



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 52.913/2
du 18 mars 2013

sur

un avant-projet de décret 'modifiant le Code des droits de
succession'

Le 21 février 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par Vice-Président et Ministre du Budget, des Finances, de l'Emploi, de la Formation, des Sports et de la Politique aéroportuaire de la Région wallonne à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'modifiant le Code des droits de succession'.

L'avant-projet a été examiné par la deuxième chambre le 18 mars 2013. La chambre était composée de Yves KREINS, président de chambre, Pierre VANDERNOOT et Martine BAGUET, conseillers d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Jacques ENGLEBERT, assesseurs, et Bernadette VIGNERON, greffier.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, auditeur.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 18 mars 2013.

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations suivantes.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1.1. La note au Gouvernement wallon déposée en vue de l'adoption en première lecture de l'avant-projet de décret à l'examen décrit le contexte justifiant l'avant-projet dans les termes suivants :

« Un événement majeur s'est déroulé à Liège le 13 décembre 2011. Menée au moyen de grenades et d'un fusil d'assaut, sur une place très fréquentée du centre ville, aux abords du marché de Noël, sur le temps de midi, une tuerie a été perpétrée par un homme de 33 ans, lequel s'est ensuite donné la mort. Le bilan de cet acte a fait état de 5 décès, parmi lesquels ceux d'un garçonnet de 17 mois, de deux adolescents de 15 et 17 ans morts le jour même, ainsi que d'une dame de 75 ans et d'un jeune homme de 20 ans décédés dans les jours suivants, auxquels il faut ajouter un premier meurtre précédant les événements. 125 blessés ont été également dénombrés.

La ville de Liège a été le théâtre de scènes de paniques auxquelles ont progressivement fait place stupeur et émotion, occasionnant le déplacement des autorités royales et gouvernementales ainsi que des messages de soutien de diverses personnalités nationales et internationales.

Suite à ces différents décès, des procédures de succession ont été mises en œuvre en vue de transmettre aux différents ayants-droits le patrimoine acquis durant la vie de chaque contribuable décédé. Au terme de ces procédures et pour autant que le défunt soit un habitant du Royaume, un droit de succession a été calculé par l'État fédéral pour le compte des régions sur la valeur, déduction faite des dettes et des frais funéraires, de tout ce qui avait été recueilli dans la succession (conformément aux articles 1, 1°, et 15 du Code des droits de succession).

Les victimes de cet acte ont fait part auprès de différentes autorités de leur désarroi face aux démarches administratives qui en ont découlé, et plus particulièrement concernant les obligations et droit dus en matière de droits de succession ».

1.2. L'exposé des motifs précise pour sa part que :

« Dans ces circonstances, l'impôt perçu sous forme de droits de succession est ressenti par les victimes comme un prélèvement injuste s'ajoutant à un deuil difficile.

Dans le cadre des événements qui ont frappé la cité de Liège il y a une année, ce sentiment est sans doute exacerbé dans le chef des familles confrontées à la perte d'un proche.

Certes, des exemptions existent déjà dans le code des droits de succession, mais elles ne couvrent pas des faits dramatiques tels que ceux perpétrés à Liège. (...).

Une intervention via une modification du Code des droits de succession doit donc être envisagée. Il convient ainsi d'introduire une exemption de droits de succession en raison de la qualité exceptionnelle et de l'extrême violence de l'acte et des circonstances de celui-ci. Plus spécifiquement, sont concernées les victimes d'infractions violentes intervenues dans le cadre de tuerie, d'attentats et d'actes de terrorisme ».

2.1. Comme tout texte législatif réglant une matière fiscale, l'avant-projet est soumis au respect du principe de légalité qui se déduit des articles 170 et 172 de la Constitution.

Ces dispositions constitutionnelles exigent que nul ne soit soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, seule compétente pour instaurer l'impôt.

En application de ce principe de légalité, le législateur doit en principe déterminer lui-même tous les éléments essentiels de l'impôt, à savoir le fait générateur de l'impôt (la matière imposable), la base imposable (l'assiette de l'impôt), la désignation des contribuables, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt ¹.

2.2. En l'espèce, visant à donner suite aux préoccupations exposées au point 1 des présentes observations générales, l'article 55*quater*, en projet, du Code des droits de succession dispose comme suit :

« § 1^{er}. Peuvent être exemptées de droits de succession et de mutation par décès, à concurrence d'un montant de 250.000 euros, les successions des victimes décédées du fait d'infractions violentes, au sens de la Convention européenne du 24 novembre 1983 relative au dédommagement des victimes d'infractions violentes, qui sont commises en Belgique et qui présentent un caractère exceptionnel.

L'exemption ne profite, toutefois, qu'aux parts nettes recueillies par les ascendants et les descendants jusqu'au 2^{ème} degré, ainsi que par ses frères et sœurs ou leurs descendants au 1^{er} degré.

L'exemption de l'impôt n'entraîne pas la dispense de la déclaration des successions. Elle est subordonnée à la condition que cette déclaration soit accompagnée d'un certificat délivré par la Commission visée sous le § 2.

§ 2. Il est institué une Commission d'exemption des droits de succession pour infractions violentes, ci-après dénommée 'la commission'.

Sur requête des ayants droit, la commission est habilitée à reconnaître le caractère exceptionnel de l'infraction violente.

¹ Dans la jurisprudence la plus récente, voir C.C., arrêt n° 117/2012 10 octobre 2012, B.3 ; du principe de légalité applicable en matière fiscale se déduit aussi que la délégation d'une compétence réglementaire au pouvoir exécutif doit y être strictement encadrée (sur cette question, voir, dans la jurisprudence la plus récente, C.C., arrêt n° 88/2012, 13 juillet 2012, B.8.1 à B.8.3 Jan THEUNIS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel – Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof », *T.F.R.*, 2006, pp. 79 à 96).

Elle délivre aux ayants-droit un certificat ad hoc en vue de l'exemption visée au § 1^{er}.

Le Gouvernement détermine la composition et le mode de fonctionnement de la commission ».

2.3. La définition légale qui est ainsi donnée à l'exonération en projet est très peu explicite puisque, si le texte à l'examen était adopté, les ayants-droit de toute victime décédée d'« infractions violentes » auraient vocation à bénéficier de l'exonération en projet à la condition que la commission visée à l'article 55*quater*, § 2, en projet ait reconnu « le caractère exceptionnel » de celles-ci.

En effet, la Convention européenne du 24 novembre 1983 à laquelle le dispositif en projet se réfère ne fixe aucun critère concret qui permettrait de mieux cerner la portée des termes « infractions violentes » qui sont utilisés à l'article 55*quater* en projet. La convention concernée, en son article 2, a), se borne en effet à prévoir un régime juridique en vertu duquel les États parties sont invités, lorsque la réparation ne peut être entièrement assurée par d'autres sources, à contribuer au dédommagement des victimes (et de ceux qui étaient à leurs charges) d'une « infraction intentionnelle de violence » sans préciser plus avant ce qu'il y a lieu d'entendre par une telle infraction. Les mots « au sens de la Convention européenne du 24 novembre 1983 relative au dédommagement des victimes d'infractions violentes », qui figurent à l'article 55*quater*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, ne présentent dès lors aucune utilité et devraient en tout état de cause être omis.

Le système mis en place revient donc à confier à une autorité administrative, la commission créée par l'avant-projet, le pouvoir entièrement discrétionnaire de déterminer en l'absence de tout critère objectif préalablement arrêté par le législateur si une situation donnée, en l'espèce une « infraction violente », présente ou non le « caractère exceptionnel » qui autorise à lui appliquer le régime de l'exonération fiscale.

Un tel système ne se concilie pas avec les dispositions constitutionnelles précitées qui chargent le législateur de déterminer lui-même les éléments essentiels des exonérations fiscales qu'il envisage².

À défaut de plus amples précisions dans le dispositif même du texte en projet sur les conditions que doit remplir une infraction violente pour revêtir un caractère exceptionnel, l'avant-projet risque d'ailleurs d'engendrer un important contentieux quant à son application concrète par la commission dès lors qu'il va de soi qu'aux yeux de tout ayant droit d'une victime décédée en suite d'une « infraction violente », l'acte commis par l'auteur des faits présentera toujours un caractère exceptionnel justifiant *a priori* que l'ayant-droit

² Ce n'est en effet que lorsque le législateur a préalablement circonscrit avec suffisamment de précision la portée exacte des concepts qu'il utilise qu'il peut être admis que de larges pouvoirs donnés à l'administration pour établir *in concreto* qu'une situation donnée tombe dans le champ d'application de la loi fiscale restent conciliables avec le principe de légalité qui domine la matière fiscale (sur ce point, voir en particulier l'arrêt n° 188/2004 de la Cour d'arbitrage).

ressente, vu les circonstances dramatiques du décès, « les droits de succession comme un prélèvement injuste s'ajoutant à un deuil difficile »³.

Pour surmonter cette importante difficulté, il convient de compléter le dispositif en veillant à circonscrire avec précision « les infractions violentes ».

Plus fondamentalement, l'auteur du projet devra soigneusement veiller à respecter le principe d'égalité dans la détermination des catégories de personnes qui pourront bénéficier du régime fiscal plus favorable.

3. La notion « d'infraction » retenue comme critère de l'exemption pose en outre plusieurs questions importantes :

- Faut-il que le fait ayant provoqué le décès ait été établi par un jugement au titre d'infraction violente ou, en d'autres termes, que la procédure judiciaire relative à ce fait ait été menée à son terme ? Qu'en est-il si aucune juridiction pénale compétente n'a pu constater l'existence d'une « infraction », par exemple parce que l'auteur suspecté de l'infraction violente est décédé, que son identité n'a pu être déterminée ou qu'il est mineur ou sous un autre statut d'incapacité pénale ? Que se passera-t-il si l'auteur présumé de l'infraction est acquitté par la suite ? Comment les délais de l'intervention des cours et tribunaux se concilieront-ils avec ceux prévus pour l'introduction de la déclaration de succession ?

- S'il suffit que le fait puisse être qualifié d'infraction violente, qu'advient-il du respect du principe de la présomption d'innocence ?

4. L'article 55*quater* en projet prévoit, en son paragraphe 2, l'institution d'une « commission d'exemption des droits de succession pour infractions violentes », habilitée à reconnaître le caractère exceptionnel de l'infraction violente. Elle délivre aux ayants-droit un certificat *ad hoc* en vue de l'exemption que l'article 55*quater* organise en son paragraphe 1^{er}.

Si, conformément à l'observation générale 2, les catégories d'infractions violentes pour lesquelles l'exemption de droits de succession est octroyée en vertu de l'article 55*quater*, § 1^{er}, sont revues en vue d'y être précisément définies, la section de législation du Conseil d'État n'aperçoit pas quelle peut être encore l'utilité d'instituer une commission chargée de reconnaître le caractère exceptionnel de ces infractions.

³ Dans son avis donné le 19 décembre 2012, l'Inspecteur des Finances attire notamment comme suit l'attention sur les difficultés que suscite l'avant-projet : « L'Inspection des Finances, sans se prononcer quant au fond, relève qu'une catégorie bien particulière de victimes, bénéficiera avec effet rétroactif de cette mesure. La définition des dites victimes ne semblent pas bien établie à l'examen des différents textes cités dans la note (en ce compris les dispositions françaises). [...]. Mais quoi qu'il en soit, pourrait se poser un problème quant au respect éventuel du principe constitutionnel de l'égalité (ce qui pourrait ouvrir un contentieux important). [...]. En ce qui concerne l'impact budgétaire, [...]. cet impact ne devrait qu'être marginal, sous réserve toutefois que des recours accueillis favorablement n'oblige la Wallonie à généraliser ce type d'exemptions ».

En effet, dès lors que la victime dont la succession est ouverte est décédée à la suite de la commission d'une infraction violente au sens qui lui sera donné à l'article 55^{quater} en projet, les conditions objectives de l'octroi de l'exemption sont réunies et il n'appartient plus à une autorité administrative de se prononcer sur cette question, *a fortiori*, comme dans l'avant-projet, au terme d'un examen qui impliquerait l'établissement d'une condition supplémentaire à celle que prévoira le décret, à savoir celle du caractère exceptionnel de l'infraction violente, ce qui n'est pas admissible au regard du principe de légalité de l'impôt.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

DISPOSITIF

Article 2

Indépendamment des obstacles de fond mis en avant dans les observations générales 2 et 3, l'exonération envisagée à l'article 2 soulève également une difficulté plus ponctuelle liée à l'emploi, à l'article 55^{quater}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, des mots « qui sont commises en Belgique ».

Dès lors que la Région wallonne est compétente pour prélever les droits de succession ou de mutation par décès à l'égard des situations taxables qui sont réputées localisées en Région wallonne conformément aux critères de localisation prévus par l'article 5, § 2, 4^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée, il paraît difficilement conciliable avec les règles de libre circulation prévalant dans l'Union européenne, ainsi qu'avec le principe d'égalité, de limiter l'exonération aux seules infractions violentes à caractère exceptionnel « qui sont commises en Belgique »⁴.

Article 3

Comme toute législation octroyant un avantage à titre rétroactif, le texte en projet doit pouvoir être justifié au regard du respect du principe d'égalité quant au choix de la date d'entrée en vigueur retenue, en l'espèce le 1^{er} décembre 2011. La vérification de la pertinence de ce choix dépend naturellement de la définition exacte du champ d'application qui sera *in fine* donné à l'exonération en projet et des raisons pour lesquelles il serait décidé que des situations identiques à celles qui feront l'objet de la mesure fiscale en projet mais qui

⁴ Voir, *mutatis mutandis*, la directive 2004/80/CE du Conseil du 29 avril 2004 relative à l'indemnisation des victimes de la criminalité dont le considérant 6 énonce que « les victimes de la criminalité dans l'Union européenne doivent avoir droit à une indemnisation juste et appropriée pour les préjudices qu'elles ont subis, quel que soit l'endroit de la Communauté européenne où l'infraction a été commise ». En l'espèce, même si cette directive ne trouve pas à s'appliquer puisque les droits de succession et de mutation par décès ne se situent pas dans le cadre de l'indemnisation proprement dite de victimes de la criminalité qui n'arrivent pas à se faire indemniser par l'auteur de l'infraction, le principe qui la fonde, à savoir la suppression entre les États membres des obstacles à la libre circulation des personnes, vaut en l'espèce.

se seraient produites antérieurement à la date d'entrée en vigueur rétroactive donnée au texte ne bénéficieront pas des effets de celui-ci.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Bernadette VIGNERON

Yves KREINS