

Numéro du rôle : 2743
Arrêt n° 66/2004 du 28 avril 2004

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 2 et 11 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 20 décembre 2002 modifiant le Code des droits de succession, introduit par M. Guillaume.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 2003 et parvenue au greffe le 30 juin 2003, M. Guillaume, demeurant à 1040 Bruxelles, avenue Nouvelle 131, a introduit un recours en annulation des articles 2 et 11 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 20 décembre 2002 modifiant le Code des droits de succession (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002, troisième édition).

Le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ont introduit des mémoires, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ont également introduit des mémoires en réplique.

A l'audience publique du 4 février 2004 :

- ont comparu :
  - . Me M. Kaiser, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante;
  - . Me C. Molitor, qui comparaisait également *loco* Me J. Bourtembourg, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;
  - . Me R. Deblauwe et Me D. Grauls, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs P. Martens et L. Lavrysen ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *En droit*

- A -

### *Quant à l'intérêt du requérant*

A.1.1. Le requérant est retraité, célibataire, sans famille proche et il se préoccupe du sort qui sera réservé par la loi à sa succession. Ayant travaillé toute sa vie pour ne pas se trouver à charge de la collectivité, il trouve particulièrement injuste d'apprendre qu'au moment de céder son patrimoine aux personnes qu'il désignera, celui-ci sera fortement amputé en application des normes qu'il attaque.

A.1.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale et le Gouvernement flamand considèrent que le requérant n'a pas d'intérêt à l'annulation des normes qu'il attaque, car il n'est pas soumis à la taxe en cause : en vertu de l'article 70 du Code des droits de succession, ce sont les héritiers, légataires ou donataires qui sont tenus d'acquitter les droits de succession.

A.1.3. Le requérant répond qu'à aucun moment la jurisprudence de la Cour n'a posé un principe selon lequel seul le débiteur direct d'une taxe instituée par une disposition législative disposerait d'un intérêt à l'annulation d'une telle disposition. Il ajoute que la nature particulière des dispositions relatives aux droits de succession implique que ces taxes modifient la situation juridique à la fois des personnes qui s'approprient à transmettre leur patrimoine et de celles qui se préparent à le recueillir. Il souligne que l'objectif principal de l'ordonnance attaquée vise les testateurs, puisqu'il s'agit de prévoir un régime fiscal plus attractif pour certaines catégories de personnes susceptibles de finir leurs jours dans la Région de Bruxelles-Capitale. Il fait enfin remarquer que si l'on suit l'argumentation des gouvernements, les normes relatives aux droits de succession les plus défavorables, qui visent la transmission du patrimoine entre personnes non apparentées, ne pourraient jamais être attaquées devant la Cour, puisque, par définition, on ne sait pas, *a priori*, qui sera appelé à succéder.

A.1.4. Le requérant fait enfin valoir qu'étant susceptible d'être désigné lui-même comme légataire d'un patrimoine que lui transmettrait une autre personne décédant dans la Région, il justifie d'un intérêt personnel à son recours.

A.1.5. Le Gouvernement flamand ne conteste pas qu'en cette dernière qualité, le requérant pourrait avoir intérêt au recours, mais il souligne que ce n'est pas en cette qualité qu'il a introduit le recours.

#### *Quant au moyen unique*

A.2.1. Le requérant prend un moyen unique de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions qu'il vise créent une triple discrimination entre les catégories de successibles établies par l'ordonnance. Il précise que c'est l'accumulation de ces discriminations qui est constitutive de violation des dispositions constitutionnelles visées et il invite la Cour à apprécier l'ensemble des effets des deux dispositions attaquées.

A.2.2. La première discrimination dénoncée par le requérant découle de ce que l'article 2 de l'ordonnance a pour effet d'augmenter considérablement la différence qui existait déjà entre les taux d'imposition applicables aux héritiers de la catégorie I (ligne directe, conjoints et cohabitants) et ceux de la catégorie IV (« autres personnes »), en favorisant la catégorie déjà la plus avantagée, et en défavorisant celle qui faisait l'objet de la taxation la plus lourde.

A.2.3. La deuxième discrimination dénoncée par le requérant provient de ce que l'article 2 de l'ordonnance modifie la manière de calculer les droits de succession selon qu'elle est recueillie par des héritiers des catégories I ou II, ou par des héritiers des catégories III ou IV. En ce qui concerne les seconds, le tarif est désormais calculé sur la somme des parts nettes recueillies par les ayants droit de ces groupes, et non pas sur les parts nettes revenant à chaque successible, comme c'est le cas pour les premiers. Il s'ensuivrait que les taux d'imposition prohibitifs concernant les tranches les plus élevées risquent de s'appliquer davantage aux héritiers des catégories III et IV que par le passé.

A.2.4. La troisième discrimination dénoncée par le requérant concerne l'article 11 de l'ordonnance attaquée, en ce qu'il favorise les héritiers appartenant aux catégories I et II, permettant une taxation séparée à des conditions très favorables de la partie de la succession en pleine propriété dans l'immeuble où le défunt a eu sa résidence principale depuis cinq ans au moins à la date de son décès.

A.2.5. Le requérant indique que les normes entreprises poursuivent un double objectif : d'une part, favoriser la transmission du patrimoine en ligne directe afin d'encourager les personnes favorisées à s'établir dans la Région, et, d'autre part, faire porter la charge budgétaire résultant de la diminution d'impôt ainsi consentie sur les autres catégories de successibles. Il conteste la pertinence et le caractère raisonnable du critère

de différenciation au regard de ces objectifs. En outre, il considère que l'effet cumulé des trois discriminations qu'il allègue ne peut être considéré comme proportionné.

A.3.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale précise que les deux dispositions attaquées participent à la réalisation de l'objectif que la Région a assigné à sa politique fiscale, à savoir favoriser le logement et l'installation ou le maintien sur le territoire de la Région des personnes à revenus moyens, tout en préservant le principe de neutralité budgétaire.

A.3.2. Quant à la première branche du moyen, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que les tarifs applicables au calcul des droits des héritiers de la catégorie IV augmentent, certes, mais dans une faible mesure.

A.3.3. Quant à la deuxième branche du moyen, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que la solution donnée par la Cour dans les arrêts n<sup>os</sup> 82/99 et 128/98 doit être transposée en l'espèce. Par ailleurs, il souligne que les différences de traitement entre les catégories définies à l'article 48 nouveau du Code des droits de succession sont en rapport avec l'objectif d'éviter une concurrence fiscale entre la Région et les autres régions du pays, et de nature à inciter les bénéficiaires d'un revenu moyen à s'établir définitivement sur le territoire de la Région.

A.3.4. Quant à la troisième branche du moyen, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale expose que la mesure établie par l'article 11 attaqué ne bénéficie qu'aux héritiers de la catégorie I, et n'augmente dès lors pas la différence de traitement au détriment des seuls héritiers de la catégorie IV.

A.4. Le Gouvernement flamand estime que le critère de distinction fondé sur la parenté est objectif et pertinent : le montant de l'impôt peut être lié à l'intensité du lien affectif présumé entre le *de cuius* et ses héritiers. Quant à la manière dont est effectué le calcul, il renvoie à l'arrêt de la Cour n<sup>o</sup> 82/99. Quant à l'objectif de neutralité budgétaire de la modification des taux des droits de succession, le Gouvernement flamand estime qu'il s'agit d'une décision purement politique sur l'opportunité de laquelle il n'appartient pas à la Cour de se prononcer.

A.5.1. Le requérant répond que, pour trois des objectifs avancés par les gouvernements, le but aurait pu être réalisé sans avoir recours aux différences de traitement cumulées qu'il met en cause : la volonté de doter la Région d'outils fiscaux lui permettant de résister à la concurrence fiscale, le maintien des habitants à revenus moyens et la politique du logement sont des objectifs qui n'ont aucune vocation à s'adresser en premier lieu aux personnes liées par des relations familiales plus directes; ces objectifs pourraient être atteints si les mêmes avantages étaient octroyés aux personnes appartenant à la catégorie dont le requérant fait partie.

A.5.2. Quant à l'objectif de neutralité budgétaire, le requérant estime qu'aucune justification ou aucun calcul de projection crédibles n'indiquent que l'auteur de la norme devait nécessairement travailler dans une enveloppe fermée ou que le coût de la réforme devait être mis à charge des catégories III et IV d'héritiers et de légataires.

A.5.3. Quant au critère du degré de parenté, le requérant souligne que l'absence de liens d'affection pour la catégorie à laquelle il appartient n'est nullement démontrée, que ce critère ne peut à lui seul justifier les écarts considérables contestés, et qu'enfin, le fait d'insister sur ce critère exprime le peu de considération dont jouissent les personnes isolées.

A.5.4. Enfin, le requérant conteste les simulations faites par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale et propose un autre exemple qui met en lumière les écarts considérables de taxes dues par les héritiers appartenant aux diverses catégories.

A.6.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale réplique qu'il n'est nullement démontré que les objectifs poursuivis par le législateur pouvaient être atteints par d'autres voies et insiste sur la pertinence des mesures critiquées par rapport à ces objectifs.

A.6.2. Le Gouvernement flamand ajoute que la décision de compenser les baisses de droits de succession et de réaliser l'opération de façon neutre sur le plan budgétaire est purement politique et ne saurait être contestée devant la Cour.

- B -

*Quant à la recevabilité du recours*

B.1. Les dispositions attaquées modifient pour la Région de Bruxelles-Capitale, d'une part, les tarifs applicables aux droits de succession de manière générale ainsi que leur mode de calcul (article 2) et, d'autre part, les tarifs applicables aux droits de succession dus sur l'immeuble dans lequel le défunt avait sa résidence principale (article 11).

B.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme entreprise.

B.3. A l'appui de son intérêt, le requérant invoque sa qualité de personne retraitée, célibataire et sans enfants. Il fait valoir qu'il ne pourra transmettre son patrimoine, à son décès, qu'à des successeurs appartenant à la catégorie des redevables de droits de succession au tarif le plus élevé et estime injuste que ce patrimoine soit, à ce moment, fortement amputé.

B.4. Le requérant peut légitimement se préoccuper du sort qui sera réservé à ses biens à son décès et de la possibilité de les léguer aux personnes de son choix. N'étant pas de proches parents, ces personnes appartiendront à la catégorie d'héritiers la plus lourdement taxée par les dispositions attaquées. Bien qu'il ne soit pas, personnellement, redevable des droits de succession qui seront dus sur son patrimoine, le requérant peut être directement et défavorablement affecté dans le droit de disposer de ses biens que lui garantit l'article 544 du

Code civil, par des dispositions qui pourraient amputer ce patrimoine de 40 à 80 p.c. de sa valeur lorsqu'il sera transmis aux successeurs de son choix. Il justifie dès lors de l'intérêt requis.

B.5. Le recours est recevable.

#### *Quant au fond*

B.6. L'article 2 de l'ordonnance du 20 décembre 2002 modifiant le Code des droits de succession remplace l'article 48 de ce Code et établit de nouveaux tarifs applicables aux droits de succession en Région de Bruxelles-Capitale. Cette disposition établit quatre tarifs distincts, en fonction des catégories de successeurs qu'elle désigne.

La catégorie I concerne les héritiers en ligne directe, les époux et les cohabitants. La catégorie II concerne les frères et sœurs. La catégorie III concerne les oncles ou tantes et neveux ou nièces. La catégorie IV concerne toutes les autres personnes. Les tarifs augmentent de la première à la quatrième catégorie.

Pour les catégories I et II, le tarif est appliqué par ayant droit sur sa part dans la valeur imposable des biens. Pour les catégories III et IV, le tarif est appliqué sur la somme des parts recueillies par les personnes de la catégorie dans la valeur imposable des biens.

B.7. L'article 11 de la même ordonnance remplace l'article 60<sup>ter</sup> du Code des droits de succession. Il établit un tarif réduit pour les héritiers de la catégorie I sur la part qu'ils recueillent dans l'immeuble où le défunt avait sa résidence principale.

B.8. Le moyen unique dénonce une triple discrimination entre les catégories de successeurs, en ce qui concerne les taux d'imposition applicables, le mode de calcul des droits

et la possibilité de bénéficier de taux réduits pour l'immeuble dans lequel le défunt avait sa résidence principale.

B.9.1. Il appartient au législateur fiscal compétent de fixer les tarifs d'imposition applicables aux différentes catégories qu'il détermine et d'en établir les modalités. Un tarif différent pour les divers groupes d'héritiers, en fonction de leur parenté, alliance, ou situation de cohabitation avec le défunt, repose sur un critère objectif et pertinent. Il n'est pas manifestement déraisonnable d'établir un tarif différent pour les quatre catégories de personnes précitées en tenant compte du lien affectif que permet de présumer le degré de parenté entre le défunt et ses héritiers.

B.9.2. En favorisant les héritiers des deux premières catégories par rapport aux héritiers et légataires des deux autres catégories, le législateur bruxellois entendait adapter sa politique fiscale à la situation particulière de la Région, jugée comme « vulnérable en matière de concurrence fiscale » (*Doc.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 2002-2003, n° A-360/1, p. 2.), et favoriser l'établissement de personnes à revenu moyens dans la Région, tout en tenant compte de ce que la « situation financière de la Région ne permet pas de baisse substantielle de la pression fiscale », ce qui impliquait que « les mesures fiscales doivent rester dans un cadre budgétaire neutre » (*ibid*, p. 3.).

B.9.3. Au regard de ces objectifs, il n'apparaît pas que la modification des tarifs applicables aux différentes catégories de successeurs soit manifestement déraisonnable. L'augmentation de la différence entre les droits dus par les héritiers de la première catégorie et ceux qui sont dus par les légataires appartenant à la quatrième catégorie est une conséquence de choix politiques du législateur fiscal, que, à défaut d'une appréciation manifestement déraisonnable, il n'appartient pas à la Cour de censurer.

B.10.1. Le requérant fait grief à l'article 2 de l'ordonnance attaquée d'établir un mode de calcul différent pour les droits dus par les héritiers des deux premières catégories et ceux qui sont dus par les héritiers et légataires des troisième et quatrième catégories. Les tarifs

appliqués aux seconds, calculés sur la somme des parts recueillies par les personnes appartenant à la catégorie, ont pour conséquence que la progressivité des pourcentages d'imposition par tranches est plus rapide, si les héritiers ou légataires sont nombreux dans la catégorie, pour chacun d'eux, alors que tel n'est pas le cas pour les héritiers des deux premières catégories pour qui la progressivité est appliquée sur chaque part recueillie individuellement.

B.10.2. Le caractère progressif de l'imposition, voulu par le législateur fiscal bruxellois, perd une partie de son efficacité, à tout le moins une partie de son champ d'application, à mesure que le nombre de personnes appelées à la succession augmente. Dans le système critiqué, le législateur accepte cette atténuation de la progressivité en appliquant, pour les héritiers des deux premières catégories, le pourcentage à la part que chaque héritier recueille. En subordonnant le pourcentage d'imposition des autres héritiers à l'ampleur de la somme des parts nettes qui leur reviennent, le législateur a rétabli, en ce qui les concerne, la progressivité. Pour les motifs exposés en B.9.1 et B.9.2, il n'apparaît pas que le législateur ait pris une mesure manifestement déraisonnable.

B.11.1. L'article 11 de l'ordonnance attaquée réduit de manière significative les droits dus par les héritiers appartenant à la première catégorie sur la part qu'ils recueillent dans l'immeuble où le défunt a eu sa résidence principale pendant cinq ans au moins à la date de son décès.

B.11.2. Les travaux préparatoires indiquent que cette mesure constitue « le second pilier sur lequel s'appuie la réforme des droits de succession bruxellois », et qu'elle a pour objet de « renforcer la cohésion familiale et de garder le patrimoine dans la famille ainsi que d'éviter tout déraillement budgétaire » (*Doc.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 2002-2003, n° A-360/1, p. 9). Le traitement favorable de l'habitation du défunt a été adopté en vue d'inciter les personnes âgées à revenus moyens à rester dans la Région, car « le fait de savoir que cette habitation puisse être transmise aux proches parents, sans que ceux-ci soient chargés d'une lourde succession, constituera un argument décisif », et afin d'encourager les héritiers à « s'installer dans cette propriété familiale et la rénover » (*ibid.*, p. 4).



B.11.3. En réservant le traitement fiscal le plus avantageux aux héritiers de la première catégorie, le législateur a fondé cette différence de traitement sur un critère objectif et pertinent. On peut en effet présumer que les héritiers en ligne directe, les conjoints et cohabitants donneront à l'immeuble du défunt plus souvent que les autres successibles une destination qui sert les objectifs poursuivis par la Région en matière de logement.

Par ailleurs, la mesure ne limite pas les droits des autres successeurs de manière disproportionnée, puisqu'à ceux-ci s'applique le tarif général prévu par l'article 2 de l'ordonnance sur l'ensemble des biens qu'ils recueillent, en ce compris la part de l'immeuble considéré.

B.12.1. Enfin, le requérant fait grief à l'ensemble de ces mesures d'entraîner, par leur effet cumulé, une différence de traitement disproportionnée entre successeurs.

B.12.2. S'il est exact que les mesures critiquées auront pour effet que les droits de succession dus par un légataire n'ayant aucun lien de parenté avec le défunt seront beaucoup plus élevés que ceux qui seront dus par un héritier en ligne directe, un époux ou un cohabitant, il n'apparaît pas pour autant que les articles 10 et 11 de la Constitution soient violés.

B.12.3. Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, le législateur fiscal pouvait, ainsi qu'il est dit aux B.9.1 et B.9.2, tenir compte du lien de parenté ou d'alliance existant entre le défunt et les héritiers pour fixer les tarifs applicables, et, en fonction de ses objectifs propres en matière de politique démographique et de logement, privilégier les catégories qu'il désignait.

Même s'ils sont très élevés, les droits de succession dus par les légataires ne possédant aucun lien de parenté ou d'alliance et ne cohabitant pas avec le défunt ne les atteignent pas de manière disproportionnée puisqu'ils ne faisaient pas partie de la famille du défunt et peuvent être présumés n'avoir pas de lien avec le patrimoine familial qu'il transmet à son décès.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 28 avril 2004.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior