

Numéro du rôle : 6904
Arrêt n° 63/2019 du 8 mai 2019

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 20 du Code des droits de succession, posées par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par arrêt du 27 mars 2018 en cause de la Région flamande, représentée par le Gouvernement flamand, contre Dominique Casier, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 18 avril 2018, la Cour d'appel d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 20 du Code des droits de succession, tel qu'il était applicable au moment du décès de Ghislena Jordens, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec les principes généraux de la sécurité juridique et du procès équitable, en ce qu'il doit être interprété en ce sens que l'héritier ou le contribuable doit toujours être condamné aux dépens, en ce compris à l'indemnité de procédure et aux éventuels frais d'expertise, alors que, conformément à l'article 1017 du Code judiciaire, la partie succombante est condamnée aux dépens ?

2. L'article 20 du Code des droits de succession, tel qu'il était applicable au moment du décès de Ghislena Jordens, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il doit être interprété en ce sens que l'héritier ou le contribuable doit toujours être condamné aux dépens, en ce compris à l'indemnité de procédure et aux éventuels frais d'expertise, alors que les frais d'une expertise de contrôle sont uniquement mis à charge du contribuable lorsque l'estimation contenue dans la déclaration est inférieure à l'évaluation fixée par l'expertise et/ou lorsqu'une amende est exigible (articles 121 et 127 du Code des droits de succession) ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Dominique Casier, assisté et représenté par Me P. Willemys, avocat au barreau de Louvain;

- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me B. Martel et Me K. Caluwaert, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me L. De Schepper, avocat au barreau de Flandre occidentale.

Le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 16 janvier 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 6 février 2019 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 6 février 2019.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

À la suite d'un décès, D. Casier a, en tant que légataire particulier, hérité d'un garage. Conformément à l'article 20 du Code des droits de succession, ce garage a fait l'objet d'une expertise préalable, à la demande et aux frais de D. Casier, partie demanderesse devant la juridiction *a quo*. Dans le rapport d'expertise, la valeur du garage est estimée à 40 000 euros.

D. Casier a ensuite contesté cette expertise préalable devant le juge. Par jugement interlocutoire du 16 décembre 2009, le Tribunal de première instance de Bruges a désigné un expert qui a estimé la valeur du garage à 27 213,64 euros. Le 22 février 2012, le Tribunal de première instance de Bruges a toutefois débouté D. Casier de son action en justice et l'a condamné aux dépens.

D. Casier a alors interjeté appel. La Cour d'appel de Gand a déclaré l'action fondée et a fixé la valeur du garage à 27 213,64 euros. L'État belge (actuellement la Région flamande qui succède à l'État belge) a également été condamné au paiement des frais de justice.

Un pourvoi en cassation a été introduit contre cet arrêt. Par son arrêt du 5 novembre 2015, la Cour de cassation a cassé l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Gand en ce qu'il condamnait l'État belge au paiement des frais de justice. La Cour de cassation a jugé qu'en égard à l'article 2 du Code judiciaire, les frais de justice relatifs à la contestation d'une expertise préalable relèvent de l'article 20 du Code des droits de succession et, dès lors, sont toujours à charge du contribuable. La Cour de cassation a renvoyé l'affaire devant la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour d'appel d'Anvers se demande si, dans l'interprétation donnée par la Cour de cassation, la disposition en cause ne crée pas une différence de traitement injustifiée. Ces éléments amènent la juridiction *a quo* à soumettre à la Cour les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. En ce qui concerne la première question préjudicielle, D. Casier estime que la disposition en cause viole les articles 10 et 11 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle, par dérogation à l'article 1017 du Code judiciaire, le contribuable doit toujours être condamné au paiement des frais de justice, même s'il obtient gain de cause.

Une différence de traitement injustifiée serait ainsi créée entre les parties au procès, en ce que l'une d'elles peut intenter une action en justice sans risque, alors que l'autre doit toujours être condamnée au paiement des frais de justice. Une différence de traitement injustifiée naîtrait également entre, d'une part, les personnes qui défendent leurs droits, avec ou non l'intervention d'un expert, et qui ne doivent pas supporter les frais de justice si elles obtiennent gain de cause (article 1017 du Code judiciaire) et, d'autre part, les contribuables dont les biens ont fait l'objet d'une expertise, qui contestent celle-ci devant le juge et obtiennent gain de cause, et qui doivent toujours supporter les frais de la procédure (article 20 du Code des droits de succession).

Selon D. Casier, lorsqu'il a modifié en 2004 l'article 120 du Code des droits de succession et qu'il a permis à des justiciables d'introduire une action en justice en contestation de l'expertise, le législateur a omis d'adapter l'article 20 du même Code. En d'autres termes, les frais visés dans la disposition en cause ne pourraient concerner que les frais liés à l'expertise préalable, et non ceux liés à la procédure judiciaire. En juger autrement signifie, selon lui, que la disposition en cause violerait manifestement les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et du droit à un procès équitable. Il ajoute que l'accès

au juge serait déraisonnablement limité si le contribuable qui obtient gain de cause doit toujours être condamné au paiement des frais de justice.

En ce qui concerne la seconde question préjudicielle, D. Casier considère qu'en ce qui concerne le fait de supporter le paiement des frais de justice, la différence de traitement créée entre les contribuables, selon qu'ils sont engagés dans une procédure relative à l'expertise préalable (article 120 du Code des droits de succession) ou à l'expertise de contrôle (article 121 du Code des droits de succession), n'est ni fondée sur un critère de distinction objectif, ni raisonnablement justifiée. Ce ne serait que dans le premier cas que les frais devraient toujours être supportés par le contribuable.

Selon D. Casier, les questions préjudicielles appellent une réponse affirmative.

A.2. Le Gouvernement flamand estime qu'eu égard aux portées parallèles des deux questions préjudicielles, il convient d'examiner celles-ci conjointement. Il déclare tout d'abord que le législateur pouvait prévoir, sans violer le principe d'égalité, que par dérogation à l'article 1017, alinéa 1er, du Code judiciaire, et à l'article 121 du Code des droits de succession, les frais, y compris les frais de justice, demeurent à charge du contribuable qui a fait la demande d'expertise.

Il soutient que le législateur, qui dispose en la matière d'un large pouvoir discrétionnaire, a fait un choix politique légitime en prévoyant que les frais liés à l'expertise sont mis à charge du contribuable, même lorsque celui-ci obtient gain de cause. Il estime logique que ce soit au contribuable qui en fait la demande d'assumer également tous les frais liés à la procédure de l'expertise préalable. Ce choix politique ne serait ni disproportionné ni manifestement déraisonnable. À cet égard, il attire l'attention sur le fait que le contribuable est libre de choisir et qu'en aucun cas, il n'est obligé de faire réaliser une expertise préalable. Le contribuable qui choisit de faire réaliser l'expertise préalable doit assumer les conséquences financières de son choix. Ainsi, c'est au contribuable qui demande une expertise préalable de payer les frais de justice, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation. La simple circonstance que le régime des frais en cause déroge au régime de droit commun prévu par le Code judiciaire n'enlèverait rien à la pertinence de ce qui précède.

En ce qui concerne la comparaison avec le régime des frais prévu par le Code judiciaire, le Gouvernement flamand observe encore que, dans la procédure de contestation en cause, il n'est question ni de parties qui obtiennent gain de cause ni de parties succombantes. Selon lui, il n'est dès lors pas pertinent de savoir qui obtient gain de cause ou non pour déterminer qui doit payer les frais. Le législateur pourrait dès lors raisonnablement juger que les frais de l'expertise préalable, y compris les frais de justice, doivent être supportés par le demandeur. Selon lui, cette justification raisonnable découle aussi du fait que l'article 1017, alinéa 1er, du Code judiciaire autorise des régimes de frais dérogatoires.

Il soutient également qu'il n'est pas manifestement déraisonnable, en ce qui concerne le régime des frais, qu'il existe une différence de traitement entre l'expertise de contrôle et l'expertise préalable. Il estime que les deux procédures sont fondamentalement différentes de par leur nature, de sorte qu'il n'est pas déraisonnable de prévoir des régimes distincts en ce qui concerne les frais. Quant aux différences, il pointe le droit d'initiative et la finalité. Il soutient que l'initiative qui consiste à demander l'expertise de contrôle incombe au receveur, alors que l'initiative qui consiste à demander une expertise préalable incombe au contribuable. L'objectif poursuivi par l'expertise de contrôle ne consisterait pas non plus à garantir la certitude en ce qui concerne la valeur d'un bien, mais à lutter contre la fraude fiscale en constatant qu'un bien a fait l'objet d'expertises trop basses, sous peine d'une majoration d'impôt. Le Gouvernement flamand fait valoir que le contribuable peut donc être contraint malgré lui de discuter de la valeur d'un bien. Selon le Gouvernement flamand, il n'est pas manifestement déraisonnable, dans ce contexte, que les frais de justice ne soient mis à charge du contribuable que s'il est constaté que la valeur déclarée du bien a été sérieusement sous-estimée.

Le Gouvernement flamand conclut que les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

A.3. Selon le Conseil des ministres, les situations comparées l'une à l'autre dans la seconde question préjudicielle ne sont pas comparables. Il s'agirait de phases distinctes dans l'établissement des droits de succession dus, avec à chaque fois un autre initiateur et une autre finalité, ce qui justifierait l'application de règles différentes en ce qui concerne les frais. Il estime dès lors que l'article 20 du Code des droits de succession ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Le Conseil des ministres soutient ensuite que la *ratio legis* de l'article 20 du Code des droits de succession est de parvenir à une expertise définitive d'un bien en vue de déterminer l'impôt dû. Le caractère définitif de l'expertise signifie, selon lui, que l'action en justice prévue par l'article 120 du Code des droits de succession, soit n'a pas été intentée, soit a été menée à son terme. Cette action en justice ainsi que les voies de recours feraient dès lors partie de la procédure particulière prévue par le Code des droits de succession devant conduire à une expertise définitive dont les coûts seraient à charge du contribuable, conformément à la disposition en cause. Cette situation signifierait que cette *lex specialis* exclut expressément le régime des frais prévu par le Code judiciaire. Il renvoie à cet égard à l'article 1017 du Code judiciaire, qui permet l'application de régimes de frais dérogatoires, comme l'article 20 du Code des droits de succession. Il relèverait de la liberté politique du législateur de prévoir ou non un régime spécial.

En outre, le Conseil des ministres estime que l'autorité ne peut pas être assimilée à une partie succombante et que le contribuable ne peut pas être assimilé à une partie qui obtient gain de cause, puisque l'expertise préalable n'a lieu qu'à l'initiative du contribuable, à un moment où l'autorité n'est pas encore intervenue. Il soutient que lorsqu'un contribuable sollicite le juge pour contester une expertise effectuée à sa demande, l'autorité n'est concernée que pour rendre le rapport d'expertise opposable et définitif. Ainsi, le caractère volontaire du recours au juge aurait pour conséquence que le contribuable doit supporter tous les frais de justice. Il affirme qu'il ne serait pas logique que l'autorité soit condamnée à payer les frais de justice dans une procédure qu'elle n'a pas voulue.

Il déclare enfin que le fait de mettre les frais de justice à charge du contribuable ne constitue pas une entrave à son accès au juge, parce qu'il ne serait pas obligé de demander une expertise préalable. Le contribuable pourrait également réaliser lui-même une expertise et attendre ensuite que l'autorité introduise une procédure en contestation au moyen d'une expertise de contrôle.

Le Conseil des ministres estime que la seconde question préjudicielle appelle une réponse négative, ce qui a pour conséquence, selon lui, que la première question préjudicielle appelle elle aussi une réponse négative.

- B -

B.1. Les deux questions préjudicielles portent sur l'article 20 du Code des droits de succession, tel qu'il est applicable en Région flamande.

B.2.1. L'article 20 du Code des droits de succession dispose :

« Les héritiers, légataires et donataires universels et, en général, toutes les personnes tenues au dépôt d'une déclaration de succession peuvent, avant déclaration et au plus tard avant l'expiration du délai de dépôt, demander qu'il soit procédé, à leurs frais, à l'évaluation de tout ou partie des biens successoraux se trouvant en Belgique et qui doivent ou peuvent être déclarés pour leur valeur vénale.

Ils notifient leur décision à cet égard par lettre recommandée à la poste, envoyée au receveur du bureau où la déclaration doit être déposée.

Il est procédé conformément aux articles 113 à 120 et 122.

L'estimation est définitive et sert de base à la liquidation de l'impôt ».

La disposition en cause permet à toutes les personnes tenues au dépôt d'une déclaration de succession de demander, avant déclaration et au plus tard avant l'expiration du délai de dépôt, qu'il soit procédé à leurs frais à une expertise préalable de l'actif imposable.

L'expertise préalable vise à garantir que l'estimation de la valeur vénale des biens soumis aux droits de succession et de mutation par décès serve de base au calcul de ces droits.

B.2.2. L'article 120 du Code des droits de succession permet tant au receveur qu'au contribuable de contester une expertise.

Cet article dispose :

« Tant le receveur que la partie peut contester l'expertise en introduisant une action en justice. Cette action doit être intentée, à peine de déchéance, dans le délai d'un mois à compter de la date de la signification du rapport ».

B.2.3. L'article 121 du Code des droits de succession met à charge du contribuable les frais de la procédure d'expertise de contrôle, si la valeur qu'il a déclarée, en ce qui concerne le bien objet de la succession, est définitivement jugée insuffisante.

Cet article dispose :

« Si l'estimation contenue dans la déclaration est inférieure à l'évaluation fixée par l'expertise, il est réclamé, par voie de contrainte, au débiteur :

1° le supplément de droit;

2° l'intérêt moratoire à compter de l'expiration du délai accordé par la loi pour le paiement des droits;

3° l'amende prévue à l'article 127;

4° les frais de la procédure, le cas échéant.

Lesdits frais sont à la charge de la partie, lorsqu'une amende est exigible ».

B.3. La Cour de cassation considère le régime des frais contenu dans l'article 20 du Code des droits de succession, lu en combinaison avec l'article 120 du même Code, comme une règle de procédure d'exception, de sorte que le juge ne peut pas régler les frais de justice conformément aux dispositions du Code judiciaire (articles 2 et 1017, alinéa 1er, du Code judiciaire). La Cour de cassation interprète donc l'article 20 du Code des droits de succession en ce sens que les frais de l'expertise préalable, y compris les frais de la procédure judiciaire, tels que les frais de l'expertise et l'indemnité de procédure, sont toujours à charge du contribuable, par dérogation au régime des frais de justice précité contenu dans le Code judiciaire (Cass., 5 novembre 2015, F.14.0004.N).

B.4. Les deux questions préjudicielles invitent la Cour à examiner si l'article 20 du Code des droits de succession est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et du procès équitable, dans l'interprétation exposée en B.3.

En ce qui concerne la condamnation aux dépens, la situation des parties au procès dans le cadre de l'expertise préalable est comparée, d'une part, à celle des parties au procès conformément au Code judiciaire (première question préjudicielle) et, d'autre part, à celle des parties au procès dans le cadre de l'expertise de contrôle (seconde question préjudicielle).

Les frais de justice qui découlent des procédures relatives à l'expertise préalable sont toujours à charge du contribuable, même si celui-ci a obtenu gain de cause, alors que, d'une part, la partie succombante est tenue au paiement des frais de justice dans le régime des frais contenu dans l'article 1017, alinéa 1er, du Code judiciaire et que, d'autre part, le contribuable auquel une expertise de contrôle a été opposée conformément à l'article 121 du Code des droits de succession n'est pas toujours tenu au paiement des frais de justice.

Les deux questions préjudicielles étant étroitement liées, elles sont examinées conjointement.

B.5. Le droit d'accès au juge, qui peut faire l'objet de restrictions financières, et le principe de l'égalité des armes impliquent l'obligation de garantir un juste équilibre entre les

parties au procès et d'offrir à chaque partie la possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son ou ses adversaires (CEDH, *Dombo c. Pays-Bas*, 27 octobre 1993, § 33; grande chambre, *Öçalan c. Turquie*, 12 mai 2005, § 140; *Yvon c. France*, 24 avril 2003, § 31; *Roux c. France*, 25 avril 2006, § 23; *Batsanina c. Russie*, 26 mai 2009, § 22; *Versini c. France*, 11 mai 2010, § 62).

B.6. En soi, des règles qui mettent des frais à charge d'une des parties ne portent pas atteinte au droit, précité, d'accès au juge. Le droit d'accès au juge doit toutefois être garanti dans le respect du principe de l'égalité des armes, qui exige, entre autres, que toutes les parties au procès soient traitées de manière égale en ce qui concerne le fait d'assumer le risque d'un procès.

B.7. L'article 20 du Code des droits de succession, tel qu'il est interprété en B.3, met à charge du contribuable les frais de justice, dont ceux de l'expertise et l'indemnité de procédure, en ce qu'ils font partie des frais de l'évaluation, que ce contribuable ait obtenu gain de cause ou non dans le cadre de la procédure judiciaire en contestation. L'administration fiscale qui succomberait ne doit donc jamais supporter les frais de justice, de sorte qu'elle n'assume pas le moindre risque lors de l'introduction d'une action en contestation.

La disposition en cause, telle qu'elle est interprétée en B.3, fait donc naître une différence de traitement entre deux catégories de justiciables qui soumettent au juge un litige relatif à une estimation : le contribuable doit toujours supporter les frais de justice, alors que l'administration fiscale ne doit jamais les supporter, même lorsqu'elle a introduit la procédure judiciaire en vain.

B.8. Il est porté une atteinte dénuée de justification raisonnable au droit à un égal accès au juge, en ce que l'article 20 du Code des droits de succession, tel qu'il est interprété en B.3, dispose que non seulement les frais de l'expertise préalable, mais également les frais de justice qui découlent de l'action en contestation de cette expertise, sont toujours intégralement à charge du contribuable.

Dans l'interprétation exposée en B.3, l'article 20 du Code des droits de succession n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et du droit à un procès équitable, en particulier le principe de l'égalité des armes, et les questions préjudicielles appellent une réponse affirmative.

B.9. La disposition en cause peut toutefois également être interprétée en ce sens que les frais qu'elle vise portent sur les frais de l'expertise préalable et non sur les frais de justice qui découlent de l'action en contestation de cette expertise, visée à l'article 120 du Code des droits de succession.

Dans cette interprétation, l'article 20 du Code des droits de succession est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et du droit à un procès équitable, en particulier le principe de l'égalité des armes, et les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 20 du Code des droits de succession, interprété en ce sens que non seulement les frais de l'expertise préalable, mais également les frais de justice qui découlent de l'action en contestation de cette expertise sont toujours intégralement à charge du contribuable, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et du procès équitable, en particulier le principe de l'égalité des armes.

- La même disposition, interprétée en ce sens que les frais qu'elle vise portent sur les frais de l'expertise préalable et non sur les frais de justice qui découlent de l'action en contestation de cette expertise, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de la sécurité juridique et du procès équitable, en particulier le principe de l'égalité des armes.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 8 mai 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A Alen