

Numéro du rôle : 1327
Arrêt n° 41/99 du 30 mars 1999

ARRET

En cause : le recours en annulation des articles 26, 27 et 28 du décret de la Communauté flamande du 8 juillet 1997 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 1997, modifiant l'article 60bis, §§ 5 et 9, du Code des droits de succession, introduit par le Conseil des ministres.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 14 avril 1998 et parvenue au greffe le 15 avril 1998, le Conseil des ministres a introduit un recours en annulation des articles 26, 27 et 28 du décret de la Communauté flamande du 8 juillet 1997 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 1997 (publié au *Moniteur belge* du 22 octobre 1997), qui modifient l'article 60bis, §§ 5 et 9, du Code des droits de succession.

II. *La procédure*

Par ordonnance du 15 avril 1998, le président en exercice a désigné les juges du siège 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 des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 8 mai 1998.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 12 mai 1998.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Gouvernement flamand, place des Martyrs 19, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 23 juin 1998;

- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettre recommandée à la poste le 26 juin 1998.

Par ordonnance du 30 juin 1998, le président a constaté que le mémoire du Gouvernement wallon avait été introduit après l'expiration du délai visé à l'article 85 de la loi organique et déclaré que le Gouvernement wallon disposait d'un délai de huit jours pour introduire éventuellement des observations par écrit à ce sujet.

Cette ordonnance a été notifiée au Gouvernement wallon et à son avocat, par lettre recommandée à la poste le 1er juillet 1998.

Par lettre ordinaire du 8 juillet 1998, le Gouvernement wallon a déclaré s'en référer à la sagesse de la Cour.

Le mémoire du Gouvernement flamand a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 7 août 1998.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 28 septembre 1998.

Par ordonnances du 29 septembre 1998, la Cour a prorogé jusqu'au 14 avril 1999 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 10 février 1999, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 3 mars 1999, après qu'elle eut déclaré irrecevable et écarté des débats le mémoire du Gouvernement wallon.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 11 février 1999.

A l'audience publique du 3 mars 1999 :

- ont comparu :
 - . G. Dekelver, auditeur général au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;
 - . Me B. Staelens *loco* Me P. Van Orshoven, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs G. De Baets et P. Martens ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise 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 -

A.1.1. Le premier moyen du Conseil des ministres est pris de la violation de l'article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce que cette disposition n'autorise les régions qu'à modifier les tarifs et les exonérations des droits de succession et de mutation par décès, mais non la base d'imposition, ce qu'a pourtant fait l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 qui a inséré dans le Code des droits de succession un nouvel article *60bis*, modifié aujourd'hui par les dispositions attaquées.

A.1.2. Le Gouvernement flamand souligne que l'article *60bis* du Code des droits de succession ne constitue rien d'autre qu'une réduction fiscale au niveau du droit de succession, limitée à la Région flamande. La constatation qu'il ne s'agit pas d'une réduction générale de cet impôt - de sorte que le champ d'application en a été précisé et que d'autres conditions encore ont été fixées, auxquelles sont soumises les réductions - n'empêche pas que ce soient exclusivement le taux d'imposition et les exonérations qui ont été réglés. Le Gouvernement flamand ne voit pas non plus pourquoi une réduction de l'impôt ne pourrait pas être soumise à des conditions.

Le Gouvernement flamand fait ensuite observer que la compétence fédérale est limitée au pouvoir de « fixer la base d'imposition » et ne porte pas sur « la base d'imposition » de manière absolue. Etant donné que la base d'imposition est effectivement la base sur laquelle l'impôt est calculé dans un cas concret, « fixer la base d'imposition » c'est accomplir la procédure administrative de calcul de la base imposable, « fixer » celle-ci, dans le sens d'une « fixation » chiffrée, en vue de l'établissement de l'impôt, c'est-à-dire généralement rédiger un titre imposable à charge d'un contribuable concret qui devient dès lors un redevable. Cette compétence fédérale est par conséquent limitée aux règles relatives à la manière uniforme selon laquelle l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines procède pour faire évaluer l'ensemble ou une partie des biens successoraux

qui doivent ou peuvent être déclarés pour leur valeur vénale, puisque c'est cette évaluation qui sert de base à la perception de l'impôt. Les dispositions attaquées ne portent pas atteinte à cette compétence.

A.1.3. Le Conseil des ministres conteste l'interprétation littérale de l'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement et soutient, en s'appuyant sur les travaux préparatoires, que les compétences des régions en matière de droits de succession doivent être interprétées de manière restrictive. Seule une modification des taux des impôts régionaux (majoration ou réduction du taux d'imposition) serait en leur pouvoir; tout le reste serait pour elles intangible. La constatation que le législateur a besoin de l'accord des régions pour modifier la base d'imposition confirme du reste cette interprétation.

En outre, cette compétence en matière d'impôts régionaux ne saurait être utilisée pour concurrencer, sur le plan économique, les autres régions. Lorsqu'une région réserve à la transmission d'entreprises familiales un traitement fiscal totalement différent de celui qui est appliqué dans les autres régions, le droit successoral est en effet transformé en un moyen de concurrence économique, obligeant les deux autres régions à suivre l'initiative flamande.

Le Conseil des ministres examine ensuite ce qui constitue la base d'imposition en matière de droits de succession, à savoir le patrimoine net laissé par le *de cuius* ou la part des ayants droit dans ce patrimoine, et conclut que seule cette dernière constitue la base d'imposition. Le Conseil des ministres rejette également l'interprétation restrictive qui limite la compétence du législateur fédéral au pouvoir de « fixer » la base d'imposition; il se fonde à cet égard sur le texte de l'article 4, § 4, de la loi spéciale de financement, sur les travaux préparatoires de celle-ci et sur les antécédents législatifs. Il ne doit pas être donné une signification particulière au mot « fixer ».

A.2.1. Le deuxième moyen du Conseil des ministres est pris de la violation de l'article 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce que cette disposition prescrit que les règles de procédure relatives au service des impôts ne peuvent être fixées que par la loi, alors que la disposition décrétales attaquée prévoit que « l'impôt au tarif normal, augmenté des intérêts légaux calculés depuis le décès, est dû proportionnellement, si et à mesure que le nombre de travailleurs employés, exprimé en unités à temps plein, aurait diminué pendant une des cinq premières années qui suivent le décès ».

A.2.2. Le Gouvernement flamand conteste que l'article 5 précité de la loi spéciale de financement soit violé, tout simplement en raison de l'inapplicabilité de cette disposition. Tout d'abord, le Gouvernement flamand n'aperçoit pas en quoi la modification décrétales réalisée par les articles attaqués serait constitutive de « règles de procédure ». Les règles de procédure visées à l'article 5, §§ 3 et 4, de la loi spéciale de financement sont exclusivement les règles en application desquelles le service doit être assuré, c'est-à-dire les formalités que l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines doit respecter lors de la perception de l'impôt. Pas plus que l'article 60bis du Code des droits de succession, les dispositions attaquées ne contiennent pareilles formalités. Les formalités en cause ne sont rien d'autre que les conditions auxquelles est soumis l'octroi de la réduction d'impôt et ne constituent pas des règles de procédure pour le fisc fédéral.

L'intérêt sur les arriérés d'impôt ne peut pas être considéré comme une formalité au sens strict, mais est inhérent à la compétence fiscale.

A.2.3. Selon le Conseil des ministres, l'article 5, § 4, de la loi spéciale de financement, lu conjointement avec l'article 4 de cette loi, implique que les règles de procédure doivent en tout cas être fixées par la loi, même si ce sont les régions qui assurent le service des impôts. Ceci vaut tout autant pour les règles de procédure en général que pour celles que doit respecter l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines lors de la perception de l'impôt.

Quand bien même une disposition relative aux intérêts légaux ne pourrait pas être considérée comme une formalité relevant du droit de la procédure *sensu latissimo*, il y aurait toujours excès de compétence au regard de l'article 4 de la loi spéciale de financement; hormis les taux d'imposition et les exonérations, les régions ne

peuvent modifier aucun autre aspect du droit matériel de l'impôt. Ceci ressort notamment d'un avis du Conseil d'Etat qui interdit aux régions de déroger aux délais de prescription en matière de droits de succession.

A.3.1. Le troisième moyen du Conseil des ministres est pris de la violation de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce que cet article dispose que l'Etat assure gratuitement le service des impôts, à moins que la région décide de s'en charger elle-même, cependant que l'article 60bis, § 11, permet aux autorités régionales d'intervenir dans le fonctionnement du service des impôts, en leur confiant certaines tâches, ce que la loi de financement prohibe de manière implicite mais certaine. Par la disposition attaquée, la Région flamande a excédé de la même manière sa compétence en réglant partiellement le service des impôts sans le reprendre intégralement à l'Etat, rendant de cette façon ce service sensiblement plus complexe et les tâches de contrôle extrêmement difficiles, voire impossibles.

A.3.2. Selon le Gouvernement flamand, le troisième grief manque également en fait : le « service » des impôts au sens de l'article 5 de la loi spéciale de financement n'est en effet rien d'autre que la perception de l'impôt, une matière dans laquelle l'administration flamande n'intervient pas. Celle-ci atteste seulement, pour les besoins de l'administration fiscale fédérale, que les conditions prescrites par le décret en vue d'obtenir la réduction de l'impôt sont remplies, simplement dans l'intérêt du redevable et afin de ne pas en charger l'administration fédérale. Cette attestation n'implique pas que l'administration régionale soit chargée du service des droits de succession; sans quoi, toute preuve qu'un redevable doit produire à une administration fiscale et qui est rédigée par une autre administration impliquerait que cette dernière exerce « le service des impôts ».

A.3.3. Selon le Conseil des ministres, le « service des impôts » ne comprend pas seulement la perception mais également l'établissement et le contrôle de l'impôt. En effet, l'administration doit vérifier, sous sa propre responsabilité, si toutes les conditions pour l'attribution et le maintien de la réduction de l'impôt sont remplies. Le législateur décréteil ne peut dicter à une administration fédérale la manière dont elle doit assurer le service des impôts.

A.4.1. Le quatrième moyen du Conseil des ministres est pris de la violation de l'article 172 de la Constitution, en ce que la Région flamande a instauré un tarif réduit pour les entreprises familiales et les « sociétés de famille » et qu'elle a ainsi créé un nouvel impôt alors qu'elle est seulement compétente pour modifier les exonérations et les réductions.

A.4.2. Selon le Gouvernement flamand, le quatrième moyen est irrecevable parce que la Cour ne peut opérer aucun contrôle direct au regard de l'article 172 de la Constitution.

En outre, le moyen serait également non fondé, parce que la notion de « loi » qui figure dans cette disposition, et qui constitue seulement une application du principe d'égalité en matière fiscale, doit être comprise dans son sens matériel. En décider autrement impliquerait que les régions ne pourraient accorder aucune exonération, ce qui leur est précisément permis explicitement en vertu de l'article 4 de la loi spéciale de financement. Les réductions d'impôt qui sont prévues ont bel et bien été octroyées par décret et *in abstracto*, par une règle de droit applicable à un nombre indéterminé de cas.

La modification des exonérations visée à l'article 5, § 2, de la loi spéciale de financement signifie qu'il peut être apporté n'importe quelle modification au régime des exonérations de l'impôt concerné, en modifiant ou en supprimant des exonérations existantes ou en créant de nouvelles exonérations.

A.5.1. Le cinquième moyen du Conseil des ministres est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 26 attaqué, en tant que celui-ci renvoie à et repose sur des dispositions de l'article 60bis, §§ 3, 5 et 8, et par l'article 27 attaqué, en tant que celui-ci modifie l'article 60bis, § 5, du Code des droits de succession pour ce qui concerne exclusivement la date à laquelle sont applicables les intérêts légaux visés au dernier alinéa de cette disposition.

A.5.2. Le Gouvernement flamand n'aperçoit pas que les dispositions attaquées puissent contenir les traitements inégaux décrits, de sorte que le moyen manque en fait.

Le Gouvernement flamand rappelle encore brièvement sa réfutation des traitements inégaux que contiendrait l'article 60bis du Code des droits de succession inséré par le décret du 20 décembre 1996, article qui, comme tel, n'est toutefois plus en cause ici.

A.5.3. Le Conseil des ministres explique que le principe d'égalité est notamment violé en ce que, pour le maintien du tarif réduit, des conditions différentes sont applicables aux sociétés comptant moins de cinq travailleurs et aux entreprises ou sociétés qui en comptent cinq ou plus. Selon le Gouvernement flamand, aucun de ces griefs ne porte toutefois sur les dispositions présentement attaquées.

- B -

B.1. Le recours est dirigé contre les articles 26, 27 et 28 du décret de la Communauté flamande du 8 juillet 1997 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 1997, qui sont libellés comme suit :

« Art. 26. Dans l'article 60bis, § 9, du Code des droits de succession, tel qu'il s'applique en Région flamande, il est inséré un alinéa 2 et un alinéa 3, rédigés comme suit :

' Lorsqu'une société est considérée comme une société de famille conformément au § 3, en raison du fait qu'elle détient des actions d'une ou plusieurs sociétés affiliées qui remplissent les conditions des §§ 1, 5 et 8, ou possède éventuellement des créances sur elles, la valeur nette des actions de la société et des créances sur elle est limitée à la somme des valeurs des actions des sociétés affiliées qui remplissent les conditions précitées et des créances éventuelles sur elles.

Dans la mesure où les valeurs des actions des sociétés affiliées et des créances éventuelles sur elles ne peuvent être prises en considération que partiellement en vertu du § 5, alinéa 2, du présent article, la valeur nette est réduite proportionnellement. '

Art. 27. Dans l'article 60bis, § 5, du même Code, les mots ' augmenté des intérêts légaux calculés depuis le décès, ' sont remplacés par les mots ' augmenté des intérêts légaux, '.

Art. 28. Les articles 26 et 27 entrent en vigueur le 1er janvier 1997. »

Quant à l'objet du recours

B.2. Compte tenu des points de droit tranchés par l'arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998 (*Moniteur belge* du 16 décembre 1998) et au sujet desquels des moyens sont formulés dans la présente affaire, et constatant que le recours en annulation ne porte plus que sur l'évaluation des actions d'une société et des créances sur celle-ci, telle qu'elle est réglée par l'article 60*bis*, § 9, alinéas 2 et 3, du Code des droits de succession, inséré par l'article 26 du décret de la Communauté flamande du 8 juillet 1997, la Cour limite son examen au premier moyen.

Quant au fond

B.3.1. Le moyen est pris de la violation par l'article 26 du décret du 8 juillet 1997 de l'article 4, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce que les régions sont autorisées à modifier les tarifs et les exonérations des droits de succession et de mutation par décès, mais non la base d'imposition, alors que la disposition attaquée complétant le paragraphe 9 de l'article 60*bis* du Code des droits de succession inséré par l'article 21 du décret du 20 décembre 1996 modifie bel et bien la base d'imposition.

B.3.2. En vertu de l'article 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, les régions peuvent modifier le « taux d'imposition » et les « exonérations » des droits de succession et des droits de mutation par décès, le législateur fédéral restant 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.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale de financement 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).

B.3.3. L'article 26 du décret du 8 juillet 1997 insère dans l'article 60*bis*, § 9, du Code des droits de succession un alinéa 2 et un alinéa 3 qui limitent, lorsqu'une société est considérée comme une « société de famille », « la valeur nette des actions de la société et des créances sur elle » ainsi que la mesure dans laquelle ces valeurs peuvent être prises en considération.

Ainsi que la Cour l'a déjà observé dans son arrêt n° 128/98 à propos de l'alinéa 1er de l'article 60*bis*, § 9, l'article 26 du décret du 8 juillet 1997 ne touche pas à la composition et aux règles d'évaluation des biens qui composent une succession. Il ne porte donc pas atteinte à la base d'imposition mais se limite à déterminer à quelles conditions et sur quelle part des biens recueillis le taux réduit est appliqué. Cette disposition concerne par conséquent la tarification et demeure dans la limite des compétences régionales.

B.3.4. Le moyen ne peut être admis.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

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 30 mars 1999.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève