

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre de l'Environnement, des Ressources naturelles et de l'Agriculture de la Région wallonne, le 20 août 1997, d'une demande d'avis sur une proposition de décret "organisant certaines mesures fiscales en faveur de la gestion durable des forêts" (déposée par MM. R. THISSEN et Consorts) (doc. C.R.W. 234 (1996-1997) - N° 1), a donné le 13 juillet 1998 l'avis suivant :

I. Objet de la proposition de décret

La proposition de décret tend à exempter des droits de succession et des droits de mutation par décès "la valeur de la superficie des immeubles non bâtis destinés aux fonctions forestières de production, de protection, de conservation et sociale, situés en Région wallonne, qui, depuis quinze ans et aux trois quarts de leur surface, sont boisés".

Cette exemption s'appliquerait donc aux bois sur pied situés en Région wallonne lorsque le de cujus avait son dernier domicile dans cette région (droits de succession) ou à l'étranger (droits de mutation par décès).

L'exemption serait subordonnée au respect, pendant vingt ans, de certains engagements relatifs au maintien de l'affectation du fonds boisé et à sa gestion.

II. Quant à la compétence de la Région wallonne en ce qui concerne le principe d'exonération proposée

Les droits de succession et de mutation par décès sont des impôts régionaux (loi spéciale du 16 janvier 1989, article 3, 4°). Chaque Région peut modifier le taux d'imposition et les exonérations de ces impôts (même loi, article 4, § 2).

La proposition de décret exempte du droit de succession et du droit de mutation par décès un bien faisant partie de la succession - à savoir les bois sur pied, considérés séparément du fonds sur lequel ils se trouvent.

.../...

Il s'agit donc bien d'une exonération au sens de l'article 4, § 2, précité de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

Certes, la proposition de décret ici examinée est proche de la proposition de décret du 9 juillet 1990 organisant certaines mesures fiscales en faveur de la production forestière à long terme, qui a fait l'objet de l'avis de la section de législation du 13 février 1991 (L. 20.086/9).

Toutefois, selon la première branche de l'alternative proposée par cette précédente proposition, celle-ci tendait à limiter la valeur imposable des parcelles boisées dépendant de la succession à 25 % de la valeur vénale. Selon la seconde branche de l'alternative, la base taxable des fonds boisés "porte sur la seule valeur du fonds, à l'exclusion du peuplement forestier qui y croît".

Dans son avis relatif à cette proposition, la section de législation a fait observer que, dans ses deux rédactions, cette proposition de décret "tend à instaurer un régime dérogatoire de détermination de la valeur vénale des parcelles boisées", alors que les Régions n'ont aucune compétence pour déterminer la valeur imposable des biens dépendant de la succession, qui est régie par l'article 21 du Code des droits de succession.

Au contraire, la proposition de décret ici examinée institue, sans équivoque, une exonération portant sur des biens successoraux déterminés : dans son principe, une telle exonération relève de la compétence de la Région (sous réserve de ce qui sera dit infra, IV, en ce qui concerne certaines modalités de l'exonération).

.../...

III. Quant au principe d'égalité

1. L'exemption profitera aux forêts sises en Région wallonne si elles sont comprises dans la succession d'une personne qui avait son dernier domicile dans cette Région ou à l'étranger, mais non si elles sont comprises dans la succession d'une personne qui avait son dernier domicile en Région flamande ou dans la Région de Bruxelles-Capitale.

Une telle situation est assurément peu conciliable avec le principe de l'égalité des Belges devant la loi consacré par l'article 10 de la Constitution. Cette atteinte à l'égalité ne serait toutefois pas imputable à l'autorité régionale, mais bien aux dispositions précitées de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, qui ont accordé à chaque Région le pouvoir de modifier les exonérations en matière de droits de succession et de droits de mutation par décès.

2. Par ailleurs, lorsqu'il s'agit de la succession d'une personne ayant eu son dernier domicile en Région wallonne ou à l'étranger, l'exonération instituée par la proposition de décret ne profite pas aux forêts dont le de cujus serait propriétaire en Région flamande ou dans la Région de Bruxelles-Capitale.

Il pourrait difficilement en être autrement, étant donné que l'exonération est subordonnée au maintien, pendant vingt ans, de l'affectation du fonds boisé, condition dont la Région wallonne ne peut assurer le respect en ce qui concerne les fonds boisés sis dans une autre région.

.../...

Au surplus, l'exonération a pour but de sauvegarder les forêts, ce qui n'entre dans la compétence de la Région wallonne qu'en ce qui concerne les forêts sises dans cette région (loi spéciale du 8 août 1980 de réformes constitutionnelles, article 6, § 1er, 4°).

Cette seconde atteinte à l'égalité n'est donc pas dépourvue de justification objective et raisonnable.

3. La Belgique étant un Etat fédéral, il est impossible que son ordonnancement juridique échappe complètement aux tensions entre l'égalité constitutionnelle et le fédéralisme. Les législateurs concernés peuvent néanmoins, comme l'a fait observer la section de législation du Conseil d'Etat dans un avis du 18 novembre 1997 sur un avant-projet de décret-programme "portant diverses mesures en matière d'impôts, taxes et redevances, d'aide sociale, de logement, de recherche, ou d'infrastructures sportives, d'environnement, de pouvoirs locaux et de transports (L. 27.084/4), tenter de réduire en fait ces tensions en se concertant entre eux et en adoptant des mesures convergentes, ceci notamment en vue de préserver l'union économique et monétaire.

En Belgique, la concertation sur la politique fiscale prévue à l'article 8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions pourrait servir de cadre à la conception coordonnée d'une réforme globale. Une telle concertation s'avère d'autant plus nécessaire que les recettes fiscales seraient menacées dans leur existence même par la survenance d'une

.../...

spirale de mesures de défiscalisation concurrentes. Cette menace est réelle en matière d'impôt successoral, puisque le critère de rattachement de cet impôt est le dernier domicile du de cujus, et que celui-ci a pu se domicilier en fonction de préoccupations fiscales.

IV. Quant à certaines modalités de l'exonération proposée

1. Le décret prévoit que l'exonération est accordée moyennant l'engagement des héritiers, légataires ou donataires, que les fonds boisés resteront affectés pendant vingt ans aux fonctions forestières requises (nouvel article 55bis, § 2, alinéa 2) et qu'en cas de non-respect de cet engagement, le bénéfice de l'exonération est perdu en totalité si cette inexécution intervient durant les dix premières années suivant la date de l'engagement, et pour la totalité réduite de 5 % par an à partir de la onzième année qui suit l'engagement (même article, §§ 4 et 5). L'inexécution donnerait lieu à un supplément de droits de succession.

Or, en matière de droits de succession, si la déclaration est exacte, l'impôt est prescrit après deux ans à compter du jour du dépôt de la déclaration (Code des droits de succession, article 137, 1°).

On peut parfaitement concevoir que l'engagement relatif à l'affectation du fonds boisé soit pris de bonne foi par l'héritier et qu'ultérieurement, il ne soit pas respecté.

.../...

En pareille hypothèse, l'action de l'Etat en paiement des droits complémentaires dus en raison de la méconnaissance de l'engagement sera prescrite à l'expiration du délai de deux ans à dater de la déclaration.

Il n'est pas de la compétence de la Région de déroger à ce délai de prescription.

Si le principe de l'exemption relève de la compétence de la Région (supra, II), la condition d'affectation forestière du bien pendant vingt ans implique une dérogation aux règles relatives à la prescription des droits de succession et ne peut donc être imposé utilement sans une intervention du législateur national.

2. Le décret proposé prévoit que l'obligation des héritiers ou légataires de maintenir l'affectation forestière passe aux cessionnaires en cas de cession du fonds boisé et que celui-ci "est personnellement tenu au paiement des droits complémentaires ..." qui deviendraient exigibles du fait du non-respect de cet engagement (même article, § 3).

Il n'entre pas dans la compétence de la Région wallonne de rendre débiteurs des droits de succession ou de mutation par décès des personnes autres que celles désignées par le Code des droits de succession (article 70).

.../...

3. D'après l'article 2 du décret en projet, une amende est imposée à celui qui ne respecte pas l'engagement de maintenir l'affectation forestière.

Il n'est pas non plus de la compétence de la Région d'établir une telle règle.

V. Observations finales

Si la proposition de décret est amendée de manière à accorder une exemption inconditionnelle et définitive, il convient d'apporter au texte proposé certaines modifications.

1. L'intitulé serait mieux libellé comme suit :

"Décret modifiant le Code des droits de succession en vue d'exonérer les forêts sises en Région wallonne.".

2. L'exemption serait mieux formulée comme suit dans l'article 55bis du Code des droits de succession :

"Sont exempts des droits de succession et de mutation par décès les bois sur pied croissant sur des parcelles cadastrales non bâties qui, depuis quinze ans au moins, sont boisées sur les trois quarts de leur surface.".

.../...

La notion de bois sur pied, qui a un sens juridique précis, est préférable à la notion de "superficie des immeubles non bâtis", le droit de superficie supposant juridiquement un démembrement du droit de propriété et se rapportant en général à des bâtiments.

Par ailleurs, il ne paraît pas nécessaire de préciser que les bois en question sont "destinés aux fonctions forestières de production, de protection, de conservation et sociale", car on n'aperçoit pas, au terme de cette énumération, quelles fonctions le législateur régional entend ainsi exclure. Si certaines fonctions doivent être exclues, il serait préférable d'indiquer les exceptions.

3. L'exemption prévue par la proposition de décret obligera les héritiers à déclarer - et le receveur des droits de succession à contrôler - des valeurs distinctes pour le fonds et les bois sur pied.

Pour éviter des difficultés pratiques, il serait préférable de prévoir une réduction (par exemple) au quart du taux des droits applicables aux fonds boisés, cette réduction s'appliquant aux tranches de l'impôt successoral à partir de la plus élevée.

La chambre était composée de

Messieurs	J.-J. STRYCKMANS,	président,
	Y. KREINS,	conseillers d'Etat,
	P. QUERTAINMONT,	
	P. GOTHOT,	assesseurs de la
	J. KIRKPATRICK,	section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier assumé.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section. La note du Bureau de coordination a été rédigée par M. C. NIKIS, référendaire adjoint.

LE GREFFIER,

LE PRESIDENT,

B. VIGNERON

J.-J. STRYCKMANS