

Numéro du rôle : 2713
Arrêt n° 45/2004 du 17 mars 2004

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 43 de la loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, introduit par le Gouvernement wallon.

La Cour d'arbitrage,

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

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 10 juin 2003 et parvenue au greffe le 11 juin 2003, le Gouvernement wallon a introduit un recours en annulation de l'article 43 de la loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations (publiée au *Moniteur belge* du 11 décembre 2002).

Le Conseil des ministres et le Gouvernement flamand ont introduit des mémoires, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres et le Gouvernement flamand ont également introduit des mémoires en réplique.

A l'audience publique du 14 janvier 2004 :

- ont comparu :

. Me R. Ghods *loco* Me M. Eloy, avocats au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante;

. Me R. Deblauwe, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;

. Me O. Vanhulst *loco* Me P. Hofströssler et Me K. Lemmens, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs P. Martens et L. Lavrysen 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 -

A.1.1. Le Gouvernement wallon prend un moyen unique de la violation des articles 4, § 1er, et 5, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, lus en combinaison avec l'article 3, alinéa 1er, 8°, de cette même loi, modifiés par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions.

Il fait valoir qu'en adoptant la disposition litigieuse, le législateur fédéral a modifié l'article 140, alinéa 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe de telle manière qu'il a empiété sur les deux prérogatives dont jouissent les régions en matière de droits d'enregistrement sur les donations, à savoir une compétence normative partielle, recouvrant notamment les exonérations d'impôts et, d'autre part, l'affectation exclusive des droits de donation au financement des budgets des régions. Désormais, l'article 140 précité supprime le taux réduit de 1,1 p.c. pour les apports à titre gratuit aux personnes morales qui y sont mentionnées et les soumet au droit fixe général de 25 euros.

A.1.2. L'empiétement sur les compétences régionales que dénonce le Gouvernement wallon serait dû à une mauvaise interprétation du vocable « donations » figurant à l'article 3, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989. La compétence transférée aux régions comprendrait, en effet, non seulement les donations proprement dites, mais également les apports à titre gratuit visés à l'article 140, alinéa 1er, du Code, même effectués sans *animus donandi*. Dès lors que la disposition litigieuse opère le transfert d'une compétence fiscale, le vocable doit être compris dans le contexte propre aux droits de donation, dans une signification qui déroge au droit civil.

D'après le Gouvernement wallon, les travaux préparatoires de la disposition contestée vont dans ce sens.

A.2.1. Le Gouvernement flamand, dans son mémoire en intervention, confirme ce point de vue. Il renvoie à l'article 894 du Code civil pour en déduire qu'une donation est un acte à titre gratuit qui diffère des autres actes à titre gratuit par le fait du transfert actuel et irrévocable ainsi que de l'appauvrissement qu'il opère dans le chef du donateur. La doctrine déduirait de ces éléments que l'*animus donandi* doit être présent dans le chef du donateur. Ce serait précisément cet élément qui permet de distinguer la donation des actes à titre onéreux.

A.2.2. Le Gouvernement flamand ajoute que les raisons pour lesquelles on effectue une donation ne peuvent être considérées comme la contrepartie du transfert que l'on opère. Considérer que la réalisation de son objet social est une forme de contrepartie au transfert opéré par une a.s.b.l., de sorte qu'on ne pourrait le qualifier de donation, attribuerait à l'intention de donner une portée que ne lui donnent ni la loi, ni la jurisprudence, ni la doctrine. Tout acte posé par une a.s.b.l. l'est toujours dans le but de la réalisation de son objet social et n'enlèverait pas à cet acte le caractère de donation si celui-ci constitue un transfert.

A.2.3. Le Gouvernement flamand conteste qu'on puisse se fonder sur la mention expresse faite à l'article 140 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, pour conclure que le transfert à titre gratuit qu'il vise ne peut être considéré comme une donation. Il souligne que le législateur a entendu écarter toute discussion pouvant porter sur les termes qu'il emploie en incluant expressément dans les donations les transferts à titre gratuit opérés entre deux a.s.b.l. Le Gouvernement flamand renvoie à l'article 185 du Code des droits d'enregistrement ainsi qu'aux articles 83.3 et 105 du Code des droits de succession, dans lesquels le législateur a usé de la même technique.

A.2.4. Le Gouvernement flamand conclut que le législateur fédéral n'était pas compétent pour adopter la disposition litigieuse.

A.3.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres fait valoir que c'est l'interprétation civile du mot « donation » qui s'impose. Il faudrait dès lors comprendre sous ce vocable les actes unilatéraux, à titre gratuit, qui diffèrent des apports à titre gratuit, au sens du droit civil.

Le Conseil des ministres prétend encore qu'il y avait conceptuellement une différence entre, d'une part, les donations et, d'autre part, les apports à titre gratuit, dans l'ancien article du Code des droits d'enregistrement, le Code ne prévoyant un tarif préférentiel que pour les apports faits avec une intention libérale.

Le législateur ne les aurait assimilés, en ce qui concerne leurs conséquences fiscales, que lorsqu'ils sont faits aux établissements d'utilité publique ou aux personnes morales concernées lorsque le donateur ou l'apporteur est lui-même un établissement d'utilité publique ou l'une de ces personnes morales.

A.3.2. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres souligne que si la Cour devait considérer que l'interprétation fiscale du terme « donation » prime sur son interprétation civile, la compétence en la matière relève du législateur fédéral. Seule la matière imposable, en l'occurrence l'élément générateur de l'impôt, la situation qui donne lieu à la déduction de l'impôt, comme l'a définie la Cour (arrêts n^{os} 4/98 et 86/2000), serait restée une compétence fédérale. Or, en adoptant la disposition attaquée, le législateur fédéral n'aurait fait que déterminer la matière imposable relative aux droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles.

A.3.3. Le Conseil des ministres ajoute encore que la soumission des apports à titre gratuit au droit fixe ne peut être qualifiée d'exonération ni de modification de la base d'imposition. Il reviendrait au seul législateur fédéral de déterminer les conséquences fiscales frappant des actes de droit civil.

A.4.1. Dans son mémoire en réponse, le Gouvernement wallon, qui renvoie au mémoire du Gouvernement flamand, soutient que, même si la notion de donation entre vifs devait s'interpréter à la lumière du droit civil, il n'est pas certain que les apports à titre gratuit s'en trouveraient exclus. Il rappelle que, quelle que soit la manière d'interpréter les notions de donation et d'apport à titre gratuit en droit civil, au regard du Code des droits d'enregistrement, les apports à titre gratuit font bien partie des donations.

A.4.2. Le Gouvernement wallon conteste encore le point de vue défendu par le Conseil des ministres selon lequel le droit civil excluait les apports à titre gratuit faits par des personnes morales, de la catégorie des donations entre vifs. Le législateur spécial aurait, en effet, par la loi du 16 janvier 1989, entendu transférer aux régions la compétence permettant de modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'intégralité des droits d'enregistrement prévus à la section 12 du Code, donc en ce compris les droits perçus sur les apports à titre gratuit visés à l'article 140.

A.4.3. Le Gouvernement wallon ajoute que si l'on devait admettre la thèse du Conseil des ministres, cela impliquerait que l'Etat a manqué à son devoir de loyauté fédérale dès lors qu'il aurait transféré aux régions moins de compétences et de recettes budgétaires que ce qu'elles pouvaient croire au vu des dispositions de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

A.4.4. Enfin, d'après le Gouvernement wallon, en l'espèce, le législateur fédéral n'aurait rien modifié de la matière imposable. Il aurait remplacé un droit proportionnel réduit par un droit fixe. Or, l'un comme l'autre constitueraient un taux d'imposition au sens de l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

A.5. Dans son mémoire en réponse, le Gouvernement flamand soutient que, même dans le cas où une association sans but lucratif réalise son objet social en opérant un transfert vers une autre association, ce transfert doit être qualifié de donation.

Même si l'*animus donandi* fait défaut, les transferts à titre gratuit entre deux associations sans but lucratif sont considérés comme des donations sur le plan fiscal. L'article 140, 3°, du Code des droits d'enregistrement les traite, en effet, de la même façon. La loi ne ferait que confirmer, sur ce plan, le point de vue adopté par l'administration fiscale dès 1922.

- B -

B.1. Dans un moyen unique, le Gouvernement wallon allègue la violation, par l'article 43 de la loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, des articles 4, § 1er, et 5, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, lus en combinaison avec l'article 3, alinéa 1er, 8°, de cette même loi.

B.2. L'article 43 de la loi attaquée dispose :

« A l'article 140, alinéa 1er, du même Code, modifié par la loi du 12 avril 1957, les arrêtés royaux des 12 septembre 1957 et 27 juillet 1961 et les lois des 22 juillet 1970, 22 décembre 1989 et 20 juillet 1990, sont apportées les modifications suivantes :

a) au 3°, les mots ' , y compris les apports à titre gratuit, ' sont supprimés;

b) il est inséré un 3°*bis* rédigé comme suit :

' 3°*bis* - au droit fixe général pour les apports à titre gratuit, faits aux fondations d'utilité publiques et privées ou aux personnes morales visées au 2°, lorsque l'apportant est lui-même une fondation d'utilité publique ou l'une de ces personnes morales. ' »

B.3.1. Selon l'article 3, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifié par l'article 5 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles sont des impôts régionaux. Aux termes de l'article 3, alinéa 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée, les impôts régionaux sont soumis aux dispositions des articles 4 à 11 de cette même loi.

L'article 4, § 1er, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, modifié par l'article 6 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 précitée, énonce que les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9°.

Quant à l'article 5, § 1er, de la loi de financement, modifié par l'article 7, 1°, de la loi spéciale du 13 juillet 2001, il prévoit que les impôts visés à l'article 3 sont attribués aux régions en fonction de leur localisation.

B.3.2. Selon le Gouvernement wallon, en adoptant la disposition attaquée, le législateur fédéral aurait empiété sur les prérogatives des régions en matière de droits d'enregistrement sur les donations.

B.4.1. Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions que le législateur a entendu attribuer aux régions une compétence exclusive en ce qui concerne les nouveaux impôts transférés (*Doc. parl.* Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/001, pp. 13 et 14; *Doc. parl.* Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 62).

Il ressort des travaux préparatoires que le législateur n'a pas voulu donner de définition des matières imposables transférées, afin de laisser ce rôle à la jurisprudence fiscale (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 92), les lois de financement précédentes, de 1989 et 1993, ne contenant pas non plus de définition (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 96).

B.4.2. La disposition attaquée trouve son origine dans un amendement déposé par le Gouvernement avant l'adoption de la loi spéciale du 13 juillet 2001 et qui était justifié comme suit :

« Pour les donations ou les apports à titre gratuit par une A.S.B.L. à une autre A.S.B.L., il est actuellement perçu un droit de 1,1 %. Selon une minorité de la doctrine, il ne devrait pas, pour les apports à titre gratuit (sans ' animus donandi '), être perçu le droit de 1,1 % mais le droit fixe général (1000 fr.).

La modification proposée par le Gouvernement au 3° de l'article 140 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe n'a pas le caractère d'une loi interprétative en ce qui concerne cette controverse dans la doctrine. Le Gouvernement est d'accord sur le fait que le droit de 1,1 %, constitue pour beaucoup d'A.S.B.L. et de personnes morales de ce type, un obstacle pour des restructurations imposées par les changements dans la société (concentrations d'hôpitaux, d'établissement d'enseignement, d'établissements du secteur non marchand...). D'où la proposition de remplacer ce droit par le droit fixe général. » (Amendement n° 31, *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1301/002, p. 16)

Plusieurs parlementaires ayant proposé de supprimer l'amendement au motif que la matière avait été transférée aux régions par la loi spéciale précitée, il leur fut objecté que celle-ci transférait aux régions les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles et immeubles mais que la modification de l'article 140, 3°, du Code des droits d'enregistrement demeurait une compétence fédérale pour les motifs suivants :

« En effet, le transfert de compétence ne vise que les donations. Or, le transfert à titre gratuit ne constitue pas une donation au sens civil du terme puisqu'un élément essentiel fait défaut : l'*animus donandi*, la volonté de gratifier sans contrepartie. Par exemple, le transfert entre composantes d'un même parti politique ne constitue pas une libéralité. Par ce transfert, l'ASBL qui fait la donation poursuit la réalisation de son objet social, ce qui est une forme de contrepartie.

De plus, l'article 140 du Code des droits d'enregistrement opère une distinction entre les donations et les apports à titre gratuit. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1301/014, p. 7)

B.5.1. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont transféré un ensemble homogène de compétences en attribuant aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives à l'établissement de la base d'imposition, du taux ainsi que des exonérations en matière de droits d'enregistrement sur les donations de biens meubles et immeubles.

B.5.2. Les apports à titre gratuit visés à l'article 140, 3°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe font partie de la section 12 de ce Code, portant le titre « Donations ». A défaut de précision contraire, c'est l'ensemble de la matière de cette section que le législateur spécial a entendu transférer aux régions.

B.5.3. Il ressort, en outre, du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 30 novembre 1939 contenant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (*Moniteur belge*, 1er décembre 1939) qu'au moment de l'adoption de ce Code, le législateur entendait assimiler les donations et apports à titre gratuit sur le plan fiscal.

B.6. En modifiant le taux d'imposition des apports à titre gratuit visés à l'article 140, 3°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le législateur fédéral a violé les articles 4, § 1er, et 5, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, lus en combinaison avec l'article 3, alinéa 1er, 8°, de la loi

précitée, modifiés par la loi du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions.

B.7. Afin de ne pas tromper les attentes légitimes des contribuables, la Cour maintient les effets de la disposition de la manière indiquée au dispositif.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 43 de la loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations;

- maintient les effets de la disposition annulée jusqu'à l'entrée en vigueur de dispositions par lesquelles les législateurs régionaux ont ou auront fixé un autre droit d'enregistrement pour les apports à titre gratuit, faits aux fondations d'utilité publique et privées ou aux personnes morales visées à l'article 140, alinéa 1er, 2°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, lorsque l'apportant est lui-même une fondation d'utilité publique ou l'une de ces personnes morales.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise 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 17 mars 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior