

DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS : LE DROIT COMMUNAUTAIRE AUTORISE LA DÉDUCTION DES CHARGES GREVANT UN IMMEUBLE

*Commentaire de l'arrêt Eckelkamp du 11 septembre 2008
rendu par la Cour de justice des Communautés européennes*

Introduction

L'arrêt *Eckelkamp* (1) de la Cour de justice évalue la compatibilité des règles flamandes de détermination de la base d'imposition applicables à la succession d'un non-habitant du royaume (2) au regard du principe de la libre circulation des capitaux garanti par le Traité CE (3).

Dans cet arrêt, la Cour de Justice dit pour droit, conformément aux conclusions de l'avocat général (4), que l'article 18 du Code flamand des droits de succession est contraire au principe de la libre circulation des capitaux en ce qu'il interdit la déductibilité des dettes grevant un bien immeuble sis en Belgique lorsque le *de cujus* n'était pas résident belge — lire non-habitant du Royaume — alors même que l'article 15 du Code des droits de succession autorise cette déductibilité dans le chef des héritiers ou légataires d'un habitant du Royaume.

La pratique notariale connaît depuis longtemps l'influence du droit communautaire en ce qui concerne les impôts indirects sur certaines opérations de constitution/transformation de sociétés. En effet, il existe une directive harmonisant les impôts indirects sur les rassemblements de capitaux (5) — constitutions, augmentations de capital, réorganisa-

(1) C.J.C.E., 11 septembre 2008, aff. C-11/07, *Eckelkamp e.a. c. Etat belge*, non encore publié au Recueil.

(2) Sur la notion d'habitant du Royaume, voy. E. SCHREUDER, « L'habitant du Royaume », *Ann. not. enr.*, 1967, 5-33; M. DONNAY, « L'habitant du Royaume », *Rec. gén.*, 1975, n° 21936, p. 233; voy. également Liège, 30 novembre 2005, *Rec. gén.*, 2006, n° 25597, p. 97.

(3) La notion de non-habitant du Royaume que l'on retrouve notamment aux articles 18 et 38, 2° du Code des droits de succession peut être assimilée à celle de non-résident au sens qui lui est donné par la Cour de justice dans l'arrêt annoté.

(4) Conclusions de l'avocat général M.J. MAZAK, présentées le 13 mars 2008, dans l'affaire C-11/07, *Eckelkamp e.a. c. Etat belge*, précitée.

(5) Directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *J.O. L* 46 du 21 février 2008, pp. 11-22 qui vient refondre la vieille directive 69/335/CE.

tions de sociétés —, qui a nécessité de nombreuses interventions interprétatives de la part de la Cour de Justice (6).

Toutefois, comme l'illustre l'arrêt *Eckelkamp*, la Cour a également développé une importante jurisprudence concernant l'application des libertés de circulation du Traité CE aux impôts des États membres qui, comme les droit de succession, ne font pas l'objet d'une harmonisation communautaire.

Dans le cadre de cette jurisprudence, cet arrêt ne peut être considéré comme une surprise. Néanmoins, il mérite une attention particulière, en ce qu'il illustre la mesure dans laquelle le droit communautaire peut trouver à s'appliquer dans un des domaines les plus caractéristiques de la pratique notariale et *a priori* les plus éloignés du mouvement d'harmonisation entrepris par la Communauté européenne depuis près de 40 ans, à savoir les droits de succession.

L'arrêt annoté donne également l'occasion de s'interroger d'une part, sur sa mise en œuvre par les autorités publiques concernées — les Régions — et d'autre part, sur son influence à long terme sur les instruments de coordination internationale en matière de droits de succession.

Section 1. — Les faits et le raisonnement de la Cour

(i) *La disposition en cause : l'article 18 du code des droits de succession*

L'article 18 du Code des droits de succession consacre le principe de l'imposition des biens délaissés par les non-habitants du Royaume à concurrence de l'universalité des immeubles qu'ils possèdent en Belgique, et ce sans distraction des charges. L'origine de cet article remonte au Régime hollandais. On retrouve trace de sa formulation aux articles 1^{er} et 18 de la loi du 27 décembre 1817. Il fut par la suite repris par l'arrêté royal n°308 du 31 mars 1936 codifiant le droit des successions.

Bien que le rapport au Roi précédant le Code de 1936 n'apporte que peu d'éclaircissement sur la *ratio legis* de ce texte, il semble avoir été

(6) Pour des exemples récents, voy. C.J.C.E., 29 septembre 1999, aff. C-56/98, *Modelo, Rec.*, p. I-6427 ; C.J.C.E., 21 septembre 2000, aff. C-19/99, *Modelo II, Rec.*, p. I-7213 ; C.J.C.E., 21 juin 2001, aff. C-206/99, *Sonae, Rec.*, p. I-4679 ; C.J.C.E., 21 mars 2002, aff. C-264/00, *Grunderzentrum, Rec.*, p. I-3333 ; C.J.C.E., 30 juin 2005, aff. C-165/03, *Langst, Rec.*, p. I-5637 ; C.J.C.E., 15 juin 2006, aff. C-264/04, *Badischer Winzerkeller, Rec.*, p. I-5275 ; C.J.C.E., 7 septembre 2006, aff. 193/04, *Organon Portuguesa, Rec.* p. I-7271 ; C.J.C.E., 28 juin 2007, aff. C-466/03, *Reiss, Rec.*, p. I-5357 ; C.J.C.E., 25 octobre 2007, aff. C-240/06, *Fortum Project Finance sa, Rec.*, p. I-9413.

mis en place dans le but d'éviter une double déduction des charges grevant les immeubles situés dans un autre État que celui de résidence du *de cujus*, et liée à l'application simultanée et non coordonnée de législations nationales distinctes.

En effet, en raison de l'élément d'extranéité qui caractérise nécessairement les successions internationales, les héritiers peuvent être confrontés à l'application concurrente de plusieurs critères, tels que la nationalité, la résidence ou la situation du bien, en fonction des options législatives retenues par les États membres dans l'institution de l'impôt successoral. De cette application concurrente de critères différents peuvent résulter des situations de double imposition — au désavantage du contribuable —, mais aussi de double non-imposition, ou dans le cas des dettes, de double déduction — à l'avantage du contribuable —.

Ces risques ont d'ailleurs été mis en évidence de longue date (7) et expliquent les tentatives d'arriver à une coordination internationale de l'exercice du pouvoir d'imposition par les États concernés par une succession internationale. La Belgique a ainsi conclu dans les années cinquante des conventions avec la France (8) et la Suède (9) afin d'éviter les doubles impositions et régler certaines questions ayant trait au droit des successions (10). Il convient de remarquer que les deux instruments permettent aux héritiers, sous des modalités diverses, de déduire les charges grevant un immeuble sis dans l'autre État que celui de la résidence du défunt.

(7) P. GUGGENHEIM, *L'imposition des Successions en Droit International et le Problème de la Double Imposition*, Genève, Georg, 1928 ; J.G. HERNDON, *Relief From International Income Taxation: The Development of International Reciprocity for the Prevention of Double Income Taxation*, Callaghan and Company, Chicago, 1932 ; E. SELIGMAN, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, New York, The Macmillan Company, 1928 (conférences données originellement en français à l'Académie de Droit International de la Haye, *Rec. de La Haye*, 1926, t. III, p. 5-169).

(8) Convention du 20 janvier 1959 entre la Belgique et la France, tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement, approuvée par la loi du 20 avril 1960, *M.B.*, 10 juin 1960.

(9) Convention du 18 janvier 1956 entre la Belgique et la Suède, tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions, approuvée par la loi du 28 février 1958, *M.B.*, 5 avril 1958.

(10) Pour un commentaire de ces conventions, voy. M. DONNAY et A. CULOT, *Rép. not.*, t. XV, livre II, *Droits de succession et de mutation par décès. Taxe compensatoire des droits de succession*, n° 1540-2 et s.

Néanmoins, malgré les efforts déployés en ce sens par l'OCDE (11), on ne peut pas dire que les conventions internationales en matière d'impôt des successions rencontrent beaucoup de succès, tant auprès de la Belgique qu'auprès d'autres États, en particulier si on les compare avec les conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu — environ nonante conventions conclues par la Belgique au 1^{er} octobre 2008 —.

L'impôt des successions reste donc un domaine où les différences de traitement entre successions internationales et successions domestiques sont encore fréquentes.

(ii) Les éléments factuels de l'affaire

Les faits ayant donné lieu à l'arrêt annoté sont une excellente illustration de ces différences de traitement. Ils peuvent être résumés comme suit (12).

Madame Eckelkamp, résidente allemande possédant un immeuble à Knokke-Heist, décède en Allemagne. Avant sa mort, elle a contracté et reconnu par écrit une dette envers l'un des héritiers. Cette dette est garantie par un mandat hypothécaire conclu par acte notarié et portant sur l'immeuble en question.

Préalablement au dépôt de la déclaration de mutation par décès, l'un des héritiers interroge l'administration fiscale qui a confirmé que, conformément à l'article 18 C. succ. Fl., les droits de mutation par décès sont dus sur la valeur de l'immeuble, sans déduction des charges et par conséquent, que la dette ne doit pas être mentionnée au passif de la déclaration. Lors de l'introduction de la déclaration de mutation par décès de Madame Eckelkamp, les héritiers reprennent donc à l'actif la valeur de l'immeuble et mentionnent « Nihil » au passif.

Néanmoins, après s'être acquittés des droits de mutation par décès, les héritiers intentent un recours contre la décision administrative établissant l'imposition, revendiquant le droit de déduire, lors du calcul

(11) Consciente des difficultés que pourraient rencontrer les États, l'O.C.D.E. a quant à elle élaboré un rapport proposant un modèle de convention préventive de double imposition en matière de successions destiné à inspirer les États membres à mettre en place des instruments négociés (v. « Report of the OCDE Committee on Fiscal Affairs 1982: Model double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts », *International Bureau of Fiscal Documentation*, n°8, août 1992). Depuis lors, vingt-cinq années se sont écoulées et force est de constater que cette convention modèle n'a pas généré l'impulsion positive souhaitée par ses auteurs; il n'existe en effet, à l'heure actuelle, que peu de conventions préventives de la double imposition en matière fiscale successorale.

(12) Voy. les conclusions précitées de l'avocat général M.J. MAZAK précédant la décision commentée, n° 16 à 24.

des droits de mutation par décès, les dettes afférentes au bien immeuble délaissé par le *de cujus*.

Le tribunal de première instance de Bruges déboute les demandeurs au motif que le recours a été introduit au-delà du délai prévu pour le dépôt de la déclaration, ce qui a pour conséquence de conférer à cette dernière un caractère irrévocable. En outre, le tribunal considère que la dette litigieuse aurait du être inscrite au passif de la déclaration de succession, assortie d'une mention indiquant que le principe de non-déductibilité ne s'y appliquait pas étant donné la contrariété au droit communautaire de la règle qui la prescrivait. (13)

C'est dans le cadre de l'appel introduit contre ce jugement par les héritiers que la Cour d'appel de Gand a posé à la Cour de Justice une question préjudicielle portant sur la compatibilité de l'article 18 C. succ. Fl. avec le principe communautaire de non-discrimination sur la base de la nationalité (article 12 CE), le droit de circuler et de résider librement sur le territoire de l'Union (articles 17 et 18 CE) et la libre circulation des capitaux (art. 56 et 58 CE), en ce que « *s'agissant de l'acquisition par succession d'un bien immeuble sis dans un État membre (l'État de situation), cet État membre perçoit un impôt sur la valeur de ce bien immeuble, sis dans l'État de situation, aux fins duquel la valeur des charges grevant ce bien immeuble (telles que les dettes garanties par un mandat hypothécaire sur ce bien immeuble) peut faire l'objet d'une déduction dans l'État de la situation de cet immeuble si, au moment du décès, le défunt résidait dans l'État de situation du bien alors que cette déduction n'est pas possible si, au moment du décès, le défunt résidait dans un autre État membre (l'État de résidence)* » (14).

(iii) L'applicabilité de la libre circulation des capitaux à la matière des droits de succession

La question de la Cour d'appel de Gand fait référence à plusieurs droits et libertés reconnus par le Traité CE. Or, la Cour de justice ne se

(13) Selon le tribunal, « *Indien eisers in de oorspronkelijke tijdige aangifte de schuld van 220.000 EUR als passief hadden opgenomen en dit onder voorbehoud van het niet-toepassen van de regeling vervat in de artikelen 1, 2° juncto 18 W. Succ. ingevolge schending van het gemeenschapsrecht, dan zou deze aangifte niet strijdig zijn geweest met de bepalingen van het W.succ., en zouden zij zich niet hebben blootgesteld aan administratieve en/of strafrechtelijke vervolgingen* » (Civ. Bruges, 30 mai 2005, consultable sur le site Fisconet). Ce dernier argument peut surprendre dans la mesure où il est généralement enseigné que « *la déclaration de succession est pure et simple, en ce sens que les réserves faites par les déclarants sont inopérantes. L'administration effectuera la taxation indépendamment des réserves* » (v. L. ROUSSEAU, *Cours de droit fiscal notarial*, UCL, 2006-2007, Tome 1, p.11).

(14) Demande de décision préjudicielle présentée par la Cour d'appel de Gand le 18 janvier 2007 — Hans Eckelkamp e.a./État belge, JO C 56 du 10 mars 2007, p. 21.

prononce dans son arrêt en réponse qu'à l'égard de la compatibilité de l'article 18 C. succ. Fl. avec la seule liberté de circulation des capitaux (art. 56 CE).

Chaque liberté contenue dans le Traité CE a en effet son champ d'application propre, déterminé par des critères établis par la jurisprudence communautaire, tant fiscale que non-fiscale (15). La Cour considère ainsi que l'article 56 CE constitue une application particulière tant du principe général de non-discrimination contenu à l'article 12 CE que de la liberté, pour tout citoyen de l'Union, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres consacrée par l'article 18 CE¹⁶. Dès lors, en vertu d'une certaine idée de préséance de la règle spéciale sur la règle générale, la Cour préfère appliquer, lorsque les circonstances factuelles le permettent, l'une des quatre libertés de circulation (marchandises, services, personnes, capitaux) plutôt que les articles 12 CE et 18 CE qui ont donc un caractère subsidiaire (17).

L'applicabilité de la libre circulation des capitaux à l'impôt successoral a déjà été affirmée par la Cour dans plusieurs arrêts (18). Elle se base sur le raisonnement suivant. L'article 56, § 1^{er} du traité CE prohibe de façon générale les atteintes aux mouvements de capitaux entre États membres. (19) Or, les transmissions réalisées à titre successoral correspondent en effet à des mouvements de capitaux à caractère person-

(15) Concernant le champ d'application des libertés de circulation contenues dans le Traité CE, voy. not. J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, *Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice*, Bruxelles, Larcier, 2008., n° 56; J. VERHOEVEN, *Droit de la Communauté européenne*, 2^e éd., Précis de la Faculté de Droit de l'UCL, Larcier, pp. 21-46.

(16) Pour un (rare) cas d'application de l'article 18 CE à la matière fiscale, voy. C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-224/02, *Heikki Antero Pusa contre Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö*, Rec., p. I-5763.

(17) Pour une illustration, voy. C.J.C.E., 11 septembre 2007, aff. C-318/05, *Commission c/ Allemagne*, Rec., p. I-1-06957, point 124. En ce qui concerne les éventuels conflits d'application entre libertés de circulation « spéciales », la Cour n'analyse la disposition nationale, objet du litige « qu'à l'aune de celle des libertés fondamentales invoquées qui, in casu, est affectée de manière prépondérante » (voy. G. PARISIS, « Arrêt Geurts. Les transmissions d'entreprises en exonération de droits sous le feu de la législation européenne. », *J.D.E.*, 2008, p. 77). Pour de plus amples développements sur la non-discrimination dans le droit communautaire, voy. K. LENAERTS, « L'égalité de traitement en droit communautaire, un principe unique aux apparences multiples », *C.D.E.*, 1991, n° 1, pp. 3 et s.

(18) Pour des exemples récents, voy. not. C.J.C.E., 11 décembre 2003, aff. C-364/01, *Héritiers de Barbier*, Rec., p. I-15013; C.J.C.E., 25 octobre 2007, aff. C-464/05, *Geurts et Vogten c. Administration de la T.V.A., enregistrement et domaines* Rec., p.I-9325; C.J.C.E., 23 février 2006, *van Hilten-van der Heijden* C-513/03, Rec. p. I-1957; C.J.C.E., 17 janvier 2008, *Jager*, C-256-06, non encore publié au Recueil; C.J.C.E., 11 septembre 2008, *Arens-Sikken*, aff. C-43/07, non encore publié au Recueil.

(19) Arrêt *Eckelkamp*, précité, n° 37; C.J.C.E., 6 décembre 2007, *Federconsumatori e.a.*, C-463/04 et C-464/04, non encore publié au Recueil, n° 19.

nel protégés par l'article 56 CE (20), pourvu bien entendu qu'elles présentent un élément d'extranéité (21). A ce titre, ces transmissions ne peuvent en principe pas faire l'objet en droit interne d'un traitement différencié par rapport aux transmissions qui s'opéreraient entre résidents d'un même État membre.

La Cour constate ensuite que les dispositions nationales qui déterminent la valeur d'un immeuble aux fins du calcul des droits de succession peuvent non seulement dissuader l'acquisition immobilière dans cet État mais également diminuer la valeur de la succession qui comprend cet immeuble (22). Or, selon la Cour, en faisant dépendre la déductibilité de certaines dettes du lieu de résidence du *de cujus* ou, en d'autres termes, en soumettant la succession d'un non-habitant du Royaume à une charge fiscale plus lourde que celle visant les résidents, l'article 18 du Code flamand des droits de succession aboutit à diminuer la valeur d'une succession comprenant un tel bien (23). Une telle disposition constitue donc une atteinte à l'article 56, § 1^{er} du Traité CE (24)

(iv) L'absence de justification de la différence de traitement opérée par l'article 18 C. succ. Fl.

Conformément à sa jurisprudence constante, la Cour examine, après avoir mis en évidence l'applicabilité au cas d'espèce du principe de prohibition des atteintes fiscales à la libre circulation des capitaux, les justifications susceptibles de rendre la limitation compatible avec les règles communautaires (25).

(20) Ce raisonnement trouve notamment appui dans la nomenclature figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 (JO L 178, p. 5), aujourd'hui abrogée mais qui, selon une jurisprudence récente, conserve une valeur indicative : C.J.C.E., 19 janvier 2006, *Margaretha Bouanich/ Skatteverket*, C-265/04, Rec. p. I-923, n°29; CJCE, 5 juillet 2005, *D./Inspecteur van de Belastingdienst/ Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen*, aff. C-376/03, Rec., p. I-5821, n° 24; CJCE, 16 mars 1999, *Trummer et Mayer*, aff. C-222/97, Rec. P. I-1661, n° 21; CJCE, 23 septembre 2003, *Ospelt et Schlössle Weissenberg*, aff. C-452/01, Rec. p. I-9743, n° 7.

(21) Pour une analyse détaillée de l'intérêt de l'élément d'extranéité dans la définition de la notion de situation purement interne (en principe exclusive de la compétence de la Cour de justice), voy. J. DE BEYS, « Le droit européen est-il applicable aux situations purement internes ? A propos des discriminations à rebours dans le marché unique. », *J.D.E.*, 2001, n° 80, pp. 137 et sv.

(22) Arrêt Eckelkamp, précité, n° 43.

(23) Arrêt Eckelkamp, précité, n° 45 et 46.

(24) C.J.C.E., 23 février 2006, *van Hilten-van der Heijden* C-513/03, Rec. p. I-1957, n° 44 et C.J.C.E., 17 janvier 2008, *JÄGER*, C-256-06, non encore publié au Recueil, n° 31.

(25) Voy. pour une synthèse de la méthode d'analyse retenue par la Cour dans les affaires mettant en cause une restriction d'une liberté de circulation par le biais d'une mesure fiscale : A. MAITROT DE LA MOTTE, note sous C.J.C.E., 19 janvier 2006, *Margaretha Bouanich/ Skatteverket*, C-265/04, Rec. p-923, *R.A.E.-L.E.A.*, 2006/I, p. 140.

À cet égard, l'article 58, § 1^{er}, a) du Traité CE prévoit que « l'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieux où leurs capitaux sont investis ».

Toutefois, s'« il résulte de cette dernière disposition lue en combinaison avec le paragraphe 3 de ce même article, que les États membres peuvent établir, dans leur réglementation nationale, une distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non résidents », l'habilitation ne vaut que « pour autant que cette distinction ne constitue pas un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux » (26).

En d'autres termes, comme l'a rappelé l'avocat général dans ses conclusions précédant l'arrêt *Eckelkamp* (27), l'application d'une réglementation de droit interne qui aboutit à une différence de traitement n'est compatible avec les dispositions du Traité relatives à la libre circulation des capitaux que si la différence en question concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou se trouve justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (28). Conformément au principe de proportionnalité, il convient en outre que la réglementation en cause n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi (29). L'égalité de traitement fiscal n'est donc invocable que lorsque les situations qui font l'objet d'un traitement distinct sont comparables (30). À défaut, l'application d'une réglementation nationale qui impose plus lourdement un non-résident qu'un résident ne serait pas contraire aux libertés garanties par le Traité (31).

(26) Voy. C.J.C.E., 19 janvier 2006, *Margaretha Bouanich/ Skatteverket*, cité par A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 143.

(27) Voy. les conclusions de l'avocat général M.J. MAZAK précédant la décision commentée, n° 44.

(28) Voy. dans le même sens : C.J.C.E., 7 septembre 2004, *Manninen*, C-319-02, *Rec.* 2004 p. I-7477, n° 28 et 29; C.J.C.E., 6 juin 2000, *Verkooijen*, C-35/98, *Rec.* p. I-4071, n° 43; C.J.C.E., 8 septembre 2005, *Blanckaert*, C-512/03, *Rec.* p. I 7685, n° 42.

(29) Arrêt *Geurts et Vogten*, précité, n° 24.

(30) K. LENAERTS et L. BERNARDEAU, « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », n° 68.

(31) L'analyse opérée par la Cour de justice aux fins de l'application de la liberté de circulation est la même que celle qu'elle applique pour les autres libertés contenues dans le Traité CE. V. en matière de libre circulation des travailleurs, CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, C-279/93, *Rec.* p. I-225, n° 31 et 35.

En dehors de ces hypothèses, la différence de traitement opérée par le législateur national doit être considérée comme une discrimination prohibée par le droit communautaire (32).

Le Gouvernement belge a dès lors présenté divers arguments afin de démontrer la conformité de l'article 18 du Code flamand des droits de succession avec le Traité CE. Ces arguments ont tous été rejetés par la Cour.

Le premier argument consiste à affirmer que la différence de traitement est le reflet d'une différence objective entre la situation d'un résident et celle d'un non résident. Il prend appui sur le fait qu'en matière d'impôts directs, le critère de la résidence est généralement utilisé pour fonder une différenciation dans les règles de taxation applicables aux résidents et aux non résidents (33). Selon le Gouvernement belge, la différence de traitement mise en place par l'article 18 du Code flamand des droits de succession ne serait pas constitutive d'une discrimination puisque la situation des habitants et des non habitants du Royaume ne serait pas comparable (34) (35).

Dans la décision commentée, la Cour oppose à cet argument qu'il convient d'appliquer restrictivement les exceptions contenues à l'article 58 CE, « *qui ne saurait être interprété en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État membre dans lequel ils investissent leurs capitaux serait automatiquement compatible avec le Traité* » (36).

La Cour considère en outre que les héritiers d'un habitant et d'un non-habitant du Royaume constituent deux catégories de contribuables qui sont objectivement dans des situations comparables. Il s'agit en effet dans les deux cas d'une imposition à titre successoral sur un

(32) La définition est constante en jurisprudence ; voy. également, M. DASSESSE, « Droits au départ et droits de succession », *DA/OR*, 2004/72, p. 5.

(33) Pour une analyse de la compatibilité de ce critère avec les principes du Marché intérieur, voy. J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, « Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice », Bruxelles, Larcier, 2008, n° 166 et 167.

(34) Le gouvernement belge cite à l'appui de son argument l'arrêt *Schumacker*, où la Cour indique « *qu'en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non résidents n'est en règle générale pas comparable (...)* En conséquence, le fait pour un État de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, puisque ces deux catégories de contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable ». (CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Alostadt/Roland Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225, n° 31 et 34 à 36).

(35) Arrêt *Schumacker*, précité.

(36) Arrêt *Eckelkamp*, précité, n° 57.

immeuble situé en Belgique, dont la méthode de calcul des droits est fondée sur la valeur de l'immeuble (37). La seule différence opérée par la réglementation flamande concernant l'étendue du droit à déduction des dettes. Dès lors, en traitant de façon similaire, sauf pour la déduction des dettes, les deux catégories d'héritiers, le législateur a lui-même admis qu'il n'existe entre elles, compte tenu des modalités et des conditions de l'impôt successoral, aucune différence de situation objective de nature à justifier une différence de traitement (38).

Le second argument du gouvernement belge est tiré du principe de souveraineté fiscale. Ce principe impliquerait en matière de droit de succession que seul l'État membre de résidence du défunt serait à même de prendre en compte l'ensemble des actifs et passifs de la succession, en ce compris les charges grevant l'immeuble en cause.

La matière fiscale constitue en effet l'un des domaines où le principe de la souveraineté étatique est le plus prégnant et le droit communautaire, respectueux de ces prérogatives régaliennes, reste généralement en dehors de l'exercice de répartition et de coordination interétatique des compétences fiscales (39).

En outre, en matière d'impôts directs, la Cour a reconnu à plusieurs reprises le principe général de droit fiscal international en vertu duquel la situation fiscale globale d'un contribuable dans ses éléments actifs et passifs doit en principe être prise en compte dans l'État de résidence qui est amené à appliquer son régime de taxation à l'universalité des revenus de ce contribuable (40).

Toutefois, même si la Cour admet que le critère de la résidence a souvent été reconnu comme pertinent à délimiter la souveraineté fiscale respective des États (41), elle a parfois relativisé sa portée compte tenu des particularités propres de la situation présentée devant elle. C'est notamment le cas en droit fiscal successoral, où la Cour a considéré que l'État membre qui est le plus à même de prendre en compte les dettes afférentes à un immeuble (quelle que soit leur nature) est l'État du lieu de situation de cet immeuble, et non l'État de résidence du propriétaire de celui-ci (42).

(37) Arrêt *Eckelkamp*, précité, nos 61 à 63.

(38) Arrêt *Eckelkamp*, précité, n° 63; Arrêt *Arens-Sikken*, précité, n° 57.

(39) K. LENAERTS et L. BERNARDEAU, *op. cit.*, n° 14.

(40) J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, « Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice », *op. cit.*, p. 54, n° 58.

(41) K. LENAERTS et L. BERNARDEAU, *op. cit.*, n° 39.

(42) Arrêt *Eckelkamp*, précité, n° 47.

La Cour de justice confirme à cet égard la position qu'elle avait déjà adoptée précédemment. Dans l'arrêt *Barbier*, le gouvernement néerlandais avait en effet soutenu qu'en vertu d'un principe général de droit fiscal international relatif à la répartition du pouvoir d'imposition entre États, les obligations de nature réelle relèveraient de l'État de situation tandis que les obligations personnelles devraient être prises en compte par l'État de résidence du *de cujus* (43). À cette occasion, la Cour s'était ralliée à la position de la juridiction de renvoi qui avait mis en avant qu'au vu des divergences entre les États membres dans le domaine de la fiscalité en matière de propriété réelle, un tel principe de répartition du pouvoir d'imposition n'existe pas; seule une convention bilatérale pouvant organiser les conséquences de ces divergences (44).

Un troisième argument se base sur le risque que la prise en compte de la dette permette d'aboutir à une double déduction. Dans la continuité de sa jurisprudence *Barbier* (45), la Cour rappelle « *qu'un ressortissant ne saurait être privé de la possibilité de se prévaloir des dispositions du Traité au motif qu'il profite des avantages fiscaux légalement offerts par les normes en vigueur dans un État membre autre que celui dans lequel il réside* » (46). Concrètement, la Belgique ne pourrait donc exciper d'une possibilité de déduction d'impôt dans l'État de résidence du *de cujus* pour justifier ou compenser le caractère discriminatoire de l'article 18 du Code flamand des droits de succession. *A fortiori*, il en est ainsi parce que d'une part, le crédit d'impôt qui pourrait éventuellement être obtenu par les héritiers découle de la seule législation allemande et ne dépend donc pas de l'État belge, et d'autre part la Belgique n'a conclu aucune convention préventive de la double imposition avec l'Allemagne.

Un dernier argument avancé par la Belgique consiste à dire que la dette (dont l'immeuble constitue la garantie par le biais d'un mandat hypothécaire) ne serait pas liée de façon suffisamment étroite avec l'immeuble pour justifier la déduction. En réponse à cet argument, la Cour de justice s'est contentée de rappeler que dans le cadre du recours préjudiciel, il lui appartient de préciser l'interprétation d'une disposition de droit communautaire au regard des faits qui lui sont soumis et seule la juridiction de renvoi est compétente pour préciser la portée ou les effets d'un mandat hypothécaire en Belgique dans le cadre d'une succession ouverte dans ce pays (47).

(43) Arrêt *Barbier*, précité, nos 32, 33 et 65.

(44) Arrêt *Barbier*, précité, n° 66; voy. également, Arrêt *Jager*, précité, n° 34.

(45) Arrêt *Barbier* précité, note 5, n° 71; arrêt *Arens-Sikken*, précité, nos 65 et 66.)

(46) Arrêt *Eckelkamp*, précité, n° 66.

(47) Arrêt *Eckelkamp*, précité, nos 32, 51 à 53.

On peut regretter que l'arrêt *Eckelkamp* n'apporte aucun éclaircissement sur les caractéristiques requises pour retenir la connexité et ainsi permettre la déduction (47bis). Il eut peut-être été logique de conditionner la possibilité de déduction de la dette à certains critères comme par exemple sa nécessité pour acquérir ou conserver l'immeuble, ou le fait que la dette n'ait pas déjà été déduite de la succession dans l'État de résidence du *de cuius* (48). Néanmoins, dès lors que la Cour d'appel de Gand semblait considérer dans sa question préjudicielle qu'il y avait un lien suffisamment direct entre la dette et l'immeuble, il aurait été non seulement délicat, mais aussi inutile pour la Cour de fournir de plus amples précisions sur cette question.

Section 2. — Les conséquences de l'arrêt de la Cour

L'arrêt rendu sur question préjudicielle bénéficie de l'autorité de chose « interprétée » (49) qui est garante d'une interprétation uniforme du droit communautaire. La portée donnée par la Cour à l'article 56CE dans le cas d'espèce s'incorpore donc à la disposition communautaire qui est censée prohiber les dispositions nationales similaires à l'article 18 C. succ. Fl. depuis son entrée en vigueur. La solution dégagée par la Cour est donc susceptible de s'appliquer non seulement aux héritiers *Eckelkamp*, mais aussi aux autres contribuables qui se seront vus appliquer la même disposition de la Région flamande, ou une disposition similaire adoptée par une autre Région, ou même par un autre État membre. L'arrêt de la Cour implique en outre pour l'autorité administrative qui a mis en œuvre la mesure, qu'elle revienne sur sa décision (spontanément ou par l'exercice d'une voie de recours) et à l'autorité qui a adopté la mesure, qu'elle modifie sa législation dans les plus brefs délais.

(i) Les conséquences dans le chef des contribuables

Dans le cadre de la procédure judiciaire intentée par les héritiers *Eckelkamp*, la juridiction de renvoi est tenue de se conformer à l'inter-

(47bis) Sur la déductibilité des emprunts hypothécaires dans un autre État membre, voy. C.J.C.E., 16 octobre 2008, *Renneberg*, aff. C-527/06, non encore publiée au *Recueil*.

(48) Comp. à ce sujet avec la position adoptée par la Cour en matière de prise en charges des pertes transfrontalières : C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer's, Rec.*, p. I-10837, point 59; voy. sur le positionnement de la Cour par rapport aux risques de double déduction, la jurisprudence *Amurta*, (C.J.C.E., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, *Rec.*, p. I-9569), sur cette jurisprudence voy. O. HERMAND et M. PROTIN, « Comment la discrimination peut-elle être supprimée ? », *Le Fiscologue*, 26 sept. 2008, n° 1130, p. 6 et s.

(49) J. VERHOEVEN, *Droit de la Communauté européenne*, op. cit., p. 367; J.-P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 4^e éd., DALLOZ, n° 1155 avance quant à lui que l'auteur du renvoi serait tenu par « l'autorité de chose jugée » qui caractérise l'interprétation de la Cour de justice; voy. également C.J.C.E., 5 mars 1986, *Wunsche*, aff. 69/85, *Rec.*, p. I-947.

prétation donnée par la Cour de justice et « *il lui appartient de tirer de cette interprétation toute règle non exprimée, que cette interprétation implique nécessairement* » (50).

Concrètement, les principes rappelés ci-dessus doivent conduire la Cour d'appel à écarter l'application de la disposition litigieuse, à prononcer l'annulation partielle de la décision ayant établi l'imposition et à ordonner la restitution des droits de succession irrégulièrement perçus en violation du Traité CE, c'est-à-dire les droits perçus sur le montant de la dette qui n'a pu être déduite.

En ce qui concerne les autres contribuables qui ont déjà été illégalement imposés sur la base de l'article 18 C. succ. Fl. ou d'une disposition similaire, il convient avant tout de préciser que l'interprétation de la Cour délivrée sur question préjudicielle a pour objet de préciser la portée et la signification d'une règle, telle qu'elle aurait dû être comprise et appliquée depuis son entrée en vigueur (51). Dès lors, dans la mesure où l'interprétation donnée par la Cour « s'incorpore » rétroactivement au texte originel, elle a donc vocation à s'appliquer à des situations juridiques nées avant qu'elle ait été délivrée (52), sauf limitation expresse des effets temporels de l'arrêt par la Cour elle-même (53).

Dans l'arrêt commenté, la Cour n'a pas tempéré la portée de sa décision; son champ d'application *ratione temporis* n'est donc en principe pas limité.

Il en découle que les contribuables non-résidents qui ont acquitté des droits de succession sur des dettes immobilières ont, en principe, un droit à restitution de l'excédent de droits illégalement perçus.

Ce droit à restitution des impositions perçues par un État membre en violation du droit communautaire doit être distingué du droit plus général, également consacré par la Cour de justice, d'engager la responsabilité d'un État membre aux fins d'obtenir l'indemnisation d'un préju-

(50) Cass., 16 févr. 1970, *Sayag, Pas.*, 1970, I, p. 514.

(51) C.J.C.E., 13 janvier 2004, *Kuhne et Heitz NV*, aff. C-453/00, *Rec.*, p. I-837; C.J.C.E., 10 février 2000, *Deutsche Telekom*, C-50/96, *Rec.*, p. I-743, n° 43.

(52) C.J.C.E., 27 mars 1980, *Salumi*, aff., 66 et 127-128/79, *Rec.*, p. I-1205 et 1237, n° 9. Voy. J.-P. JACQUE, *op. cit.*, n° 1156.

(53) L'on vise en premier lieu les considérations impérieuses de sécurité juridique qui ont pu exceptionnellement amener la Cour à limiter l'effet déclaratif d'une interprétation. Voy. par exemple : C.J.C.E., 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Legros*, *Rec.* p. I-4625, n° 34; C.J.C.E., 8 avril 1976, *Defrenne*, aff. 43/75, *Rec.*, p. 455, n° 74-75; C.J.C.E., 28 sept. 1994, *Russel*, aff. C-200/91, *Rec.*, p. I-4541. Sur cette question, voy. aussi M. WATHELET, « Fiscalité directe et limitation dans le temps des effets des arrêts de la Cour de Justice des Communautés européennes », *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006, p. 1143 et s.

dice subi à l'occasion de la violation du droit communautaire (54). En effet, le droit à restitution naît dans le chef du contribuable dès que la Cour a établi l'incompatibilité de la disposition fiscale nationale avec le droit communautaire, sans qu'il soit nécessaire de s'interroger sur la gravité de la « faute » commise par l'État membre (ou d'une collectivité fédérée ou décentralisée) (55).

Néanmoins, vu que la Communauté européenne ne dispose pas d'une compétence particulière pour déterminer les modalités procédurales d'exercice du droit à restitution, il incombe à l'État membre de mettre en place la procédure de restitution conformément au principe de l'autonomie procédurale des États membres. En vertu de ce principe, « *il appartient, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire (...)* ». Toutefois, poursuit la Cour, ces modalités ne peuvent pas être « *moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne* » (principe d'équivalence), ni rendre « *pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire* » (principe d'effectivité) (56).

Le droit à restitution des impôts perçus en violation du droit communautaire connaît donc les mêmes limites que celles qui s'appliquent à

(54) La mise en cause de cette responsabilité est soumise aux conditions suivantes : 1) la norme violée doit conférer des droits au contribuable; 2) la violation doit être suffisamment caractérisée; 3) il doit exister un lien direct entre la violation et le dommage. Voy. not. C.J.C.E., 19 novembre 1991, *Francovich*, aff. C-46/90, *Rec.*, p. I-5357; C.J.C.E., 19 novembre 1991, *Bonifaci*, aff. 9/90, *Rec.*, p. I-5357; C.J.C.E. 30 septembre 2003, *Kobler*, aff. C-224/01, *Rec.*, p. I-10239; J.-P. JACQUE, *op. cit.*, n° 975.

(55) Il existe néanmoins certaines exceptions. D'une part, la restitution n'est pas accordée si le contribuable a répercuté la charge économique de l'imposition sur d'autres contribuables (fréquent en matière d'impôts indirects). D'autre part, la Cour peut, dans des circonstances exceptionnelles, limiter les effets de ses arrêts interprétatifs dans le temps, ce qui a pour conséquence de limiter le droit au remboursement aux seuls contribuables ayant introduit un recours avant la date du prononcé de l'arrêt de la Cour. Sur ces limitations, voy. C.J.C.E., 9 mars 2000, aff. C-437/97, *EKW et Wein and Co.*, *Rec.*, p. I-1157; C.J.C.E., 2 octobre 2003, aff. C-147/01, *Weber's Wine World*, *Rec.*, p. I-11365; C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, *Rec.*, p. I-9373.

(56) Sur les principes qui tempèrent l'autonomie procédurale des États membres, voy. not. C.J.C.E., 16 décembre 1976, aff. 33/76, *Rewe*, *Rec.* p. 1989, point 5 et aff. 45/76, *Comet*, *Rec.* p. 2043, points 13 et 16; C.J.C.E., 10 juillet 1997, *Palmisani*, aff. C-261/95, *Rec.* p. I-4025; C.J.C.E., 9 mars 1978, *Simmmenthal*, aff. 106/77, *Rec.* p. I-629; C.J.C.E., 19 juin 1990, *Factortame I*, aff. C-213/89, *Rec.* I-2433; arrêt *Kuhne et Heitz*, précité, note 43. C.J.C.E. 7 janvier 2004, aff. *Wells*, C-201/02, *Rec.*, p. I-723, n° 67. Voy. aussi E. TRAVERSA, « Intégration européenne et fédéralisme fiscal interne : deux processus incompatibles? Une analyse juridique », *Ann. dr. Louvain*, 2/2007, p. 192; M. STRUYS, "Le droit communautaire et l'application des règles procédurales nationales", *J.D.E.*, 2000, n° 67, p. 49.

d'autres impositions considérés illégaux en vertu de règles internes (pour inconstitutionnalité, par exemple). En particulier, la remise en question ou le réexamen de la décision de taxation (par hypothèse contraire au droit communautaire) rendue par une autorité nationale est soumise à la condition que les délais de recours internes ne soient pas expirés ou qu'il existe encore une possibilité reconnue par le droit national de revenir sur la décision litigieuse (57).

Cette possibilité est en principe exclue quand la décision a fait l'objet d'un jugement coulé en force de chose jugée. Récemment, la Cour de justice a en effet réaffirmé son attachement au principe de l'autorité de la chose jugée (58) en rappelant que « *le principe de coopération découlant de l'article 10 CE n'impose pas à une juridiction nationale d'écarter des règles de procédure internes afin de réexaminer une décision judiciaire passée en force de chose jugée et de l'annuler, lorsqu'il apparaît qu'elle est contraire au droit communautaire* » (59).

Les contribuables ayant donc acquitté des droits de succession excédentaires par application de l'article 18 C. succ. Fl. ont donc droit à restitution sur la base des dispositions de droit belge, à savoir les articles 134 à 136 du Code des droits de succession. L'article 135, 4° dispose ainsi que « *moyennant le dépôt d'une déclaration indiquant le fait donnant lieu à la restitution, les droits, intérêts et amendes sont restituables lorsque, postérieurement à l'ouverture de la succession, la consistance de celle-ci est diminuée (...) par la solution d'un litige en suite d'un jugement passé en force de chose jugée* ». La demande en restitution doit être introduite devant le tribunal de première instance du chef lieu de la Province dans le ressort duquel est situé le bureau où la perception a été faite et ce, quel que soit le montant en cause (60).

En ce qui concerne le délai pour agir, l'article 138 du Code des droits de succession prévoit que les actions en restitution des droits, intérêts et amendes se prescrivent par cinq ans à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'action est née — soit au moment du paiement des droits (61) —. Passé ce délai, les héritiers d'un non résidents qui auraient payés des droits de succession sur un immeuble dans les

(57) A. BOHLER et Y. MOTTARD, *Chronique de jurisprudence* 2004, p. 87 qui citent l'arrêt *Kuhne et Heitz* précité, note 43; dans le même sens, J.-P. JACQUE, *op. cit.*, n° 955 à 958.

(58) C.J.C.E., 1^{er} juin 1999, *Eco Swiss*, aff. C-126/97, *Rec.* p. I-3055, n° 46 et 47; C.J.C.E., 30 septembre 2003, *Kobler*, aff. C-224-01, *Rec.*, p. I-10239, n° 38.

(59) C.J.C.E., 16 mars 2006, *Kapferer*, aff. C-234/04, *Rec.*, p. I-2585, n° 24.

(60) Article 569, alinéa 1^{er}, 32° et 632 du Code judiciaire introduits par la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, *M.B.*, 27 avril 1999.

(61) M. DONNAY et A. CULOT, *Rép. not.*, t. XV, livre II, *Droits de succession et de mutation par décès. Taxe compensatoire des droits de succession*, n° 1444 et s.

conditions prévues à l'article 18 du Code des droits de succession seront en principe forclos à demander la restitution des droits.

(ii) Conséquences pour la Région flamande

La conséquence principale de l'arrêt annoté se traduit par l'obligation pour le Région flamande de modifier l'article 18 du Code des droits de succession afin de rendre la législation fiscale régionale compatible avec le principe de la libre circulation des capitaux. À défaut, la Commission intentera un recours en manquement (62) à l'encontre de l'État belge. En effet, en vertu du caractère objectif de l'imputabilité de la violation du droit communautaire, seules les autorités centrales des États membres peuvent être visées par un recours en manquement, à l'exclusion des autorités fédérées et décentralisées (63).

L'État belge ne pourrait d'ailleurs devant les institutions communautaires se décharger de sa responsabilité, en invoquant la compétence des Régions en la matière. Compte tenu du principe de primauté et d'effectivité du droit communautaire, l'État est en effet tenu à une obligation de résultat qui lui interdit d'exciper du respect de règles de droit interne ou de l'existence de contraintes ou de structures institutionnelles pour justifier son manquement (64).

(iii) Conséquences pour les autres Régions

L'arrêt *Eckelkamp* a également des conséquences importantes sur les Régions, compétentes en Belgique pour fixer la base imposable, le taux et les exonérations en matière de droits de succession (65).

En effet, toutes les autorités publiques des États membres sont liées par une obligation de coopération loyale qui trouve son fondement dans l'article 10 du Traité CE. Celui-ci dispose que les États membres doivent prendre « toutes mesures, générales ou particulières, propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent traité ou

(62) Voy. C.J.C.E., 4 avril 1974, *Commission c/ France*, aff. 167/73, *Rec.* p. I-359; C.J.C.E., 25 novembre 2003, *Commission c/ Espagne*, aff. C-278/01, *JDE*, 2004, p. 183.

(63) J.-P. JACQUE, *op. cit.*, n° 1090 qui cite l'ordonnance du 21 mars 1997, Région wallonne c/ Commission, aff. C-95/97, *rec.* I 17/87. Voy. également C.J.C.E., 14 mars 1996, *Commission c/ Italie*, aff. C-238/95, *Rec.* p. I-1451.

(64) E. TRAVERSA, « Intégration européenne et fédéralisme fiscal interne : deux processus incompatibles? Une analyse juridique », *op. cit.*, p. 192.

(65) *A contrario*, le législateur fédéral demeure compétent pour les règles générales de perception, la détermination des matières imposables, les moyens de preuve, les prescriptions et les procédures judiciaires de recouvrement. Voy. Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiée par la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État, *M.B.*, 20 juillet 1993, 2^e éd., articles 3 et 4, § 1.; A. CULOT, *Manuel des droits de succession*, 3^e éd., Cahiers de Fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 12.

résultant des actes des institutions. Ils facilitent à celles-ci l'accomplissement de leur mission».

L'article 10 CE s'applique à l'État belge et à toutes ses composantes qui ont ainsi le droit et même l'obligation (66) d'assurer un effet utile et une application uniforme du droit communautaire en usant de leur pouvoir général d'exécution du droit communautaire, des lors que la Communauté européenne ne dispose pas de l'appareil administratif suffisant pour mettre en œuvre elle-même toute les normes qu'elle adopte (67). C'est d'ailleurs en vertu de ce même article 10 CE que les juridictions nationales sont tenues de garantir aux particuliers la jouissance des droits qu'ils tirent du droit communautaire (68) sous peine de voir engagée la responsabilité de l'État.

Or, l'article 18 du Code des droits de succession est une disposition qui existait déjà lors la régionalisation des droits de succession, et qui n'a pas été modifiée depuis lors. Elle est donc encore aujourd'hui formulée de façon identique dans les trois régions du pays.

Des lors que les compétences de mise en œuvre du droit communautaire suivent en Belgique les règles internes de répartition des compétences, il apparaît que la Région wallonne et la Région bruxelloise seront aussi amenées à modifier leur législation afin de la mettre en conformité avec le droit communautaire (69).

L'enseignement de la décision annotée semble d'ailleurs déjà avoir trouvé écho en Région wallonne puisqu'un projet de décret serait actuellement en discussion afin de permettre la déductibilité des charges grevant la transmission des immeubles situés en Wallonie et appartenant à un non habitant du Royaume.

Section 3. — Les possibles évolutions jurisprudentielles et législatives ouvertes par l'arrêt *Eckelkamp* dans le domaine de l'imposition des successions internationales

(i) *L'apport et les limites de la jurisprudence communautaire*

L'arrêt *Eckelkamp* participe du mouvement de coordination entrepris au niveau communautaire depuis quelques années à l'occasion des litiges fiscaux entourant les successions internationales.

(66) Arrêt *Simmenthal*, précité, note 48; voy. également C.J.C.E., 12 octobre 1970, *Scheer*, aff. 30/70, *Rec.* p. I-1197.

(67) J.-P. JACQUE, *op. cit.*, n° 956.

(68) *Ibidem*, n° 955 qui cite C.J.C.E., 22 février 1980, *Just*, aff. 68/79, *Rec.* p. I-501.

(69) A titre indicatif, l'on notera qu'au Luxembourg, le Conseil de gouvernement a adopté, le 26 septembre 2008 le projet de loi relative aux droits de succession et de mutation par décès destiné à mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec les principes dégagés par la Cour de justice.

La Cour avait en effet déjà sanctionné le régime des droits de succession en Région flamande. Ainsi, en 2007, dans l'arrêt *Geurts et Vogten*, elle avait considéré que l'exonération dont bénéficient les transmissions par voie successorale des sociétés familiales ne pouvait être soumises à la condition consistant à exiger de la société le maintien, pendant une certaine période, de travailleurs sur le territoire de la Région, à l'exclusion donc de travailleurs employés dans un autre État membre (70).

La Cour a également rendu des décisions concernant les législations successorales d'autres États membres. Outre les arrêts *Barbier*, *Van Hilten-Van der Heiden* et *Jäger*, il convient de mentionner l'arrêt *Arens-Sikken*, rendu le même jour que l'arrêt annoté et concernant un litige qui opposait l'administration néerlandaise aux héritiers d'un ressortissant italien (71).

Dans *Arens-Sikken*, la Cour s'est en effet également prononcée sur la problématique de la déductibilité des charges grevant un immeuble. En l'espèce, le *de cujus* avait disposé de ses biens par testament en parts égales au profit de son épouse et de leurs quatre enfants. Cependant, aux termes d'un partage testamentaire, le conjoint survivant s'est vu attribuer l'ensemble des biens composant la succession, à charge pour lui de payer aux enfants co-héritiers une soulte d'un montant égal à leur part successorale. Les héritiers ont donc déposé aux Pays-Bas une déclaration de succession reprenant pour chacun d'eux une base de calcul d'un cinquième de la valeur de l'immeuble; l'administration a quant à elle considéré qu'étant donné l'attribution intégrale de l'immeuble à l'épouse survivante, cette dernière était seule tenue au paiement de l'intégralité des droits de mutation et ce, sans déduction de la soulte. Compte tenu de la possibilité de déduction et de répartition des mêmes charges dans le chef des héritiers d'un résident néerlandais, la Cour a logiquement jugé que la libre circulation des capitaux consacrée par les articles 56 CE et 58 CE s'opposait à ce traitement différencié.

À travers sa jurisprudence proactive, la Cour n'hésite donc plus à sanctionner les atteintes des législations successorales fiscales aux grandes libertés garanties par le Traité, ce qui constitue une évolution positive notamment au regard des risques de double imposition que l'absence d'harmonisation réglementaire engendre.

Outre les apports de la jurisprudence communautaire, il existe plusieurs précédents où la Commission européenne, sans qu'il ait été nécessaire de porter l'affaire devant la Cour, a amené la Belgique ou

(70) Arrêt *Geurts et Vogten*, précité, note 20.

(71) Arrêt *Arens-Sikken*, précité, note 20.

ses Régions à revoir leur législation pour la mettre en conformité avec les exigences du droit communautaire. C'était le cas des exemptions des droits de succession pour les legs à des établissements publics et des réductions de ces droits pour les legs faits à des organismes publics ou philanthropiques, soumises à une condition de résidence sur le territoire national (72) ou même régional (73).

Toutefois, il existe encore des multiples différences de traitement encore présentes dans les législations nationales. En Belgique, par exemple, il subsiste encore de nombreuses distinctions entre les règles applicables au calcul des droits dus à l'occasion du décès d'un habitant du Royaume ou d'un non habitant (74). L'une des plus notables consiste en l'inapplicabilité aux droits de mutation par décès des abattements et des minima imposables en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale (75).

Cela étant, aussi positif que soit l'apport de la jurisprudence communautaire dans la promotion du concept de Marché intérieur en matière fiscale, cette méthode de coordination présente des limites qui sont inhérentes à la nature juridictionnelle de la Cour. Ces obstacles tiennent à l'absence de prévisibilité des décisions, à la difficulté de cerner leur portée exacte, à la possibilité de revirement, à la difficulté de garantir une interprétation et une application uniforme, etc. (76). En particulier, la jurisprudence de la Cour n'est pas très précise sur les critères qui permettent lors des successions internationales, de répartir la compétence d'imposition des actifs et de prise en charge du passif entre les États concernés conformément au droit communautaire.

Dans ce contexte, il est intéressant de noter que le *Bundesfinanzhof* allemand a récemment invité la Cour à se prononcer sur la portée de l'interdiction de double imposition en matière de droits de succession et plus singulièrement sur le critère à retenir dans chaque cas d'espèce

(72) Ce fut le cas à propos des exemptions des droits de succession pour les legs à des établissements publics et réductions pour les legs faits à des organismes publics ou philanthropiques. L'ancien article 60 du CDS n'était applicable qu'aux organismes belges. Sur requête de la Commission, la Belgique a du étendre le bénéfice de cette exemption aux organismes de cette nature établis dans d'autres États Membres. Voir la Communication de la Commission IP/02/1527 de 2002.

(73) Voy. les art. 55 et 60 C. succ. dans les trois Régions. Cette condition fait l'objet d'une procédure lancée par la Commission, voir le Communiqué de presse de la Commission du 14 juillet 2005 (IP/05/936).

(74) Pour une excellente synthèse, voy. A. CULOT, *Droits de succession et de mutation par décès. Taxe compensatoire des droits de succession*, Rép. not., t. XV, livre II, n° 16.

(75) *Ibidem*.

(76) Pour une application en matière d'impôts directs, voy. J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, « Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice », *op. cit.*, p. 175 et s.

pour déterminer celui des États membres en cause qui doit prendre la mesure permettant d'éviter la double imposition (77).

(ii) Vers une intervention législative?

Malgré les problèmes que cause l'imposition des successions internationales, aucune initiative n'a encore été prise par les autorités communautaires pour tendre vers une harmonisation de la matière. Les initiatives de la Commission ne portent en effet que sur les seuls aspects civils de la question (78).

De plus, vu le succès très mitigé du modèle de convention préventive de double imposition élaboré par l'O.C.D.E (79) et le petit nombre de conventions bilatérales portant sur l'imposition des successions, les difficultés résultant de l'absence de coordination entre États ne peuvent à l'heure actuelle qu'être résolues unilatéralement, à travers les législations nationales.

Afin de remédier à cette situation, la Commission européenne a inscrit dans son programme de travail pour l'année 2009 la mise sur pied d'une communication (80) visant à inciter les États à élaborer des conventions multilatérales qui pourrait être le prélude à la préparation d'un projet de directive.

Néanmoins, si comme nous le souhaitons, la Belgique concluait de nouvelles conventions préventives de la double imposition en matière de droits de succession, qu'elles soient bilatérales ou multilatérales, il faudrait au préalable résoudre un épineux conflit potentiel de compétence.

En effet, dans le cadre de la régionalisation des droits de succession, la question de l'attribution de la compétence pour conclure ou modifier les conventions internationales en matière de droits de succession ne semble ne pas avoir été tranchée par le législateur spécial.

À cet égard, l'on pourrait certes objecter que dès lors que ces conventions influent sur la détermination de la base imposable et les exonérations, les Régions devraient être compétentes, compte tenu du principe du parallélisme des compétences internes et des compétences externes de collectivités fédérées.

(77) Demande de décision préjudicielle présentée par le *Bundesfinanzhof* (Allemagne) le 20 février 2008, aff. C-67/08, *Block*, J.O.U.E., 26.4.2008, C 107/19.

(78) Voy. not. le « Livre Vert Successions et Testaments », COM(2005) 65, publié le 1^{er} mars 2005.

(79) Voy. note 12.

(80) Non encore publiée mais prévue par la DG TAXUD pour le premier trimestre 2009.

Toutefois, la répartition de la compétence d'imposition entre la Belgique et l'Autre État contractant nous apparaît davantage comme une question portant sur la matière imposable en tant que telle, donc de compétence fédérale.

Cela étant, quand bien même les circonstances, telles des raisons de simplicité et d'homogénéité (ou le simple refus de l'État contractant de s'engager vis-à-vis de collectivités non étatiques) confieraient cette compétence à l'État fédéral, la conclusion d'un accord de coopération serait indispensable (81).

Dans tous les cas, il ne fait aucun doute que l'imposition des successions internationales est un domaine où le praticien devra rester particulièrement vigilant, vu les inévitables développements que la matière est amenée à connaître en raison de l'influence sans cesse croissante du droit communautaire sur celle-ci.

Edoardo TRAVERSA,

Professeur à l'U.C.L.

Avocat (Liedekerke Wolters Waelbroeck Kirkpatrick)

Edouard-Jean NAVEZ,

Licencié en Notariat

Assistant à l'U.C.L.

(81) Ce ne serait pas la première fois que l'État et les Régions concluraient des tels accords à propos des droits de succession. Voir par ex. l'accord de coopération entre l'État fédéral et la Région de Bruxelles-Capitale et l'accord de coopération entre l'État fédéral et la Région wallonne relatif à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique, approuvé par la loi du 27 décembre 2004, *M.B.* 21 janvier 2005.