

Numéro du rôle : 3684
Arrêt n° 58/2006 du 26 avril 2006

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 4, 3°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été ajouté par le décret flamand du 24 décembre 2004 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2005, introduit par J. Ambaum et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot et L. Lavrysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 avril 2005 et parvenue au greffe le 8 avril 2005, un recours en annulation de l'article 4, 3°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été ajouté par le décret flamand du 24 décembre 2004 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2005 (publié au *Moniteur belge* du 31 décembre 2004, troisième édition), a été introduit par J. Ambaum et C. Janssen, demeurant à 3650 Dilsen, Dr. Lenstralaan 25, et par W. Ambaum, faisant élection de domicile à 1150 Bruxelles, boulevard Saint-Michel 2.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale et le Gouvernement flamand ont introduit chacun un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale et le Gouvernement flamand ont introduit chacun aussi un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 31 janvier 2006, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 1er mars 2006, après avoir invité les parties requérantes à répondre dans un mémoire complémentaire aux questions posées dans l'ordonnance.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire complémentaire.

A l'audience publique du 1er mars 2006 :

- ont comparu :
 - . Me A. Nijs, avocat au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes;
 - . Me P. Van Orshoven, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;
 - . Me C. Molitor, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;
- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et P. Martens ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. En droit

- A -

Quant à l'intérêt des parties requérantes

A.1.1. Les requérants demandent l'annulation de l'article 13 du décret flamand du 24 décembre 2004 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2005, qui a ajouté à l'article 4 du Code des droits de succession un 3° ayant pour effet qu'à partir du 1er janvier 2005, toutes les donations entre vifs de biens meubles faites par le défunt « sous la condition suspensive remplie à la suite du décès du donateur » sont considérées comme legs pour la perception des droits de succession.

A.1.2. Les premier et deuxième requérants ont fait, le 11 juin 2003, une donation au profit du troisième requérant, sous la condition suspensive de la survie du donataire. Sans la disposition attaquée, cette donation ne serait pas soumise aux droits de succession, selon les requérants, passé le délai de trois ans visé à l'article 7 du Code des droits de succession, c'est-à-dire à partir du 11 juin 2006. Les requérants considèrent donc être affectés directement et défavorablement par la disposition attaquée.

A.1.3. Le Gouvernement flamand conteste l'intérêt des requérants parce que l'annulation de la disposition attaquée ne peut procurer à ceux-ci aucun avantage. Une donation qui produit ses effets juridiques au moment du décès du donateur est en fait un legs et il ne doit logiquement pas être soumis à des droits de donation mais à des droits de succession. Sans la disposition décrétale attaquée, la construction échafaudée par les requérants ne pourra sortir aucun effet juridique parce qu'elle élude la loi.

Quant au premier moyen

A.2.1. Le premier moyen est pris de la violation de l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

Conformément à cette disposition, les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des droits de succession des habitants du Royaume. La compétence régionale, en ce qui concerne les droits de succession, ne s'étend par contre pas, selon les requérants, à la matière imposable, laquelle est demeurée une compétence fédérale.

Conformément aux travaux préparatoires de la loi spéciale de refinancement, la matière imposable est ce qui donne lieu à l'impôt, à une taxation. En matière de droits de succession, la matière imposable est définie comme étant « le transfert des biens à l'occasion d'un décès ». La matière imposable doit être distinguée de la base imposable qui, dans les mêmes travaux préparatoires, est définie comme « le montant sur lequel se calcule l'impôt ».

La disposition attaquée doit être considérée, selon les requérants, comme se rapportant à un fait ou à une situation que frappe un impôt. C'est un acte qui fait naître l'impôt et donne lieu à une taxe, de sorte que cette disposition doit être qualifiée de modification de la matière imposable, laquelle est réservée au législateur fédéral. La disposition attaquée est donc entachée d'un excès de compétence.

A.2.2. Selon le Gouvernement flamand, la disposition attaquée ajoute les donations qu'elle vise à la composition de la masse successorale et elle contribue dès lors à la détermination de la base d'imposition des droits de succession, ce qui constitue une compétence régionale. Selon le Gouvernement flamand, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'en matière de droits de succession, il ne peut du reste pas être fait de distinction entre la base d'imposition et la matière imposable, de sorte que le problème de la délimitation des compétences respectives des différents législateurs ne se pose pas.

Le Gouvernement flamand souligne encore que la disposition attaquée est le complément de la réglementation en matière de droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles, dont le tarif avantageux a été déclaré inapplicable aux donations sous condition suspensive du décès du donateur, de sorte que ces donations devaient nécessairement être assimilées à des legs. L'article 3, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 dispose que les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles constituent un

« impôt régional », tandis que, sur la base de l'article 4, § 1er, de cette même loi, les régions sont compétentes pour régler le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations du droit d'enregistrement sur les donations de biens meubles. La Région était compétente tant pour soustraire un acte juridique à l'application des droits d'enregistrement que pour soumettre cet acte à l'application des droits de succession.

A.2.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale observe, préalablement à la discussion des moyens, que le Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale a, par une ordonnance du 24 février 2005, adopté une disposition identique à la disposition attaquée.

En matière de droits de succession, les régions sont compétentes, selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des droits de succession des habitants du Royaume. La compétence du législateur fédéral est limitée à la détermination de la matière imposable et doit s'interpréter de manière restrictive.

La base d'imposition des droits de succession est, conformément à l'article 1er du Code des droits de succession, la valeur, déduction faite des dettes, de la masse successorale. Le fait qui donne lieu à la perception des droits de succession n'est pas le bien acquis à la suite du décès, mais le transfert de ce bien dans le patrimoine de l'héritier par suite du décès de son propriétaire.

Pour déterminer la valeur de la masse successorale, la disposition attaquée prévoit que les biens meubles qui ont fait, sous certaines conditions, l'objet d'une donation entre vifs sont joints à la masse successorale pour la perception des droits de succession. Par là, la disposition attaquée contribue à la définition et à la fixation de la valeur sur laquelle l'impôt se calcule. C'est donc en usant de sa compétence lui permettant de modifier la base d'imposition en matière de droits de succession que le législateur décrétoal flamand a pu adopter la disposition attaquée.

Quant au deuxième moyen

A.3.1. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de confiance.

Les requérants reprochent à la disposition attaquée de s'appliquer à toutes les successions qui s'ouvrent à partir du 1er janvier 2005 et de ne pas prévoir de mesure transitoire pour les donations qui ont été instituées avant cette date.

Une règle de droit fiscal doit être qualifiée de rétroactive lorsqu'elle s'applique à des situations dont les conditions de taxation étaient définitivement déterminées au moment où elle entre en vigueur. En l'espèce, l'acte notarié de donation a été rédigé le 11 juin 2003. Cette donation est en principe définitive et irrévocable et la convention existe *ab initio* à partir de sa conclusion et lie les parties contractantes. Par conséquent, l'accomplissement du fait imposable se situe en l'espèce avant l'entrée en vigueur de la disposition attaquée et celle-ci a un effet rétroactif. Le législateur décrétoal n'a invoqué aucune circonstance particulière en vue de justifier cette rétroactivité.

La disposition attaquée viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de confiance. Au moment de la donation, les premier et deuxième requérants comptaient tout à fait légitimement sur l'absence de droits de succession à l'issue du délai de trois ans fixé par l'article 7 du Code des droits de succession. Par ailleurs, l'acte juridique qu'ils ont posé doit être considéré comme définitif et irrévocable, de sorte qu'il ne peut plus être revenu sur cet acte.

A.3.2. Le Gouvernement flamand fait valoir en ordre principal que le moyen n'est pas recevable. L'absence d'un droit transitoire ne résulte pas de la disposition attaquée mais de l'article 95 du décret du 24 décembre 2004 qui en règle l'entrée en vigueur. Cette disposition n'est toutefois pas attaquée par les requérants et elle échappe donc à la compétence de contrôle de la Cour.

En ordre subsidiaire, le Gouvernement flamand considère que le moyen manque en fait, étant donné que le régime attaqué n'est pas rétroactif mais est entré immédiatement en vigueur le 1er janvier 2005. Ceci apparaît clairement si l'on tient compte du fait qu'une donation sous la condition suspensive du décès du donateur ou de la

survie du bénéficiaire n'est, matériellement, pas une donation mais un legs. La loi attaquée a effet immédiat puisqu'elle est applicable en cas de décès du donateur après le 1er janvier 2005.

Pour autant que la disposition attaquée conduise à un traitement inégal, celui-ci n'est pas *ipso facto* discriminatoire. Le législateur décréto a voulu, par la mesure attaquée, encourager les donations entre vifs, en raison de leur effet immédiat et, par corollaire, décourager les legs. Etant donné qu'il est apparu que la technique des donations sous condition suspensive de décès du donateur empêchait d'atteindre cet objectif, il apparaît que la disposition attaquée est par définition conforme au principe d'égalité, contrairement à l'ancienne réglementation à laquelle elle entend remédier.

A.3.3. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, le deuxième moyen n'est pas recevable étant donné qu'il n'indique pas sur quelles catégories de sujets de droit porte la comparaison ni en quoi résiderait l'éventuelle discrimination.

- B -

La disposition attaquée

B.1.1. Le recours tend à l'annulation de l'article 4, 3°, du Code des droits de succession, inséré par l'article 13 du décret du Parlement flamand du 24 décembre 2004 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2005 (*Moniteur belge*, 31 décembre 2004).

B.1.2. L'article 4 du Code des droits de succession dispose, en ce qui concerne la Région flamande :

« Sont considérées comme legs, pour la perception du droit de succession :

1° toutes dettes uniquement reconnues par testament;

2° toutes obligations de sommes déguisant une libéralité sous l'apparence d'un contrat à titre onéreux, qui n'ont pas été assujetties au droit d'enregistrement établi pour les donations;

3° toutes donations entre vifs de biens meubles faites par le défunt sous la condition suspensive [du prédécès] du donateur ».

B.1.3. Conformément à l'article 95 du décret du 24 décembre 2004, la disposition attaquée est entrée en vigueur le 1er janvier 2005.

Quant à la recevabilité du recours en annulation

B.2.1. Le Gouvernement flamand conteste la recevabilité du recours en annulation parce que les requérants ne justifieraient pas de l'intérêt requis.

B.2.2. Les premier et deuxième requérants, domiciliés en Belgique, ont fait, le 11 juin 2003, une donation au profit du troisième requérant, sous la condition suspensive de la survie du donataire. L'acte de donation a été passé devant notaire aux Pays-Bas. Selon cet acte, la convention de donation est régie par le droit belge en ce qui concerne son contenu et par le droit néerlandais pour ce qui concerne sa forme, tandis que les contestations éventuelles qui résulteraient de la convention sont de la compétence exclusive des tribunaux belges.

L'acte de donation ayant été passé devant un notaire aux Pays-Bas, il n'est pas soumis à l'obligation d'enregistrement des actes notariés prescrite par l'article 19, 1^o, du Code des droits d'enregistrement, qui ne s'applique qu'aux actes passés en Belgique, et la donation n'est pas soumise à des droits d'enregistrement en Belgique.

B.2.3. Selon la disposition attaquée, les donations entre vifs de biens meubles faites par le défunt sous la condition suspensive du prédécès du donateur sont soumises à des droits de succession. Auparavant, en vertu de l'article 7 du Code des droits de succession, des droits de succession n'étaient dus sur ces donations qu'en cas de décès du donateur dans les trois années suivant la donation.

B.2.4. La disposition attaquée est entrée en vigueur le 1er janvier 2005 et s'applique aux successions ouvertes à partir de cette date.

B.2.5. Les requérants, qui habitent actuellement dans la Région flamande, peuvent être affectés directement et défavorablement par la disposition attaquée et justifient de l'intérêt requis.

B.3. L'exception doit être rejetée.

Quant au premier moyen

B.4.1. Conformément à l'article 3, alinéa 1er, 4^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, les droits de succession d'habitants du Royaume sont des impôts régionaux. L'article 4, § 1er, de la même loi, modifié par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, attribue aux régions la compétence de modifier « le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations » des droits de succession.

B.4.2. Selon les requérants, la disposition attaquée viole l'article 4, § 1er, de la loi spéciale de financement en ce qu'elle modifie la matière imposable des droits de succession, ce qui est demeuré une compétence fédérale.

B.4.3. La notion de « matière imposable » désigne le fait ou la situation que frappe l'impôt. En ce qui concerne les droits de succession, la matière imposable est le transfert de biens résultant d'un décès. La « base imposable » est le montant sur lequel se calcule l'impôt. En matière de droits de succession, la base imposable est la valeur de tous les biens recueillis à l'occasion d'un décès, c'est-à-dire la valeur de la masse successorale, après déduction des dettes (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, pp. 157-158).

B.4.4. La disposition attaquée ne modifie pas les caractéristiques civiles de la donation sous condition suspensive de la survie du donataire. Il s'agit d'une disposition instaurant une fiction juridique qui assimile ce type de donation à un legs en droit fiscal, en vue de la perception des droits de succession, et qui inclut à cette fin le montant de la donation dans la masse successorale. Elle modifie dès lors la base d'imposition des droits de succession et relève donc de la compétence des régions en vertu de l'article 4, § 1er, de la loi spéciale de financement.

B.5. Le premier moyen ne peut être admis.

Quant au deuxième moyen

B.6.1. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de sécurité juridique et le principe de confiance.

Les requérants reprochent à la disposition attaquée de s'appliquer à toutes les successions qui s'ouvrent à partir du 1er janvier 2005 et de ne pas prévoir une disposition transitoire pour les donations qui ont été faites avant cette date.

B.6.2. Le Gouvernement flamand soutient que le moyen n'est pas recevable, parce que l'absence d'un droit transitoire ne résulte pas de la disposition attaquée mais de l'article 95, non attaqué, du décret du 24 décembre 2004, qui règle l'entrée en vigueur de la disposition attaquée.

B.6.3. Il ressort de l'exposé du moyen que les griefs des requérants sont dirigés aussi bien contre l'article 13 du décret attaqué que contre l'article 95 du même décret, qui y est indissociablement lié et qui en règle l'entrée en vigueur. L'exception soulevée par le Gouvernement flamand ne peut être admise.

B.7.1. L'article 131 du Code des droits d'enregistrement, tel qu'il s'applique dans la Région flamande, fixe un tarif réduit des droits d'enregistrement pour les donations entre vifs de biens meubles. Ce tarif prévoit un taux de 3 p.c. pour les donations en ligne directe et entre époux et un taux de 7 p.c. pour les donations à d'autres personnes.

Cette mesure, instaurée par l'article 43 du décret du Parlement flamand du 19 décembre 2003, avait pour but de faire disparaître un obstacle fiscal entravant la transmission des patrimoines mobiliers d'une génération à l'autre au cours de la vie du cédant (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2004-2005, n° 124/1, pp. 11 et 12).

B.7.2. L'article 13 du décret du Parlement flamand du 24 décembre 2004 soumet désormais aux droits de succession les donations entre vifs de biens meubles faites par le

défunt sous la condition suspensive du prédécès du donateur. Dans le même temps, l'article 14 du même décret soustrait ces donations à l'application de l'article 131 du Code des droits d'enregistrement.

B.7.3. Le législateur décrétoal motive comme suit la disposition attaquée :

« Il semble toutefois exister une manière facile de bénéficier du tarif flamand réduit, applicable aux donations, tout en différant la transmission des biens jusqu'au moment du décès. [...]

Et tel n'était en fait pas l'objectif que s'était fixé le législateur décrétoal en instaurant les tarifs particulièrement réduits.

Une donation de biens meubles sous la condition suspensive du décès a, sur le plan civil, quasiment les mêmes effets qu'un legs. Cependant, ces actes sont soumis depuis le 1er janvier 2004 à des tarifs fiscaux fort différents.

Le Gouvernement flamand considère dès lors qu'il est tout à fait logique qu'une donation de biens meubles sous la condition suspensive du décès du donateur soit assimilée, sur le plan fiscal, à un legs. On évite ainsi un traitement inégal par rapport au testateur qui fait un legs de biens meubles, lequel, par définition, ne sortit ses effets qu'au moment du décès » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2004-2005, n° 124/1, pp. 11 et 12).

B.8.1. Etant donné que la disposition attaquée entre en vigueur le 1er janvier 2005, elle s'applique à toutes les successions qui s'ouvrent à partir de cette date et elle concerne également les donations qui ont été faites avant le 31 décembre 2004, soit la date de la publication du décret du 24 décembre 2004.

B.8.2. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

B.8.3. Conformément à l'article 894 du Code civil, une donation est en principe irrévocable. La convention de donation existe *ab initio* et elle lie les parties au contrat, même lorsque l'acte contient une condition.

Une donation sous condition suspensive ne produit toutefois pas son plein effet tant que la condition suspensive n'est pas réalisée.

B.8.4. En matière de droits de succession, la dette fiscale naît définitivement à la date du décès.

Lorsqu'une donation sous la condition suspensive du prédécès du donateur est assimilée à un legs pour la perception des droits de succession, la dette fiscale naît par conséquent au moment de la réalisation de cette condition suspensive. Avant la réalisation de cette condition, il n'y a pas de point de rattachement pour la perception de l'impôt.

Une loi qui modifie avant ce moment la base imposable en matière de droits de succession n'a pas d'effet rétroactif.

B.9.1. Toute loi, qu'elle ait ou non un effet rétroactif, instaure, en fixant une date à laquelle ses dispositions entrent en vigueur, une distinction entre les personnes qui sont concernées par des situations juridiques régies par la règle antérieure et les personnes qui sont concernées par des situations juridiques régies par la règle nouvelle. Semblable distinction ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution. A peine de rendre impossible toute modification de la loi, il ne peut être considéré qu'une disposition nouvelle viole les articles constitutionnels susdits par cela seul qu'elle modifie les conditions d'application de la législation ancienne et pour le seul motif qu'elle déjouerait les calculs de ceux qui se sont fiés à la situation ancienne ou qu'elle déjouerait les attentes d'une partie à un procès.

B.9.2. Il appartient au législateur de régler l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle et de décider de prévoir ou non des mesures transitoires. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si la date d'entrée en vigueur établit une différence de traitement insusceptible de justification raisonnable.

B.9.3. En assimilant à un legs la donation faite sous la condition suspensive du décès du donateur, en vue de la perception des droits de succession, le législateur décréteil, comme le révèle le B.7.3, n'a fait que rendre le plus conformes possible à leur objectif initial les dispositions en matière de droits d'enregistrement et de succession.

Le législateur décrétoal peut prendre des mesures en vue de contrer les procédés par lesquels des contribuables cherchent à bénéficier d'un régime fiscal pour des cas que le législateur décrétoal n'entendait pas soumettre à ce régime.

B.9.4. Sans doute les requérants, qui avaient espéré que les anciennes règles seraient maintenues, ont-ils été déçus dans leurs attentes par la nouvelle réglementation, mais lors de l'établissement d'une donation sous condition suspensive, la possibilité que la législation fiscale subisse des modifications avant que la condition soit accomplie n'était pas à exclure.

Dès lors que les donations visées sont désormais, d'une part, soustraites aux droits d'enregistrement et, d'autre part, assimilées à un legs de biens meubles, les dispositions attaquées n'imposent pas d'obligations disproportionnées à ceux qui ont fait, avant l'entrée en vigueur de ces dispositions, une donation sous la condition suspensive du prédécès du donateur.

B.10. Le deuxième moyen ne peut être accueilli.

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 26 avril 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts