CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 88.228 du 26 juin 2000

A.80.132/XIII-856

En cause : 1. **RICKER** Juliette,

2. **HULIN** Jean-Pierre,

3. **HULIN** Nicole,

ayant tous élu domicile chez
Me Emmanuel de WILDE d'ESTMAEL, avocat,
avenue de Broqueville 116/10
1200 Bruxelles,

contre :

la Région wallonne,
représentée par son Gouvernement,

ayant élu domicile chez
Me Jean BOURTEMBOURG, avocat,
rue de Suisse 24
1060 Bruxelles.

LE CONSEIL D'ETAT, XIII^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 4 septembre 1998 par Juliette RICKER, Jean-Pierre HULIN et Nicole HULIN qui demandent l'annulation de :

1. la décision prise le 20 août 1998 par le Ministre du Budget, de l'Emploi et de la Formation rejetant le recours introduit le 16 juillet 1998 contre la décision du 7 juillet 1998;

2. la décision prise le 7 juillet 1998 par la direction générale de l'économie et de l'emploi du Gouvernement

wallon selon laquelle l’entreprise agricole qu’ils exploitent ne remplit pas les conditions visées à l’article 60*bis* du Code des droits de succession inséré par le décret-programme du 17 décembre 1997 au motif que l’entreprise n’occupe pas de travailleurs;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. THIBAUT, auditeur au Conseil d'Etat;

Vu l'ordonnance du 16 novembre 1999 ordonnant le dépôt au greffe du dossier et du rapport;

Vu la notification du rapport aux parties et les derniers mémoires;

Vu l'ordonnance du 5 avril 2000, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 11 mai 2000;

Entendu, en son rapport, M. LEROY, conseiller d'Etat;

Entendu, en leurs observations, Me S. WYNSDAU, loco Me E. de WILDE d'ESTMAEL, avocat, comparaissant pour les requérants, et Me J. BOURTEMBOURG, avocat, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis contraire, M. THIBAUT, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que les faits utiles à l’examen du recours se présentent comme suit :

Le 9 janvier 1990, Jean-Pierre et Nicole HULIN, deuxième et troisième requérants, constituent avec leur frère Etienne HULIN une société agricole établie à Péronnes-Lez-Binche, qu'Etienne HULIN exploite seul en qualité d'associé-gérant.

Le 3 février 1998, Etienne HULIN décède *ab intestat* et laisse les trois requérants comme seuls héritiers, qui recueillent les 6.900 parts sociales de la société agricole. Les trois héritiers décident d'en poursuivre l'exploitation. Le 10 juin 1998, le notaire des requérants adresse une demande d'attestation aux services de la partie adverse en vue d'une réduction des droits de succession à 3 p.c. sur les parts de la société agricole, en application de l'article 60*bis* du Code des droits de succession, inséré par l'article 2 du décret-programme du 17 décembre 1997 portant diverses mesures en matière d'impôts, taxes et redevances, de logement, de recherche, d'environnement, de pouvoirs locaux et de transports; il précise que cette société n'employait aucun travailleur.

Le 7 juillet 1998, le directeur général de l'économie et de l'emploi de la partie adverse refuse la délivrance d'une attestation en application de l'article 60*bis* du Code des droits de succession, pour un motif exprimé comme suit : «60*bis*, § 3, 2°, l'entreprise n'occupe pas de travailleurs». Il s'agit du second acte attaqué.

Le 16 juillet 1998, les requérants introduisent le recours prévu à l'article 6 de l'arrêté du Gouvernement wallon du 30 avril 1998 relatif au taux réduit sur les droits de succession en cas de transmission d'entreprises. Le 20 août 1998, le Ministre du Budget, de l'Emploi et de la Formation de la partie adverse déclare non fondé le recours introduit par les requérants et «maintient» la décision du 7 juillet 1998. Il s'agit du premier acte attaqué. Il est rédigé comme suit :

« Le Ministre du Budget et des Finances, de l'Emploi et de la Formation,

Vu le décret-programme du 17 décembre 1997 portant diverses mesures en matière d'impôts, taxes et redevances, de logement, de recherche, d'environnement, de pouvoirs locaux et de transports, notamment l'article 2 insérant un article 60*bis* dans le Code des droits de succession;

Vu l'arrêté du Gouvernement wallon du 30 avril 1998 relatif au taux réduit sur les droits de succession en cas de transmission d'entreprises, notamment l'article 1er, 1° et 6°;

Vu la demande de délivrance d'attestation introduite le 10 juin 1998 par le mandataire des successeurs de la société agricole Ferme Etienne HULIN;

Vu la décision du 7 juillet 1998 du directeur général de l'administration habilité par l'article 2 de l'arrête du Gouvernement wallon du 30 avril 1998, notifiée au mandataire des successeurs;

Vu le recours introduit, dans les délais requis, par le conseil des successeurs, Me Emmanuel de WILDE d'ESTMAEL, par courrier recommandé du 16 juillet 1998, reçu le 23 juillet 1998;

Décide

Attendu que les requérants estiment à titre principal que la décision du 7 juillet 1998 motivée comme suit «La condition visée à l'article 60*bis*, § 3, 2°, n'est pas respectée, l'entreprise n'occupant pas de travailleurs» est erronée en droit au motif que l'article 60*bis*, § 3, inséré dans le Code des droits de succession par le décret du 17 décembre 1997 précité vise une condition à remplir après le décès du *de cujus* alors que l'article 60*bis*, § 1er, ne comprend pas de condition d'emploi à respecter au moment du décès du *de cujus*;

Attendu qu'il résulte du commentaire des articles suivant l'exposé des motifs du projet de décret-programme (...) que le «nombre de travailleurs employés est fixé sur base des déclarations requises par la législation sociale. Les travailleurs visés à l'article 5 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail n'entrent donc pas en ligne de compte»;

Attendu qu'il résulte également du rapport présenté au nom de la Commission du Budget, des Affaires générales et des Relations extérieures par Monsieur WAHL (...) que le Ministre, répondant à une question de Monsieur FICHEROULLE, a précisé que «le critère relatif au maintien de l'emploi ne concerne que les salariés»;

Attendu que l'article 3, 1er, 5° et § 3, 2o, de l'arrêté du Gouvernement wallon du 30 avril 1998 précité fait exclusivement référence à la notion de travailleurs engagés sous contrat de travail et soumis à l'O.N.S.S. exprimée en équivalent temps plein;

Attendu que la notion d'associé gérant fournissant un travail physique tel que déterminé par l'article 1er de la loi du 12 juillet 1979 ne peut être assimilée à celle de travailleur au sens de la loi du 3 juillet 1978 à laquelle le législateur fait référence;

Attendu que les requérants prétendent à tort que le législateur décrétal ne peut créer une différence de traitement entre les successeurs héritiers des personnes qui étaient à la tête d'entreprises occupant des travailleurs salariés et celles qui héritent ou succèdent à des personnes qui étaient à la tête d'entreprises occupant des travailleurs non salariés, tels que des associés gérants de sociétés agricoles au motif que ce faisant la législation serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution;

Attendu que la Cour d'arbitrage effectue ce contrôle de constitutionnalité selon des critères d'appréciation de proportionnalité, de marginalité et de justification; qu'il n'appartient pas aux requérants de s'y substituer;

Par ces motifs,

- de déclarer le recours introduit par les requérants non fondé

- en conséquence, de maintenir la décision du 7 juillet 1998»;

Considérant que le recours est dirigé à la fois contre la décision du directeur général du 7 juillet 1998 qui déclare que les requérants ne remplissent pas les conditions visées à l'article 60*bis*, et contre la décision ministérielle du 20 août 1998 qui «maintient» la décision du 7 juillet 1998; que le recours organisé par l'article 6 de l'arrêté du Gouvernement wallon du 30 avril 1998 relatif au taux réduit sur les droits de succession en cas de transmission d'entreprises est un recours en réformation, de sorte que la décision prise le 7 juillet a été remplacée par celle que le ministre a prise le 20 août, quels que soient les termes utilisés pour la rédaction de

celle-ci; qu’en son second objet, le recours n’est pas recevable;

Considérant que l’auditeur rapporteur conteste la compétence du Conseil d’Etat dans les termes suivants, auxquels la partie adverse se rallie dans son dernier mémoire :

« Les articles 144 et 145 de la Constitution réservent la connaissance des contestations relatives aux droits civils et politiques aux cours et tribunaux, sauf exception légale pour ces derniers droits.

Afin de déterminer l’objet véritable de la requête qui ne se confond pas nécessairement avec celui énoncé par celle-ci ou qui résulte de son interprétation, on ne peut avoir égard qu’à la qualification de l’objet de la requête par rapport aux règles fondamentales de compétences fixées par la Constitution.

L’article 2 du décret-programme du 17 décembre 1997 portant diverses mesures en matière d’impôts, taxes et redevances, de logement, de recherche, d’environnement, de pouvoirs locaux et de transports a inséré, pour la Région wallonne, dans le Code des droits de succession, un article 60*bis* rédigé comme suit :

" Art. 60*bis*. § 1er. Par dérogation aux articles 48 et 48.2, le droit de succession est fixé à 3 % sur la part nette dans une entreprise pour autant que la succession ou la liquidation du régime matrimonial consécutive au décès :

1° comprenne des biens composant une universalité, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le *de cujus* ou son conjoint exerçait, au jour du décès, une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière;

2° comprenne la pleine propriété de titres d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un Etat membre de l'Union européenne et qui se livre à une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou forestière. L'ensemble des titres qui ont été transmis doit représenter au moins 25 % des droits de vote à l'assemblée générale.

Au cas où l'ensemble des titres qui ont été transmis représente moins de 50 % des droits de vote à l'assemblée générale, un pacte d'actionnariat doit en outre être conclu portant sur au moins 50 % des droits de vote à l'assemblée générale. Dans ce pacte

d'actionnariat les parties s'engagent à respecter les conditions visées au § 3 du présent article.

§ 2. Par part nette, il faut entendre la valeur de l'ensemble des biens visés au § 1er, 1°, ou la valeur des titres visés au § 1er, 2°, diminuée des dettes, à l'exclusion de celles contractées spécialement pour acquérir ou conserver d'autres biens.

§ 3. La disposition reprise au § 1er n'est applicable qu'à condition que :

1° l'entreprise poursuive une activité pendant au moins cinq ans après le décès;

2° le nombre de travailleurs dans l'entreprise, exprimé en unités de temps plein, soit maintenu au moins à 75 % et ce, d'année en année durant les cinq premières années après le décès;

3° les avoirs investis dans une exploitation visée au § 1er, 1°, ou le capital social d'une société visée au § 1er, 2°, ne diminuent pas à la suite de prélèvements ou de distributions au cours des cinq premières années après le décès;

4° les successeurs remettent au receveur compétent, lors de la déclaration de succession, une attestation délivrée par le Gouvernement de la Région wallonne qui confirme que les conditions requises sont remplies. Le Gouvernement de la Région wallonne détermine les modalités de la demande et de la délivrance de ladite attestation;

5° les successeurs ayant bénéficié de la réduction prévue par le présent article doivent en outre, pendant la période de cinq ans après le décès, fournir annuellement la preuve que les conditions pour bénéficier du tarif réduit restent remplies. Le Gouvernement de la Région wallonne détermine les modalités de cette preuve annuelle".

Il se déduit de cette disposition que les parties requérantes tirent directement de la disposition décrétale le droit de ne payer qu'un montant réduit de droits de succession (3%) pour autant que les conditions objectives déterminées par le § 3 de l'article 60*bis* soient remplies. La circonstance que, pour l'établissement de ce droit à ne payer que des droits de succession limités, le décret-programme précité ait habilité le Gouvernement régional à déterminer les modalités de la demande et de la délivrance d'une attestation confirmant que les conditions objectives du décret sont remplies, ne confère pas à l'autorité administrative un quelconque pouvoir discrétionnaire pour apprécier si les conditions sont remplies.

Les parties requérantes peuvent ainsi faire valoir devant le juge judiciaire leur droit civil de ne payer que 3% à titre de droits de succession même si les services de la partie adverse considèrent, sans y être habilités par le décret précité, que les parties requérantes ne remplissent pas les conditions visées au décret.

L'attestation de l'autorité administrative n'est pas, *in casu*, un acte qui octroie aux parties requérantes le moindre droit mais ne sert qu'à faciliter leur démarche auprès du receveur fiscal compétent.

Dans la présente affaire, il ressort clairement de l'argumentation des parties requérantes qu'elles contestent le refus d'une autorité administrative d'exécuter une obligation qui correspond à un droit subjectif dont elles se prétendent titulaires (en prétendant satisfaire aux conditions du décret) et dans une matière où la compétence de l'administration est entièrement liée.

La circonstance que les parties divergent quant à l'interprétation de la disposition décrétale n'est pas de nature à modifier la compétence du Conseil d'Etat.

(suit une citation de l'arrêt nº 78.942 du 24 février 1999, ville de Liège).

Dans le présent litige, les parties requérantes ont la possibilité de réclamer à la partie adverse devant les tribunaux de l'ordre judiciaire la restitution de l'indu fiscal et de contester l'interprétation donnée par les auteurs des actes attaqués à l'article 60*bis* du Code des droits de succession en Région wallonne et disposent de la sorte d'une action à l'effet équivalent, voire plus étendu, qu'une action devant le Conseil d'Etat»;

Considérant que le paragraphe 3 de l'article 60*bis* précité subordonne le bénéfice de la réduction prévue au paragraphe 1er à la réunion des cinq conditions qu'il énumère; que, parmi celles-ci, les trois premières s'analysent en des conditions «de fond», relatives à la poursuite de l'activité économique de l'entreprise dans certaines conditions, et les deux dernières consistent en conditions «de forme», relatives à la manière de prouver que les trois premières conditions sont remplies; que toutes les conditions sont toutefois présentées sur pied d'égalité; qu'elles déterminent une décision que doit prendre l'autorité fédérale, qui est chargée de la

perception des droits de succession; que la quatrième condition (ainsi que, dans une moindre mesure, la cinquième qui n'est pas en cause en l'espèce) consiste en la remise d'un document établi par l'autorité régionale; qu'en l'absence de ce document, l'Etat fédéral ne peut accorder la réduction d'impôt, de sorte que les requérants ne pourraient se prévaloir d'aucun droit subjectif à l'encontre de celui-ci, quand bien même ils établiraient que les conditions «de fond» sont remplies; qu'inversement, en possession du document délivré par le Gouvernement régional, l'administration fiscale fédérale peut encore examiner si les autres conditions sont remplies; qu'en effet, la réduction de droits n'étant applicable que si les cinq conditions prescrites sont remplies, l'administration ne pourrait se fonder sur la réalisation de la troisième pour se dispenser d'examiner les quatre autres, quand bien même la troisième est censée couvrir ces quatre autres;

Considérant que l'objet du présent recours, dirigé contre un acte de la Région wallonne, est l'annulation de la décision par laquelle le Gouvernement wallon refuse de délivrer une attestation confirmant que les conditions requises sont remplies; que, dans le chef des requérants, cette action n'est substituée à aucune action tendant à faire valoir un droit subjectif dont ils seraient titulaires à l'égard de la Région; que la circonstance que l'attestation dont ils critiquent le refus doit leur permettre de faire valoir devant l'administration fiscale - qui relève de l'Etat fédéral -, et le cas échéant devant les tribunaux de l'ordre judiciaire, un droit subjectif politique à un taux de taxation réduit, n'emporte pas que le recours introduit devant le Conseil d'Etat contre l'acte de la Région serait substitué à une action judiciaire; qu'il apparaît que, dans la procédure complexe mise en place par l'article 60*bis*, la décision de la Région est indépendante, détachable en quelque sorte de celle sur le bénéfice du taux de taxation réduit, et

qu’elle émane d’un autre pouvoir public; que le Conseil d’Etat est compétent;

Considérant que les requérants prennent un premier moyen de la violation de l’article 78 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, de l’article 2 du décret-programme du 17 décembre 1997 portant diverses mesures en matière d’impôts, taxes et redevances, de recherche, d’environnement, de pouvoirs locaux et de transports, de l’excès de pouvoir et de l’incompétence de l’auteur de l’acte; qu’ils exposent en substance que l’article 60*bis* du Code des droits de succession, inséré par le décret-programme du 17 décembre précité, ne permet au Gouvernement wallon que d’adopter les modalités de la demande et de la délivrance de l’attestation en vue de la réduction des droits de succession mais n’a pas habilité le Gouvernement à instituer des voies de recours de manière telle que l'auteur du premier acte attaqué était incompétent pour agir comme instance de recours;

Considérant que l’article 60*bis* attribue compétence au Gouvernement wallon pour délivrer l'attestation; que la décision attaquée a bien été prise par celui-ci; qu’à supposer qu’il y ait une illégalité à attribuer un premier degré de décision à un fonctionnaire de l’administration régionale, les requérants qui ont exercé un recours dont l’effet a été de porter le pouvoir de décision à l’autorité désignée par le décret n’ont pas intérêt à soulever le moyen; que celui-ci est irrecevable;

Considérant que les requérants prennent un deuxième moyen de la violation de l’article 2 du décret-programme du 17 décembre 1997 précité, de la violation du principe selon lequel tout acte administratif doit reposer sur des motifs admissibles et non contradictoires en fait et en droit et de la violation de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes

administratifs; que, dans une première branche, ils exposent, en synthèse, que l'article 60*bis* précité, dans son paragraphe 3, vise les conditions à respecter après le décès du *de cujus* et qu'au moment de celui-ci, les conditions à respecter doivent être appréhendées sur la base du paragraphe 1er lequel ne reprend pas la condition retenue par l'acte attaqué pour fonder sa décision, à savoir, l'absence de travailleur salarié occupé au moment du décès de manière telle que la décision du 20 août 1998 serait illégale; que, dans une seconde branche, ils soutiennent, en résumé, que la motivation de la décision du 20 août 1998 contient des contradictions internes et s'apparente à un raisonnement tautologique car la partie adverse infère que le bénéfice des dispositions de l'article 60*bis* implique un emploi existant au moment du décès du *de cujus*;

Considérant que la partie adverse répond à la première branche que la distinction opérée par les requérants entre les paragraphes 1er et 3 de l'article 60*bis* est artificielle étant donné que les conditions du paragraphe 1er concernent la succession en tant que telle, celles du paragraphe 3 visant les conditions à remplir par les successeurs dans les cinq années qui suivent le décès, que l'utilisation du terme «maintenu» permet plusieurs interprétations dont la difficulté est illustrée par le présent litige, que le choix de ce terme à entendre dans son sens usuel exprime la volonté du législateur de conditionner l'octroi de la réduction à la présence de travailleurs au sein de l'entreprise, qu'il ne serait pas sensé d'interpréter le texte comme le souhaitent les requérants si la réduction pouvait être accordée s'il n'existait aucun travailleur, que les travaux préparatoires de la disposition appuient l'interprétation proposée en privilégiant l'emploi existant et que l'arrêté du 30 avril 1998 précité détermine la portée à donner au terme «travailleur», étant une personne engagée dans les liens d'un contrat de travail et soumise à l'O.N.S.S., qualité

que n’avait pas le *de cujus*, en sorte que la première branche n’est pas fondée; qu’à la seconde branche, la partie adverse répond que le premier acte attaqué n’est pas contradictoire, et que si le décret-programme du 17 décembre 1997 n’a pas fixé de nombre minimum d’emplois devant exister au sein de l’entreprise au moment du décès du *de cujus*, la volonté du législateur était d’accorder une réduction pour des emplois existants et sous condition de leur maintien à 75 p.c.;

Considérant que l’article 60*bis*, en son paragraphe 3, 2°, requiert, pour pouvoir bénéficier de la réduction de droits de succession, que «le nombre de travailleurs dans l'entreprise, exprimé en unités de temps plein, soit maintenu au moins à 75 % et ce, d'année en année durant les cinq premières années après le décès»; qu’au cours des travaux préparatoires, il a été indiqué, d’une part, que «le critère relatif au maintien de l’emploi ne concerne que les salariés» (rapport, Doc. C.R.W. 1997-1998, n° 315/8, p. 14), et, d’autre part, que «l’objectif de la mesure est d’octroyer un taux réduit dès que le décès entraîne une mutation du droit de propriété d’une entreprise» (exposé des motifs, Doc. R.W. 1997/-1998, n° 315/1, p. 2);

Considérant que la disposition en question, dans son texte applicable lors de la décision litigieuse, n’exige pas expressément qu’un nombre minimum de travailleurs soit employé; qu’un commentaire doctrinal de A. MAYEUR («Nouveau régime de droit de succession en Région wallonne pour les transmissions d’entreprises», Les dossiers pratiques de fiscalité, n° 98.9, 25 février 1998) souligne (p. 22) «que l’entreprise ne doit pas occuper un nombre minimum de travailleurs au moment du décès du *de cujus* pour que la réduction puisse être appliquée. Un seul suffit (à la rigueur : l’exploitant lui-même)»; qu’un commentaire de la disposition analogue relative à la Région bruxelloise, publié dans le Nieuwsbrief Notariaal

Fiscaal de 1999 nº 2 sous la plume de K. DE RAEYMACKER, va dans le même sens; qu'en l'absence de travailleurs salariés de l'entreprise, la condition fixée au paragraphe 3, 2º, est remplie dès lors qu'à l'associé actif décédé est substitué un autre au moins des associés actifs; qu'il n'apparaît d'aucune disposition du décret du 17 décembre 1997 - avant sa modification par le décret du 16 décembre 1998, laquelle n'a pas d'effet rétroactif et ne concerne pas le présent recours - que le législateur régional aurait entendu exclure du bénéfice de la réduction les petites entreprises dans lesquelles l'exploitant ou un des associés actifs travaille seul, sans avoir engagé de personnel salarié; que l'acte attaqué procède d'une interprétation erronée du décret; que le moyen est fondé;

Considérant qu'il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens qui, à les supposer fondés, ne pourraient entraîner une annulation plus étendue,

D E C I D E :

Article 1er.

Est annulée la décision prise le 20 août 1998 par le Ministre du Budget, de l'Emploi et de la Formation de la Région wallonne rejetant le recours introduit le 16 juillet 1998 contre la décision du 7 juillet 1998 du directeur général de l'économie et de l'emploi selon laquelle l'entreprise agricole que les requérants exploitent ne remplit pas les conditions visées à l'article 60*bis* du Code des droits de succession, inséré par le décret-programme du 17 décembre 1997, au motif que l'entreprise n'occupe pas de travailleurs.

La requête est rejetée pour le surplus.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 21.000 francs, sont mis à charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XIIIe chambre, le vingt-six juin deux mille par :

MM.	HANOTIAU,	président de chambre,
	LEROY,	conseiller d'Etat,
	QUERTAINMONT,	conseiller d'Etat,
Mme	MALCORPS,	greffier.

Le Greffier, Le Président,

M.-Chr. MALCORPS. M. HANOTIAU.