



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 51/2023  
du 23 mars 2023  
Numéros du rôle : 7787 et 7788**

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 2.7.4.2.2 du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, posées par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt et K. Jadin, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*I. Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par deux arrêts du 29 mars 2022, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour le 14 avril 2022, la Cour d'appel de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

« L'article 2.7.4.2.2 du Code flamand de la fiscalité viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle même une société dont les actifs se composent majoritairement de bien immeubles (i) qui ne servent pas à l'activité économique et (ii) qui présentent dans une large mesure un caractère privé, bénéficie tout de même de la qualification de société de famille, ce dont il résulte que la valeur totale des actions relève du régime de faveur, en ce compris la valeur reflétant la valeur des biens immeubles en question, alors que cette dernière ne relèvera pas du régime de faveur dans des circonstances pourtant très comparables, comme dans l'hypothèse des sociétés de patrimoine pures ou dans l'hypothèse de la détention directe de biens immeubles privés ?

Compte tenu de la nature et de l'objectif du régime qu'il prévoit, l'article 2.7.4.2.2 du Code flamand de la fiscalité viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que cette disposition soumet au taux réduit pour la totalité de sa valeur nette la transmission successorale des actions d'une société (dont le caractère familial au sens de l'article 2.7.4.2.2, § 1er, alinéas 2 et 3, du Code précité est établi) au sein de laquelle une 'activité économique réelle' est exercée mais dans laquelle une quantité considérable de terrains et de bâtiments qui ne sont pas (ou seulement partiellement) utilisés pour cette activité économique a dans le même temps été

incorporée, même si ces derniers représentent une part prédominante, alors que, dans le cadre de la transmission successorale d'actifs investis dans une 'entreprise familiale', où la succession du testateur contient en même temps une quantité considérable d'actifs qui ne sont pas (ou seulement partiellement) utilisés pour exercer l'activité économique (entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession libérale) et où ces actifs représentent la part prédominante de la succession, le taux réduit ne sera appliqué qu'aux biens utilisés pour l'activité économique et non aux autres biens ?

Compte tenu de la nature et de l'objectif du régime qu'il prévoit, l'article 2.7.4.2.2 du Code flamand de la fiscalité viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que cette disposition soumet au taux réduit pour la totalité de sa valeur nette la transmission successorale des actions d'une société (dont le caractère familial au sens de l'article 2.7.4.2.2, § 1er, alinéas 2 et 3, du Code précité est établi) au sein de laquelle une 'activité économique réelle' est exercée mais dans laquelle une quantité considérable de terrains et de bâtiments qui ne sont pas (ou seulement partiellement) utilisés pour cette activité économique a dans le même temps été incorporée, même si ces derniers représentent une part prédominante, alors que, dans le cadre de la transmission successorale d'actions de deux sociétés distinctes, la valeur nette des actions est soumise au taux réduit pour la première société et est exclue du taux réduit pour la seconde, plus précisément parce que la première société exerce une 'activité économique réelle' sans comporter de biens immeubles destinés à un usage privé ou utilisés comme tel (à savoir le 'patrimoine privé') et que la seconde société ne comporte que des biens immeubles destinés à un usage privé ou utilisés comme tel, en dehors de toute 'activité économique réelle' ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7787 et 7788 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- Joanna Van Ginneken, assistée et représentée par Me P. Meeuwssen, avocat au barreau d'Anvers (dans l'affaire n° 7787);
- Eddy Smets, assisté et représenté par Me P. Meeuwssen (dans l'affaire n° 7788);
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me M. Delanote, avocat au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 1er février 2023, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs W. Verrijdt et T. Detienne, a décidé que les affaires étaient 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 15 février 2023 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 15 février 2023.

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. *Les faits et les procédures antérieures*

Les affaires n<sup>os</sup> 7787 et 7788 concernent un litige entre la Région flamande et deux ayants droit de Pierre Smets quant à l'application à l'acquisition par voie successorale des actions de la SA « Smevan » du taux réduit de l'impôt de succession pour les sociétés de famille visées à l'article 2.7.4.2.2 du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013.

