

Numéro du rôle : 6853
Arrêt n° 84/2019 du 28 mai 2019

ARRÊT

En cause : le recours en annulation des articles 8, 1°, et 23 du décret flamand du 8 décembre 2017 portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées, introduit par l'ASBL « Ordre Belge des Géomètres-Experts » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

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 9 février 2018 et parvenue au greffe le 12 février 2018, un recours en annulation des articles 8, 1^o, et 23 du décret flamand du 8 décembre 2017 portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées (publié au *Moniteur belge* du 14 décembre 2017) a été introduit par l'ASBL « Ordre Belge des Géomètres-Experts », par l'ASBL « Association nationale des Géomètres-Experts immobiliers », l'ASBL « Vlaamse Vereniging van Landmeters-Experten », l'ASBL « Union Belge des Géomètres-Experts Immobiliers », Axel Annaert, Lieven Monden et Margit Braem, assistés et représentés par Me P. Vande Castele, avocat au barreau d'Anvers.

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- l'ASBL « CIB Vlaanderen », assistée et représentée par Me P. Mallien, avocat au barreau d'Anvers;

- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me F. Vandendriessche, Me L. Schellekens et Me J. Carlé, avocats au barreau de Bruxelles.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 27 février 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et M. Pâques, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 20 mars 2019 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 20 mars 2019.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt

A.1.1. Le Gouvernement flamand estime que la septième partie requérante n'a pas intérêt au recours en annulation qu'elle a introduit.

A.1.2. Les parties requérantes considèrent que la septième partie requérante a effectivement un intérêt au recours en annulation qu'elle a introduit, car le nouveau régime fiscal prévu par le décret attaqué, qui règle l'établissement d'une estimation contraignante des immeubles dans le cadre de l'impôt successoral, régime auquel actuellement chaque contribuable est assujéti, relève d'une mission d'intérêt général. En outre, lorsqu'une partie requérante justifie d'un intérêt au recours, il n'est pas nécessaire d'examiner si les autres parties requérantes justifient d'un intérêt.

Par ailleurs, les parties requérantes attirent l'attention sur le fait que, conformément à la jurisprudence de la Cour, les parties requérantes qui ont un intérêt à l'annulation d'une disposition attaquée ne doivent pas justifier d'un intérêt à chacun des moyens.

A.1.3. Selon le Gouvernement flamand, le simple fait que la septième partie requérante est une contribuable ne suffit pas pour qu'elle ait l'intérêt requis. Les dispositions attaquées ne l'empêchent pas de faire appel à un géomètre-expert de son choix (agrée ou non par le « Vlaamse Belastingdienst », à savoir l'administration fiscale flamande (ci-après : le « Vlabel »)).

Quant à l'intervention

A.2. L'ASBL « CIB Vlaanderen » souhaite intervenir dans la procédure du recours présentement examiné. Pour justifier de son intérêt, elle démontre qu'elle avait déjà adressé une lettre de protestation au ministre compétent, en ce qui concerne la charte de qualité. Elle estime que le décret du 8 décembre 2017, attaqué, remplace à juste titre la charte de qualité et assure une plus grande égalité.

Quant au fond

A.3. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 8, 1^o, et 23 du décret du 8 décembre 2017 « portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées » (ci-après : le décret du 8 décembre 2017). À cette fin, elles développent un moyen, divisé en onze branches.

A.4.1. Dans la première branche du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées traitent de la même manière des situations différentes, sans justification raisonnable. La catégorie des « géomètres-experts », qui relève du champ d'application de la loi du 11 mai 2003 protégeant le titre et la profession de géomètre-expert, et la catégorie des autres « taxateurs-experts », au sens du point 18^o/1 de l'article 1.1.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité, sont traitées de manière égale car les dispositions attaquées les autorisent à faire des estimations qui sont contraignantes pour le « Vlabel ». Toutefois, contrairement aux autres taxateurs-experts, les géomètres-experts sont inscrits au tableau des titulaires de la profession de géomètre-expert et des garanties spéciales en matière d'indépendance et d'impartialité leur sont applicables. Les géomètres-experts sont familiarisés avec l'établissement des rapports d'expertise; ils sont soumis à un régime disciplinaire spécifique et ont prêté serment en qualité de géomètre-expert.

Les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés en ce que des personnes qui ne sont pas inscrites au tableau des titulaires de la profession de géomètre-expert entrent aussi à présent en considération. Cette situation est déraisonnable car elle a pour effet que des personnes seront désignées comme taxateurs-experts, lesquels, indépendamment de la nature de leur relation juridique avec l'administration, accomplissent une tâche d'intérêt général et fournissent ainsi un service public au sens fonctionnel du terme. Les exigences les plus strictes en matière de qualification, d'impartialité et d'indépendance sont justifiées et y déroger ne l'est pas.

A.4.2.1. Le Gouvernement flamand constate que, par les dispositions attaquées, le législateur décretaal flamand a élaboré un régime permettant aux personnes tenues d'introduire une déclaration de succession de faire appel, pour réaliser l'estimation de leurs biens immobiliers, à un taxateur-expert agréé, qui établit une estimation en principe contraignante pour le « Vlabel ». Ce faisant, le législateur décretaal a choisi de ne plus lier l'agrément en qualité de « taxateur-expert » à l'appartenance à une catégorie professionnelle déterminée, préférant fixer des critères spécifiques pour déterminer si un candidat taxateur-expert peut être agréé ou non et peut être inscrit sur la liste de « taxateurs-experts agréés » établie et publiée par le « Vlabel ». Il s'ensuit que des professions autres que celle de géomètre-expert peuvent entrer en considération pour établir des rapports d'expertise qui sont contraignants pour le « Vlabel », ce qui n'était pas possible auparavant car une collaboration exclusive était prévue avec les géomètres-experts.

A.4.2.2. Selon le Gouvernement flamand, l'identité de traitement des géomètres-experts et des taxateurs-experts est raisonnablement justifiée. En ce qui concerne les candidats taxateurs-experts, le décret fixe des critères qui garantissent la qualité de leurs rapports d'expertise. Selon ces critères, le candidat taxateur-expert doit effectuer des estimations et expertises de biens immobiliers à titre professionnel et disposer de la qualification professionnelle y afférente par le biais de la formation qu'il a suivie et d'un recyclage permanent. Le législateur décretaal instaure donc un système dans lequel seules sont prises en considération pour être agréées les personnes qui, à la fois, ont été formées pour effectuer des estimations de biens immobiliers (tant par le biais de leur formation que d'un recyclage permanent) et qui exercent de telles activités à titre professionnel. Ces critères, prévus par le décret, garantissent que l'estimation est réalisée de manière indépendante et impartiale par un expert en la matière.

Selon le Gouvernement flamand, la référence faite par les parties requérantes, à plusieurs reprises, à l'arrêt n° 64/2012 n'est pas pertinente. Par l'arrêt précité, la Cour a jugé qu'il n'était pas déraisonnable de réserver aux géomètres-experts les expertises destinées aux provinces, aux communes et aux CPAS, mais elle n'a pas du tout dit que de telles expertises ne pourraient être réalisées que par des géomètres-experts. La Cour a uniquement jugé qu'il était raisonnablement justifié de lier cette possibilité à une série de conditions en matière de formation et d'activité professionnelle. Il s'avère donc que l'objectif principal est un objectif de qualité.

A.4.2.3. Le Gouvernement flamand considère que les éléments invoqués par les parties requérantes qui devraient démontrer qu'un taxateur-expert agréé et un géomètre-expert ne sont pas sur un pied d'égalité ne peuvent pas non plus être suivis. Les dispositions attaquées garantissent elles aussi les avantages concrets liés à une inscription au tableau. Un taxateur-expert agréé est une personne qui effectue des estimations et des expertises à titre professionnel; il est donc lui aussi familiarisé avec l'établissement de rapports d'expertise. Un taxateur-expert agréé relève d'un régime propre en matière de surveillance et de contrôle, de sorte qu'il n'est pas pertinent d'observer que les géomètres-experts relèvent d'un régime disciplinaire spécifique. La prestation de serment des géomètres-experts ne s'étend pas à l'estimation de biens immobiliers. Le Gouvernement flamand ne voit dès lors pas en quoi la prestation d'un serment présenterait une plus-value particulière.

A.4.2.4. Enfin, le Gouvernement flamand renvoie aux règles concernant le registre national des experts judiciaires (articles 991*ter* à 991*undecies* du Code judiciaire). Le législateur fédéral a élaboré un système similaire d'« agrément », qui prévoit des critères spécifiques auxquels il faut satisfaire mais sans que l'agrément soit limité à une catégorie professionnelle déterminée.

A.4.3. La partie intervenante observe que les parties requérantes se fondent sur une prémisse erronée, à savoir le constat selon lequel une estimation contraignante réalisée par un expert immobilier constitue une mission de service public et qu'il y a lieu de satisfaire aux exigences d'impartialité et d'indépendance d'un fonctionnaire.

L'arrêt n° 64/2012 ne signifie pas qu'il serait inconstitutionnel de ne plus réserver la fonction de taxateur-expert aux géomètres-experts. Eu égard à la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur (la directive dite « Bolkestein »), il est même recommandé de ne plus limiter la fonction de taxateur-expert à la profession de géomètre-expert.

A.4.4. Les parties requérantes répètent que le taxateur-expert exerce une mission d'intérêt général et fournit un service public fonctionnel. De même, la référence faite par la partie intervenante à la directive précitée, afin de qualifier ainsi de service privatisé l'estimation de l'impôt successoral, ne peut pas être suivie, car cette directive précise explicitement qu'elle n'est pas applicable en matière d'impôts et de services d'intérêt général. Le droit de l'Union européenne fournit lui-même des fondements spécifiques.

En ce qui concerne les remarques formulées par le Gouvernement flamand, les parties requérantes attirent l'attention sur l'absence d'examen portant sur l'indépendance et sur l'impartialité dont le taxateur-expert, qui est un fonctionnaire au sens fonctionnel, doit faire preuve *ab initio*. Les parties requérantes ne sont pas d'accord avec le Gouvernement flamand lorsque ce dernier affirme que l'inscription en tant que taxateur-expert est admise sur la base d'un régime propre en matière de surveillance et de contrôle, car, en l'espèce, la surveillance réalisée par l'autorité flamande est limitée et se concentre sur quelques rapports d'expertise, à un moment où le taxateur-expert contrôlé est déjà inscrit sur la liste des taxateurs-experts agréés. Selon les parties requérantes, l'argument relatif à la règle d'incompatibilité prévue par le décret n'est rien d'autre qu'un écran de fumée, car cette règle ne garantit pas l'indépendance et l'impartialité. De leur avis, l'argument selon lequel la prestation de serment ne porte pas sur l'activité d'estimation ne peut pas davantage être suivi. Conformément aux articles 2 et 7 de la loi du 11 mai 2003, la prestation de serment concerne toutes les personnes qui peuvent porter le titre professionnel de géomètre-expert et les autorités disciplinaires veillent au respect de ce serment. Le géomètre-expert doit respecter son serment dans l'exercice de son activité d'estimation (article 18 de l'arrêté royal du 15 décembre 2005 fixant les règles de déontologie du géomètre-expert).

Les parties requérantes considèrent qu'il n'existe aucune analogie avec les experts judiciaires. En effet, les experts judiciaires doivent prêter serment lors de leur inscription et doivent déclarer par écrit qu'ils s'engagent à suivre des formations continues.

A.4.5. Le Gouvernement flamand fait valoir que, outre les critères auxquels il faut satisfaire avant de pouvoir être agréé en tant que taxateur-expert, il existe également une charte de qualité du « Vlabel », dont il découle des exigences de qualité en ce qui concerne les rapports d'expertise à établir, de sorte que l'on peut admettre que le taxateur-expert en question réalise ses estimations de manière indépendante et impartiale.

Selon le Gouvernement flamand, la manière dont les parties requérantes présentent le mécanisme de surveillance et de contrôle mis en place n'est pas correcte. Ce mécanisme englobe un contrôle de la qualité des rapports d'expertise reçus, ainsi qu'une évaluation du fonctionnement du taxateur-expert lui-même.

A.4.6. La partie intervenante confirme une fois encore qu'un taxateur-expert n'est pas un fonctionnaire au sens fonctionnel. En effet, il ne s'agit pas d'évaluer une déclaration fiscale ou une réclamation fiscale. Les dispositions attaquées ont pour but de faciliter l'administration de la preuve dans le cadre de l'impôt successoral en matière de biens immobiliers en Région flamande.

A.5.1. Le moyen unique développé par les parties requérantes, en sa deuxième branche, est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées traitent de manière égale, à tort, un géomètre-expert, qui est inscrit au tableau des géomètres-experts, et un autre taxateur-expert, qui ne dispose pas d'une telle inscription, dès lors que les dispositions attaquées autorisent ces deux catégories à effectuer des estimations qui sont contraignantes pour le « Vlabel ». La formation continue qui est imposée aux géomètres-experts inscrits au tableau empêche de traiter ceux-ci et les autres candidats taxateurs-experts de manière identique, car le Gouvernement flamand n'est pas habilité à surveiller la formation continue suivie par le taxateur-expert agréé qui n'est pas un géomètre-expert, alors que c'est le cas pour les géomètres-experts inscrits au tableau.

A.5.2.1. Tout d'abord, le Gouvernement flamand répète que l'égalité de traitement des candidats taxateurs-experts est justifiée, qu'ils soient inscrits ou non au tableau des géomètres-experts. En effet, les dispositions attaquées offrent les mêmes garanties d'impartialité et d'indépendance, eu égard aux exigences prévues par le décret pour être agréé en tant que taxateur-expert, à la règle d'incompatibilité contenue dans le décret et au mécanisme de surveillance et de contrôle spécifique mis en place pour les taxateurs-experts agréés quant à la manière dont ils exercent leur fonction.

A.5.2.2. Le Gouvernement flamand fait valoir que ce que les parties requérantes prétendent est inexact. Les dispositions attaquées et les travaux préparatoires démontrent que le « Vlabel » peut surveiller et contrôler la formation continue et que, si un taxateur-expert ne respecte plus l'exigence de recyclage permanent, il peut être radié de la liste des taxateurs-experts agréés.

En outre, l'intervention de l'organe de surveillance et de contrôle interne spécifique aux géomètres-experts est purement facultative et il n'est dès lors pas certain ni garanti qu'un tel organe prenne effectivement des mesures si le géomètre-expert commet une infraction.

A.5.3. La partie intervenante observe que l'omission du tableau des géomètres-experts peut aussi être imputable aux décisions du taxateur-expert, sans présenter un caractère disciplinaire. Un géomètre-expert peut décider de transférer ses activités à un autre géomètre-expert et l'une des conditions pour ce faire peut consister en ce qu'il ne soit plus inscrit au tableau. Il peut aussi arriver que le taxateur-expert atteigne un certain âge et souhaite dès lors limiter ses activités. Il ne veut plus exercer l'activité de géomètre-expert, mais veut continuer à être pris en considération par le « Vlabel » en tant que taxateur-expert. Par conséquent, l'omission du tableau ne saurait constituer un critère pour être radié en tant que taxateur-expert.

A.5.4. Les parties requérantes répètent qu'aucun contrôle n'est prévu quant à une éventuelle formation ultérieure; cela ressort clairement de l'article 3.3.1.0.9/1 du Code flamand de la fiscalité, qui ne saurait être interprété autrement. La référence faite par le Gouvernement flamand à l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, qui traite d'un recyclage permanent, ne porte que sur les modalités de l'inscription initiale, sans que le Gouvernement flamand démontre qu'il y aura également un contrôle sur la formation continue ultérieure.

Le constat, fait par la partie intervenante, selon lequel l'omission du tableau peut s'expliquer par une décision du taxateur-expert, sans aucun lien avec une procédure disciplinaire, n'est pas fondé. Souvent, l'omission du tableau permet d'éviter une condamnation disciplinaire formelle. Comme l'intéressé n'est alors plus affilié à l'association professionnelle, aucune information le concernant ne peut être échangée.

A.6.1. Le moyen unique développé par les parties requérantes, en sa troisième branche, est pris de l'éventuelle violation des articles 10 et 11 de la Constitution et des principes de neutralité, d'impartialité et d'indépendance, en ce que les dispositions attaquées prévoient une différence de traitement entre les taxateurs-experts agréés qui sont des personnes physiques, d'une part, et les taxateurs-experts agréés qui exercent leurs activités de taxateur-expert sous un nom commercial, d'autre part. Les taxateurs-experts agréés de la seconde catégorie seront mentionnés sous leur nom commercial sur la liste des taxateurs-experts agréés publiée par le « Vlabel », alors que tel n'est pas le cas pour ceux de la première catégorie. La première catégorie se trouve ainsi discriminée et lésée, notamment, par une mention qui, en substance, souligne les activités commerciales d'autres personnes.

A.6.2.1. Tout d'abord, le Gouvernement flamand soutient que le moyen, en sa troisième branche, est irrecevable en raison de l'*exceptio obscuri libelli*. Les parties requérantes ne démontrent nulle part en quoi la mention du nom commercial nuirait aux taxateurs-experts agréés qui sont des personnes physiques.

À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand observe que le moyen, en sa troisième branche, est, à tout le moins, irrecevable en raison de l'incompétence de la Cour. Les parties requérantes ne démontrent nulle part en quoi les principes de neutralité, d'impartialité et d'indépendance qu'elles invoquent, s'inscrivent dans le cadre de l'examen de constitutionnalité relatif aux articles 10 et 11 de la Constitution.

A.6.2.2. Quant au fond, le Gouvernement flamand considère que la critique formulée par les parties requérantes manque en fait. En effet, l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, dernier alinéa, du Code flamand de la fiscalité dispose que le nom commercial sous lequel les activités sont réalisées sera indiqué dans la liste publiée par le « Vlabel », sans faire la moindre distinction à cet égard quant aux personnes qui font l'objet de cette mention. Ainsi, aucune distinction n'est faite entre les personnes physiques et les personnes morales. Le législateur décretaal traite donc toutes les personnes de manière égale, de sorte qu'il n'y a pas de différence de traitement.

Le Gouvernement flamand ne comprend pas non plus quel préjudice cette mention occasionnerait aux taxateurs-experts agréés qui sont des personnes physiques. Tout taxateur-expert qui satisfait aux conditions prévues par le décret et qui est agréé est inscrit sur la liste des taxateurs-experts agréés. Cette liste sera publiée fréquemment sur le site internet du « Vlabel ». Le Gouvernement flamand ne voit pas du tout pourquoi les personnes tenues d'introduire une déclaration feraient plutôt appel à un taxateur-expert agréé qui exerce ses activités sous un nom commercial qu'à un taxateur-expert agréé qui est une personne physique et qui ne dispose pas d'un tel nom commercial. Selon le Gouvernement flamand, le choix de la personne tenue d'introduire une déclaration sera principalement lié aux éléments qui sont essentiels à ses yeux, tels que le prix de la rédaction du rapport, le lieu d'établissement ou la proximité du taxateur-expert, etc.

A.6.3. La partie intervenante observe que l'utilisation d'un nom commercial ne saurait nullement être considérée comme étant discriminatoire.

A.6.4.1. Les parties requérantes constatent que l'*exceptio obscuri libelli* ne saurait être suivie. Tant le Gouvernement flamand que la partie intervenante ont compris la branche du moyen. En ce qui concerne l'irrecevabilité partielle, les parties requérantes renvoient aux arrêts de la Cour n^{os} 74/2014 et 103/2015, par lesquels celle-ci a jugé qu'une disposition attaquée porte atteinte de manière discriminatoire aux principes de l'indépendance et de l'impartialité du juge et à la garantie que représente l'obligation de motivation formelle.

A.6.4.2. Quant au fond, les parties requérantes soulignent que le propre d'un service public est d'écarter toute forme de commerce, car il doit satisfaire aux exigences de l'impartialité et de l'indépendance d'un fonctionnaire. Toute mention commerciale viole ces exigences minimales.

A.6.5. Selon le Gouvernement flamand, les arrêts de la Cour n^{os} 74/2014 et 103/2015 mentionnés par les parties requérantes ne sont pas pertinents, étant donné qu'ils portent sur les principes de l'indépendance et de l'impartialité du juge et de la séparation des pouvoirs. Ces principes ne sont pas invoqués par les parties requérantes.

Quant au fond, le Gouvernement flamand estime que le mémoire introduit par les parties requérantes ne présente aucune plus-value.

A.7.1. Dans la quatrième branche du moyen unique, les parties requérantes dénoncent la violation de la liberté d'association (article 27 de la Constitution et article 11 de la Convention européenne des droits de l'homme), du droit au respect de la vie privée (article 22 de la Constitution et article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme) et du principe d'égalité (articles 10 et 11 de la Constitution). En effet, l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, alinéa 1er, du Code flamand de la fiscalité dispose que, dans le cadre de la surveillance et du contrôle qu'organise le « Vlabel », ce dernier peut échanger des informations avec des associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié, ce qui est contraire à la liberté d'association, au droit au respect de la vie privée et au principe d'égalité.

L'autorité publique doit se garder de toute ingérence dans les statuts d'une association et ne peut, en principe, ni obliger, ni inviter l'association à échanger des informations sans le consentement du membre au sujet duquel ces informations sont échangées. Cette interdiction trouve également comme fondement autonome la protection du droit au respect de la vie privée.

A.7.2.1. Tout d'abord, le Gouvernement flamand fait valoir une nouvelle fois l'*exceptio obscuri libelli*. Les parties requérantes omettent d'appliquer concrètement la liberté d'association, le droit au respect de la vie privée et le principe d'égalité aux dispositions attaquées. À tout le moins, il y a lieu de rejeter le moyen, en sa quatrième branche, comme étant partiellement irrecevable, en ce qui concerne, notamment, les articles 10, 11 et 27 de la Constitution et l'article 11 de la Convention européenne des droits de l'homme, invoqués par les parties requérantes.

A.7.2.2. Quant au fond, le Gouvernement flamand estime que la branche du moyen manque en fait. L'objectif de la disposition attaquée est de permettre au « Vlabel » d'échanger des informations avec les associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié, en ce sens que le « Vlabel » pourra informer ces associations professionnelles dans le cas où le taxateur-expert commet des infractions systématiques et est suspendu ou radié de la liste pour ce motif. En d'autres termes, c'est le « Vlabel » qui informe et non le contraire, de sorte que la disposition attaquée ne porte pas sur la communication d'informations au « Vlabel » par des associations professionnelles.

De plus, même si des informations étaient communiquées dans l'autre sens, le Gouvernement flamand n'aperçoit pas de quelle manière cette possibilité d'échanger des informations serait contraire à la liberté d'association, dès lors qu'il ne s'agit que d'une possibilité et que celle-ci n'entraîne pas de restriction à la liberté d'association. Le Gouvernement flamand ne comprend pas non plus pourquoi le principe d'égalité s'en trouverait violé. En effet, les deux catégories sont soumises à la possibilité d'échange d'informations.

En ce qui concerne la violation éventuelle du droit au respect de la vie privée, le Gouvernement flamand observe que la possibilité d'échanger des informations répond à un besoin social impérieux. Il est nécessaire que le « Vlabel » surveille et contrôle les taxateurs-experts agréés et les missions que ceux-ci effectuent, à savoir l'établissement de rapports d'expertise de biens immobiliers ayant en principe un caractère contraignant pour le « Vlabel ». L'importance de cette mission ne saurait être sous-estimée : chaque personne qui est tenue d'introduire une déclaration de succession doit, en principe, faire appel à un taxateur-expert agréé, et le rapport d'expertise qui est établi est contraignant pour le « Vlabel ». Ce sont donc, en termes de recettes fiscales, des montants élevés qui sont en jeu, de sorte qu'il est indispensable que les missions du taxateur-expert fassent l'objet d'un contrôle sérieux et efficace. En outre, la possibilité d'échanger des informations est proportionnée à l'objectif poursuivi. En introduisant, auprès du « Vlabel », la demande d'agrément en qualité de « taxateur-expert agréé » et en signant ensuite le contrat type, le candidat taxateur-expert confirme aussi qu'il est informé des règles prévues par les dispositions attaquées et qu'il marque son accord sur ces règles, parmi lesquelles la possibilité dont dispose le « Vlabel », dans le cadre de la surveillance et du contrôle qu'il exerce, d'échanger des informations avec l'éventuelle association professionnelle à laquelle le candidat taxateur-expert est affilié. De plus, les informations concernées ne sont pas rendues publiques.

A.7.3. La partie intervenante constate que l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, alinéa 1er, deuxième phrase, du Code flamand de la fiscalité ne contient nullement l'obligation d'appartenir à une association professionnelle, de sorte que la liberté d'association est respectée.

En ce qui concerne l'éventuelle violation du droit au respect de la vie privée, la partie intervenante observe que les associations professionnelles devront respecter le règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 « relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) ». En fonction de ce qui est prévu dans les statuts et dans le contrat d'affiliation, le candidat taxateur-expert devra marquer son accord au préalable pour que l'association professionnelle puisse fournir les informations requises.

A.7.4.1. Les parties requérantes constatent à nouveau que l'*exceptio obscuri libelli* ne saurait être suivie. La partie intervenante et le Gouvernement flamand ont parfaitement compris le grief. En ce qui concerne l'éventuelle irrecevabilité partielle de la branche du moyen, les parties requérantes observent que cette exception est liée au fond de l'affaire.

A.7.4.2. Les parties requérantes observent que la position du Gouvernement flamand ne saurait être suivie; les informations sont échangées dans un cadre décretaal déterminé qui est doublement cumulatif, à savoir, d'une part, dans le cadre de l'organisation de la surveillance et du contrôle du respect des dispositions, mentionnée à l'article 3.3.1.0.9/1, §§ 1er à 3, et, d'autre part, préalablement à l'éventuelle radiation du taxateur-expert de la liste. Il est uniquement question d'organiser la surveillance et le contrôle du respect des dispositions quand il s'agit d'une personne qui est encore inscrite sur la liste des taxateurs-experts agréés. Dans ce contexte, la disposition attaquée prévoit que, dans le cadre de l'organisation de la surveillance et du contrôle du respect des dispositions, l'administration obtient des informations de la part d'associations professionnelles auxquelles est affilié, par hypothèse, le taxateur-expert qui n'est pas encore radié. La simple communication d'informations à l'association professionnelle concernée est étrangère à la surveillance et au contrôle précités.

La référence faite par le Gouvernement flamand aux règles concernant le registre national des experts judiciaires prouve elle aussi le bien-fondé de la thèse des parties requérantes; les dispositions attaquées portent effectivement sur la communication d'informations au « Vlabel » de la part de l'association professionnelle. Cette communication ne peut être interprétée que comme une manière d'obtenir, sans l'accord du taxateur-expert, des informations à son sujet auprès de l'association professionnelle à laquelle il est affilié.

Les parties requérantes constatent que l'échange d'informations avec les associations professionnelles, prévu par le décret attaqué, ne répond pas à un besoin social impérieux dans une société démocratique et viole dès lors le principe d'égalité. Tout d'abord, l'affiliation à une association professionnelle ne présente pas le moindre intérêt pour l'inscription sur la liste des taxateurs-experts agréés. En outre, le critère retenu revêt également un caractère discriminatoire : l'affiliation à une association professionnelle, concrétisée, pour certaines catégories professionnelles, par une inscription au tableau, est tantôt non pertinente, à savoir lors de l'inscription sur la liste des taxateurs-experts agréés, et tantôt pertinente, à savoir lors de la constatation d'infractions dans le cadre de l'organisation de la surveillance et du contrôle du respect des dispositions attaquées.

La référence faite par la partie intervenante au règlement général sur la protection des données est pertinente, mais, selon les parties requérantes, la partie intervenante est trop prudente. Étant donné que le législateur décrétaal a adopté des règles contraires à ce règlement, il appartient à la Cour d'annuler ces règles, si nécessaire sur la base d'un moyen soulevé d'office.

A.7.5. Le Gouvernement flamand observe que les parties requérantes ne démontrent pas que des données ou des informations à caractère personnel seraient échangées de sorte qu'il puisse y avoir une éventuelle ingérence dans le droit au respect de la vie privée. En ce qui concerne la référence faite au règlement général sur la protection des données, le Gouvernement flamand constate que les dispositions attaquées reposent sur les mêmes principes que le règlement général sur la protection des données. En outre, l'article 6, paragraphe 1, du règlement général sur la protection des données dispose que le traitement des données à caractère personnel n'est licite que si, et dans la mesure où, le traitement est nécessaire aux fins des intérêts légitimes poursuivis par le responsable du traitement ou par un tiers, à moins que ne prévalent les intérêts ou les libertés et droits fondamentaux de la personne concernée qui exigent une protection des données à caractère personnel. De plus, les seules informations qui peuvent être échangées utilement avec les associations professionnelles pour vérifier le respect des dispositions attaquées peuvent uniquement porter sur les rapports d'expertise à proprement parler, afin d'en contrôler la qualité et le contenu. Conformément au règlement précité, l'accord du taxateur-expert concerné n'est pas requis pour un traitement licite de telles données à caractère personnel dans le cadre de l'échange de données entre le « Vlabel » et les associations professionnelles.

La possibilité, invoquée par les parties requérantes, de soumettre d'office les dispositions attaquées à un contrôle au regard du règlement précité n'existe pas. En outre, la nouvelle branche du moyen est irrecevable, en ce qu'elle n'a pas été développée dans leur requête.

A.8.1. Dans la cinquième branche du moyen unique, les parties requérantes soutiennent que les dispositions attaquées violent le principe de légalité en matière fiscale, en ce qu'elles désignent, dans le cadre de l'agrément comme taxateur-expert, un membre du personnel compétent pour évaluer à titre purement discrétionnaire si le demandeur effectue des estimations et expertises de biens immobiliers à titre professionnel et s'il dispose de la qualification professionnelle y afférente par le biais de la formation qu'il a suivie et d'un recyclage permanent. Ce pouvoir discrétionnaire trop étendu est contraire au principe de légalité en matière fiscale. En outre, le membre du personnel compétent et l'organe de décision peuvent décider de radier le taxateur-expert agréé de la liste, sans devoir respecter l'obligation d'audition, les droits de la défense et le principe de proportionnalité, ce qui constitue également une violation des articles 10, 11, 170, 171 et 172 de la Constitution. Un tel régime global, dans lequel le législateur décrétaal ne prévoit rien d'autre et dispense les instances compétentes de respecter l'obligation d'audition, les droits de la défense et le principe de proportionnalité, viole les articles précités de la Constitution.

A.8.2.1. Tout d'abord, le Gouvernement flamand soulève une nouvelle fois l'*exceptio obscuri libelli*. Les parties requérantes n'expliquent pas en quoi les dispositions attaquées pourraient être contraires aux articles 10, 11, 170, 171 et 172 de la Constitution.

À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand fait valoir que la Cour n'est pas compétente pour contrôler une norme législative au regard de l'article 171 de la Constitution.

A.8.2.2. Quant au fond, le Gouvernement flamand ne comprend pas en quoi l'évaluation contestée, effectuée par le membre du personnel compétent, pourrait violer les articles 10 et 11 de la Constitution, dès lors que les deux catégories seront évaluées de la même manière à l'aide des mêmes critères.

En ce qui concerne le principe de légalité en matière fiscale, le Gouvernement flamand observe que l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, attaqué, du Code flamand de la fiscalité n'instaure pas un impôt, mais fixe uniquement les conditions auxquelles un candidat taxateur doit satisfaire pour être agréé par le « Vlabel ». En outre, la disposition attaquée ne prévoit pas non plus de délégation au Gouvernement flamand. Il ne saurait dès lors être question d'une délégation interdite, puisqu'aucune compétence réglementaire n'est conférée au membre du personnel compétent du « Vlabel ». Celui-ci se voit uniquement attribuer le pouvoir de prendre une décision sur une demande d'agrément comme taxateur-expert.

Si la Cour considère qu'il s'agit tout de même d'une délégation de compétence, le Gouvernement flamand observe que celle-ci n'est pas contraire aux articles 170 et 172 de la Constitution. Une délégation à un autre pouvoir n'est pas contraire au principe de légalité pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur. La disposition attaquée a été définie précisément et détermine les éléments essentiels de l'évaluation. À ce sujet, les travaux préparatoires contiennent davantage de précisions sur la manière dont le membre du personnel compétent du « Vlabel » doit évaluer la demande d'agrément. Par ailleurs, le contrat type qui doit être joint à la demande d'agrément en tant que taxateur-expert stipule qu'il y a lieu d'indiquer les éléments « démontrant que [le demandeur] dispose des qualifications professionnelles requises pour effectuer des estimations de biens immobiliers ».

En ce qui concerne l'éventuelle violation des droits de la défense, le Gouvernement flamand constate que, contrairement à l'obligation d'audition, le principe des droits de la défense ne vaut qu'en matière disciplinaire et n'est donc pas applicable. En outre, les principes de bonne administration sont toujours applicables, même en l'absence d'une disposition normative.

Le Gouvernement flamand observe que la disposition attaquée garantit effectivement les principes visés. Le seul fait que l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité prévoit la possibilité d'introduire un recours auprès d'un organe de décision contre une décision (de radiation) prise par un membre du personnel compétent suppose qu'il est satisfait à l'obligation d'audition. En outre, les instances concernées devront tenir compte des principes du raisonnable et de la proportionnalité dans leur décision.

A.8.3. La partie intervenante considère que le système qui consiste à rendre un avis contraignant ou à conférer un pouvoir de décision à une tierce partie n'est pas contraire au principe de légalité en matière fiscale. Il appartient au membre du personnel concerné d'évaluer les instruments de preuve qui sont utilisés dans le cadre de l'impôt à percevoir en matière de succession. L'établissement d'une liste de taxateurs-experts afin de faciliter une telle administration de la preuve ne viole pas le principe de légalité en matière fiscale.

A.9.1. Selon les parties requérantes, le moyen unique, en sa sixième branche, est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, du Code flamand de la fiscalité prévoit que, si aucune décision n'est prise dans les trente jours ouvrables au sujet de la demande d'agrément en tant que taxateur-expert ou au sujet du recours contre le refus d'inscription, le demandeur est inscrit sur la liste pour une période de maximum six mois. Si une décision est prise au sujet de la demande durant cette période, cette décision est valable à partir de sa notification. Si aucune décision n'est prise à l'expiration de cette période, l'inscription temporaire devient caduque et une nouvelle demande doit être introduite. Par l'effet de cette disposition attaquée, si aucune décision n'est prise dans les trente jours ouvrables, le candidat taxateur-expert est inscrit temporairement sur la liste sans satisfaire aux conditions, ce qui discrimine les personnes qui y satisfont. De même, le taxateur-expert qui est inscrit temporairement sur la liste en l'absence de décision dans les trente jours ouvrables, sera traité d'une autre manière que le taxateur-expert qui est également inscrit temporairement sur la liste, mais qui en est retiré après six mois sans qu'une décision ne soit prise. Il existe aussi une différence de traitement entre les contribuables selon qu'ils ont choisi ou non un taxateur-expert qui a été retiré de la liste après six mois.

A.9.2. Tout d'abord, le Gouvernement flamand observe que les parties requérantes se fondent sur une prémisse erronée. La disposition attaquée s'applique de manière égale à quiconque et à tout candidat taxateur-expert. Sur la base de la disposition attaquée, tout candidat taxateur-expert doit introduire une demande d'agrément et, si aucune décision n'est prise dans les trente jours ouvrables, il sera inscrit sur la liste pour une période de six mois maximum.

La disposition attaquée est raisonnablement justifiée. Soucieux d'offrir aux justiciables, à l'issue d'un délai limité, la sécurité juridique en ce qui concerne leur situation, le législateur décrétaal a prévu l'approbation tacite, après trente jours ouvrables, de la demande d'agrément en tant que taxateur-expert. Concrètement, le délai de déchéance de trente jours ouvrables constitue un moyen de pression pour que l'autorité publique prenne une décision dans le délai imparti, afin de préserver les droits du candidat taxateur-expert qui a introduit la demande ou le recours. Le législateur décrétaal a également fait le choix que l'approbation temporaire ne soit pas valable pour une durée illimitée et a prévu un système par paliers. Selon le Gouvernement flamand, cette règle est elle aussi logique et justifiée dans un souci de concilier, d'une part, la maximalisation de la sécurité juridique offerte aux justiciables et, d'autre part, l'exigence d'obtenir une approbation explicite en vue d'une inscription définitive sur la liste.

En ce qui concerne le traitement inégal éventuel de divers contribuables, le Gouvernement flamand constate que les parties requérantes n'ont pas d'intérêt à cette branche du moyen. En outre, le préjudice soulevé, en l'espèce, par les parties requérantes résulte non pas des dispositions attaquées, mais bien de l'éventuelle négligence du taxateur-expert d'informer lui-même correctement son client. Le cas échéant, il appartiendra au contribuable de réclamer le remboursement de l'éventuel préjudice qu'il aura subi au taxateur-expert qui ne l'a pas informé correctement. De plus, la liste du « Vlabel » est adaptée et publiée au moins tous les mois, de sorte que le contribuable peut toujours disposer des informations exactes.

Selon le Gouvernement flamand, la disposition attaquée est raisonnablement justifiée, eu égard à l'équilibre délicat que le législateur décrétaal a voulu atteindre entre, d'une part, la maximalisation de la sécurité juridique offerte aux justiciables et, d'autre part, la volonté d'étayer l'inscription définitive sur la liste par l'approbation et l'agrément explicites du « Vlabel », volonté qui a été concrétisée par le système d'approbation et d'agrément par paliers.

A.9.3. Selon la partie intervenante, il est inexact d'assimiler le taxateur-expert à un fonctionnaire. Le taxateur-expert formule uniquement un avis contraignant et facilite ainsi l'administration de la preuve, mais il ne saurait être considéré comme un fonctionnaire.

A.9.4. Les parties requérantes soulignent que ce n'est pas au taxateur-expert qu'il appartient d'informer correctement le contribuable, mais à l'autorité publique, qui doit prendre une décision en temps opportun et qui ne doit pas se retrancher dans son silence. À ce sujet, le Gouvernement flamand omet de dire qu'en principe, le silence constitue toujours un acte illicite, dont la responsabilité incombe à l'administration et non aux citoyens.

Selon les parties requérantes, le principe de la sécurité juridique interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt des sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes. Cependant, aussi longtemps qu'il n'est pas inscrit, le demandeur d'une inscription ne se voit offrir aucune sécurité juridique car l'autorité publique doit encore vérifier son expertise.

En outre, les parties requérantes considèrent que, si une personne est inscrite « temporairement », aucun motif valable ne justifie de l'exclure tacitement à l'issue d'un délai de six mois. Il est déraisonnable de dire que le contribuable doit consulter la liste du « Vlabel » tous les mois afin de vérifier si le taxateur-expert qui est inscrit sur cette liste et qu'il a déjà choisi n'a pas été radié de cette liste depuis lors en raison du silence de l'autorité publique.

A.9.5. Selon le Gouvernement flamand, la thèse des parties requérantes selon laquelle une inscription sur la liste des taxateurs-experts agréés serait aisée ne saurait être suivie. Divers critères sont prévus pour déterminer si une personne peut être agréée en tant que taxateur-expert. De plus, le « Vlabel » peut effectuer un contrôle de la qualité des rapports d'expertise reçus. S'il devait s'avérer que le rapport d'expertise concerné ne remplit pas les exigences de qualité fixées, l'estimation ne sera pas contraignante pour le « Vlabel » et le taxateur-expert pourra être radié de la liste. Les rapports d'expertise eux-mêmes doivent satisfaire à une série d'exigences de qualité strictes.

A.10.1. Dans la septième branche du moyen unique, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et de la présomption d'innocence. L'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité prévoit qu'un taxateur-expert agréé peut être radié de la liste et que cette radiation est exécutoire immédiatement, alors que le taxateur-expert peut encore introduire un recours auprès de l'organe de décision. Les parties requérantes s'interrogent sur la nature de la décision de radiation, à savoir si cette décision est déjà exécutoire sans préjudice de l'introduction d'un recours ou de la possibilité d'en introduire un.

A.10.2.1. Le Gouvernement flamand soulève l'*exceptio obscuri libelli*, en ce que, une nouvelle fois, il n'a pas été précisé en quoi le caractère immédiatement exécutoire de la radiation de la liste, alors qu'il existe une possibilité de recours contre cette radiation, violerait les articles 10 et 11 de la Constitution. Il est uniquement question d'une « contradiction » entre, d'une part, « le caractère immédiatement exécutoire de la radiation décidée par le membre du personnel compétent » et, d'autre part, « la réinscription temporaire en cas d'absence de décision et, ensuite, le fait de rester inscrit, en degré d'appel ».

À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand estime que la branche du moyen est, à tout le moins, partiellement irrecevable en raison de l'incompétence de la Cour. La Cour n'est pas compétente pour exercer un contrôle direct au regard de dispositions et principes internationaux; en ce qu'elle dénonce la violation de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, la branche du moyen est irrecevable.

A.10.2.2. Le Gouvernement flamand confirme que la décision de radiation prise par le membre du personnel compétent est exécutoire nonobstant l'existence de possibilités de recours contre cette décision. Toutefois, le « Vlabel » est un organisme public, qui dispose du privilège du préalable et du privilège de l'exécution d'office. En vertu de ces principes, les décisions prises par le « Vlabel » sont exécutoires sans devoir être contrôlées par un juge au préalable. Cependant, les privilèges du préalable et de l'exécution d'office, dont bénéficie l'administration, n'empêchent pas que le droit à une bonne administration de la justice doive être garanti. Concrètement, l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme prévoit que toute personne dont les droits sont affectés a droit à ce que sa cause soit entendue par une instance indépendante et impartiale, établie par la loi, et à ce que cette instance statue à ce sujet dans un délai raisonnable.

En outre, le caractère exécutoire de la décision de radiation prise par le membre du personnel compétent poursuit un objectif légitime, à savoir celui d'empêcher les taxateurs-experts radiés de la liste de continuer à effectuer leur mission. De plus, cette mesure est raisonnablement justifiée, étant donné qu'elle peut faire l'objet d'un recours et que le législateur décréte a prévu un système qui permet au taxateur-expert de réintégrer la liste si aucune décision n'a été prise en temps opportun.

A.10.3. La partie intervenante considère que le caractère immédiatement exécutoire de la radiation ne pourrait violer l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme que si le délai fixé pour introduire un recours contre cette décision immédiatement exécutoire était beaucoup trop long et inefficace. Le mécanisme constitue une mesure de sécurité temporaire permettant d'éviter, lorsque des infractions ont été constatées, qu'un taxateur-expert continue d'agir et risque ainsi de compromettre gravement l'administration de la preuve.

Le fait que le taxateur-expert est réinscrit sur la liste si la procédure de recours n'a pas fait l'objet d'une décision dans les trente jours ouvrables n'est pas discriminatoire. Il s'agit d'une garantie qui lui permet, en l'absence d'infractions évidentes et compte tenu de la possibilité de prendre une décision au sujet du recours administratif interne dans les trente jours ouvrables, de réintégrer la liste, ce qui est parfaitement raisonnable.

A.10.4.1. Les parties requérantes estiment que tant la partie intervenante que le Gouvernement flamand ont répondu à la branche du moyen quant au fond, de sorte qu'il y a lieu de rejeter l'*exceptio obscuri libelli*.

A.10.4.2. Les parties requérantes considèrent que le Gouvernement flamand ne conteste pas que la radiation est de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme; il s'agit en effet d'une sanction grave, puisqu'elle touche le taxateur-expert concerné dans l'essence de son activité.

A.11.1. Dans la huitième branche du moyen unique, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de l'obligation d'audition, des droits de la défense, de la motivation, de la prévoyance, de la proportionnalité et de bonne administration, ainsi qu'avec les articles 6 et 14 de la Convention européenne des droits de l'homme. Les dispositions attaquées permettent au membre du personnel compétent et, lorsqu'un recours a été introduit, à l'organe de décision de décider de radier le taxateur-expert agréé de la liste du « Vlabel », sans devoir respecter l'obligation d'audition, les droits de la défense et le principe de proportionnalité. Le principe *audi alteram partem*, l'obligation d'audition et les droits de la défense constituent des garanties cruciales que l'autorité publique doit intégrer dans chaque procédure susceptible de donner lieu à des mesures.

Selon les parties requérantes, la décision de radiation revêt également un caractère répressif et est donc de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Par son arrêt n° 86/2017, la Cour a jugé que des garanties générales, telles que l'obligation d'audition, transcendent toute distinction formelle fondée sur la qualification de la fonction de l'intéressé.

Selon les parties requérantes, rien ne justifie raisonnablement l'absence des garanties relatives à l'obligation d'audition et aux principes de prévoyance et de proportionnalité dans l'exercice du pouvoir de décider de radier le taxateur-expert si des infractions sont constatées dans le cadre de la surveillance et du contrôle du respect des dispositions attaquées. Cette absence de garantie est d'autant moins justifiée que le membre du personnel compétent n'est même pas tenu de prendre une décision dans un délai déterminé après que les infractions ont été constatées.

A.11.2.1. À titre préliminaire, le Gouvernement flamand observe que la huitième branche du moyen constitue, dans une très large mesure, une redite de la cinquième branche du moyen.

Par conséquent, le Gouvernement flamand reproduit ses observations concernant l'*exceptio obscuri libelli* et l'irrecevabilité partielle au motif de l'incompétence de la Cour. De l'avis du Gouvernement flamand, le constat selon lequel les articles 6 et 14 de la Convention européenne des droits de l'homme sont eux aussi invoqués à présent comme étant potentiellement violés n'y change rien.

A.11.2.2. Quant au fond également, le Gouvernement flamand répète ses observations et ajoute que mentionner le principe de prévoyance et le principe de la motivation n'y change rien. En ce qui concerne le principe de prévoyance, le Gouvernement flamand constate que celui-ci s'applique également sans qu'une disposition normative le prescrive et que le membre du personnel compétent ainsi que l'organe de décision devront respecter ce principe. En ce qui concerne le principe de la motivation, le Gouvernement flamand observe que l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité dispose explicitement que la décision prise par le membre du personnel compétent et par l'organe de décision doit être motivée.

A.11.3. Selon la partie intervenante, il ne peut nullement être affirmé que, lorsqu'une procédure de tutelle administrative interne est prévue, l'on est tenu de prévoir *expressis verbis*, conformément à la Convention européenne des droits de l'homme, toute une procédure incluant l'obligation d'audition et les garanties des droits de la défense. Il va également de soi que le membre du personnel compétent et la commission de décision sont tenus de se conformer aux principes de bonne administration.

A.11.4.1. Une nouvelle fois, les parties requérantes estiment que tant la partie intervenante que le Gouvernement flamand ont répondu à la branche du moyen quant au fond, de sorte qu'il y a lieu de rejeter l'*exceptio obscuri libelli*.

A.11.4.2. Quant au fond, les parties requérantes répètent que le législateur décréto rend inopérants les principes relatifs à l'obligation d'audition, des droits de la défense, de la motivation, de la prévoyance, de la proportionnalité et de bonne administration en raison de la célérité dont doivent faire preuve le membre du personnel compétent et, ensuite, l'organe de décision. L'absence de ces garanties essentielles n'est pas justifiée. Le législateur décréto ne prévoit pas non plus de motivation formelle suffisante.

A.12.1. Le moyen unique, en sa neuvième branche, est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de la sécurité juridique, de l'obligation d'audition, des droits de la défense et avec les principes de bonne administration, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1, §§ 2 à 4, du Code flamand de la fiscalité dispose qu'un recours dirigé contre la décision de refus d'inscription sur la liste ou contre la décision de radiation de la liste doit être introduit dans le délai d'un mois après la décision. La disposition précitée est contraire à la jurisprudence constante de la Cour, selon laquelle un délai de recours ne peut commencer à courir qu'après la notification de la décision. Il est manifestement déraisonnable que le délai de recours débute à un moment où l'intéressé n'a pas encore connaissance du contenu de la décision préjudiciable et de la motivation de celle-ci.

A.12.2.1. Tout d'abord, le Gouvernement flamand soulève l'*exceptio obscuri libelli*. En effet, les parties requérantes omettent de démontrer en quoi un délai de recours d'un mois, qui débute au moment de la décision, serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand considère que le moyen, en sa neuvième branche, doit être rejeté comme étant à tout le moins partiellement irrecevable, en raison de l'incompétence de la Cour. L'éventuelle violation des principes, qui sont invoqués, de la sécurité juridique, de l'obligation d'audition, des droits de la défense ainsi que des principes de bonne administration n'est exposée nulle part. En outre, la Cour n'est pas compétente pour exercer un contrôle direct de normes législatives au regard de principes généraux du droit.

A.12.2.2. Quant au fond, le Gouvernement flamand observe qu'aucune disposition constitutionnelle n'empêche le législateur décrétal de faire débiter le délai de recours au moment de la décision proprement dite. De même, la réglementation ne présente aucune uniformité quant au point de départ d'un délai de recours déterminé, ni en ce qui concerne l'événement déclencheur, ni en ce qui concerne la terminologie utilisée. Il n'y a pas de violation du principe de la sécurité juridique, étant donné que la décision est notifiée immédiatement au (candidat) taxateur-expert, ni de violation de l'obligation d'audition et des droits de la défense, étant donné qu'il existe une possibilité de recours de sorte que ces droits sont préservés, ni de violation des principes de bonne administration.

Si la Cour estime toutefois que le moyen, en sa neuvième branche, est fondé, le Gouvernement flamand propose à la Cour de donner aux dispositions attaquées une interprétation conforme à la Constitution : le délai pour introduire un recours contre la décision de refus d'inscription sur la liste ou contre la décision de radiation de cette liste débute au moment où la décision concernée est notifiée au (candidat) taxateur-expert. Dans cette interprétation, il n'y a pas de violation du principe d'égalité et la branche du moyen n'est pas fondée.

A.12.3. La partie intervenante souligne qu'elle a dû, elle aussi, envoyer son mémoire en intervention à la Cour dans les trente jours civils et que ce délai ne débute pas au moment où l'on reçoit une copie de la requête en annulation. Toutefois, la partie intervenante s'en remettra à la sagesse de la Cour.

A.12.4.1. Les parties requérantes estiment que tant la partie intervenante que le Gouvernement flamand ont répondu à la branche du moyen quant au fond, de sorte qu'il y a lieu de rejeter l'*exceptio obscuri libelli*.

A.12.4.2. Les parties requérantes attirent l'attention de la Cour sur le fait que le constat d'une discrimination n'habilite pas la Cour à adapter elle-même le texte du décret au moyen d'une interprétation conforme à la Constitution.

A.12.5. Le Gouvernement flamand considère qu'il ne demande pas à la Cour d'adapter la disposition attaquée du décret, mais uniquement de l'interpréter. Les parties requérantes ne démontrent pas qu'il n'y aurait aucune marge d'interprétation et/ou que l'interprétation proposée par le Gouvernement flamand irait trop loin.

A.13.1. Le moyen unique, en sa dixième branche, est pris de la violation du principe d'égalité, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1 du Code flamand de la fiscalité ne prévoit pas la possibilité, pour des tiers intéressés, d'introduire un recours auprès de l'organe de décision contre l'inscription d'un taxateur-expert sur la liste des taxateurs-experts agréés du « Vlabel ». En principe, le législateur décrétal est libre d'instituer des voies de recours administratives, mais il doit le faire en respectant le principe d'égalité. L'absence d'une voie de recours administrative contre une « inscription sur la liste » et contre une « inscription temporaire sur la liste » n'est pas justifiée.

A.13.2.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que les parties requérantes n'ont pas d'intérêt à la dixième branche du moyen. L'argument développé par les parties requérantes selon lequel il est impossible, pour des tiers, d'introduire un recours auprès de l'organe de décision est un argument que quiconque peut formuler, de sorte que reconnaître un tel intérêt reviendrait à admettre une action populaire. En outre, l'on n'aperçoit pas quel préjudice des tiers pourraient subir du fait de l'inscription d'un taxateur-expert sur la liste. Toute personne qui est tenue d'introduire une déclaration de succession peut désigner un taxateur-expert de son choix; un taxateur-expert n'est donc jamais imposé au contribuable, de sorte qu'une simple inscription sur la liste des taxateurs-experts agréés ne peut jamais léser la personne qui introduit la déclaration de succession.

A.13.2.2. À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand fait valoir que la branche du moyen doit être rejetée en raison de l'*exceptio obscuri libelli*. En effet, les parties requérantes omettent de démontrer en quoi l'impossibilité, pour des tiers, d'introduire un recours serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

A.13.2.3. Quant au fond, le Gouvernement flamand constate que le simple fait que les parties requérantes estiment qu'il est « particulièrement dérangeant » et « pas du tout dans l'intérêt de l'économie de la procédure » que des tiers intéressés doivent saisir directement le juge ne viole pas le principe d'égalité.

Aucune disposition constitutionnelle n'oblige le législateur décentralisé à prévoir également pour tous les tiers intéressés une voie de recours contre un acte administratif individuel. En outre, les tiers intéressés ont la possibilité de saisir le juge compétent d'un recours pour s'opposer à une inscription sur la liste des taxateurs-experts agréés.

A.13.3. La partie intervenante souligne que le décret attaqué n'empêche nullement un tiers de déposer une plainte auprès du membre du personnel compétent, qui examinera cette plainte. Il est également possible de déposer une plainte devant des organes disciplinaires, comme c'est le cas chez les géomètres-experts, mais aucun droit n'est prévu pour ces tiers plaignants lorsqu'aucune suite n'est donnée à leur plainte.

A.13.4.1. Selon les parties requérantes, en ce que le Gouvernement flamand conteste l'intérêt de celles-ci, il suffit de rappeler que, lorsque les parties requérantes ont un intérêt à l'annulation de la disposition attaquée, elles ne doivent pas, en outre, justifier d'un intérêt à chacun des moyens (arrêt n° 150/2017). Par ailleurs, les parties requérantes observent que l'absence de recours administratif à introduire par hypothèse par des tiers intéressés constitue un inconvénient du point de vue de l'économie de la procédure. Tel est d'autant plus le cas que le contrôle judiciaire ultérieur est limité par rapport au pouvoir discrétionnaire de l'instance de recours.

A.13.4.2. Les parties requérantes considèrent également que tant la partie intervenante que le Gouvernement flamand ont répondu à la branche du moyen quant au fond, de sorte qu'il y a lieu de rejeter l'*exceptio obscuri libelli*.

A.13.4.3. Selon les parties requérantes, l'existence d'un recours gracieux, soulevée par la partie intervenante, ne suffit pas. En effet, l'instance de recours choisit elle-même si elle prend une décision ou non et le délai pour saisir le juge compétent a déjà commencé à courir.

A.14.1. Dans la onzième branche du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation du principe d'égalité, lu ou non en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 170, 171 et 172 de la Constitution, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1, § 1er, alinéa 2, combiné avec l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité, ne prévoit pas de délai pour constater des infractions dans le cadre de la surveillance et du contrôle organisés par les services du « Vlabel », ni pour tenter la procédure qui, en cas de constat d'infractions, peut entraîner la radiation du taxateur-expert de la liste des taxateurs-experts agréés.

Selon les parties requérantes, l'absence de délai normatif pour constater des infractions et pour tenter la procédure précitée viole le principe d'égalité, lu en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Les articles 170, 171 et 172 de la Constitution sont également violés, en ce qu'il appartient au législateur de fixer lui-même les délais, sans s'en remettre au point de vue du membre du personnel compétent, qui n'est lié que par le principe du raisonnable.

A.14.2.1. Tout d'abord, le Gouvernement flamand soulève l'*exceptio obscuri libelli*. Une nouvelle fois, les parties requérantes omettent d'expliquer en quoi consisterait l'éventuelle violation.

À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand fait valoir que le moyen, en sa onzième branche, est, à tout le moins, partiellement irrecevable en raison de l'incompétence de la Cour. En effet, la Cour n'est pas compétente pour exercer un contrôle direct au regard de l'article 171 de la Constitution.

A.14.2.2. Quant au fond, le Gouvernement flamand fait valoir que la procédure de suspension intentée par le membre du personnel compétent ne constitue pas une procédure au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et ne doit dès lors pas satisfaire aux exigences de l'article 6.

Par ailleurs, il y a lieu d'admettre que le délai raisonnable est garanti car l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité dispose que l'organe de décision doit statuer sur le recours par consensus dans les trente jours ouvrables et informer le demandeur par écrit.

Les parties requérantes ne démontrent pas non plus que l'absence d'un « délai normatif » dans le cadre de la procédure de radiation serait déraisonnable. Le taxateur-expert n'est radié de la liste que lorsque la procédure de radiation a été menée à son terme. Le taxateur-expert ne subit aucun préjudice du fait de la procédure de radiation jusqu'à ce que la décision de radiation et les motifs de celle-ci lui soient communiqués. À ce moment, le taxateur-expert peut, de plus, introduire un recours auprès de l'organe de décision, qui est tenu de respecter un délai de trente jours ouvrables pour traiter le recours.

Selon le Gouvernement flamand, les articles 170, 171 et 172 de la Constitution, qui ont été invoqués, ne sont pas pertinents non plus.

A.14.3. La partie intervenante estime que, lorsque le taxateur-expert concerné est confronté à des faits trop anciens, il peut faire valoir, conformément aux principes de bonne administration, que ces faits ne sont pas pertinents pour sa mission actuelle. Ni les droits de la défense de l'intéressé, ni les dispositions fiscales contenues dans la Constitution n'exigent de prévoir à cet effet des délais clairs.

A.14.4.1. Tout d'abord, les parties requérantes considèrent que tant la partie intervenante que le Gouvernement flamand ont répondu à la branche du moyen quant au fond, de sorte qu'il y a lieu de rejeter l'*exceptio obscuri libelli*.

A.14.4.2. Quant au fond, les parties requérantes répètent que le membre du personnel compétent n'est pas tenu à un quelconque délai. Il n'est pas pertinent d'observer qu'en cas de recours, l'organe de décision doit statuer sur le recours dans les trente jours ouvrables. Enfin, le membre du personnel compétent, qui doit prendre une décision en premier ressort, n'est pas tenu à des délais.

- B -

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 8, 1^o, et 23 du décret flamand du 8 décembre 2017 « portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées » (ci-après : le décret du 8 décembre 2017).

Les dispositions attaquées modifient l'article 1.1.0.0.2 du décret du 13 décembre 2013 « portant le Code flamand de la Fiscalité » (ci-après : le Code flamand de la fiscalité) et ajoutent un article 3.3.1.0.9/1 à ce décret.

Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte

B.2.1. L'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions prévoit la possibilité pour les régions d'assurer elles-mêmes, à la place de l'État fédéral, notamment, le service des droits d'enregistrement et de succession, à condition que cette reprise se fasse par groupe d'impôts. En conséquence, l'article 10 du décret du 9 novembre 2012 portant diverses mesures relatives aux finances et au budget prévoit que la Région flamande assure à partir du 1er janvier 2015 le service des impôts « visés à l'article 3, alinéa premier, 4° et 6° à 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, conformément à l'article 5, § 3, de la même loi spéciale ». À compter du 1er janvier 2015, la perception de l'impôt de succession relève donc de la Région flamande qui, à cet effet, fait appel aux services du « Vlaamse Belastingdienst » (l'Administration fiscale flamande).

L'article 217 du décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 (ci-après : le décret du 19 décembre 2014) ajoute un article 3.3.1.0.9 selon lequel les héritiers, légataires universels et donataires et toute personne tenue de déposer une déclaration de succession peuvent demander à l'entité compétente de l'administration flamande une évaluation (contraignante) de l'ensemble ou d'une partie des immeubles qui figurent dans la succession. L'entrée en vigueur de l'article 3.3.1.0.9 du Code flamand de la fiscalité doit toutefois encore être fixée (article 325 du décret du 19 décembre 2014), ce qui est dû au fait que le « Vlaamse Belastingdienst » ne dispose pas encore, pour toutes les catégories d'immeubles, de points de comparaison suffisants, lesquels constituent les données de base nécessaires à une évaluation préalable. C'est pourquoi il ne peut pas encore être demandé à l'entité compétente de l'administration flamande d'effectuer une estimation d'immeubles préalable et contraignante.

B.2.2. Dans l'attente de l'entrée en vigueur de l'article 3.3.1.0.9 du Code flamand de la fiscalité, il pouvait être fait appel à un expert pour l'évaluation de biens immobiliers, à moins que les héritiers eux-mêmes ne souhaitent procéder à une estimation. À cet effet, le « Vlaamse Belastingdienst » a élaboré une « charte de qualité » en collaboration avec la Confédération royale des géomètres-experts et avec l'Organisation professionnelle des géomètres-experts. Il s'agissait d'une mesure temporaire. En vertu de cette charte de qualité, seuls les géomètres-experts avaient vocation à effectuer des expertises successorales.

À la suite de recours en annulation, introduits devant le Conseil d'État, qui contestaient le système d'évaluation tel qu'il avait été instauré par la charte de qualité, en raison de l'exclusivité de la collaboration avec les géomètres, le législateur décrétoal a choisi de le remplacer par la réglementation décrétoale, présentement attaquée, relative aux expertises effectuées par des taxateurs-experts.

B.3.1. L'article 8, 1^o, du décret du 8 décembre 2017 ajoute à l'article 1.1.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité un point 18^o/1, qui dispose :

« 18^o/1 taxateur-expert : personne physique effectuant des estimations et taxations de biens immobiliers à titre professionnel et disposant à cette fin de la qualification professionnelle visée à l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, 2^o; ».

B.3.2. L'article 23 du décret du 8 décembre 2017 ajoute à ce même Code un article 3.3.1.0.9/1, qui dispose :

« § 1er. Les héritiers, légataires et bénéficiaires généraux et quiconque est tenu d'introduire une déclaration de succession peuvent désigner un taxateur-expert pour faire une estimation de l'ensemble ou d'une partie des biens immobiliers qui se trouvent en Belgique et qui doivent ou peuvent être déclarés à concurrence de leur valeur vénale.

L'estimation est uniquement contraignante pour l'entité compétente de l'administration flamande si :

1^o au moment de l'estimation, le taxateur-expert figure sur la liste des taxateurs-experts agréés à désigner, visés au paragraphe 2, après observation des conditions d'agrément;

2^o l'estimation est dûment motivée dans un rapport d'expertise professionnel qui satisfait aux conditions visées au paragraphe 3;

3° le rapport d'expertise professionnel est joint à la déclaration de succession, visée à l'article 3.3.1.0.5, dans les délais fixés dans cet article.

Après réception de la demande écrite, le taxateur-expert confirme par écrit avoir reçu la demande et déclare accepter ou refuser la mission. Il achève sa mission endéans un délai convenu en concertation mutuelle avec le donneur d'ordre, sans que des droits puissent en découler pour la prolongation du délai de déclaration, visé à l'article 3.3.1.0.5.

§ 2. Le taxateur-expert désireux d'être inscrit sur une liste de taxateurs-experts à désigner, telle que visée au paragraphe 1er, introduit une demande à cette fin en signant un contrat type mis à disposition par l'entité compétente de l'administration flamande et assorti des pièces justificatives nécessaires démontrant que :

1° le demandeur effectue des estimations et expertises de biens immobiliers à titre professionnel;

2° le demandeur dispose de la qualification professionnelle y afférente via la formation qu'il a suivie et via un recyclage permanent.

Afin de satisfaire aux dispositions de l'alinéa premier, 2°, il rentre une copie des diplômes, certificats ou attestations pertinents.

Le membre du personnel compétent évalue dans un délai de trente jours ouvrables s'il a été satisfait aux conditions, visées à l'alinéa premier. Si tel est le cas, le membre du personnel compétent accorde un numéro d'identification unique au taxateur-expert qu'il ajoute à la liste.

S'il n'a pas été satisfait aux conditions, visées à l'alinéa premier, le membre du personnel compétent informe le demandeur de la décision de refus de son inscription sur la liste et les raisons de la non-inscription. Le demandeur peut, sous peine de déchéance, introduire un recours motivé et écrit contre cette décision auprès de l'entité compétente de l'administration flamande [dans] le mois suivant le refus de l'inscription. Le recours est examiné par un organe de décision constitué du chef de division de la division de l'entité compétente de l'administration flamande, compétente pour la taxation des impôts de succession et d'enregistrement, et du chef de division de la division ' Vastgoedtransacties ' (Transactions immobilières). Ils décident du recours par consensus et informent le demandeur de la décision motivée relative au recours par écrit.

Si aucune décision n'est prise au sujet de la demande dans les trente jours ouvrables après réception de la demande et des pièces justificatives y afférentes, visées à l'alinéa deux, ou après réception du recours contre le refus d'inscription, le demandeur est inscrit sur la liste pour une période d'au maximum six mois. Si une décision au sujet de la demande est prise [dans] cette période, cette décision est valable à partir du moment de sa notification. A défaut d'une prise de décision à l'échéance de cette période, l'inscription temporaire échoit et une nouvelle demande doit être introduite.

Les membres du personnel de l'entité compétente de l'administration flamande ne peuvent pas agir comme taxateurs-experts.

L'entité compétente de l'administration flamande publie la liste, visée à l'alinéa premier, sur son site web accessible au public au moins mensuellement, lorsque des taxateurs-experts sont ajoutés ou supprimés. La liste reprend le prénom et nom du taxateur-expert, le numéro BCE sous lequel son activité professionnelle a été enregistrée, l'adresse du lieu d'établissement et, le cas échéant, le nom commercial sous lequel les activités sont réalisées, la date d'inscription sur la liste et les éventuelles périodes de suspension temporaire.

§ 3. Le rapport d'expertise a la structure d'un rapport professionnel exhaustif et est constitué de :

1° une partie introductive, comprenant les éléments suivants :

a) la date de l'établissement ou de la dernière modification du rapport d'expertise;

b) l'identification du taxateur-expert, à savoir le prénom et nom, le titre professionnel et le numéro d'identification pour taxateur-experts qui lui a été accordé par l'entité compétente de l'administration flamande;

c) l'identification du donneur d'ordre, à savoir le prénom et nom ou nom commercial, le numéro de registre national ou le numéro d'entreprise, l'adresse et, le cas échéant, le représentant légal de l'instance publique qui a donné l'ordre;

d) l'objectif de l'estimation, à savoir la mention suivante : Le présent rapport d'expertise a été établi conformément à la charte de qualité du ' Vlaamse Belastingdienst ' et fait office d'estimation lors de la déclaration de succession;

e) la date de référence de l'estimation, à savoir la date du décès du testateur;

f) la date de la visite sur les lieux;

g) l'identification du bien à estimer, à savoir :

1) le code postal et la commune, le village ou le hameau, la rue et éventuellement le numéro de maison, éventuellement assortis des données CRAB (du Fichier central d'Adresses de Référence) du bien immobilier;

2) les données cadastrales, à savoir la division cadastrale, la section, le numéro de parcelle et le numéro de partition, la superficie cadastrale, le revenu cadastral et, le cas échéant, l'identification cadastrale détaillée d'une propriété privée;

3) la propriété du bien immobilier, avec une description des droits de chaque détenteur d'un droit réel, ainsi que de sa part dans l'ensemble de la propriété. Pour les biens immobiliers en copropriété, les parts dans l'ensemble du bien immobilier sont communiquées;

2° la description du bien qui fait l'objet d'une estimation, qui comprend les éléments suivants, le cas échéant joints comme annexe :

a) une description générale, à savoir :

1) la situation dans la rue et dans les environs plus larges, l'état et l'équipement de la rue, les équipements d'utilité publique;

2) les équipements dans le contexte plus large, tels écoles, infrastructures de soins, bâtiments administratifs et opportunités de divertissement;

3) l'accessibilité avec les transports publics ou privés;

4) tant pour le terrain que pour les bâtiments : la destination et l'affectation;

5) uniquement pour le terrain : la superficie totale au sol, la forme, la largeur côté rue, l'alignement, la hauteur relative par rapport à la rue ou les abords, l'orientation et l'occupation du sol;

6) uniquement pour les bâtiments : le mode de construction, le nombre d'étages et de dépendances, la largeur de la façade, l'implantation sur le terrain, la superficie bâtie, la superficie utile et l'état général au niveau de l'entretien, de l'achèvement et du confort;

b) une description spécifique des bâtiments, à savoir :

1) l'année de construction, le mode de construction, la qualité de la construction et les matériaux qui ont été utilisés pour les façades, sols, murs, plafonds, toitures et la menuiserie et l'état général d'entretien;

2) l'aménagement, et en fonction de l'aménagement des bâtiments, la finition, les équipements et les interventions dans le domaine du confort;

c) la situation et les prescriptions urbanistiques, la situation en ce qui concerne le patrimoine immobilier, le droit de préemption et l'évaluation aquatique;

d) les données relatives aux droits réels et la date et le mode d'acquisition y afférents. Si le bien immobilier est mis en location, le type de contrat, sa durée et le loyer convenu sont mentionnés;

e) les plans de situation et par étage, des esquisses de l'aménagement, assortis d'une photo de la façade avant et, le cas échéant, de photos supplémentaires si celles-ci sont nécessaires pour déterminer la valeur du bien immobilier et pour enregistrer la situation à la date de la visite sur les lieux;

3° la description des points de comparaison utilisés, tels que visés au point 4°, qui comprend chaque fois les éléments suivants :

a) des données générales sur la situation et les données cadastrales du point de comparaison, à savoir :

1) le code postal et la commune, le village ou le hameau, la rue et, le cas échéant, le numéro de maison;

2) Les données cadastrales du point de comparaison, à savoir la division cadastrale, la section, le numéro de parcelle, le numéro de partition, la superficie cadastrale, le revenu cadastral et, le cas échéant, l'identification cadastrale détaillée d'une propriété privée;

3) le cas échéant, l'année de construction du point de comparaison;

b) les données de la transmission sur lesquelles l'inscription comme point de comparaison est basée : la nature et la date de la transmission et la base imposable de celle-ci;

c) des données spécifiques relatives à la situation, à la destination et à la construction éventuelle;

4° l'analyse sur laquelle la valeur estimée est basée. L'analyse est en principe réalisée sur la base d'une pondération par rapport à des points de comparaison. A titre exceptionnel et pour des propriétés pour lesquelles des points de comparaison ne sont pas disponibles, le taxateur-expert indique la façon dont la valeur est déterminée. Le taxateur-expert motive cette dérogation dans son rapport;

5° la conclusion, qui reprend les principales caractéristiques de l'analyse, la date de référence pour la détermination de la valeur et en tant que conclusion finale, la valeur estimée;

6° la formule du serment ' je jure d'avoir rempli fidèlement, en âme et en conscience, ma mission ', la date et la signature.

§ 4. L'entité compétente de l'administration flamande organise la surveillance et le contrôle du respect des dispositions, visées aux paragraphes 1er à 3 inclus. De l'information peut dans ce contexte être échangée avec des associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié.

Si des infractions sont constatées, le membre du personnel compétent peut décider de radier le taxateur-expert de la liste des taxateurs-experts. La décision de procéder à une radiation et les raisons de celle-ci sont communiquées au taxateur-expert. Le demandeur peut, sous peine de déchéance, introduire un recours motivé et écrit contre cette décision auprès de l'entité compétente de l'administration flamande endéans le mois suivant la décision.

Le recours est examiné par un organe de décision constitué du chef de division de la division de l'entité compétente de l'administration flamande, compétente pour la taxation des impôts de succession et d'enregistrement, et du chef de division de la division ' Vastgoedtransacties ' (Transactions immobilières). Ils décident du recours par consensus et informent le demandeur de la décision motivée relative au recours par écrit dans les trente jours ouvrables. Un manque de consensus est assimilé à l'absence d'une décision.

Si aucune décision n'est prise au sujet du recours dans les trente jours ouvrables après réception du recours, visé à l'alinéa deux, le demandeur est réinscrit sur la liste pour une période d'au maximum six mois. Si une décision au sujet du recours est prise endéans cette période, cette décision est valable à partir du moment de sa notification. Si aucune décision n'a été prise à l'échéance de cette période, le demandeur reste inscrit sur la liste ».

B.3.3. L'objectif du législateur décrétoal était de remplacer la réglementation antérieure en matière d'expertises successorales, qui était « juridiquement remise en cause en raison de l'exclusivité de la collaboration [...] avec des géomètres », par « un cadre juridique plus global qui élargit le procédé [antérieur] et l'étaye davantage juridiquement » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1301/1, pp. 11-12) :

« Pour cette raison, un nouveau procédé transitoire est instauré selon lequel le ' Vlaamse Belastingdienst ' reconnaît en principe comme contraignante la valeur vénale estimée dans des rapports d'expertise, si ceux-ci ont été rédigés par une personne qualifiée et s'ils satisfont à certaines formalités et exigences de qualité. Il va de soi que l'entité compétente de l'administration flamande, le ' Vlaamse Belastingdienst ', contrôle également le respect des conditions, sans porter atteinte à la fonction de contrôle et au pouvoir de sanction d'éventuels organes spécifiques relevant des associations professionnelles » (*ibid.*, p. 12).

Par les dispositions attaquées, le législateur décrétoal flamand a donc élaboré un régime permettant aux personnes tenues d'introduire une déclaration de succession de faire appel, pour l'évaluation de leurs biens immobiliers, à un taxateur-expert agréé, qui établit, sous la forme d'un rapport d'expertise, une estimation contraignante pour le « Vlaamse Belastingdienst ». À cet égard, le législateur décrétoal a choisi de ne plus réserver l'accomplissement de cette mission à une catégorie professionnelle déterminée, à savoir celle des géomètres-experts, mais de fixer des critères spécifiques d'agrément en tant que taxateur-expert.

B.3.4. Étant donné que l'article 3.3.1.0.9/1 du Code flamand de la fiscalité « est le pendant de la disposition existante contenue dans l'article 3.3.1.0.9 du Code flamand de la fiscalité et que le Gouvernement flamand peut décider de son entrée en vigueur, l'objectif est évidemment que le Gouvernement flamand puisse aussi décider ultérieurement du moment où la nouvelle disposition cesse de produire ses effets » (*ibid.*, p. 15).

C'est pourquoi les dispositions attaquées cessent de produire leurs effets à une date à fixer par le Gouvernement flamand (article 32 du décret du 8 décembre 2017).

Quant à la recevabilité

B.4.1. Le Gouvernement flamand conteste l'intérêt de la septième partie requérante à l'annulation des dispositions attaquées. Il conteste également l'intérêt des parties requérantes à la dixième branche du moyen unique.

B.4.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.4.3. Il ressort des développements du recours en annulation que quatre des sept parties requérantes sont des ASBL qui représentent des géomètres-experts. Deux des parties requérantes sont elles-mêmes des géomètres-experts. Étant donné que ces parties requérantes justifient d'un intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, qui ne réservent plus exclusivement aux géomètres-experts l'établissement de rapports d'expertise contraignants en matière d'impôt successoral, il n'y a pas lieu de vérifier si la septième partie requérante dispose de l'intérêt requis.

B.4.4. Dès lors qu'une partie requérante a intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, il n'y a pas lieu d'examiner si elle a en outre un intérêt à chacun des moyens ou branches des moyens allégués.

B.4.5. L'exception n'est pas fondée.

B.5.1. Le Gouvernement flamand soulève l'irrecevabilité en vertu de l'*exceptio obscuri libelli* en ce qui concerne les diverses branches du moyen unique. Les parties requérantes ne démontreraient nulle part en quoi les dispositions attaquées violeraient les normes de contrôle que ces parties mentionnent. La Cour ne serait en outre pas compétente pour effectuer un contrôle direct au regard de certaines de ces normes.

B.5.2. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

B.5.3. Il ressort des mémoires du Gouvernement flamand qu'il a pu répondre chaque fois adéquatement aux griefs formulés par les parties requérantes. Les dispositions constitutionnelles, conventionnelles et principes généraux au regard desquels la Cour ne peut effectuer un contrôle direct sont invoqués conjointement avec des dispositions constitutionnelles au regard desquelles la Cour peut effectivement exercer un contrôle direct, de sorte que toutes ces dispositions et tous ces principes doivent être lus en combinaison.

B.5.4. L'exception n'est pas fondée.

Quant au fond

B.6. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 8, 1^o, et 23 du décret du 8 décembre 2017. À cette fin, elles développent un seul moyen, divisé en onze branches.

Quant aux première et deuxième branches

B.7. Dans les première et deuxième branches du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les articles 8 et 23, attaqués, du décret traiteraient des situations différentes de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable.

Les géomètres-experts, qui relèvent du champ d'application de la loi du 11 mai 2003 protégeant le titre et la profession de géomètre-expert, sont traités de la même manière que les autres personnes susceptibles d'être inscrites sur la liste des taxateurs-experts, au sens du point 18^o/1 de l'article 1.1.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité, alors que les géomètres-experts, contrairement aux autres taxateurs-experts, sont inscrits au tableau des titulaires de la profession de géomètre-expert et présentent des garanties spéciales en termes d'indépendance et d'impartialité. Selon les parties requérantes, les dispositions attaquées seraient inconstitutionnelles, en ce que des personnes qui ne sont pas inscrites au tableau des géomètres-experts ont à présent elles aussi vocation à établir des rapports d'expertise. Une telle situation serait toutefois déraisonnable, car on désignerait de ce fait comme taxateur-expert des personnes qui, indépendamment de la nature de leur relation juridique avec l'administration, accomplissent une tâche d'intérêt général et fournissent ainsi un service public au sens fonctionnel du terme (première branche). En outre, la condition exigeant que les géomètres-experts inscrits au tableau suivent une formation permanente empêche de les traiter de la même manière que d'autres candidats taxateurs-experts, parce que le Gouvernement flamand n'est pas habilité à contrôler le recyclage permanent du taxateur-expert agréé qui n'est pas géomètre-expert et que tel est en revanche le cas pour les géomètres-experts inscrits au tableau (deuxième branche).

B.8. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.9.1. Les travaux préparatoires précisent que l'article 8, 1^o, attaqué, du décret du 8 décembre 2017 ajoute à la liste des notions prévue dans le Code flamand de la fiscalité, une définition de la notion de « taxateur-expert ».

« Le taxateur-expert est défini comme étant une personne physique effectuant des estimations et taxations de biens immobiliers à titre professionnel et disposant à cette fin de la qualification professionnelle visée à l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, 2^o.

Vu la portée des évaluations et leur caractère en principe contraignant, il est requis que les taxateurs possèdent l'expertise nécessaire » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n^o 1301/1, p. 5).

B.9.2. L'article 23 du décret du 8 décembre 2017 introduit dans le Code flamand de la fiscalité le procédé actuellement en vigueur pour l'établissement de rapports d'expertise contraignants :

« L'élément essentiel est que ce nouveau procédé vise à garantir que l'expertise soit effectuée de manière indépendante et impartiale par un taxateur-expert en la matière et que les résultats soient dûment motivés. L'expertise n'est admise comme contraignante que moyennant le respect des conditions imposées, sous réserve évidemment des contrôles de qualité auxquels le ' Vlaamse Belastingdienst ' peut procéder » (*ibid.*, p. 12).

B.10.1. En vertu de la loi du 11 mai 2003 protégeant le titre et la profession de géomètre-expert, tous les géomètres doivent être porteurs d'un diplôme déterminé (article 2) et prêter serment (article 7). De plus, les géomètres indépendants doivent être inscrits sur un tableau établi par le Conseil fédéral des géomètres-experts (article 3 de la loi du 11 mai 2003 créant des conseils fédéraux des géomètres-experts) et respecter les règles de déontologie (article 8).

Depuis la loi du 11 mai 2003 protégeant le titre et la profession de géomètre-expert, « le port du titre professionnel et l'exercice de la profession sont réservés aux titulaires d'un diplôme, qui doivent prêter serment » (*Doc. parl.*, Chambre, 2002-2003, DOC 50-2152/001, p. 7) :

« La description de l'activité réglementée s'applique aussi bien aux géomètres au service des pouvoirs publics, dans l'exercice de leur activité de fonctionnaire, qu'aux indépendants et aux salariés. [...] En outre, les géomètres indépendants doivent être inscrits sur un tableau établi par un Conseil fédéral des géomètres-experts, créé par le projet de loi créant des conseils fédéraux des géomètres-experts » (*ibid.*, p. 7).

L'inscription au tableau des géomètres-experts implique que ces personnes sont autorisées à porter le titre de géomètre-expert et à exercer cette profession reconnue sur la base des qualifications requises; de plus, elles sont soumises à la déontologie imposée par l'arrêté royal du 15 décembre 2005 « fixant les règles de déontologie du géomètre-expert », sous le contrôle du Conseil fédéral des géomètres-experts et du Conseil fédéral d'appel des géomètres-experts.

B.10.2. Ainsi qu'il est dit en B.2.2, en vertu de la « charte de qualité pour les rapports d'expertise », l'agrément en tant que taxateur-expert était exclusivement réservé à un seul groupe professionnel déterminé, à savoir les géomètres-experts.

Le système d'évaluation ayant fait l'objet de recours en annulation devant le Conseil d'État en raison de l'exclusivité réservée aux géomètres-experts, le législateur décréto a mis en place un nouveau système et a opté pour le système d'évaluation non exclusif des taxateurs-experts.

B.11.1. Le candidat taxateur-expert doit démontrer qu'il effectue des estimations et expertises de biens immobiliers à titre professionnel et qu'il dispose de la qualification professionnelle y afférente via la formation qu'il a suivie et via un recyclage permanent (article 3.3.1.0.9/1, § 2, du Code flamand de la fiscalité). Le législateur décréto a donc introduit une réglementation selon laquelle seules sont prises en considération pour être agréées comme taxateur-expert, les personnes qui, d'une part, ont été formées pour effectuer des estimations de biens immobiliers tant au cours de leur formation que par le biais d'un recyclage permanent et qui, d'autre part, exercent de telles activités à titre professionnel.

En outre, les taxateurs-experts sont soumis à un régime spécifique en matière de surveillance et de contrôle (article 3.3.1.0.9/1, § 4 du Code flamand de la fiscalité). Les travaux préparatoires mentionnent :

« Bien que l'estimation établie par un taxateur-expert soit en principe contraignante, le ' Vlaamse Belastingdienst ' peut exercer un contrôle de la qualité des rapports d'expertise reçus et vérifier si le taxateur-expert continue de remplir les conditions pour rester inscrit sur la liste des taxateurs-experts. [...]

Le non-respect des exigences de qualité pour encore pouvoir parler de rapport d'expertise, l'interruption de l'exercice de la profession, le fait de ne plus suivre le recyclage nécessaire, etc., peuvent constituer des éléments pour radier le taxateur-expert de la liste » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1301/1, pp. 14-15).

B.11.2. La prestation de serment des géomètres-experts, telle qu'elle est fixée dans l'article 7 de la loi du 11 mai 2003 protégeant le titre et la profession de géomètre-expert, n'est pas de nature à conférer aux géomètres-experts un avantage en matière d'indépendance et d'impartialité, par rapport aux autres catégories professionnelles qui entrent en considération pour être agréées en qualité de taxateur-expert.

Tout d'abord, l'activité professionnelle des géomètres-experts telle qu'elle est définie par l'article 3 de la loi du 11 mai 2003 précitée ne s'étend pas à l'estimation de biens immobiliers, de sorte que la prestation de serment ne peut pas porter sur cette activité.

Ensuite, les taxateurs-experts doivent insérer dans leur rapport d'expertise une formule de serment confirmant qu'ils ont rempli fidèlement, en âme et conscience, leur mission (article 3.3.1.0.9/1, § 3, 6°, du Code flamand de la fiscalité).

B.11.3. Comme il est dit en B.11.1, le « Vlaamse Belastingdienst » exerce un contrôle et une surveillance du respect de l'exigence du recyclage permanent prévue par le décret. L'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité dispose expressément que « l'entité compétente de l'administration flamande [à savoir le ' Vlaamse Belastingdienst '] organise la surveillance et le contrôle du respect des dispositions visées aux paragraphes 1er à 3 inclus » et que « de l'information peut, dans ce contexte, être échangée avec des associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié ».

Il ne peut donc pas être considéré que le « Vlaamse Belastingdienst » n'exerce pas de surveillance, ni de contrôle du respect de l'exigence relative à la formation permanente qui est requise chez les taxateurs-experts.

B.11.4. Le législateur décrétoal peut donc raisonnablement estimer que d'autres catégories professionnelles que celle des géomètres-experts peuvent également établir de manière indépendante et impartiale des rapports d'expertise contraignants. La réglementation, telle qu'elle est inscrite dans le décret attaqué du 8 décembre 2017, évite que n'importe qui soit agréé en tant que taxateur-expert; seules le seront les personnes qui effectuent des estimations et expertises de biens immobiliers à titre professionnel et qui disposent de la qualification professionnelle requise y afférente par le biais de la formation qu'elles ont suivie et d'un recyclage permanent, de sorte que l'expertise se fera de manière indépendante et impartiale.

En outre, les dispositions attaquées introduisent un régime propre en matière de contrôle et de surveillance (article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité) des taxateurs-experts agréés par le « Vlaamse Belastingdienst ». Ce régime englobe non seulement un contrôle de la qualité des rapports d'expertise reçus, mais également un contrôle du fonctionnement du taxateur-expert lui-même en surveillant s'il continue de satisfaire aux conditions prévues pour être agréé en tant que taxateur-expert.

B.11.5. Le traitement égal des géomètres-experts et des autres taxateurs-experts est donc raisonnablement justifié.

Le moyen unique, en ses première et deuxième branches, n'est pas fondé.

Quant à la troisième branche

B.12. Dans la troisième branche du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et des principes de neutralité, d'impartialité et d'indépendance, en ce que les dispositions attaquées instaurent une différence de traitement entre les taxateurs-experts agréés qui sont des personnes physiques, d'une part, et les taxateurs-experts agréés qui exercent leurs activités de taxateur-expert sous un nom commercial, d'autre part. Les taxateurs-experts agréés de la seconde catégorie seraient mentionnés sur la liste des taxateurs-experts agréés, publiée par le « Vlaamse Belastingdienst », sous le nom commercial sous lequel les activités sont réalisées, alors que tel n'est pas le cas pour la première catégorie. La première catégorie se trouverait ainsi lésée

parce que les activités commerciales de la seconde catégorie sont ainsi mises en exergue, ce qui n'est toutefois pas pertinent.

B.13. L'article 3.3.1.0.9/1, § 2, dernier alinéa, du Code flamand de la fiscalité dispose que le nom commercial sous lequel les activités sont exercées figurera sur la liste des taxateurs-experts agréés publiée par le « Vlaamse Belastingdienst », à la suite notamment du prénom et du nom du taxateur-expert, sans que la moindre distinction soit faite sur ce point en ce qui concerne la personne qui fait l'objet de cette mention. Tous les taxateurs-experts agréés sont traités de manière identique et figurent sur la liste des taxateurs-experts agréés à partir de laquelle les personnes tenues de déposer une déclaration de succession peuvent choisir en vue de faire établir un rapport d'expertise.

B.14. Le moyen unique, en sa troisième branche, n'est pas fondé.

Quant à la quatrième branche

B.15. Dans la quatrième branche du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10, 11, 22 et 27 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 8 et 11 de la Convention européenne des droits de l'homme. L'article 3.3.1.0.9/1, § 4, alinéa 1er, du Code flamand de la fiscalité dispose que, dans le contexte de la surveillance et du contrôle qu'il organise, le « Vlaamse Belastingdienst » peut échanger des informations avec des associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié, ce qui serait contraire à la liberté d'association, au droit au respect de la vie privée et au principe d'égalité et de non-discrimination. L'autorité publique devrait se garder de toute ingérence dans les statuts d'une association et ne pourrait, en principe, ni obliger, ni inviter une association à échanger des informations sans le consentement du membre au sujet duquel ces informations sont échangées.

B.16.1. Les griefs des parties requérantes partent de l'hypothèse de la violation du droit d'association et du droit au respect de la vie privée, de sorte que seule la violation éventuelle de l'article 27 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 11 de la Convention européenne des droits de l'homme, et de l'article 22 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, doit être examinée.

B.16.2. L'observation du Gouvernement flamand selon laquelle la quatrième branche manquerait en fait, parce que l'échange d'informations proviendrait seulement du « Vlaamse Belastingdienst » vers les associations professionnelles, et non l'inverse, ne peut pas être suivie.

L'article 3.3.1.0.1.9/1, § 4, attaqué, du Code flamand de la fiscalité traite en effet de l'échange d'informations avec des associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié, la notion d'« échange » d'informations devant être comprise dans son acception usuelle, à savoir « la transmission mutuelle » d'informations.

B.17.1. L'article 27 de la Constitution dispose :

« Les Belges ont le droit de s'associer; ce droit ne peut être soumis à aucune mesure préventive ».

B.17.2. L'article 11 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« 1. Toute personne a droit à la liberté de réunion pacifique et à la liberté d'association, y compris le droit de fonder avec d'autres des syndicats et de s'affilier à des syndicats pour la défense de ses intérêts.

2. L'exercice de ces droits ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, prévues par la loi, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui. Le présent article n'interdit pas que des restrictions légitimes soient imposées à l'exercice de ces droits par les membres des forces armées, de la police ou de l'administration de l'État ».

Cette disposition ayant une portée analogue à celle de l'article 27 de la Constitution, les garanties qu'elle contient forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans cette disposition constitutionnelle, de sorte que la Cour tient compte de cette disposition conventionnelle lors de son contrôle des dispositions attaquées.

B.17.3. La disposition attaquée prévoit uniquement la possibilité d'un échange d'informations, ce qui ne peut pas être considéré comme ayant un effet sur la liberté d'association. La circonstance que des informations « peuvent » être échangées avec des associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié n'emporte pas une obligation, ni pour le « Vlaamse Belastingdienst », ni pour les associations professionnelles, mais uniquement une possibilité d'échange, et l'association concernée a le droit de refuser cet échange d'informations.

B.17.4. Le grief dénonçant la violation de l'article 27 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 11 de la Convention européenne des droits de l'homme, n'est pas fondé.

B.18.1. L'article 22 de la Constitution dispose :

« Chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi.

La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit ».

B.18.2. L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« 1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

Le Constituant a recherché la plus grande concordance possible entre l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (*Doc. parl., Chambre, 1992-1993, n° 997/5, p. 2*).

La portée de cet article 8 est analogue à celle de la disposition constitutionnelle précitée, de sorte que les garanties que fournissent ces deux dispositions forment un tout indissociable.

B.18.3. Le droit au respect de la vie privée, tel qu'il est garanti par les dispositions constitutionnelles et conventionnelles précitées, a pour but essentiel de protéger les personnes contre les ingérences dans leur vie privée.

Ce droit a une portée étendue et comprend entre autres la protection des données à caractère personnel et des informations personnelles.

B.18.4. Les droits que garantissent l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ne sont toutefois pas absolus.

Ils n'excluent pas une ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée, mais exigent que cette ingérence soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit. Ces dispositions engendrent de surcroît l'obligation positive, pour l'autorité publique, de prendre des mesures qui assurent le respect effectif de la vie privée, même dans la sphère des relations entre les individus (CEDH, 27 octobre 1994, *Kroon et autres c. Pays-Bas*, § 31; grande chambre, 12 novembre 2013, *Söderman c. Suède*, § 78).

La marge d'appréciation n'est toutefois pas illimitée : pour qu'une réglementation légale soit compatible avec le droit au respect de la vie privée, le législateur doit ménager un juste équilibre entre tous les droits et intérêts en cause.

B.19.1. Conformément à l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité, des informations peuvent être échangées avec des associations professionnelles auxquelles le taxateur-expert est affilié. Une telle mesure relève des articles 22 de la Constitution et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.19.2. L'entité compétente de l'administration flamande, à savoir le « Vlaamse Belastingdienst », est chargée d'organiser la surveillance et le contrôle du respect de l'article 3.3.1.0.9/1, §§ 1er à 3, du Code flamand de la fiscalité. Il est nécessaire que le « Vlaamse Belastingdienst » exerce un contrôle et une surveillance des taxateurs-experts agréés et de la mission qu'ils exercent, qui est celle d'établir des rapports d'expertise de biens immobiliers, ces rapports ayant en principe un caractère contraignant pour le « Vlaamse Belastingdienst ».

B.19.3. En introduisant la demande d'agrément en qualité de « taxateur-expert agréé » pour le « Vlaamse Belastingdienst » et en signant le contrat type, le candidat taxateur-expert confirme qu'il est informé des règles décrétales et qu'il marque son accord sur celles-ci, telles qu'elles sont inscrites dans les dispositions attaquées, parmi lesquelles la possibilité dont dispose le « Vlaamse Belastingdienst », dans le cadre de la fonction de surveillance et de contrôle qu'il exerce, d'échanger des informations avec l'association professionnelle à laquelle le candidat taxateur-expert est affilié.

En outre, les informations qui sont échangées entre le « Vlaamse Belastingdienst » et l'association professionnelle ne sont pas rendues publiques. Si un tel échange d'informations avait pour effet d'entraîner la radiation d'un taxateur-expert précis de la liste des taxateurs-experts agréés, seul le nom du taxateur concerné serait supprimé de la liste et le motif de la radiation ne serait pas rendu public.

La possibilité d'échanger des informations est donc proportionnée à l'objectif poursuivi.

B.20. Le moyen unique, en sa quatrième branche, n'est pas fondé.

Quant à la cinquième branche

B.21. Dans la cinquième branche du moyen, les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées de violer le principe de légalité en matière fiscale, en ce que ces dernières prévoient, dans le cadre de l'agrément comme taxateur-expert, la désignation d'un membre du personnel compétent pour évaluer à titre purement discrétionnaire si le demandeur effectue des estimations et expertises de biens immobiliers à titre professionnel et s'il dispose de la qualification professionnelle y afférente par le biais de la formation qu'il a suivie et d'un recyclage permanent. En outre, le membre du personnel compétent et l'organe de décision pourraient décider de radier le taxateur-expert agréé de la liste, sans devoir respecter l'obligation d'audit, les droits de la défense et le principe de proportionnalité, ce qui constitue également une violation des articles 10, 11, 170, 171 et 172 de la Constitution.

B.22. L'article 3.3.1.0.9/1, § 2, attaqué, du Code flamand de la fiscalité n'instaure ni un impôt ni un élément essentiel de l'impôt et fixe uniquement les conditions auxquelles un candidat taxateur-expert doit satisfaire pour être agréé par le « Vlaamse Belastingdienst ». Les articles 170 à 172 de la Constitution ne sont donc pas d'application.

B.23.1. En cas de radiation d'un taxateur-expert de la liste des taxateurs-experts agréés, le « Vlaamse Belastingdienst » doit respecter les principes généraux de bonne administration.

B.23.2. En outre, l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, attaqué, du Code flamand de la fiscalité prévoit la possibilité d'introduire, auprès d'un « organe de décision », un recours contre la décision de radiation prise par le membre du personnel compétent. Cet organe doit lui aussi respecter les principes généraux de bonne administration.

B.24. Le moyen unique, en sa cinquième branche, n'est pas fondé.

Quant à la sixième branche

B.25. Dans la sixième branche du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, du Code flamand de la fiscalité prévoit que, si aucune décision n'est prise dans les trente jours ouvrables au sujet de la demande d'agrément en tant que taxateur-expert ou au sujet du recours contre le refus d'inscription, le demandeur est inscrit sur la liste pour une période de maximum six mois. Si une décision est prise au sujet de la demande durant cette période, cette décision est valable à partir de sa notification. Si aucune décision n'est prise à l'expiration de cette période, l'inscription temporaire devient caduque et une nouvelle demande doit être introduite. Par l'effet de cette disposition attaquée, si aucune décision n'est prise dans les trente jours ouvrables, le candidat taxateur-expert serait donc inscrit temporairement sur la liste sans devoir satisfaire aux conditions, ce qui discriminerait par conséquent les personnes qui, quant à elles, satisfont aux conditions et qui, pour cette raison, sont déjà inscrites. De même, le taxateur-expert qui est inscrit temporairement sur la liste en l'absence de décision dans les trente jours ouvrables serait traité d'une autre manière que le taxateur-expert qui est également inscrit temporairement sur la liste, mais qui en est retiré après six mois d'absence de décision. Il existerait aussi une différence de traitement entre les contribuables selon qu'il est constaté qu'ils ont choisi un taxateur-expert qui a été retiré de la liste après six mois.

B.26.1. Comme l'observe le Gouvernement flamand, les parties requérantes se fondent sur une prémisse erronée. La réglementation attaquée s'applique de manière identique à tous; sur la base de la disposition attaquée, chaque candidat taxateur-expert doit introduire une demande d'agrément et, si aucune décision n'est prise sur la demande ou sur le recours dans les trente jours ouvrables, il sera inscrit sur la liste pour une période de six mois maximum. Si aucune décision n'est prise à l'expiration de cette période, l'inscription temporaire devient caduque et une nouvelle demande doit être introduite (article 3.3.1.0.9/1, § 2, alinéa 5, dernière phrase, du Code flamand de la fiscalité). En effet, une approbation expresse est requise pour être inscrit définitivement sur la liste.

Le délai de déchéance de 30 jours ouvrables constitue un moyen de pression pour que l'autorité publique prenne une décision dans le délai imparti, afin de préserver les droits du candidat taxateur-expert qui a introduit la demande ou le recours.

B.26.2. Il n'y a donc pas de différence de traitement.

B.26.3. Par ailleurs, contrairement à ce qu'allèguent les parties requérantes, les personnes qui, en l'absence d'une décision dans les trente jours ouvrables, sont inscrites à titre temporaire sur la liste des taxateurs-experts sans satisfaire aux conditions requises à cet effet, d'une part, et les personnes qui sont inscrites sur la liste et qui satisfont effectivement aux conditions requises à cet effet, d'autre part, font bien l'objet de traitements différents dès lors que, dans la première hypothèse, l'inscription sur la liste ne vaut que pour une durée maximale de six mois, ce qui n'est pas le cas dans la seconde hypothèse.

B.26.4. Le moyen unique, en sa sixième branche, n'est pas fondé.

Quant à la septième branche

B.27. Dans la septième branche du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec la présomption d'innocence. L'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité prévoirait qu'un taxateur-expert agréé peut être radié de la liste et que cette radiation serait immédiatement exécutoire, alors qu'il peut encore introduire un recours auprès de l'organe de décision.

B.28.1. L'article 3.3.1.0.9/1, § 4, alinéa 4, du Code flamand de la fiscalité dispose que si l'organe de décision ne prend aucune décision au sujet du recours dans les trente jours ouvrables suivant la réception du recours introduit par le taxateur-expert qui a été radié contre sa radiation de la liste par un membre du personnel compétent, le taxateur-expert radié est réinscrit sur la liste pour une période d'au maximum six mois. La décision de radiation prise par le membre du personnel compétent est donc exécutoire, alors que des possibilités d'appel sont encore ouvertes.

B.28.2. Dès lors que le « Vlaamse Belastingdienst » est un service public, il peut prendre une décision administrative qui est exécutoire, sans que celle-ci doive être au préalable contrôlée par un juge.

Le droit à une bonne administration de la justice, garanti par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, suppose qu'une personne intéressée doit pouvoir soumettre une décision administrative à un organe juridictionnel indépendant et impartial disposant d'une pleine juridiction, établi « par la loi » et statuant dans un délai raisonnable.

En vertu de l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, alinéa 4, du Code flamand de la fiscalité, le taxateur-expert peut introduire, contre une décision de radiation prise par un membre du personnel compétent, un recours motivé et écrit auprès de « l'entité compétente de l'administration flamande », à savoir l'organe de décision. Ensuite, il peut introduire un recours contre cette décision de radiation auprès du Conseil d'État, qui dispose de la pleine juridiction requise.

B.28.3. Le caractère exécutoire de la décision de radiation prise par le membre du personnel compétent poursuit un objectif légitime, à savoir veiller à ce que, dans l'intérêt du contribuable, le taxateur-expert radié de la liste ne puisse plus exercer sa tâche. En outre, la mesure attaquée est raisonnablement justifiée, dès lors qu'un recours contre la décision peut être introduit tant auprès de l'administration elle-même qu'auprès du Conseil d'État et que si, dans le cadre du recours introduit auprès de l'organe de décision par le taxateur-expert, une décision n'est pas prise à temps, le taxateur-expert concerné est réinscrit sur la liste.

B.28.4. Le moyen unique, en sa septième branche, n'est pas fondé.

Quant à la huitième branche

B.29. Dans la huitième branche du moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de l'obligation d'audition, des droits de la défense, de la motivation, de la prévoyance, de la proportionnalité et de bonne administration ainsi qu'avec les articles 6 et 14 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les dispositions attaquées permettraient au membre du personnel compétent et, lorsqu'un recours a été introduit, à l'organe de décision de décider de radier le taxateur-expert agréé de la liste du « Vlaamse Belastingdienst », sans devoir respecter l'obligation d'audition, les droits de la défense et le principe de proportionnalité.

B.30.1. Comme il est déjà mentionné en B.23.1, le « Vlaamse Belastingdienst » doit respecter les principes généraux de bonne administration.

B.30.2. Le moyen unique, en sa huitième branche, n'est pas fondé.

Quant à la neuvième branche

B.31. Dans la neuvième branche du moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les principes de la sécurité juridique, de l'obligation d'audition, des droits de la défense et avec les principes de bonne administration, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1, §§ 2 à 4, du Code flamand de la fiscalité dispose qu'un recours dirigé contre la décision de refus d'inscription sur la liste ou contre la décision de radiation de la liste doit être introduit dans le délai d'un mois après la décision concernée. La disposition précitée serait contraire à la jurisprudence constante de la Cour, dont il découlerait qu'un délai de recours ne peut commencer à courir qu'après la notification de la décision. Il serait manifestement déraisonnable que le délai de recours débute à un moment où l'intéressé n'a pas encore connaissance du contenu de la décision préjudiciable et de la motivation de celle-ci.

B.32.1. La Cour a déjà jugé à plusieurs reprises qu'une disposition en vertu de laquelle le délai dont dispose une personne pour introduire un recours juridictionnel (arrêts n° 170/2003, n° 166/2005, n° 34/2006, n° 43/2006 et n° 48/2006) ou administratif (arrêts n° 85/2007, n° 123/2007, n° 162/2007 et n° 178/2009) contre une décision prend cours au moment de l'envoi de cette décision, est incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les droits de la défense du destinataire sont limités de manière disproportionnée du fait que ce délai court à partir d'un moment où le destinataire ne peut pas encore avoir connaissance du contenu de la décision.

B.32.2. Dans l'interprétation selon laquelle le délai prévu pour introduire un recours administratif contre une décision de refus d'inscription ou de radiation, fixé par l'article 3.3.1.0.9/1, § 2, alinéa 4 et, § 4, alinéa 2, attaqué, prend cours au moment où la décision est prise, ces dispositions violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.32.3. Une autre interprétation est toutefois possible. Afin d'éviter que les droits de la défense du candidat taxateur-expert ou du taxateur-expert soient limités de façon disproportionnée, le délai dont une personne dispose pour introduire un recours administratif contre une décision de refus ou une décision de radiation, ne peut donc prendre cours qu'à partir de la réception de la notification de la décision concernée au candidat taxateur-expert ou au taxateur-expert.

Dans cette interprétation, ces dispositions ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution et le moyen unique, en sa neuvième branche, n'est pas fondé.

Quant à la dixième branche

B.33. Dans la dixième branche du moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1 du Code flamand de la fiscalité ne prévoirait pas la possibilité, pour des tiers intéressés, d'introduire un recours auprès de l'organe de décision contre l'inscription d'un taxateur-expert sur la liste des taxateurs-experts agréés du « Vlaamse Belastingdienst ». En principe, le législateur décrétaal serait libre d'instituer des voies de recours administratives, mais il devrait le faire en respectant le principe d'égalité et de non-discrimination. L'absence d'une voie de recours

administrative contre une « inscription sur la liste » et une « inscription temporaire sur la liste » ne serait pas justifiée.

B.34.1. Le simple fait que les parties requérantes estiment qu'il est « particulièrement dérangeant » et « pas du tout dans l'intérêt de l'économie de la procédure » que des tiers intéressés ne puissent pas faire usage du recours administratif auprès de l'organe de décision mais qu'ils doivent introduire directement un recours juridictionnel n'entraîne pas une violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.34.2. Le moyen unique, en sa dixième branche, n'est pas fondé.

Quant à la onzième branche

B.35. Dans la onzième branche du moyen, les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 170, 171 et 172 de la Constitution, en ce que l'article 3.3.1.0.9/1, § 1er, alinéa 2, combiné avec l'article 3.3.1.0.9/1, § 4, du Code flamand de la fiscalité, ne prévoirait pas de délai pour constater des infractions dans le cadre de la surveillance et du contrôle organisés par les services du « Vlaamse Belastingdienst », ni pour intenter la procédure qui, en cas de constat d'infractions, peut entraîner la radiation du taxateur-expert de la liste des taxateurs-experts agréés. L'absence de délai normatif pour constater des infractions et pour intenter la procédure serait contraire au principe d'égalité et de non-discrimination, lu en combinaison avec les dispositions conventionnelles et constitutionnelles précitées, en ce qu'il appartient au législateur de déterminer lui-même les délais, sans se reposer sur le point de vue du membre du personnel compétent qui, par hypothèse, est tout au plus tenu au principe général du délai raisonnable.

B.36.1. Le moyen unique, en sa onzième branche, est dirigé contre le constat d'infractions par le membre du personnel compétent du « Vlaamse Belastingdienst » et contre la décision de radiation qui y fait suite.

L'absence d'un délai normatif n'a pas pour conséquence que la procédure (de recours) administrative serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. L'article 3.3.1.0.9/1, § 4, alinéa 3, du Code flamand de la fiscalité dispose que l'organe de décision doit, dans les trente jours ouvrables, prendre une décision sur le recours par consensus et qu'il doit en informer le demandeur par écrit.

En outre, le membre du personnel compétent du « Vlaamse Belastingdienst » doit avoir achevé la procédure de radiation dans un délai raisonnable, le caractère raisonnable du délai devant s'apprécier *in concreto* en tenant compte de l'importance et/ou du caractère urgent de l'affaire, de la complexité du dossier et du comportement tant de l'administration que de l'administré.

De surcroît, le taxateur-expert concerné ne sera radié de la liste qu'après que la procédure de radiation aura été menée à son terme; il ne subira dès lors un préjudice résultant de cette procédure que lorsque la décision de radiation et les motifs de celle-ci lui auront été communiqués. À ce moment-là, le taxateur-expert concerné a la possibilité d'introduire auprès de l'organe de décision un recours sur lequel celui-ci doit statuer dans un délai de trente jours ouvrables.

B.36.2. Ainsi qu'il est dit en B.22., les dispositions attaquées n'établissent pas d'impôt, de sorte que les articles 170 à 172 de la Constitution ne sont pas applicables.

B.36.3. Le moyen unique, en sa onzième branche, n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours, sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.32.3.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 28 mai 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen