-ci s'appliquent aux établissements d'utilité publique*.

A.19. Etant donné qu'aucune des parties requérantes ne s'est plainte du traitement inégal qui résulte de la différence des tarifs des droits de succession applicables en Région flamande et dans les autres régions, A. Menu, partie intervenante dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle, a formulé un moyen nouveau, qui est donc irrecevable. Le moyen n'est du reste pas fondé, parce que le traitement inégal est la conséquence de l'action et de l'inaction de différentes autorités souveraines.

A.20. L'intérêt invoqué par la « Vrije Universiteit Brussel », partie intervenante dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, est illégitime, étant donné qu'elle invoque la perte d'un avantage fiscal qui n'était pas prévu par la loi fiscale et qui est donc interdit en vertu de l'article 172, alinéa 1er, de la Constitution.

A.21. Il faut déduire du concours essentiel que l'autorité fédérale a apporté à l'élaboration des dispositions entreprises et du silence de celle-ci pendant les six mois qui ont suivi, qu'elle a approuvé la réglementation de la Région flamande, en sorte qu'il convient de considérer que le Conseil des ministres s'est désisté de son action dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle et que son recours en annulation est irrecevable. Sur cette base, la demande adressée par le ministre fédéral des Finances au Conseil des ministres en vue de décider d'introduire le recours est non seulement déloyale mais également illégitime, de sorte qu'au 27 juin 1997, le Conseil des ministres n'a pas décidé valablement d'introduire ce recours. En application de l'article 159 de la Constitution, la Cour ne peut donc pas tenir compte de la décision du Conseil des ministres, en sorte que le recours est irrecevable pour cause de méconnaissance de l'article 7, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Le Conseil des ministres ne formule des moyens que contre les nouveaux articles 48, 55, 59, 1°, 60bis, §§ 1er, 7 et 9 à 11, et contre le nouvel article 135, 8°, du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par les dispositions décrétales attaquées. Il s'ensuit que le recours n'est recevable qu'en tant qu'il est dirigé contre les dispositions précitées.

A.22. Si les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle ne démontrent pas que le total des parts héréditaires imposées excède 3 millions de francs, leur recours est irrecevable à défaut d'intérêt. En effet, la modification tarifaire litigieuse allait de pair avec l'instauration d'un crédit d'impôt (le nouvel article 56 du Code des droits de succession), sur la base duquel la modification tarifaire est totalement compensée pour les héritages n'excédant pas 3 millions de francs.

Quoi qu'il en soit, il découle de la condition de justifier d'un intérêt que l'objet du recours est limité à l'annulation des termes « En ce qui concerne les frères et les soeurs » et de la phrase « Pour tous les autres ayants droit, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe » figurant à l'article 48, alinéa 5, du Code des droits de succession, remplacé, pour la Région flamande, par l'article 2 du décret du 15 avril 1997.

A.23. Concernant la position du Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle, le Gouvernement flamand souligne que les compétences fiscales des régions ne sont nullement subordonnées à un objectif de financement, de sorte que d'autres objectifs - dissuasion ou encouragement de comportements indésirables ou souhaitables - peuvent également être favorisés par une modification du tarif des impôts

Q

régionaux. En effet, le titre de compétence ne doit, dans ce cas, pas être recherché dans les compétences matérielles non fiscales de la région mais dans sa compétence fiscale considérée pour elle-même.

Le Gouvernement flamand observe, par ailleurs, que le Conseil des ministres reconnaît dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle que déterminer ce à quoi le tarif est applicable n'est pas la même chose que « fixer la base d'imposition ».

A.24. En ce qui concerne le premier moyen dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle, les dispositions décrétales attaquées se bornent à une modification, chaque fois explicitement limitée à la Région flamande, de dispositions du Code des droits de succession se rapportant au tarif ou aux exonérations et, éventuellement, aux immunités, aux réductions et aux abattements en matière de droits de succession. Déterminer l'applicabilité d'un tarif d'imposition, d'une exonération d'impôt, d'une réduction d'impôt ou d'un abattement n'implique pas qu'on ait réglé autre chose que le tarif ou les exonérations.

La compétence fédérale ne porte pas sur la base d'imposition, sans plus, mais bien sur le fait de fixer la base d'imposition, c'est-à-dire la procédure administrative de calcul de la base d'imposition, et elle est donc limitée aux règles relatives à la manière uniforme dont procède l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines pour faire évaluer la totalité ou une partie des biens successoraux. Le Conseil des ministres reconnaît du reste que la fixation de la base d'imposition n'a rien à voir avec la perception de l'impôt *in abstracto* - la norme fiscale - mais qu'elle concerne l'application de cette norme *in concreto*, avec laquelle les dispositions décrétales attaquées n'ont rien à voir. Le moyen manque en fait à cet égard. N'y change rien, le fait que suite à l'adaptation des tarifs et des exonérations des droits de succession, le législateur décrétoal a évidemment dû déterminer à quoi s'appliquaient ces nouveaux tarifs et exonérations, ce que le Conseil des ministres identifie à tort au fait de « fixer la base d'imposition ». Il convient d'ailleurs de constater que les dispositions décrétales attaquées n'ont pas touché à la base d'imposition ou à la matière imposable.

S'agissant de la compétence fédérale en matière de fixation des règles de procédure, le service des droits de succession reste encore assuré par l'Etat fédéral, en application de l'article 5, § 3, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, de sorte que l'article 5, § 4, demeure provisoirement sans objet. Il ne saurait donc être question de la violation de cette dernière disposition, faute d'applicabilité de celle-ci. Par ailleurs, le moyen manque également en fait sous ce rapport. Les règles de procédure visées à l'article 5, §§ 3 et 4, ne désignent pas toutes les règles de procédure fiscale mais exclusivement les règles en application desquelles ce « service » est assuré, c'est-à-dire les formalités qui doivent être respectées par l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines lors de la perception de l'impôt. Les nouveaux articles du Code des droits de succession visés à cet égard ne contiennent pas de telles formalités. Ils ne prévoient pas davantage un « service des droits de succession » assuré par l'administration régionale.

L'article 172 de la Constitution n'est pas une règle répartitrice de compétences. A cet égard, le moyen est irrecevable. Le Conseil des ministres se trompe du reste sur la portée de l'article 172 de la Constitution. La notion de « loi » utilisée dans cet article vise une loi matérielle, c'est-à-dire une règle de conduite générale applicable à un nombre indéterminé de cas.

La « modification des exonérations » visée à l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement signifie l'apport de quelque modification que ce soit au régime des exonérations de l'impôt concerné : modifier ou supprimer des exonérations existantes ou en instaurer de nouvelles. A cet égard, le moyen est donc dépourvu de fondement.

A.25. Le second moyen invoqué par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle n'expose pas en quoi les articles 10 et 11 de la Constitution seraient violés par les dispositions attaquées. Il est dès lors irrecevable.

Le fait de scinder la succession en biens mobiliers et immobiliers pour ce qui concerne les héritiers en ligne directe et les conjoints constitue en fait une réduction d'impôt conçue pour inciter les héritiers à déclarer aussi ou davantage que par le passé les biens mobiliers. La distinction est justifiée par le pourcentage assez élevé de non-déclaration en ligne directe.

Le fait de limiter l'avantage de certaines exonérations ou réductions d'impôt à des institutions flamandes ne représente rien d'autre que la reprise *mutatis mutandis* des anciennes règles fédérales. La distinction est justifiée par le fait qu'il se noue un lien plus intense avec les résidents autochtones qu'avec les résidents étrangers. Cette limitation des réductions ou exonérations d'impôt est dès lors la conséquence normale de l'autonomie régionale.

De surcroît, la justification doit en être recherchée dans la compétence territoriale de l'autorité en cause, qui peut difficilement accorder des avantages en dehors de son territoire.

S'agissant de la distinction entre entreprises familiales et sociétés, le Conseil des ministres perd de vue que l'immense majorité des sociétés sont des sociétés commerciales qui ont pratiquement toujours « pour objet des actes de commerce ». De manière plus générale, on peut difficilement se représenter une société qui, eu égard aux autres conditions décrétales, n'exploiterait pas également une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole. Il n'est donc pas question de traitement inégal, de sorte que le moyen manque en fait sous ce rapport.

Le fait que la condition d'emploi inscrite dans le nouvel article 60bis, § 5, concerne l'emploi en Région flamande va de soi, parce qu'on peut difficilement exiger de la Région flamande qu'elle encourage l'emploi en dehors de son territoire et parce que la Région flamande doit respecter les limites territoriales de sa compétence.

Le fait qu'une réduction de l'emploi après le décès du *de cuius* donne lieu à une réduction proportionnelle de l'avantage fiscal est plutôt une application du principe d'égalité qu'une contradiction de celui-ci. Le principe d'égalité comporte en effet un principe de proportionnalité.

Il tombe sous le sens qu'il faut entendre par emploi, l'emploi de travailleurs salariés, à évaluer, en tant que tel et aussi du point de vue du nombre des travailleurs occupés, sur la base des déclarations requises pour la sécurité sociale : encourager l'emploi, c'est encourager le recrutement et le maintien de travailleurs salariés et non pas le travail indépendant.

La condition quantitative de cinq travailleurs occupés constitue évidemment une limite forfaitaire en dessous de laquelle l'effet sur l'emploi est inexistant ou quasi nul, ou dont l'effet n'est pas proportionné à la réduction drastique de tarifs qui y est liée.

Le fait que les entreprises autorisées à tenir une comptabilité simplifiée ne doivent pas établir de comptes annuels n'implique pas qu'elles ne puissent pas établir de tels comptes en vue de satisfaire aux conditions décrétales de la réduction d'impôt. A cet égard, le moyen manque donc en fait. Pour le surplus, la production des comptes annuels est exigée afin de pouvoir vérifier que les conditions dont dépendent l'application du tarif préférentiel sont remplies, et cette exigence est par conséquent justifiée.

Enfin, il est inexact d'affirmer que l'utilisation du terme « héritiers » dans le nouvel article 60bis, § 11, réserverait l'avantage de la réduction d'impôt aux héritiers légaux, à l'exclusion des légataires. Le terme « héritier » vise ici « toute personne appelée à la succession d'un défunt ». Du reste, le terme n'instaure pas des conditions pour la réduction d'impôt.

A.26. S'agissant du moyen unique dans les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle, il ressort déjà d'un examen sommaire que les situations juridiques respectives de personnes mariées et non mariées ne sont pas comparables, d'une part, parce que les effets juridiques du mariage sont tellement nombreux et complexes qu'ils ne peuvent pas être dissociés et, d'autre part, parce que le mariage n'apporte pas seulement des avantages. Cela ne tient pas debout d'attaquer un avantage réservé aux conjoints ou d'exiger que celui-ci soit accordé aux couples non mariés tout en taisant les désavantages du mariage. Ceci vaut *a fortiori* pour des partenaires non mariés qui sont volontairement non mariés. En effet, chacun a le droit de préférer former une famille sans se marier, mais dès lors que ce choix a été fait, les conséquences juridiques de celui-ci doivent être acceptées.

Le fait que le mariage ne comporte pas que des avantages se vérifie également sur le plan des conséquences fiscales. En effet, un même actif taxable après décès n'est pas comparable en ce qui concerne les conjoints et les couples non mariés : pour une succession égale, les premiers auront fourni, antérieurement à leur décès, un plus grand effort fiscal que les seconds. A mérites exactement identiques, les couples mariés laisseront un patrimoine moins important que les couples non mariés. En moyenne, il ne saurait donc être question d'un traitement fiscal inégal, de sorte que le moyen des parties requérantes manque en fait.

Il en va de même pour le traitement inégal que contient à première vue l'article 50 modifié du Code des droits de succession en ce qui concerne les couples non mariés et leurs enfants par rapport aux ex-époux, à leurs enfants ou aux enfants d'un autre lit. A y regarder de plus près, il apparaît en effet que ce traitement inégal est ici encore largement compensé par le traitement inégal antérieur au décès du défunt, qui était défavorable aux époux qui ont été mariés et ont supporté les désavantages fiscaux et autres de cette situation.

A.27. Le premier moyen formulé par le Gouvernement wallon dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle est irrecevable, parce qu'il revient à dire qu'il n'y aurait pas de discrimination si le législateur décretaal avait également exigé, pour la catégorie visée à l'article 59, 2°, du Code des droits de succession, qu'elle soit « située » dans la Région flamande. Cette dernière disposition ne fait toutefois l'objet d'aucun recours en annulation, ce qui ne saurait du reste être le cas, étant donné qu'elle n'a pas été modifiée par les dispositions décretales attaquées. Le moyen est d'ailleurs non fondé, parce que les deux catégories ne sont pas comparables : l'article 59, 1°, se rapporte aux autorités publiques et aux institutions publiques, l'article 59, 2°, aux personnes (morales) privées.

Le second moyen du Gouvernement wallon repose sur une lecture erronée de l'article 19 du décret attaqué. En effet, aucune distinction n'est opérée entre les organismes publics et les établissements d'utilité publique, de sorte que le moyen manque en fait.

A.28. S'agissant du moyen unique formulé par les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, les deux limitations apportées à l'exonération ou à la réduction des droits de succession ne sont rien d'autre que la reprise, *mutatis mutandis*, des anciennes réglementations fédérales. Leur justification réside dans le fait qu'il se noue avec les propres ressortissants un lien plus intense qu'avec les résidents étrangers. Cette limitation des réductions ou exonérations d'impôt est dès lors la conséquence normale de l'autonomie régionale. La justification doit en outre être recherchée dans la compétence territoriale de l'autorité en question, qui peut difficilement octroyer des avantages en dehors de son territoire.

S'agissant du moyen formulé par le Gouvernement wallon dans la même affaire, le Gouvernement flamand renvoie à sa réponse au deuxième moyen formulé par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle.

A.29. En ce qui concerne les deuxième et troisième moyens formulés dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, qui sont pris de la violation du principe d'égalité, il convient d'observer que le législateur dispose d'un ample pouvoir d'appréciation discrétionnaire qui ne peut être contesté que si, selon une opinion juridique communément admise, il n'est pas pensable qu'une autorité décidant raisonnablement puisse porter une telle appréciation.

Il est exact que, pour la catégorie « tous autres », l'application du tarif des droits de succession « à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe » et non pas « à la tranche correspondante de la part nette de chacun des ayants droit » peut engendrer des différences non seulement par rapport à l'ancienne situation mais également entre les différentes catégories d'héritiers, en fonction, d'une part, de l'importance de la succession totale et, d'autre part, du degré de parenté avec le défunt. Le Gouvernement flamand estime toutefois que la nouvelle réglementation pour la catégorie « tous autres », en ce compris les « neveux et nièces », est davantage conforme aux principes d'égalité que l'ancienne. Le tarif moyen est désormais fonction de la succession totale et est donc proportionné à la capacité contributive du défunt, ce qui, en matière fiscale, constitue sans doute le critère de distinction le plus pertinent que l'on puisse imaginer. En outre, le calcul de la succession pour la catégorie « tous autres » s'en trouve considérablement simplifié.

Il ne faut pas perdre de vue à cet égard que le défunt peut fixer librement, par testament, le nombre des légataires de la catégorie « tous autres », lesquels ne sont en effet pas des héritiers légitimes. On pouvait donc payer beaucoup ou fort peu d'impôt sur une succession identique, selon que le défunt favorisait un grand nombre ou un petit nombre de légataires. Ce n'est donc que pour les héritiers en ligne directe, le conjoint et les frères et soeurs, qui sont tous des héritiers légitimes, qu'il convenait de maintenir l'« impôt selon la capacité contributive de la part nette ».

Que l'on ne saurait parler de traitement inégal manifestement injustifié découle également de la modération, sinon de la suppression totale, par l'article 56 du Code des droits de succession, remplacé par l'article 3 du décret du 15 avril 1997 et modifié par les décrets des 17 juin et 15 juillet 1997, des effets de la mesure entreprise, pour les successions qui n'excèdent pas 3 millions de francs.

Position de A. Menu (affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle)

A.30. La partie intervenante est l'héritier testamentaire d'une nièce décédée le 6 juillet 1997. L'application du décret du 15 avril 1997, comparée à l'application des anciennes règles de succession, représente presque un doublement des droits de succession. Ceci constitue une discrimination pour les habitants de la Région flamande par rapport aux habitants de la Région wallonne et de la Région de Bruxelles-Capitale. En outre, par une domiciliation dans une autre région du pays, on peut échapper à l'application de ce décret.

Le décret du 15 avril 1997 comporte, de surcroît, une discrimination en fonction du nombre d'héritiers. Les calculs font apparaître que la différence par rapport à la réglementation antérieure est sensiblement plus grande à mesure qu'il y a plus d'héritiers.

Position de la « Vrije Universiteit Brussel » (affaire portant le numéro 1113 du rôle)

A.31. Le décret du 20 décembre 1996 a pour conséquence que la « Vrije Universiteit Brussel », partie intervenante dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, qui, en vertu d'un usage officieux de l'administration fiscale, était assimilée à un établissement d'utilité publique, est soumise au tarif général fixé à l'article 48 du Code des droits de succession pour les successions ouvertes dans la Région flamande. Etant donné que le siège de la V.U.B. n'est pas établi dans la Région flamande, la V.U.B. est directement affectée par la norme attaquée et a donc intérêt à son intervention.

Position du Gouvernement wallon (affaires portant les numéros 1113, 1120 et 1175 du rôle)

A.32. S'agissant du moyen unique pris dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, le Gouvernement wallon observe que le premier objectif est une diminution et une simplification des droits de succession. Les autres objectifs du décret sont le soutien apporté à la succession d'entreprises familiales et de soutien de famille aux fins d'assurer la continuité et l'emploi dans ces entreprises, la chasse aux constructions fiscales et le retour dans le circuit économique des biens hérités.

Les établissements d'utilité publique situés dans la Région flamande, dans la Région wallonne ou dans la Région de Bruxelles-Capitale sont des personnes morales comparables. La localisation de ces établissements est un critère qui est objectif mais qui n'est pas pertinent au regard des objectifs précités. Ainsi qu'il ressort des arrêts n^{os} 2/94 et 3/94, le critère de localisation d'un redevable ne s'impose pas nécessairement pour l'établissement d'une différence de taux entre catégories comparables de redevables. Le moyen est donc fondé.

A.33. Dans la même affaire, le Gouvernement wallon formule un nouveau moyen, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément et en connexité avec l'article 172 de la Constitution, en ce que l'article 19 du décret du 20 décembre 1996 crée une discrimination entre les communes et établissements d'utilité publique des communes selon qu'ils sont ou non situés dans la Région flamande. En l'espèce également, le critère de la localisation n'est pas pertinent par rapport aux objectifs que poursuit le législateur décréteur.

A.34. S'agissant du premier moyen pris dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, le Gouvernement wallon considère que le décret du 20 décembre 1996 ne viole pas l'article 172 de la Constitution. Cet article, en ce qu'il réserve à la loi le pouvoir d'établir une exonération ou une modération d'impôt, ne s'entend que comme une règle répartitrice de compétences entre les pouvoirs législatif et exécutif.

A.35. Le second moyen dans la même affaire est, de l'avis du Gouvernement wallon, fondé. La Région flamande, la Communauté flamande et les établissements d'utilité publique qui en dépendent sont comparables aux autres entités de l'Etat fédéral et aux établissements d'utilité publique qui en dépendent. La localisation de ces établissements est un critère qui, s'il est objectif, n'est pas pertinent au regard des buts poursuivis.

A.36. Dans la même affaire, le Gouvernement wallon développe deux moyens nouveaux pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en connexité avec l'article 172 de la Constitution.

Tout d'abord, les associations sans but lucratif et les associations internationales poursuivant un but philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou pédagogique continuent à bénéficier d'un taux réduit, indépendamment de la localisation de leur siège social, ce qui n'est pas le cas pour les établissements d'utilité publique.

Ensuite, une discrimination est créée entre les établissements d'utilité publique qui ne sont pas situés dans la Région flamande et les provinces, les communes, les établissements d'utilité publique des communes et des provinces et établissements d'utilité publique de la Région flamande. Une distinction entre les établissements d'utilité publique et les établissements d'utilité publique ne saurait être justifiée.

A.37. S'agissant du premier moyen pris dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, le Gouvernement wallon considère que le législateur décréteil ne s'est pas contenté de régler les tarifs des droits de succession mais qu'il en a fixé la base d'imposition. En matière de droits de succession, la base d'imposition est constituée par l'universalité des biens du défunt, déduction faite des dettes. L'argumentation du Gouvernement flamand selon laquelle les régions disposeraient d'une compétence en ce qui concerne « la base d'imposition en soi », alors que l'autorité fédérale ne serait compétente que pour « la fixation de la base d'imposition » est contredite par l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement, qui limite explicitement la compétence régionale à la modification des taux d'imposition et aux exonérations.

Position du Gouvernement de la Communauté française (affaire portant le numéro 1113 du rôle)

A.38. S'agissant du moyen unique dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, le point de vue du Gouvernement de la Communauté française est identique à celui du Gouvernement wallon.

A.39. En ce qui concerne la possibilité d'accorder des exonérations et des réductions, il est ajouté dans le mémoire en réponse que le législateur fédéral était autrefois pleinement compétent en matière de droits de succession et qu'il n'était pas lié par le principe d'égalité. La Région flamande ne dispose en la matière que d'une compétence partagée avec l'autorité fédérale. La portée de la compétence fiscale doit s'apprécier à la lumière de l'union économique et monétaire. Le fait que les exonérations et réductions des droits de succession sont limitées aux personnes morales dont le siège social est établi dans la Région flamande constitue une atteinte à la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux.

- B -

Quant à la recevabilité des recours et des interventions

Affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle

B.1.1. Le Gouvernement flamand observe que, par suite du décret du 15 juillet 1997 «fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement », l'intérêt des parties requérantes à l'annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été modifiés par les décrets du 20 décembre 1996 et du 15 avril 1997, a disparu.

B.1.2. Les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle sont deux personnes de sexe différent qui habitent ensemble de façon ininterrompue depuis 1989 mais qui ne sont pas mariées. Elles ont introduit la requête dans l'affaire portant le numéro 1106 du rôle en leur qualité de parents de leurs deux enfants mineurs communs.

Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1116 du rôle sont deux personnes du même sexe qui vivent ensemble de façon ininterrompue depuis 1992.

Les deux groupes de parties requérantes peuvent être directement et défavorablement affectés par des normes qui fixent les tarifs des droits de succession pour les personnes vivant ensemble maritalement. Le fait qu'une annulation éventuelle rendrait vigueur à des dispositions qui les lèsent tout autant sinon davantage que ne le font les dispositions décrétales attaquées n'y change rien. En effet, elles recouvrent ainsi une chance de voir régir plus favorablement leur situation.

La Cour examine ci-après s'il est satisfait en l'espèce aux conditions de recevabilité.

B.1.3. Le décret du 15 juillet 1997 a inséré dans l'article 48 du Code des droits de succession un tarif particulier pour les personnes vivant ensemble maritalement et a adapté en conséquence les alinéas 3 et 4 de l'article 56 du même Code. Ce décret est entré en vigueur le 1er janvier 1998.

Dès lors, l'article 48 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par les décrets du 20 décembre 1996 et du 15 avril 1997, et l'article 56, alinéas 3 et 4, du même Code, tel qu'il a été remplacé par le décret du 20 décembre 1996 et modifié par le décret du 15 avril 1997, n'ont été en vigueur que jusqu'au 31 décembre 1997. Etant donné que jusqu'à cette date, il n'y a pas eu entre les parties requérantes un transfert de propriété par suite de décès, qui aurait entraîné l'application de ces dispositions, et dès lors que ces articles ne s'appliquent plus dans l'état présent de la législation, les parties requérantes n'ont actuellement pas intérêt à leur annulation.

Toutefois, si le décret du 15 juillet 1997 « fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement », que les parties requérantes et d'autres personnes ont attaqué dans le délai légal, devait être annulé, les articles présentement attaqués pourraient reprendre vigueur en fonction du contenu et de l'étendue de l'annulation. Les parties requérantes ne perdront donc définitivement leur intérêt à l'annulation de ces dispositions que si les recours dirigés contre le décret du 15 juillet 1997 étaient rejetés par la Cour.

B.1.4. Dans l'état actuel de la législation, la Cour ne doit examiner les recours sur le fond qu'en tant qu'ils se rapportent à l'article 50 du Code des droits de succession, remplacé par le décret du 20 décembre 1996, et à l'article 56, alinéas 1er et 2, du même Code, remplacé ou modifié par les décrets des 20 décembre 1996 et 15 avril 1997.

Affaire portant le numéro 1113 du rôle

B.2.1. Le Gouvernement flamand considère que le recours de la Fondation Roi Baudouin et du Fonds national de la recherche scientifique - « Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen » est irrecevable faute pour ces parties d'avoir produit, dans le délai prescrit pour l'introduction du recours en annulation, les décisions d'introduire le recours prises par les organes légalement et statutairement habilités à cette fin.

B.2.2. L'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« Si le recours est introduit ou l'intervention est faite par une personne morale, cette partie produit, à la première demande, la preuve, selon le cas, de la publication de ses statuts aux annexes du *Moniteur belge*, ou de la décision d'intenter ou de poursuivre le recours ou d'intervenir. »

Ces exigences doivent entre autres permettre à la Cour de vérifier si la décision d'introduire le recours a été prise par l'organe compétent de la personne morale.

B.2.3. Il ressort des pièces qui ont été déposées à la demande écrite du greffe qu'il est satisfait aux conditions de l'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

L'exception est rejetée.

B.3.1. Le Gouvernement flamand conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation de la disposition attaquée.

B.3.2. Les parties requérantes sont des établissements d'utilité publique dont le siège est établi dans la Région de Bruxelles-Capitale. Avant l'entrée en vigueur de la norme entreprise, elles pouvaient prétendre à l'application des droits de succession réduits de 6,60 p.c. aux legs dont elles sont bénéficiaires.

Ces parties requérantes peuvent dès lors être directement et défavorablement affectées par une disposition qui supprime le tarif réduit des droits de succession, en ce qui concerne les successions s'ouvrant dans la Région flamande, pour les établissements d'utilité publique qui n'ont pas leur siège dans cette Région.

Le recours est recevable en tant que les mots « de la Région flamande » sont applicables aux établissements d'utilité publique.

B.3.3. Le Gouvernement flamand fait également valoir que la partie intervenante, la «Vrije Universiteit Brussel », n'a pas la qualité d'un établissement d'utilité publique et ne saurait, dès lors, justifier de l'intérêt requis à l'annulation de la disposition attaquée.

B.3.4. Dans la mesure où il n'est pas contesté que, pour l'application des droits de succession, la partie intervenante est assimilée par l'administration fiscale à un établissement d'utilité publique, elle peut être affectée directement et défavorablement par la disposition entreprise.

L'exception est rejetée.

Affaire portant le numéro 1120 du rôle

B.4.1. Le Gouvernement flamand soulève une exception d'irrecevabilité en affirmant qu'il faut déduire du concours essentiel que l'autorité fédérale a apporté à l'élaboration des dispositions entreprises et du silence de celle-ci pendant les six mois qui ont suivi, qu'elle a approuvé la réglementation de la Région flamande, en sorte qu'il devrait s'ensuivre que le Conseil des ministres ne pourrait plus légitimement agir contre les dispositions en cause.

B.4.2. Le Conseil des ministres observe que la collaboration de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines à l'amélioration et à l'affinement du projet doit être comprise en ce sens que cette administration a sans doute collaboré mais qu'il n'a été tenu compte que dans une mesure réduite de ses observations et critiques.

B.4.3. La collaboration technique apportée par des fonctionnaires de l'administration fédérale à l'élaboration des dispositions attaquées et le silence de l'autorité fédérale pendant plusieurs mois après la publication de ces dispositions au *Moniteur belge* ne peuvent être considérés comme impliquant une renonciation au droit que le Conseil des ministres puise dans l'article 2, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

L'exception est rejetée.

Affaire portant le numéro 1175 du rôle

B.5.1. Le Gouvernement flamand conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation des articles 48 et 56 du Code des droits de succession tant que ces parties n'apportent pas la preuve que le montant total de leurs parts héréditaires imposables excède trois millions de francs.

B.5.2. Les parties requérantes sont les héritiers testamentaires d'un couple décédé le 31 mai 1997. En tant que neveux et nièces des défunts, elles appartiennent à la catégorie « tous autres » au sens de l'article 48 du Code des droits de succession, modifié par l'article 2 du décret du 15 avril 1997. Il ressort des déclarations de succession que le montant total des parts héréditaires imposables s'élève à 4.877.701 francs par succession. Les parties requérantes sont dès lors susceptibles d'être directement et défavorablement affectées par des normes qui fixent le tarif des droits de succession pour la catégorie « tous autres ».

L'exception est rejetée.

Affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle

B.6.1. Le Gouvernement flamand conteste la recevabilité du moyen formulé par A. Menu, partie intervenante dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle, au sujet de la différence des droits de succession en fonction de la région.

B.6.2. Etant donné qu'aucune des parties requérantes n'a dénoncé l'inégalité de traitement qui résulte de la différence des droits de succession applicables dans la Région flamande et dans les autres régions, le moyen formulé par A. Menu est un moyen nouveau.

L'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage ne permet pas, contrairement à l'article 85, que le mémoire de la partie intervenante formule des moyens nouveaux.

*Quant aux moyens**Quant à la compétence de l'Etat fédéral et des régions*

B.7.1. Le Conseil des ministres, dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, et les parties requérantes, dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle, déclarent, respectivement dans le premier moyen, première branche, et dans le premier moyen, que les articles 14 et 21 du décret du 20 décembre 1996 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997 et l'article 2 du décret du 15 avril 1997 modifiant les articles 48 et 56 du Code des droits de succession contiennent des dispositions relatives à la matière imposable et à la base d'imposition des droits de succession et excéderaient par conséquent la compétence de la Région flamande, en violation de l'article 4, §§ 2 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

B.7.2. La loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 détermine les moyens dont disposent les communautés et les régions pour exercer leurs compétences. Aux termes de l'article 3, alinéa 1er, 4°, de cette loi spéciale, les droits de succession et de mutation par décès sont un impôt régional; c'est-à-dire un impôt fédéral dont la recette est, en l'espèce totalement, attribuée à la région.

Le droit de succession et le droit de mutation par décès constituent chacun un impôt qui naît au décès d'un habitant du Royaume (droit de succession) ou d'un non-habitant du Royaume dans la succession duquel figurent des biens immeubles situés en Belgique (droit de mutation par décès).

Ces droits sont levés sur l'universalité des biens transmis par héritage; lorsque le défunt n'est pas un habitant du Royaume, la masse est limitée aux biens immobiliers situés en Belgique. La base d'imposition est la valeur, déduction faite des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession (articles 1er, 15 et 18 du Code des droits de succession).

En vertu de l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les régions peuvent modifier le «taux d'imposition» et les «exonérations» des droits de succession et des droits de mutation par décès, cependant que le législateur fédéral reste compétent, conformément à l'article 4, § 4, «pour fixer la base d'imposition». Toute modification de la fixation de la base d'imposition ne peut cependant être effectuée qu'avec l'accord des gouvernements de région. La loi spéciale de financement ne fait pas de distinction entre «la matière imposable» et «la base d'imposition».

B.7.3. Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 que le maintien de la compétence fédérale en matière de fixation de la base d'imposition des droits de succession et des droits de mutation par décès est fondé sur la considération «que la base imposable reste déterminée par le législateur national pour éviter des difficultés pratiques. Il est en effet indispensable de conserver la même méthode d'évaluation des biens de la succession, tant des éléments de l'actif que du passif» (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/18, p. 275).

Cette justification fait apparaître qu'en réservant à l'autorité fédérale le pouvoir de fixer la base d'imposition, le législateur spécial a voulu éviter qu'il soit porté atteinte au régime uniforme de la fixation de la valeur de l'universalité des biens recueillis et à l'application de ce régime.

En l'espèce, cette valeur est estimée par les personnes appelées à la succession (article 19 du Code des droits de succession) et elle est établie, sur la base de cette déclaration, par l'administration fédérale, à savoir le receveur des droits de succession (article 35). Toute personne déposant une déclaration peut demander au receveur qu'il soit procédé à l'évaluation par des experts. L'estimation « sert de base à la liquidation de l'impôt » (article 20). L'administration fédérale peut, si elle le souhaite, requérir une expertise de contrôle lorsqu'elle considère que l'évaluation figurant dans la déclaration de succession est insuffisante (article 111). Dans ce cas, l'évaluation donnée par les experts « détermine la valeur vénale du bien au point de vue de la perception de l'impôt » (article 119).

B.7.4. Selon les parties requérantes, il aurait été porté atteinte à la compétence fédérale pour la fixation de la base d'imposition, en particulier dans les articles 48 et 60*bis*, §§ 1er et 9, du Code des droits de succession, tels que ces articles ont été remplacés et modifiés par les décrets attaqués. La critique concerne la distinction verticale entre les biens meubles et immeubles, l'imputation des dettes, l'imposition de la somme des parts héréditaires nettes pour une catégorie déterminée d'héritiers, le tarif réduit en cas de succession à une entreprise ou société familiale ainsi que la fixation de la valeur nette de l'actif et des parts qui s'y rapportent.

B.7.5. L'article 48 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 14 du décret du 20 décembre 1996, dispose, concernant le tarif des droits de succession et de mutation par décès en ligne directe et entre époux :

« Ce tarif est appliqué à la part nette des biens immeubles d'une part et à la part nette des meubles et effets d'autres part. Les dettes sont déduites par priorité des meubles et effets et des biens visés par l'article 60*bis*, à l'exception de celles contractées spécialement pour acquérir ou conserver des autres biens. »

Le même article 48, tel qu'il a été remplacé une nouvelle fois par l'article 2 du décret du 15 avril 1997, dispose, concernant le tarif des droits de succession et des droits de mutation par décès pour les personnes autres que les ayants droit en ligne directe, les époux, les frères et soeurs :

« Pour tous les autres ayants droit, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe. »

L'article 60*bis* du Code des droits de succession, inséré par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996, concerne la réduction de tarif pour les entreprises familiales et les « sociétés de famille ». Le paragraphe 1er dispose qu'un droit de succession réduit est levé « sur la valeur nette : *a*) des avoirs investis à titre professionnel par le défunt ou son conjoint dans une entreprise familiale, et *b*) des actions d'une société de famille ou des créances sur une telle société », aux conditions fixées par la disposition attaquée.

L'article 60*bis*, § 9, du Code des droits de succession, tel qu'il a été inséré par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996, dispose :

« Par valeur nette, il faut entendre la valeur des avoirs ou actions, diminuée des dettes, à l'exclusion de celles contractées spécialement pour acquérir ou conserver des autres biens. »

B.7.6. Les dispositions des articles 48 et 60*bis*, §§ 1er et 9, ne touchent pas à la composition et aux règles d'évaluation de l'universalité des biens recueillis. Elles ne portent donc pas atteinte à la base d'imposition mais se limitent au taux d'imposition, dans le premier cas, en appliquant le tarif tantôt à la part des biens immeubles et à la part des biens meubles et tantôt à la part correspondante de la somme des parts nettes (article 48), et dans l'autre cas, en déterminant à quelles conditions et sur quelle part des biens recueillis le tarif réduit est accordé (article 60*bis*, §§ 1er et 9). Ces dispositions concernent la tarification et demeurent en tant que telles dans la compétence dont disposent les régions en matière de taux d'imposition et d'exonérations. En effet, pour que cette compétence ait un sens, elle doit aussi inclure le

pouvoir de déterminer dans quelles circonstances le taux d'imposition ou l'exonération modifiés sont applicables.

B.8.1. Dans la seconde branche du premier moyen, le Conseil des ministres affirme que les articles 21 et 22 du décret du 20 décembre 1996 contiennent des dispositions relatives à la détermination des règles de procédure en matière de droits de succession et de droits de mutation par décès et excèdent dès lors la compétence de la Région flamande. La critique porte sur l'article 60*bis*, §§ 5, alinéa 5, 7, 10 et 11, et sur l'article 135, 8°, du Code des droits de succession, insérés par le décret du 20 décembre 1996.

B.8.2. En vertu de l'article 5, § 4, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les régions ne peuvent assurer le service des impôts régionaux que conformément aux règles de procédure déterminées par la loi.

B.8.3. L'article 60*bis*, § 5, alinéa 5, - dans lequel les mots « depuis le décès » ont été supprimés avec effet au 1er janvier 1997 par l'article 27 du décret du 8 juillet 1997 - et § 7, prévoit qu'en cas de non-respect des conditions mises au maintien du tarif réduit pour les entreprises et sociétés familiales, le tarif normal augmenté des intérêts légaux sera appliqué.

L'article 60*bis*, § 10, dispose que le tarif réduit pour les entreprises et sociétés familiales est applicable pour autant que cette application soit formellement sollicitée dans la déclaration et que l'attestation délivrée par la Communauté flamande, certifiant que les conditions en matière d'emploi et de capital sont remplies, soit jointe à la déclaration. Si l'attestation visée n'est pas produite avant que les droits deviennent exigibles, le tarif normal est appliqué. Sur la base de l'article 135, 8°, une restitution est toutefois possible, moyennant la production de l'attestation dans les deux ans qui suivent le paiement de l'impôt.

L'article 60*bis*, § 11, impose aux héritiers qui ont bénéficié du tarif réduit l'obligation de déclarer chaque année, pendant cinq ans, que les conditions requises sont remplies à titre permanent.

B.8.4. En disposant que le tarif réduit est accordé à la condition que le redevable joigne une attestation à la déclaration ou produise une attestation dans les deux ans du paiement de l'impôt et en prévoyant que le tarif réduit est maintenu pour autant que le redevable déclare chaque année, pendant cinq ans, qu'il est satisfait de manière permanente aux conditions mises à l'application du tarif réduit, le législateur décrétoal se borne à indiquer les renseignements que le redevable doit fournir lorsqu'il souhaite bénéficier du tarif réduit. Ces dispositions ne portent pas atteinte aux règles de procédure fédérales.

Toutefois, en prévoyant qu'en cas de non-respect des conditions mises au maintien du tarif réduit, le tarif normal sera majoré des intérêts légaux, le législateur décrétoal a pris une mesure qui se rapporte à la procédure de perception, qui relève de la compétence du législateur fédéral.

L'article 21 du décret du 20 décembre 1996 viole dès lors l'article 5, § 4, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 en tant qu'il règle, à l'article 60*bis*, § 5, alinéa 5, et § 7, la majoration à concurrence des intérêts légaux.

B.9.1. Dans la troisième branche de son premier moyen, le Conseil des ministres allègue que l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 excède la compétence de la Région flamande en ce qu'il règle partiellement le service de l'impôt sans reprendre totalement celui-ci à l'Etat. La critique vise certaines dispositions de l'article 60*bis* précité.

B.9.2. En vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1er, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, l'Etat assure gratuitement le service des impôts tels que, notamment, les droits de succession et les droits de mutation par décès, à moins que la région n'en dispose autrement.

B.9.3. L'article 60*bis*, qui prévoit un tarif réduit pour les entreprises et sociétés familiales, lie le bénéfice de ce tarif à certaines conditions. Les héritiers qui souhaitent bénéficier du tarif réduit doivent joindre à leur déclaration une attestation, délivrée par la Communauté flamande, indiquant qu'il est satisfait aux conditions. Le contrôle en cette matière relève du service de l'impôt en cause,

que la Région flamande peut assurer conformément à l'article 5, § 3, alinéa 1er, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989. La réglementation attaquée n'implique pas un alourdissement du service fédéral.

B.10.1. Dans la quatrième branche du premier moyen, le Conseil des ministres déclare que le décret attaqué excède la compétence de la Région flamande en ce que le tarif réduit accordé aux entreprises et sociétés familiales reviendrait à accorder une exemption, alors que l'article 172 de la Constitution réserverait l'établissement des exemptions à une « loi ».

B.10.2. En vertu de l'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, les régions sont compétentes pour modifier les exonérations des droits de succession et des droits de mutation par décès.

La modification des exonérations implique que celles-ci peuvent être supprimées ou instaurées. Même si le tarif réduit accordé aux entreprises et sociétés familiales devait être considéré comme une exemption, il ne constituerait pas, compte tenu de la compétence attribuée aux régions, un excès de compétence.

L'article 172, alinéa 2, de la Constitution, qui dispose que « nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi » ne porte pas atteinte à cette compétence du législateur décentralisé. Dans cette disposition, le terme « loi » n'a pas pour portée, compte tenu de l'article 170 de la Constitution, de réserver au législateur fédéral la compétence d'établir des exemptions ou des modérations d'impôt.

Le moyen, en sa quatrième branche, n'est pas fondé.

B.11. Il résulte de ce qui précède que le premier moyen des parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1120 et 1175 du rôle est fondé en tant qu'il se rapporte aux mots « augmenté des intérêts légaux » figurant à l'article 60bis, § 5, alinéa 5, et § 7, du Code des

droits de succession, tel qu'il a été inséré par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 et modifié par l'article 27 du décret du 8 juillet 1997.

B.12. Dans son mémoire en réponse relatif à l'affaire portant le numéro 1113 du rôle, le Gouvernement de la Communauté française soutient pour la première fois que la compétence fiscale des régions doit être considérée à la lumière de l'union économique et monétaire.

Ce grief doit être considéré comme un moyen nouveau, qui est irrecevable en vertu de l'article 85, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

Quant aux articles 10 et 11 de la Constitution

B.13.1. Selon le Gouvernement flamand, le deuxième moyen formulé par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle n'est pas recevable parce qu'il ne répond pas aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

B.13.2. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

Ces exigences se justifient, d'une part, par l'obligation, pour la Cour, d'examiner dès la réception du recours s'il n'est pas manifestement irrecevable ou manifestement non fondé ou si la Cour n'est pas manifestement incompétente pour en connaître, d'autre part, par l'obligation, pour les parties qui désirent répondre aux arguments des requérants, de le faire par un seul mémoire et dans les délais fixés à peine d'irrecevabilité.

B.13.3. Dans le second moyen, le Conseil des ministres dénonce une violation des articles 10 et 11 de la Constitution par les articles 48, 55, 59, 1^o, et 60*bis* du Code des droits de succession, tels qu'ils ont été remplacés par les dispositions attaquées.

L'exposé du moyen n'indique pas à suffisance en quoi les articles litigieux violeraient les articles précités de la Constitution.

L'exception d'irrecevabilité du second moyen pris par le Conseil des ministres dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle est accueillie.

B.14.1. Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1175 du rôle allèguent, dans leurs deuxième et troisième moyens, que l'article 2 du décret du 15 avril 1997 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus conjointement avec l'article 172 de celle-ci, en ce que la « base d'imposition » pour la catégorie « tous autres » diffère de la « base d'imposition » des autres catégories de redevables, d'une part, et en ce qu'il fait dépendre la hauteur des droits de succession pour la catégorie « tous autres » du nombre de personnes appartenant à ce groupe, d'autre part.

B.14.2. La critique porte sur la disposition de l'article 48 du Code des droits de succession, remplacé par l'article 2 du décret du 15 avril 1997, qui dispose :

« Le tableau II indique le tarif applicable entre les [lire : aux] personnes autres que les descendants en ligne directe et les époux. En ce qui concerne les frères et soeurs, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante figurant dans la colonne A, de la part nette de chacun des ayants droit. Pour tous les autres ayants droit, ce tarif est appliqué à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe. »

Pour les frères et soeurs, comme pour les héritiers en ligne directe et les époux, le tarif d'imposition reste donc déterminé par la part nette de chacun des ayants droit, cependant que pour les autres, le taux d'imposition est déterminé par la somme des parts nettes des ayants droit de leur groupe. Ainsi que la Cour l'a indiqué au B.7.6, cette disposition ne concerne pas la base d'imposition mais le taux de l'impôt.

B.14.3. Il appartient au législateur fiscal compétent de fixer le tarif d'imposition et d'en établir la modalisation. Toutefois, lorsqu'il utilise à cet effet des critères de distinction, ceux-ci doivent être objectivement et raisonnablement justifiés. Les tarifs et modalités doivent être appliqués de manière égale pour toutes les personnes qui se trouvent dans une situation équivalente au regard de la mesure considérée et du but poursuivi, sous la réserve que le législateur fiscal peut devoir appréhender la diversité des situations individuelles en faisant usage de catégories qui, nécessairement, ne correspondent aux réalités qu'avec un certain degré d'approximation.

B.14.4. Un tarif différent pour les divers groupes d'héritiers, en fonction de leur parenté ou alliance avec le défunt, repose sur un critère objectif et pertinent. Il n'est pas manifestement déraisonnable de calculer le tarif en ligne directe et entre époux autrement que le tarif pour les frères et soeurs et de calculer ce dernier différemment du tarif pour toutes les autres personnes, en ce compris les oncles, tantes, neveux et nièces, et donc de moduler le montant de l'imposition en fonction du lien affectif que permet de présumer le degré de parenté entre le défunt et les héritiers.

B.14.5.1. L'application du tarif déterminé par la somme des parts nettes recueillies a aussi pour effet, ainsi que le soulignent les parties requérantes, que pour une même part nette, les droits de succession exigibles sont plus ou moins élevés selon que les ayants droit d'une même catégorie appelés à succéder ensemble sont plus ou moins nombreux.

B.14.5.2. La critique des parties requérantes porte sur le fait que, eu égard au cumul des parts nettes de la catégorie des « autres » héritiers, il est appliqué un pourcentage d'imposition supérieur à ce qu'il serait s'il était déterminé uniquement en fonction de la part héréditaire effectivement recueillie.

Les droits de succession et de mutation par décès sont des impôts à caractère progressif, exprimés en tranches et pourcentages. Ce caractère progressif n'est pas en soi remis en cause par les parties requérantes.

Le caractère progressif de l'imposition, voulu par le législateur décrétoal fiscal, perd une partie de son efficacité, à tout le moins une partie de son champ d'application, à mesure que le nombre de personnes appelées à la succession augmente.

Dans le système critiqué, le législateur décrétoal accepte cette atténuation de la progressivité en appliquant - pour les héritiers en ligne directe, les frères et soeurs et les époux - le pourcentage d'imposition à la part nette que chaque héritier recueille.

En subordonnant le pourcentage d'imposition des autres à l'ampleur de la somme des parts nettes qui leur reviennent, le législateur décrétoal fiscal a rétabli, en ce qui les concerne, la progressivité. Parce qu'il a pris en compte le niveau de parenté entre le défunt et les héritiers, le législateur décrétoal, pour les raisons exposées au B.14.4, n'a pas agi de manière déraisonnable.

B.14.6. En disposant que les tarifs pour les frères et soeurs, ainsi que pour les héritiers en ligne directe et pour les époux, sont appliqués à la tranche correspondante de la part nette de chacun de ces ayants droit et, pour les autres, à la tranche correspondante de la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ce groupe, le législateur décrétoal ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou conjointement avec l'article 172 de celle-ci.

Les moyens ne peuvent être accueillis.

B.15.1. Les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1101 et 1106 du rôle affirment que l'article 50 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 20 décembre 1996, et l'article 56, alinéa 2, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 3 du décret du 15 avril 1997, violent les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec d'autres articles de la Constitution et certaines dispositions conventionnelles.

B.15.2. L'article 50 dispose :

« Le taux du droit entre époux n'est pas applicable, lorsque les conjoints sont divorcés ou séparés de corps, à moins qu'ils n'aient des enfants ou descendants communs.

Le même taux du droit est applicable aux acquisitions du défunt revenant aux enfants du conjoint survivant [lire : aux acquisitions revenant aux enfants du conjoint survivant du défunt]. »

L'article 56, alinéa 2, dispose :

« En faveur des enfants du défunt n'ayant pas atteint l'âge de 21 ans, une réduction de 3.000 F est accordée sur les droits calculés conformément au tableau I de l'article 48 et à l'article 60*bis*, sans préjudice de l'application éventuelle de l'alinéa précédent, pour chaque année entière restant à courir avant qu'ils atteignent l'âge de 21 ans; en faveur du conjoint survivant, la réduction correspond à la moitié des réductions supplémentaires dont bénéficient les enfants communs. »

B.15.3. L'article 56, alinéa 2, n'accorde la réduction pour enfants à charge qu'aux personnes mariées et non aux personnes non mariées vivant ensemble maritalement et ayant des enfants communs.

En traitant différemment ces catégories de personnes en matière de droits de succession, le législateur décretal est resté cohérent avec le souci, manifesté en droit civil, de protéger une forme de vie familiale qui, à son estime, offre de meilleures chances de stabilité. Les mesures fondées sur cette conception sont compatibles avec la Constitution, étant donné que, compte tenu du régime de l'impôt sur les revenus applicable selon qu'il y a ou non mariage, elles ne sont pas disproportionnées à l'objectif légitime poursuivi.

B.15.4. Le tarif avantageux applicable entre époux n'est en principe pas applicable aux conjoints séparés de corps ou divorcés, à moins - ainsi en dispose l'alinéa 1er de l'article 50 - qu'ils aient des enfants ou des descendants communs. Cette exception en faveur des conjoints ayant des enfants communs part du principe que la part héréditaire future de ces enfants s'amenuise à mesure que le patrimoine du parent survivant est davantage imposé.

Cette disposition vise le cas où deux personnes hériteraient l'une de l'autre, en dépit de leur divorce ou de leur séparation de corps. A l'égard de ces personnes, le législateur décrétoal a pu tenir compte de ce que, pendant la durée de leur mariage, elles ont pu voir appliquer à leurs revenus, considérés globalement, un régime fiscal en principe moins favorable auquel échappent les personnes non mariées.

B.15.5. L'alinéa 2 de l'article 50 étend le tarif avantageux applicable aux héritiers en ligne directe et entre conjoints aux enfants du conjoint survivant.

Etant donné que cette disposition vise les intérêts des enfants d'un autre lit et non ceux des parents, ce qui ressort du fait que le conjoint qui n'est pas le père ou la mère ne bénéficie pas du même tarif avantageux pour les acquisitions provenant d'enfants d'un autre lit, les enfants d'un autre lit et les partenaires non mariés ne peuvent être considérés comme des catégories comparables au regard de la disposition attaquée.

B.15.6. Il résulte de ce qui précède que l'article 50 du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 20 décembre 1996, et l'article 56, alinéa 2, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 3 du décret du 15 avril 1997, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution, considérés isolément ou lus en combinaison avec d'autres articles constitutionnels ou certaines dispositions conventionnelles.

Le moyen n'est pas fondé.

B.16.1. Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 1113 du rôle et le Gouvernement wallon, dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, soutiennent que l'article 59, 1°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret du 20 décembre 1996, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, considérés isolément ou lus en combinaison avec l'article 172 de la Constitution, en ce que la diminution des droits de succession à 6,60 p.c. est limitée aux legs faits aux communes, aux organismes publics communaux et aux établissements d'utilité publique qui sont situés dans la Région flamande, ce qui a pour effet que les

autres communes, organismes publics communaux ou établissements d'utilité publique sont soumis au tarif général des droits de succession.

B.16.2. En vertu de l'article 59, 1^o, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret du 20 décembre 1996, les droits de succession et de mutation par décès sont réduits :

« 1^o à 6,60 % pour les legs faits aux provinces, aux communes, aux organismes publics des communes et des provinces et aux organismes d'intérêt public de la Région flamande; »

Auparavant, le tarif réduit était applicable quelle que soit la localisation sur le territoire belge.

B.16.3. Selon le Gouvernement flamand, la limitation du tarif réduit aux communes, organismes publics des communes et établissements d'utilité publique situés dans la Région flamande se justifie par leur impact sur l'environnement local ou régional flamand ainsi que par la compétence territoriale de la Région flamande.

B.16.4. La localisation dans la Région flamande constitue un critère objectif de distinction pour accorder un tarif réduit aux communes, organismes publics des communes et établissements d'utilité publique.

B.16.5. En ce qui concerne les communes et organismes publics des communes, la localisation dans la Région flamande constitue un critère adéquat pour contribuer, en y associant un tarif particulier, au renforcement de leur impact sur l'environnement local ou régional flamand. En effet, les communes et les organismes publics des communes doivent, en tant que services territorialement décentralisés, déployer leurs activités dans les communes concernées ou en leur faveur.

B.16.6. S'agissant des établissements d'utilité publique, la localisation dans la Région flamande ne constitue cependant pas un critère adéquat en vue de renforcer leur impact sur l'environnement local ou régional flamand. En effet, ce critère ne tient pas compte de la région géographique dans

laquelle ces établissements déploient effectivement leurs activités. Des établissements d'utilité publique qui ne sont pas situés dans la Région flamande peuvent avoir une sphère d'activité qui s'étend à la Région flamande.

Le critère de distinction ne peut pas davantage être justifié par la compétence territoriale de la Région flamande en matière de droits de succession et de droits de mutation par décès. En effet, ainsi qu'il résulte de l'article 5, § 2, 4°, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, cette compétence territoriale n'est pas définie par référence à la « localisation » du redevable mais, en ce qui concerne le droit de succession, par l'endroit où la succession s'est ouverte et, en ce qui concerne le droit de mutation par décès, par l'endroit où les biens sont situés.

B.16.7. Le moyen est fondé en tant que les mots « de la Région flamande » sont applicables aux établissements d'utilité publique.

B.17.1. Le Gouvernement wallon soutient, dans l'affaire portant le numéro 1120 du rôle, que l'article 59, 1°, viole les articles 10 et 11 de la Constitution considérés isolément ou en corrélation avec l'article 172 de la Constitution, en ce que le tarif réduit est refusé aux établissements d'utilité publique qui ne sont pas situés dans la Région flamande, alors que les associations sans but lucratif et les associations internationales à but philanthropique, religieux, scientifique, artistique et pédagogique continuent de bénéficier d'un tarif de droits de succession réduit, indépendamment du lieu d'établissement de leur siège social, en vertu d'une disposition existante qui n'a pas été modifiée par le décret attaqué.

B.17.2. Les deux catégories d'établissements ou d'associations mentionnées au moyen peuvent prétendre à un tarif réduit, les unes par suite de ce qui est constaté au B.16.7, les autres en vertu de l'article 59, 2°, demeuré inchangé, du Code des droits de succession. Le traitement inégal allégué au moyen est dès lors inexistant.

B.17.3. Le moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

- décide que les affaires portant les numéros 1101, 1106 et 1116 du rôle, en tant qu'elles portent sur les articles 48 et 56, alinéas 3 et 4, du Code des droits de succession, modifiés par les décrets des 20 décembre 1996 et 15 avril 1997, seront rayées du rôle de la Cour si les recours en annulation du décret de la Région flamande du 15 juillet 1997 « fixant les tarifs des droits de succession des personnes vivant ensemble maritalement » (affaires portant les numéros 1315, 1318, 1319 et 1320 du rôle) sont rejetés;

- annule :

. à l'article 59, 1°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 du décret du 20 décembre 1996, les mots « gelegen in het Vlaamse Gewest » (« de la Région flamande »), en tant qu'ils se rapportent aux établissements d'utilité publique;

. à l'article 60*bis*, § 5, alinéa 5, et § 7, du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 et modifié par l'article 27 du décret du 8 juillet 1997, respectivement les mots « verhoogd met de wettelijke interest » et « verhoogd met de wettelijke intresten » (« augmenté des intérêts légaux »);

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 9 décembre 1998.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève