

Numéro du rôle : 3717
Arrêt n° 36/2006 du 1er mars 2006

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative aux articles 147, 148, 149 et 152 du Code des droits de succession, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 3 juin 2005 en cause de l'a.s.b.l. Fonds de pension « Union » (actuellement l'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union ») contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 13 juin 2005, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 147, 148, 149 et 152 du Code des droits de succession violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'une institution de prévoyance, visée à l'article 2, § 3, 6°, de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, qui est organisée sous la forme d'une association d'assurances mutuelles n'est pas soumise à la taxe compensatoire des droits de succession, alors qu'une même institution de prévoyance qui exerce des activités identiques et est organisée sous la forme d'une association sans but lucratif est, quant à elle, soumise à la taxe compensatoire des droits de succession ? ».

L'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union », dont le siège est établi à 1190 Bruxelles, boulevard de l'Humanité 292, et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire; l'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 11 janvier 2006 :

- ont comparu :

. Me K. Van Duyse, avocat au barreau de Bruxelles, pour l'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union »;

. Me J. Van de Velde *loco* Me A. Destrycker, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse 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. *Les faits et la procédure antérieure*

La partie demanderesse dans l'instance principale est un fonds de pension constitué sous la forme d'une association sans but lucratif. En tant qu'association sans but lucratif, la partie demanderesse est soumise à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession (articles 147 et 148 du Code des droits de succession). Elle est tenue de déposer chaque année une déclaration faisant connaître la consistance et la valeur des biens à la date du 1er janvier de l'année d'imposition (article 151 du Code des droits de succession). En exécution de ces dispositions, elle a déposé auprès du bureau de recette de l'enregistrement compétent un certain nombre de

déclarations, relatives à diverses années d'imposition. Ses demandes de remboursement des droits payés ont été rejetées par ce bureau.

Devant le juge *a quo*, la partie demanderesse postule l'annulation de cette décision de refus et le remboursement des droits qu'elle a payés. Selon elle, le principe d'égalité et de non-discrimination est violé, étant donné qu'une personne morale ayant le même objet et la même activité est soumise à la taxe compensatoire des droits de succession lorsqu'elle a pris la forme d'une association sans but lucratif mais non lorsqu'elle a pris la forme d'une association d'assurances mutuelles.

Faisant droit à la suggestion de la partie demanderesse dans l'instance principale, le juge *a quo* pose la question préjudicielle précitée.

### III. *En droit*

- A -

Mémoire de l'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union »

A.1.1. L'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union », partie demanderesse dans l'instance principale, déclare tout d'abord que les deux catégories de personnes morales en cause – les associations sans but lucratif, qui sont soumises à la taxe concernée, d'une part, et les associations d'assurances mutuelles, qui ne sont pas soumises à cette taxe, d'autre part - sont comparables étant donné qu'elles exercent les unes et les autres la même activité, à savoir la collecte de cotisations de pension au cours de la carrière d'un travailleur et l'octroi de pensions au terme de la carrière professionnelle, en cas de décès ou en cas d'invalidité permanente. Les deux catégories sont par ailleurs traitées de la même manière sur le plan fiscal.

A.1.2. Le fonds de pension précité considère que la différence de traitement – le fait d'être soumis ou non à la taxe compensatoire des droits de succession – repose sur un critère objectif, qui est la différence de statut juridique : dans le premier cas, il s'agit d'une association sans but lucratif et dans le second, d'une association d'assurances mutuelles.

Les travaux préparatoires de la loi du 27 juin 1921 sur les a.s.b.l. révèlent, selon cette partie, que la *ratio legis* de la taxe compensatoire des droits de succession était d'éviter le système de la « mainmorte ». Sans la taxe en cause, le fait de soustraire des biens à l'activité socio-économique en les plaçant dans une association sans but lucratif permettrait d'éviter tous les droits de succession et d'enregistrement de génération en génération. La taxe annuelle compensatoire des droits de succession de 0,17 p.c. a donc pour objet, selon cette partie, de compenser la perte de droits de succession et d'enregistrement qui résulte du fait que certains biens sont placés dans une association ayant la personnalité juridique.

Selon cette partie, la *ratio legis* précitée de l'instauration de la taxe en cause est toutefois totalement dénuée de pertinence, étant donné que les institutions de prévoyance n'ont ni pour objet ni la possibilité de soustraire des biens à l'activité socio-économique afin d'éviter ainsi les droits de succession et d'enregistrement de génération en génération. Il en est toujours ainsi, que les institutions de prévoyance soient organisées sous la forme d'une association sans but lucratif ou sous celle d'une association d'assurances mutuelles.

Selon cette partie, il n'existe donc aucun motif objectif et raisonnable pour justifier un traitement inégal des fonds de pension selon que ceux-ci ont adopté la forme d'une association sans but lucratif ou celle d'une association d'assurances mutuelles.

A.1.3. Cette partie souligne que le traitement inégal ne peut pas être justifié en faisant référence au choix qu'a un fonds de pension de s'organiser sous la forme d'une association d'assurances mutuelles ou sous celle d'une association sans but lucratif. Dans la pratique, ce libre choix n'existe souvent pas. Cette partie fait observer que, dans de nombreux cas, une association d'assurances mutuelles, comparée à une association sans but lucratif, offre un cadre insuffisamment développé ou adapté à l'organisation d'activités de prévoyance. Ainsi,

par exemple, l'association d'assurances mutuelles n'est pas un instrument adéquat pour assumer le rôle d'un fonds de pension, lorsque l'employeur - créateur du fonds - est le seul associé d'une telle association, comme c'est le cas de la partie demanderesse dans l'instance principale, étant donné qu'il n'existe pas alors d'autre partie pour partager les risques. En outre, l'association sans but lucratif offre à l'employeur qui supporte seul le risque juridique et financier de la constitution d'avantages extralégaux en matière, notamment, de pension plus de possibilités pour organiser et contrôler efficacement la constitution de ces avantages.

#### *Mémoire du Conseil des ministres*

A.2. Le Conseil des ministres soutient qu'un fonds de pension constitué sous la forme d'une association sans but lucratif et un fonds de pension constitué sous la forme d'une association d'assurances mutuelles concernent deux catégories distinctes de personnes morales qui ont un objet différent, de sorte qu'une différence de traitement est justifiée.

Faisant référence à l'article 9 de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, le Conseil des ministres estime qu'un fonds de pension est une institution privée de prévoyance qui doit être constituée sous la forme d'une société par actions, d'une société coopérative ou d'une association d'assurances mutuelles. Ce n'est que lorsque cette institution de prévoyance remplit certaines conditions fixées par le Roi qu'elle peut être constituée sous la forme d'une association sans but lucratif.

Selon le Conseil des ministres, le choix à cet égard dépend de l'objectif poursuivi par le fonds de pension. L'association sans but lucratif est une association possédant un patrimoine propre, distinct de celui de ses membres; elle n'exerce en soi aucune activité à visée lucrative puisqu'elle ne tend pas à créer un avantage patrimonial pour ses membres; son activité réside dans la constitution d'une pension au bénéfice des assurés affiliés; même si ces assurés sont membres de l'a.s.b.l., ils ont droit à une pension en tant que bénéficiaires ou créanciers et non en tant que membres de l'a.s.b.l.

L'association d'assurances mutuelles, pour sa part, est une association de personnes qui exerce, en tant que personne morale, une activité d'assurance au bénéfice de ses associés qui sont également ses assurés; elle est financée par des cotisations des associés, en fonction de l'intérêt individuel de chacun de ceux-ci; elle a pour objet l'assurance du risque de ses associés qui contribuent à son financement; elle est dès lors une société qui, contrairement à l'association sans but lucratif, a pour objet de procurer un avantage patrimonial à ses associés.

Il s'ensuit, selon le Conseil des ministres, qu'une association sans but lucratif et une association d'assurances mutuelles constituent des catégories de personnes morales différentes qui se trouvent dans des circonstances différentes. Les créateurs d'un fonds de pension ont le choix entre l'une des deux formes juridiques – ayant chacune leurs caractéristiques spécifiques en matière de fonctionnement et de fiscalité – pour gérer un tel fonds. Le Conseil des ministres conclut que le fait de soumettre une association sans but lucratif à la taxe annuelle compensatoire des droits de succession et de ne pas soumettre à cette taxe une association d'assurances mutuelles ne constitue pas une violation du principe d'égalité et de non-discrimination.

#### *Mémoire en réponse de l'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union »*

A.3.1. L'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union » souligne que, pour des motifs économiques et financiers, elle n'a pas le libre choix d'adopter la forme juridique de l'association d'assurances mutuelles. Elle fait observer qu'elle a autrefois principalement investi dans des biens immobiliers. Une éventuelle transformation en une association d'assurances mutuelles entraînerait dès lors une charge fiscale très élevée en droits d'enregistrement. Une telle transformation entraînerait en outre d'énormes difficultés de gestion, étant donné que, dans ce cas, tous les membres – plus de deux mille – devraient devenir des associés.

Dans le passé, l'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union » n'avait pas non plus le libre choix de s'organiser en une association sans but lucratif ou en une association d'assurances mutuelles. Étant donné qu'elle a été créée en 1945 déjà, elle ne pouvait, compte tenu de la législation de l'époque, adopter une autre forme que celle de l'association sans but lucratif. Ce n'est que par la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances que la possibilité a été prévue, pour la première fois, d'organiser un fonds de pension sous la forme

d'une association d'assurances mutuelles. Il a toutefois fallu attendre l'arrêté royal du 14 mai 1985 concernant l'application aux institutions de prévoyance de la loi précitée du 9 juillet 1975 pour que celle-ci reçoive réellement exécution.

A.3.2. L'a.s.b.l. Unilever Belgium Pension Fund « Union » réfute le point de vue du Conseil des ministres selon lequel un fonds de pension organisé sous la forme d'une association d'assurances mutuelles cherche à procurer des avantages patrimoniaux à ses associés alors qu'un fonds de pension organisé sous la forme d'une association sans but lucratif ne le ferait pas. Cette partie considère au contraire que les deux sortes de fonds de pension poursuivent le même objectif, à savoir offrir une pension aux affiliés au plan de pension. Le droit aux avantages de celui-ci découle, selon elle, de la qualité d'affilié au plan de pension et nullement de la qualité d'associé d'une association d'assurances mutuelles ou de membre d'une association sans but lucratif.

- B -

B.1. Le juge *a quo* interroge la Cour au sujet de la compatibilité des articles 147, 148, 149 et 152 du Code des droits de succession avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'une institution de prévoyance, visée à l'article 2, § 3, 6°, de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, qui est organisée sous la forme d'une association d'assurances mutuelles n'est pas soumise à la taxe compensatoire des droits de succession, alors qu'une institution de prévoyance qui exerce des activités identiques mais qui est organisée sous la forme d'une association sans but lucratif est, quant à elle, soumise à cette taxe.

B.2. Les dispositions législatives litigieuses figurent dans le livre II du Code des droits de succession, qui porte sur la taxe compensatoire des droits de succession.

Ces dispositions, telles qu'elles sont applicables à l'instance principale, énoncent :

« Art. 147. Les associations sans but lucratif sont assujetties, à partir du 1er janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession ».

« Art. 148. Sont soumises à la taxe :

1° les associations sans but lucratif créées après le 10 juillet 1921;

2° les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité civile par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920;

3° les associations internationales à but scientifique, régies par la loi du 25 octobre 1919 ».

« Art. 149. Sont exonérées de la taxe :

1° les Caisses de compensation agréées pour allocations familiales et les Caisses mutuelles agréées d'allocations familiales;

2° les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité civile avant le 11 juillet 1921, autres que celles dont il s'agit au n° 2 de l'article précédent;

3° les Caisses agréées de pension pour travailleurs indépendants;

4° les pouvoirs organisateurs de l'enseignement communautaire ou de l'enseignement subventionné, pour les biens immobiliers exclusivement affectés à l'enseignement, et les associations sans but lucratif de gestion patrimoniale qui ont pour objet exclusif d'affecter des biens immobiliers à l'enseignement dispensé par les pouvoirs organisateurs précités ».

« Art. 152. La taxe est fixée à 0,17 p.c.

Le montant de la taxe ainsi liquidée est, le cas échéant, arrondi au cent supérieur ».

B.3.1. La taxe compensatoire des droits de succession a été instaurée par la loi du 27 juin 1921 « accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique » (*Moniteur belge*, 1er juillet 1921), et plus précisément par le titre III - « Dispositions fiscales » de cette loi.

Dans les travaux préparatoires de la loi précitée, ces dispositions sont commentées comme suit :

« Le changement apporté par le projet au régime des associations sans but lucratif [conférer la personnalité civile] appelle nécessairement une modification à la législation fiscale en ce qui concerne les biens affectés au service de ces organismes.

Sous le régime actuel, la propriété desdits biens repose juridiquement sur la tête de personnes physiques interposées. Au décès de chacun des propriétaires apparents, l'Etat perçoit sur la valeur des biens, soit un droit de mutation entre vifs, soit un droit de succession [...].

Dans le nouvel état de choses, ce sera dans le chef de l'association elle-même, personne morale, que reposera la propriété des biens et cette propriété restera immuable aussi longtemps que durera l'association. Les biens ne faisant plus l'objet de mutations, le Trésor se trouvera, par le fait, privé de la recette des droits d'enregistrement et de succession qu'il prélève actuellement. Il est juste et équitable de dédommager l'Etat de la perte d'impôt que lui

causera l'institution du nouveau régime » (*Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 375 (exposé des motifs)).

Le « rapport de la commission consultative » mentionne :

« Ce qui, sans aucun doute, a longtemps retardé dans notre pays une législation rationnelle et méthodique sur les personnes morales, ce sont les défiances qu'inspire à beaucoup d'esprits la personnalité civile elle-même, notion à laquelle on allie volontiers, sous l'empire de traditions fort anciennes, la notion redoutée de la main morte » (*Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 375, annexe, rapport de la commission consultative).

B.3.2. Selon le ministre des Finances, la *ratio legis* de l'instauration de la taxe compensatoire des droits de succession – compenser la moindre recette des droits de succession pour le Trésor – est encore valable actuellement : le maintien de cette taxe est fondé, sa raison d'être ayant subsisté (*Questions et réponses*, Chambre, 1997-1998, n° 142, pp. 19.555-19.557).

B.4.1. Les dispositions litigieuses, dans la rédaction qui est applicable à l'instance principale, soumettent les associations sans but lucratif à la taxe annuelle compensatoire des droits de succession (articles 147 et 148 du Code des droits de succession), exception faite pour les institutions et associations énumérées limitativement à l'article 149, qui sont exonérées de cette taxe.

Par ailleurs, la loi du 2 mai 2002, qui a modifié la loi du 27 juin 1921, a confirmé la taxe litigieuse pour les associations sans but lucratif visées et a étendu son application aux fondations privées.

B.4.2. Le fonds de pension qui a été créé sous la forme d'une association sans but lucratif est soumis à cette taxe, alors que tel n'est pas le cas d'un fonds de pension créé sous la forme d'une association d'assurances mutuelles.

B.5. Cette différence de traitement fiscal entre les deux catégories de fonds de pension repose sur un critère de distinction objectif, à savoir la forme juridique – association sans but lucratif ou association d'assurances mutuelles – qu'a adoptée ce fonds de pension.

B.6. Le choix de l'une ou l'autre forme juridique détermine en principe le régime fiscal applicable à une personne morale.

Le fait que des personnes morales ayant une forme juridique différente exercent des activités analogues n'y change rien. En l'espèce, la circonstance que tant une association sans but lucratif qu'une association d'assurances mutuelles exercent des activités de prévoyance, visées à l'article 2, § 3, 6°, a), de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, n'empêche pas qu'elles puissent être soumises à un régime fiscal distinct, et en particulier à la taxe litigieuse.

B.7.1. La partie requérante dans l'instance principale soutient toutefois que la différence de traitement fiscal litigieuse ne peut être justifiée sur la base du libre choix qu'aurait un fonds de pension pour adopter telle ou telle forme juridique, étant donné que, dans la pratique, ce choix serait souvent inexistant.

B.7.2. Une institution de prévoyance, visée à l'article 2, § 3, 6°, de la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, est libre de choisir la forme juridique prévue par cette loi.

De même, pareille institution de prévoyance, si elle a été créée sous la forme d'une association sans but lucratif, est libre de se transformer en association d'assurances mutuelles. Tel pourrait être le cas – comme pour la partie requérante dans l'instance principale – si elle a été créée au cours d'une période où la loi ne prévoyait pas encore la possibilité d'adopter la forme juridique d'une association d'assurances mutuelles. Dans l'hypothèse où une transformation serait envisagée, les fonds de pension en question pourront mettre en balance les réglementations respectives afin de choisir le système qui leur paraît le plus souhaitable. Ainsi pourront-ils examiner si la déduction de la taxe – relativement limitée – de 0,17 p.c., à laquelle une association sans but lucratif est, le cas échéant, soumise, contrebalance les obligations qui découlent de la réglementation relative aux associations d'assurances mutuelles.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 147, 148, 149 et 152 du Code des droits de succession ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 1er mars 2006.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

A. Arts