Le 25 septembre 2017, la Région flamande a établi tant à l'égard de Joanna Van Ginneken qu'à l'égard d'Eddy Smets, ayants droit du défunt, une imposition dans le cadre de laquelle elle a refusé d'appliquer le taux réduit au motif que la condition selon laquelle la société de famille doit avoir une activité économique réelle n'était pas remplie. Selon la Région flamande, dès lors que des maisons d'habitation ont été apportées à la société, la preuve contraire du respect de cette condition ne peut être fournie.

Les deux ayants droit ont chacun contesté l'imposition par une réclamation fondée sur le fait que la société a bien une activité économique réelle, à savoir l'exploitation d'une boucherie. La Région flamande a rejeté les deux réclamations.

Les deux héritiers ont ensuite, chacun au moyen d'une requête datée du 10 juillet 2018, porté le litige devant le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand. Dans deux jugements rendus le 4 février 2020, le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand, a dégrevé l'imposition pour les deux ayants droit dans la mesure où le taux réduit de l'impôt de succession prévu par la disposition en cause n'a pas été appliqué en ce qui concerne les actions de la SA « Smevan » transmises par voie successorale. Le Tribunal a par ailleurs condamné la Région flamande à la restitution du trop-perçu éventuel, à majorer des intérêts moratoires, et au paiement des dépens, et ce, dans les deux affaires.

La Région flamande a interjeté appel des deux jugements. Dans ses arrêts interlocutoires du 1er juin 2021, la Cour d'appel de Gand a constaté que l'alinéa 3 de la disposition en cause prévoit la possibilité pour le bénéficiaire de fournir la preuve contraire de la présomption légale selon laquelle une activité économique existe au sein de la SA « Smevan », et que les parties ne contestent pas que la société comprend des terrains et bâtiments à caractère privé qui constituent l'écrasante majorité des terrains et bâtiments présents. Toutefois, avant de statuer plus avant, la Cour d'appel de Gand a décidé qu'il y avait lieu de rouvrir les débats pour permettre aux parties de conclure sur la nécessité d'interroger la Cour quant à la constitutionnalité du régime.

Dans ses arrêts interlocutoires du 29 mars 2022, la Cour d'appel de Gand a estimé qu'il y avait lieu, avant de pouvoir statuer au fond, de poser à la Cour les questions préjudicielles reproduites plus haut.

## III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Gouvernement flamand estime que, sur la base de l'interprétation que la juridiction *a quo* donne à la disposition en cause, les trois questions préjudicielles appellent une réponse affirmative. Selon lui, la juridiction *a quo* interprète cette disposition en ce sens que le régime préférentiel s'applique dès qu'une activité économique réelle peut être désignée au sein de la société, même si une partie importante de la valeur des actions est déterminée par des immeubles privés.

A.1.2. En ce qui concerne la première question préjudicielle, le Gouvernement flamand observe tout d'abord que, d'une part, les contribuables qui recueillent des actions d'une société de famille dont l'actif se compose principalement d'immeubles ne servant pas à l'activité économique, et, d'autre part, les contribuables qui

recueillent les mêmes immeubles sans qu'un régime préférentiel s'applique à la valeur sont comparables. Selon lui, il s'agit en effet chaque fois de contribuables qui recueillent d'une succession certains actifs directement qualifiés en tant qu'immeubles, ou en tant qu'actions dont la valeur est déterminée par la valeur des immeubles.

Le Gouvernement flamand souligne ensuite qu'il n'est pas raisonnablement justifié que les premiers contribuables cités puissent bénéficier d'un taux plus favorable qui s'applique à la valeur reflétant celle des immeubles ne servant pas à l'activité économique, alors que les seconds ne peuvent bénéficier de cet avantage au seul motif que les immeubles n'ont pas été apportés dans une société qui exerce également une activité admissible. Selon lui, la stimulation du maintien de l'activité admissible ne constitue en tout cas pas une justification, dès lors que les immeubles en question ne servent pas à l'activité économique de la société. Selon lui, le législateur décrétaal entendait instaurer un régime préférentiel pour les entreprises et sociétés qui génèrent une plus-value sociale, ce que ne font pas les sociétés qui se constituent un patrimoine privé.

Selon le Gouvernement flamand, il est à tout le moins disproportionné de soumettre au régime préférentiel la valeur totale des actions si des immeubles privés se trouvent dans la société. En effet, il suffirait alors d'ajouter une prétendue activité économique réelle minimale au capital d'une société disposant d'un patrimoine important, pour que la valeur de ce patrimoine puisse être transmise par voie successorale au taux préférentiel.

A.1.3. En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle, le Gouvernement flamand fait également valoir que les catégories de contribuables visées sont comparables et que la différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée. Selon lui, les contribuables qui recueillent les actions d'une société de famille disposant, en plus des actifs servant à l'activité admissible, d'une quantité considérable de biens immeubles ne servant pas à l'activité économique, sont comparables aux contribuables qui recueillent directement les actifs qui composent l'entreprise familiale et les biens immeubles. Il observe notamment que l'intention du législateur décrétaal était d'appliquer une seule et même logique tant aux sociétés de famille qu'aux entreprises familiales. Dans les deux cas, le législateur décrétaal entendait favoriser la véritable valeur de l'entreprise et non le patrimoine privé. Selon le Gouvernement flamand, il n'est donc pas justifié que, dans le cadre d'une société de famille, le contribuable puisse bénéficier du taux préférentiel sur la valeur totale des actions, alors que, dans le cadre d'une entreprise familiale, il ne fait aucun doute que les biens immeubles non utilisés à des fins professionnelles sont exclus du taux préférentiel.

A.1.4. Enfin, en ce qui concerne la troisième question préjudicielle, le Gouvernement flamand fait également valoir que les catégories de contribuables visées, à savoir, d'une part, les contribuables qui recueillent des actions d'une société de famille disposant, en plus des actifs servant à l'activité admissible, d'une quantité considérable de biens immeubles et, d'autre part, les contribuables qui recueillent des actions d'une société de patrimoine et d'une société de famille dans laquelle ne se trouvent que les actifs destinés à l'activité admissible sont comparables et que la différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée. Quant à la comparabilité, il fait valoir qu'il s'agit de situations quasiment identiques. La seule différence tient en ce que les actifs se trouvent dans une seule société dans le premier cas, et dans deux sociétés dans le second cas. Quant à la justification, il affirme qu'il ne saurait être raisonnablement justifié que le capital qui, dans le second cas, se trouve dans la société de patrimoine et n'est donc pas recueilli au taux préférentiel, puisse, dans le premier cas, être recueilli au taux préférentiel.

A.2. Selon le Gouvernement flamand, la disposition en cause peut toutefois aussi recevoir une interprétation conforme à la Constitution. Il estime que cette disposition ne donne lieu à aucune discrimination si elle est interprétée en ce sens qu'une société n'a une activité économique réelle que pour autant que tous les actifs présents dans cette société servent effectivement à l'exploitation de l'activité économique alléguée.

Selon le Gouvernement flamand, le fait que, dans cette interprétation, la présence d'autres actifs dans la société exclue l'application du régime préférentiel dans son intégralité n'est pas problématique. Il s'agit en effet d'un choix libre et réversible des actionnaires familiaux d'apporter ces éléments patrimoniaux dans la société.

A.3.1. La partie intimée devant la juridiction *a quo* dans l'affaire n° 7787 et la partie intimée devant la juridiction *a quo* dans l'affaire n° 7788 estiment en ordre principal que les trois questions préjudicielles appellent des réponses négatives.

A.3.2. Quant à la première question préjudicielle, elles observent d'abord, en ce qui concerne la comparaison avec la société de patrimoine pure, qu'une activité immobilière peut aussi constituer une activité économique réelle. Selon elles, le taux préférentiel peut dès lors s'appliquer aussi à des sociétés de patrimoine. En ordre subsidiaire, elles font valoir que, même si les sociétés de patrimoine ne peuvent avoir une activité économique réelle, la différence de traitement est objectivement et raisonnablement justifiée. La différence de traitement est alors justifiée, précisément parce qu'elles n'ont pas une activité économique réelle et ne génèrent aucune plus-value sociale. Selon elles, il n'a en tout cas jamais été question d'utiliser la détention de certains actifs comme critère pour délimiter le régime préférentiel.

En ce qui concerne la comparaison avec les personnes physiques qui détiennent directement des biens immeubles, elles soulignent ensuite que ces personnes physiques ne sont pas comparables à des sociétés qui ont une activité économique réelle et qui détiennent également des biens immeubles ne servant pas à cette activité. En effet, dans le cas des personnes physiques, le bien immeuble ne fait pas partie du patrimoine professionnel, de sorte que l'objectif d'accorder un taux préférentiel à des entreprises qui génèrent une plus-value sociale ne peut en aucun cas être réalisé.

A.3.3. Quant à la deuxième question préjudicielle, elles affirment que la différence de traitement entre le régime préférentiel pour des sociétés de famille et le régime préférentiel pour des entreprises familiales, en ce qui concerne les biens immeubles qui servent principalement d'habitation, repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. Selon elles, le critère de distinction objectif tient dans le fait de posséder ou non la personnalité juridique, et le caractère raisonnable de la justification réside dans la lutte contre les abus fiscaux. Des contribuables qui exploitent leur entreprise sous la forme d'une entreprise familiale peuvent y apporter des biens immeubles privés sans trop de formalités et sans payer de droits d'enregistrement. Si ces biens immeubles devaient bénéficier du taux préférentiel, il serait extrêmement simple d'abuser du taux préférentiel. Selon elles, ce risque n'existe pas dans le cas des sociétés de famille parce que l'apport dans une société de biens immeubles servant principalement d'habitation est plus complexe et est soumis à des droits d'enregistrement.

A.3.4. En ce qui concerne la troisième question préjudicielle, elles font valoir que la disposition en cause ne fait pas de distinction entre les sociétés qui détiennent également des biens immeubles ne servant pas à l'activité économique, les sociétés qui ne détiennent pas de biens immeubles ne servant pas à l'activité économique et les sociétés qui détiennent uniquement des biens immeubles ne servant pas à l'activité économique. Les actions de chacune de ces sociétés peuvent être transmises sous le régime préférentiel pour autant que la société ait une activité économique réelle et génère donc une plus-value sociale.

A.4. En ordre subsidiaire, la partie intimée devant la juridiction *a quo* dans l'affaire n° 7787 et la partie intimée devant la juridiction *a quo* dans l'affaire n° 7788 estiment qu'une éventuelle violation du principe d'égalité et de non-discrimination par la disposition en cause ne saurait avoir une incidence sur le litige au fond. Selon elles, ce n'est pas le régime prévu pour les sociétés de famille qui pose problème dans ce cas, mais l'absence du même régime dans des situations comparables. Selon elles, la Cour n'est pas compétente pour constater l'inconstitutionnalité d'une norme qui omet de régler quelque chose. Conformément au principe de légalité en matière fiscale, la Cour pourrait uniquement constater l'existence d'autres solutions pour le législateur.

Selon elles, l'interprétation conforme à la Constitution proposée par le Gouvernement flamand ne résout pas non plus le problème. Elles estiment que l'interprétation selon laquelle le régime préférentiel ne s'applique pas dès que des biens immeubles privés sont présents dans la société va à l'encontre du texte du décret. Le Gouvernement flamand demande en réalité à la Cour de réécrire complètement le régime préférentiel, ce qui est contraire au principe de légalité en matière fiscale. En outre, selon elles, l'interprétation proposée ne conduit de toute façon pas à une égalité de traitement parfaite entre les sociétés de famille et les entreprises familiales. Il ne saurait être question d'une égalité de traitement parfaite que s'il était prévu, à l'égard des sociétés de famille, une exclusion proportionnelle des biens immeubles privés.

- B -

B.1.1. Les trois questions préjudicielles portent sur l'article 2.7.4.2.2 du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, qui dispose :

« § 1er. Par dérogation à l'article 2.7.4.1.1, le tarif de l'impôt de succession est réduit à 3 % pour une acquisition en ligne directe et entre partenaires et à 7 % pour une acquisition entre d'autres personnes pour :

1° l'acquisition nette de la pleine propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit des avoirs investis à titre professionnel par le défunt ou son partenaire dans une entreprise familiale. Cette réduction n'est pas applicable à l'acquisition de biens immeubles affectés ou destinés principalement à l'habitation;

2° l'acquisition nette de la pleine propriété, de l'usufruit ou l'usufruit [lire : ou de la nue-propriété] des actions d'une entreprise familiale [lire : d'une société de famille] dont le siège de direction effective est situé dans l'un des Etats membres de l'Espace économique européen, à condition que les actions de la société qui, au moment du décès, appartiennent en pleine propriété au testateur et à sa famille représentent au moins 50 % des droits de vote dans cette société.

Par dérogation au premier alinéa, les actions de la société qui, au moment du décès, appartiennent en pleine propriété au testateur et à sa famille représentent au moins 30 % des droits de vote de cette société, si lui et sa famille répondent à l'une des conditions suivantes :

1° être, ensemble avec un autre actionnaire et sa famille, propriétaire à part entière des actions de la société représentant au moins 70 % des droits de vote dans cette société;

2° être, ensemble avec deux autres actionnaires et leur famille, propriétaire à part entière des actions de la société représentant au moins 90 % des droits de vote dans cette société.

Pour l'application du deuxième alinéa, les actions qui reviennent à des personnes morales ne sont pas prises en compte pour être comptabilisées avec les actions qui reviennent au testateur.

§ 2. Pour l'application du présent article, de l'article 2.7.4.2.3 et de l'article 2.7.4.2.4, il faut entendre par :

1° entreprise familiale : une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession libérale, qui est exploitée et exécutée personnellement par le testateur ou son partenaire, en collaboration ou non avec d'autres personnes;

2° société de famille : une société ayant pour objet l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession libérale et qui exerce cette activité ou cette profession.

Si la société ne répond pas aux exigences précédentes, mais détient des actions qui représentent au moins 30 % des droits de vote d'une filiale directe qui répond à ces conditions et ayant son siège de direction effective dans l'un des Etats membres de l'Espace économique européen, elle est également considérée comme une société de famille.

Les sociétés qui n'ont pas d'activité économique réelle sont exclues de la réduction visée au paragraphe 1er. Une société est censée ne pas avoir d'activité économique réelle lorsqu'il ressort de façon cumulative des postes du bilan soit des comptes annuels dans le cas d'une société visée au § 2, point 2°, alinéa premier, soit des comptes annuels consolidés dans le cas d'une société visée au § 2, point 2°, alinéa deux, d'au moins un des trois exercices précédant la date de décès du testateur :

*a)* que les rémunérations, charges sociales et pensions représentent un pourcentage égal ou inférieur à 1,50 % des actifs totaux;

*b)* que les terrains et bâtiments représentent plus de 50 % des actifs totaux. Le bénéficiaire peut en fournir la preuve contraire.

Pour l'application de la description mentionnée ci-dessus, il faut entendre par :

*a)* rémunérations, charges sociales, et pensions : la valeur inscrite au poste similaire du compte de résultats des comptes annuels ou à un poste similaire des comptes annuels consolidés. Si une société n'est pas obligée de déposer des comptes annuels suivant le modèle standard de droit belge, il faut entendre par ' valeur ' la valeur inscrite au poste démontrant les frais qui, de par leur nature, peuvent être considérés comme des frais pour l'occupation de personnel sous contrat d'emploi;

*b)* terrains et bâtiments : la valeur, inscrite au poste similaire du compte de résultats des comptes annuels ou des comptes annuels consolidés, ou à un poste similaire des comptes annuels consolidés. Si une société n'est pas obligée de déposer des comptes annuels suivant le modèle standard de droit belge, il est entendu par là un poste similaire repris au poste des immobilisations corporelles;

*c)* actifs totaux : la valeur, inscrite au poste de bilan du total des actifs des comptes annuels ou à un poste similaire des comptes annuels ou des comptes annuels consolidés;

3° actions :

*a)* selon le cas :

1) si la société familiale est une société anonyme, une société européenne ou une société coopérative européenne, ou une société ayant une autre forme juridique pour laquelle le droit belge ou étranger qui la régit prévoit une notion comparable : chaque part avec droit de vote représentant une partie du capital;

2) si la société familiale a une forme de société pour laquelle le droit belge ou étranger qui la régit ne prévoit pas la notion de capital ou une notion comparable : chaque part avec droit de vote émise en contrepartie d'un apport ou à la suite de l'incorporation de réserves indisponibles;

b) les certificats d'actions délivrés par des personnes morales ayant leur siège dans l'un des Etats membres de l'Espace économique européen, à titre de représentation d'actions de sociétés familiales qui remplissent les conditions posées et dont la personne morale a l'obligation de transmettre sans délai et au plus tard dans le mois, les dividendes et autres plus-values au porteur du certificat;

4° famille du testateur ou de l'actionnaire, dont il est question au paragraphe 1er, premier alinéa, 2° :

a) le partenaire du testateur ou de l'actionnaire, la notion de partenaire pour l'actionnaire devant être interprétée de manière analogue que lorsqu'il s'agit du testateur;

b) les parents en ligne directe du testateur ou de l'actionnaire de même que leurs partenaires, la notion de partenaire devant être interprétée de manière analogue que lorsqu'il s'agit du testateur;

c) les collatéraux du testateur ou de l'actionnaire jusqu'au deuxième degré de même que leurs partenaires, la notion de partenaire devant être interprétée de manière analogue que lorsqu'il s'agit du testateur;

d) les enfants de frères et sœurs du testateur ou de l'actionnaire.

§ 3. Au cas où une société est considérée, conformément au § 2, point 2°, alinéa deux, comme une société de famille, l'exemption est limitée aux valeurs des actions de la société dans les filiales directes ayant pour objet l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession libérale et ayant leur siège de direction effective dans l'un des Etats membres de l'Espace économique européen ».

B.1.2. Selon l'interprétation que la juridiction *a quo* donne à la disposition en cause, le taux réduit pour l'acquisition nette d'actions de sociétés de famille qui ont une réelle activité économique, visées à l'article 2.7.4.2.2, § 2, alinéa 1er, 2°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, s'applique aussi aux sociétés de famille qui, certes, ont une réelle activité économique, mais qui détiennent en outre des terrains ou bâtiments qui ne sont pas utilisés pour l'activité économique ou qui ne le sont que partiellement. Selon la juridiction *a quo*, la valeur totale des actions est soumise au taux réduit, y compris dans cette dernière hypothèse.

La Cour répond aux questions préjudicielles dans cette interprétation, qui n'est pas manifestement erronée.



B.2. La juridiction *a quo* demande à la Cour si, dans cette interprétation, la disposition en cause est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que, d'une part, le taux réduit est applicable à la valeur totale des actions d'une société de famille qui a une activité économique réelle et qui détient également des terrains ou bâtiments qui ne sont pas utilisés pour l'activité économique ou qui ne le sont que partiellement, alors que, d'autre part, de tels biens immeubles, ou les actions qui représentent de tels biens immeubles, ne sont pas transmissibles au taux réduit si les biens immeubles sont transmis directement par une personne physique ou composent l'actif d'une société de patrimoine pure (première question préjudicielle), s'ils sont détenus par une personne physique qui a une entreprise familiale non dotée de la personnalité juridique (deuxième question préjudicielle), ou s'ils composent l'actif d'une société de patrimoine pure et que l'activité économique réelle est exercée au sein d'une société distincte (troisième question préjudicielle).

La Cour examine les trois questions préjudicielles conjointement.

B.3.1. 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.

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.3.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.1. Les parties intimées devant la juridiction *a quo* font valoir que les sociétés de famille qui ont une réelle activité économique et qui détiennent également des biens immeubles

ne servant pas à l'activité économique ne sont pas comparables aux personnes physiques citées dans la première question préjudicielle qui détiennent elles-mêmes des biens immeubles.

B.4.2. La première question préjudicielle ne porte pas sur une comparaison entre, d'une part, des sociétés de famille qui ont une activité économique réelle et qui détiennent également des biens immeubles ne servant pas à l'activité économique et, d'autre part, des personnes physiques qui détiennent elles-mêmes des biens immeubles. Elle porte sur une comparaison entre des redevables de l'impôt successoral qui recueillent des actions d'une société de famille ayant une réelle activité économique et détenant également des terrains et bâtiments qui ne sont pas utilisés pour l'activité économique ou qui ne le sont que partiellement, et des redevables de l'impôt successoral qui recueillent directement les terrains et bâtiments. Dès lors qu'il s'agit dans les deux cas de contribuables qui recueillent des actifs sur lesquels un impôt successoral est dû, ces contribuables sont comparables.

B.5.1. L'article 2.7.4.1.1, § 1er, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 énonce les taux ordinaires de l'impôt successoral. Pour une acquisition en ligne directe et entre partenaires, un impôt de 3 % est dû sur la première tranche de 50 000 euros, un impôt de 9 % est ensuite dû sur la tranche jusqu'à 250 000 euros, et un impôt de 27 % est enfin dû sur le montant supérieur à 250 000 euros. Pour une acquisition entre frères et sœurs, un impôt de 25 % est dû sur la tranche jusqu'à 35 000 euros, un impôt de 30 % est ensuite dû sur la tranche jusqu'à 75 000 euros, et un impôt de 55 % est enfin dû sur le montant supérieur à 75 000 euros. Pour une acquisition entre autres, un impôt de 25 % est dû sur la tranche jusqu'à 35 000 euros, un impôt de 45 % est ensuite dû sur la tranche jusqu'à 75 000 euros, et un impôt de 55 % est enfin dû sur le montant supérieur à 75 000 euros.

En vertu de l'article 2.7.4.2.2, § 1er, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, le taux réduit, en cause, de l'impôt successoral est fixé à 3 % pour une acquisition en ligne directe et entre partenaires, et à 7 % pour une acquisition entre d'autres personnes, quel que soit le montant de la somme imposable.

B.5.2. En vertu de la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par la juridiction *a quo*, la transmission par voie successorale des actions de sociétés de famille qui, certes, ont une activité économique réelle, mais qui détiennent par ailleurs des terrains ou des bâtiments qui ne

sont pas utilisés pour l'activité économique ou qui ne le sont que partiellement, est soumise à ce taux réduit dans son ensemble.

Par contre, la transmission par voie successorale, visée dans la première question préjudicielle, d'actions d'une société de patrimoine pure ou de biens immeubles directement présents dans la succession est soumise au taux normal de l'impôt successoral.

En vertu de l'article 2.7.4.2.2, § 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, la transmission par voie successorale, visée dans la deuxième question préjudicielle, d'actifs d'une entreprise familiale non dotée de la personnalité juridique est soumise au taux réduit, mais, dans ce cas, ce taux ne s'applique qu'aux bâtiments et terrains qui ont été investis à titre professionnel dans l'entreprise familiale, alors que les bâtiments principalement utilisés comme habitation et les autres bâtiments et terrains qui se trouvent dans la succession sont soumis au taux normal.

Dans le cas de la transmission successorale, visée dans la troisième question préjudicielle, d'actions d'une société de famille qui ne détient que des biens utilisés pour l'activité économique réelle et d'actions d'une société de patrimoine distincte, seules les actions de la première société sont soumises au taux réduit, alors que la transmission successorale d'actions de la société de patrimoine est soumise au taux normal.

B.6. Il appartient au législateur compétent d'établir la matière imposable, la base de l'impôt et le taux d'imposition. Il dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socio-économique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur compétent. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont déraisonnables.

B.7. Les différences de traitement mentionnées en B.5.2 reposent sur un critère objectif, à savoir l'apport de terrains et de bâtiments dans une société de famille ayant une activité économique réelle.

B.8. En adoptant le régime favorable aux sociétés de famille ayant une activité économique réelle et aux entreprises familiales, le législateur décrétoal avait pour objectif « de promouvoir la continuité des entreprises flamandes et de garantir ainsi un emploi durable » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2011-2012, n° 1326/1, p. 24). Il voulait éviter que les investissements soient freinés par les droits de succession, qui sont calculés sur la valeur de l'entreprise. Le montant payé en impôts ne peut pas être investi (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2011-2012, n° 1326/8, p. 8).

Selon le législateur décrétoal, l'objectif n'est effectivement pas de faire profiter des mesures préférentielles « des personnes privées qui apportent leur patrimoine privé dans des sociétés (dites 'de patrimoine') et qui n'ont donc pas l'intention de créer une valeur d'entreprise économique (sociale) » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2011-2012, n° 1326/1, p. 25).

Ces objectifs sont légitimes.

B.9.1. La disposition en cause soumet les terrains et bâtiments qui ne sont pas utilisés pour une activité économique ou qui ne le sont que partiellement à un traitement fiscal plus favorable s'ils sont apportés dans une société de famille ayant une activité économique réelle.

B.9.2. Les sociétés de famille qui ont une activité économique réelle, contrairement aux sociétés de patrimoine pures et aux personnes physiques qui n'ont pas d'entreprise familiale, génèrent une plus-value sociale que le législateur décrétoal entend favoriser par la disposition en cause. Le fait que la société de famille comprenne également des terrains et bâtiments qui ne sont pas utilisés pour l'activité économique, ou qui ne le sont que partiellement, n'y change rien en soi. Il n'est dès lors pas déraisonnable que le régime préférentiel s'applique à la valeur totale des actions de ces sociétés.

Compte tenu du large pouvoir d'appréciation qui est le sien en matière fiscale et de son pouvoir de réformer celle-ci à tout moment s'il le souhaite, le législateur décrétoal pouvait considérer les actions comme un tout pour l'application du taux réduit, de sorte que soit elles sont totalement soumises au taux réduit, soit elles ne le sont pas du tout. Il n'était pas tenu d'exclure du bénéfice du taux réduit, au sein des actifs qui en déterminent la valeur, la partie des actions correspondant aux actifs qui ne contribuent pas à l'activité économique. Ce sont en effet les actions qui sont transmises, et non, comme c'est le cas lors de la transmission successorale d'une entreprise familiale, les actifs considérés séparément.

B.9.3. Au surplus, le Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 contient une disposition générale anti-abus en son article 3.17.0.0.2, qui dispose :

« N'est pas opposable à l'entité compétente de l'Administration flamande l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque cette entité démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuves, visés à l'article 3.17.0.0.1, et à la lumière de circonstances objectives qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° soit une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition;

2° soit une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éluder l'impôt. Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement d'impôt conforme à l'objectif de ce code, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

En vertu de cette disposition, l'administration peut imposer la transmission successorale d'actions d'une société de famille au taux normal dans la mesure où cette société comprend des biens immeubles sans rapport avec son activité économique réelle, si elle peut démontrer que certains apports dans la société constituent des pratiques fiscales abusives.

B.10. Compte tenu de ce qui précède, les différences de traitement visées en B.5.2 sont compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 2.7.4.2.2 du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 23 mars 2023.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen