

Numéro du rôle : 3003
Arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005

A R R E T

En cause : le recours en annulation du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession, introduit par P. Renkin.

La Cour d'arbitrage,

composée du juge P. Martens, faisant fonction de président, du président A. Arts et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge P. Martens,

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 17 mai 2004 et parvenue au greffe le 19 mai 2004, P. Renkin, demeurant à 1472 Genappe, Vieux Manands 12, a introduit un recours en annulation du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession (publié au *Moniteur belge* du 19 novembre 2003).

Le Gouvernement wallon a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Gouvernement wallon a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 16 mars 2005 :

- ont comparu :

. Me J. Autenne et Me M. Mund, avocats au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante;

. Me L. Verbraken *loco* Me M. Eloy, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;

- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke 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. Le requérant est le légataire universel unique d'une succession ouverte en Région wallonne après l'entrée en vigueur du décret entrepris. Ayant été l'ami et le confident du défunt, mais n'étant ni le conjoint, ni le cohabitant légal, ni un parent du défunt, le requérant verra la part nette supérieure à 175.000 euros - montant confirmé par l'attestation d'un notaire - qu'il recueille de cette succession, taxée au taux marginal de 90 p.c. en vertu du décret entrepris, ce qui établit clairement son intérêt au recours.

A.2. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon estime que le requérant n'a aucun intérêt à contester la différence de traitement dénoncée pour l'article 2 entrepris, n'étant de toute façon pas visé par cette quotité d'impôt exonérée des droits de succession.

Quant au fond

Le premier moyen

A.3.1. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

La première branche du moyen est dirigée contre l'article 1er du décret entrepris, qui augmente le taux d'imposition des trois tranches supérieures du tarif des droits de succession applicable « Entre toutes autres personnes ».

Selon le requérant, cette disposition crée une discrimination injustifiée et non raisonnablement proportionnée entre les ayants droit recueillant un émolument net supérieur à 25.000 euros. En effet, lorsque l'ayant droit est le conjoint, le cohabitant légal, l'héritier en ligne directe, en ligne collatérale au troisième degré ou à un degré plus proche, la mesure critiquée n'apporte aucun alourdissement du taux des droits de succession. Par contre, lorsque l'ayant droit est toute autre personne que celles précitées, le taux applicable passera de 50 à 60 p.c. pour la tranche de 25.000,01 à 75.000 euros, de 65 à 85 p.c. pour la tranche de 75.000,01 à 175.000 euros et de 80 à 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros. Cette aggravation de la pression fiscale atteignant l'ayant droit sans lien de parenté ou de cohabitation légale avec le défunt augmente à ce point l'échelle de progressivité qu'elle ne respecte plus le principe de la capacité contributive du contribuable.

A.3.2. La seconde branche du moyen est dirigée contre l'article 2 du décret entrepris, qui accorde une exemption supplémentaire aux ayants droit en ligne directe, entre époux ou cohabitants légaux lorsque leur émolument net ne dépasse pas 125.000 euros.

Selon le requérant, cette disposition crée une discrimination entre les ayants droit recueillant un émolument net n'excédant pas 125.000 euros. En effet, si l'ayant droit est le conjoint, le cohabitant légal ou un héritier en ligne directe, la mesure critiquée lui octroie une exemption complémentaire sur la tranche allant de 12.500,01 à 25.000 euros, soit une réduction d'impôt de 500 euros au maximum (cette tranche étant taxée à 4 p.c.). Par contre, si l'ayant droit est toute autre personne que celles précitées, la mesure critiquée ne lui octroie aucune exemption complémentaire, alors qu'il a à supporter une augmentation sensible de la progressivité.

A.4.1. Les catégories visées au moyen sont en tous points comparables puisqu'il s'agit dans les deux cas de contribuables assujettis aux droits de succession, recueillant un émolument net égal dans une succession donnée, et soumis aux mêmes règles juridiques. La loi fiscale n'établit en effet pas de distinction générale entre héritiers et légataires selon l'existence d'un lien de parenté, de mariage ou de cohabitation légale avec le défunt : les règles relatives à la base imposable, l'introduction de la déclaration et le recouvrement sont indépendantes du lien de parenté, de mariage ou de cohabitation légale avec le défunt; seuls les taux et certaines exemptions dépendent de ce lien, ce qui constitue précisément l'objet de la critique du requérant, qui se réfère également à la jurisprudence de la Cour en matière de comparabilité.

A.4.2. L'objectif du décret entrepris était de favoriser les « petites et moyennes successions » en leur octroyant une exemption supplémentaire, et de compenser cette mesure, afin qu'elle soit neutre sur le plan budgétaire, par une augmentation du tarif « Entre toutes autres personnes ». Dès lors que les discriminations dénoncées ont pour seule justification un souci, strictement financier, de justice fiscale redistributive, le contrôle de la Cour doit être opéré de manière encore plus rigoureuse.

A.4.3. Les dispositions critiquées sont dépourvues de pertinence par rapport à l'objectif visé. En effet, d'une part, aucune étude objective n'a été faite pour déterminer l'existence d'un rapport financier entre l'exemption supplémentaire et l'augmentation du taux « Entre toutes autres personnes », et l'on ignore totalement les recettes supplémentaires que produira cette augmentation du taux. Ce qui est certain, par contre, sur la base d'études et de statistiques scientifiques, c'est que l'évolution actuelle de la société occidentale démontre que le nombre de contribuables isolés sur le plan fiscal ne fait que croître. D'autre part, si l'on poursuit une « politique redistributive », l'exemption complémentaire est illogique car elle ne prévoit aucune règle de dégressivité pour la personne qui recevrait un émolument net de 125.001 euros, qui perdrait un avantage fiscal de 500 euros, en plus d'être taxée sur l'euro supplémentaire, de sorte que les mesures critiquées entraîneront une taxation de plus de 500 p.c. sur cet euro supplémentaire, ce qui est totalement déraisonnable. Par ailleurs, le

législateur n'a pas étendu cette exemption supplémentaire aux frères et sœurs, neveux et nièces, oncles et tantes, de même qu'aux autres personnes, même si leur émolument net ne dépasse pas 125.000 euros.

A.4.4. Le requérant rappelle l'arrêt n° 66/2004 relatif à la réforme du Code des droits de succession bruxellois pour conclure que les dispositions entreprises ne sont pas comparables puisque l'objectif poursuivi en l'espèce est différent et que l'adoption d'un taux marginal de 90 p.c. est une mesure d'une gravité extrême. L'augmentation du taux « Entre toutes autres personnes » établit sans justification raisonnable des distinctions importantes fondées sur une présomption irréfragable de lien d'affectivité, présomption qui n'est ni toujours ni totalement vérifiée. Si cette présomption de lien d'affectivité peut fonder dans une mesure raisonnable certaines exemptions, elle ne peut cependant autoriser de très graves disproportions entre différentes catégories de contribuables quant au tarif des droits de succession. Sur la base de cette présomption, il est d'ailleurs raisonnable de considérer qu'une personne qui hérite de certains biens en vertu de la volonté expresse du *de cuius*, et non en vertu d'un mécanisme de désignation légale, a entretenu une relation d'affectivité intense avec le *de cuius*. L'évolution de la société démontre en effet que la nature ou des choix de vie personnels peuvent créer des liens d'affectivité, en dehors des liens de parenté, d'alliance ou de cohabitation légale, le législateur reconnaissant d'ailleurs progressivement la valeur et la fréquence d'autres types de liens que les liens familiaux.

A.5.1. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon estime que les catégories de personnes entre lesquelles les différences de traitement sont alléguées - qui existent effectivement et qui sont fondées sur un critère objectif - ne sont comparables qu'en fonction de la charge fiscale à assumer au même moment et non en fonction de l'évolution respective de leur charge fiscale. En outre, le décret entrepris ne fait qu'accentuer dans un but financier des différences de traitement qui existaient déjà avant son adoption, de telle sorte qu'une annulation éventuelle du décret entrepris ne mettrait nullement fin aux différences de traitement dénoncées par le requérant.

A.5.2. Il suffit de constater que l'exemption complémentaire représente un coût fiscal et que l'augmentation du taux « Entre toutes autres personnes » représente une recette complémentaire pour que l'article 1er entrepris soit pertinent, sans que le législateur doive prouver une adéquation mathématique parfaite entre la dépense fiscale et la recette fiscale supplémentaire. En outre, l'impact budgétaire des mesures fiscales envisagées a été pris en compte pour le calcul du budget de 2004. En ce qui concerne l'article 2 entrepris, le fait de perdre l'avantage quand le contribuable recueille une part nette qui dépasse 125.000 euros n'a aucune influence sur la différence de traitement entre les personnes qui peuvent bénéficier de l'exemption et celles qui ne peuvent en bénéficier, distinction qui figurait déjà dans l'article 54 du Code des droits de succession avant l'adoption du décret entrepris, dont l'objectif était d'ajouter une exemption à celle qui existait déjà et non d'étendre cette exemption à d'autres catégories de personnes.

A.5.3. L'objectif du législateur n'était pas de favoriser fiscalement les petites et moyennes successions en général, mais seulement celles fondées sur un lien de parenté proche, en rapport avec l'objectif manifesté en droit civil de protéger une forme de vie familiale qui, à son estime, offre de meilleures chances de stabilité. Ce choix politique relève souverainement de l'appréciation du législateur, qui doit nécessairement prendre en compte la diversité des situations en faisant usage de catégories simplificatrices, et auquel la Cour ne peut se substituer.

Le requérant reste en défaut de démontrer concrètement que cette mesure aurait des conséquences manifestement disproportionnées. Le taux marginal de 90 p.c., très élevé, ne s'applique en effet qu'à la dernière tranche, un taux de 30 à 80 p.c. s'appliquant aux tranches inférieures, de sorte qu'il ne peut jamais aboutir à un impôt dont le montant dépasserait la valeur des biens transmis. Par ailleurs, le législateur a maintenu le principe de progressivité des taux dans le chef de chacun des héritiers et non sur le montant total de la succession comme en Flandre et à Bruxelles, ainsi que des taux réduits pour certains legs. La Cour d'arbitrage n'a d'ailleurs pas vu de discrimination dans le taux de la taxe de mise en circulation.

A.6.1. Dans son mémoire en réponse, le requérant relève qu'il n'a fait aucune référence au système légal existant avant l'entrée en vigueur du décret entrepris, contrairement au Gouvernement wallon qui tente de justifier une législation nouvelle à partir de la législation antérieure. Or, ce n'est pas parce que la législation antérieure n'a pas été annulée qu'une législation nouvelle reprenant les mêmes principes, n'est pas elle-même annulable, d'autant plus qu'une accentuation des différences de traitement entre contribuables comparables peut, en elle-même, être génératrice d'une rupture d'égalité. Les très lourdes accentuations de la pression fiscale (de

12,5 à 23 p.c.) pour les ayants droit « Entre toutes autres personnes », combinées à un seuil extrêmement bas, dépassent une juste et raisonnable proportion.

A.6.2. Le requérant n'a pas voulu établir une équivalence mathématique parfaite entre l'exemption supplémentaire et l'augmentation des taux, mais a simplement constaté que le législateur n'a avancé aucun autre but que le financement de l'exemption et n'a aucunement démontré un rapport entre ces éléments. Or, la gravité des mesures adoptées demandait à tout le moins des justifications sérieuses sur la base de statistiques - très certainement disponibles - permettant de juger de l'adéquation de la mesure. Enfin, en ce qui concerne l'article 2 entrepris, le requérant critique la pertinence non de l'exemption par rapport à l'objectif poursuivi, mais de l'objectif poursuivi par rapport à l'absence de règles dégressives, ayant pour résultat que même si le seuil de 125.000 euros n'est dépassé que d'un euro, l'exemption soit perdue pour le tout.

A.6.3. Analysant les taux marginaux et moyens applicables aux différentes catégories d'ayants droit, le requérant conclut qu'alors que la société actuelle démontre que de plus en plus de personnes sont isolées, le législateur taxe non pas une richesse, mais l'absence de lien de parenté, d'alliance ou de cohabitation légale. Si certes le législateur peut, sur la base de ce lien, établir des distinctions qui ne sont pas critiquables en soi, il ne peut, sans justification raisonnable, établir des distinctions d'une telle gravité, sans la moindre tentative d'atténuer l'accentuation du déséquilibre de la charge fiscale ainsi créée.

En ce qui concerne le parallélisme établi par le Gouvernement wallon entre le droit civil et le droit fiscal, le requérant constate, d'une part, que les cohabitants légaux sont assimilés aux conjoints en droit fiscal, qui fait donc une place à l'affectivité en dehors des règles strictes du Code civil et, d'autre part, que le droit civil laisse le futur défunt entièrement libre de disposer de son patrimoine en l'absence d'héritier réservataire. La hauteur des taux « Entre toutes autres personnes » prive quasi totalement le futur défunt de la liberté totale sur le plan civil de disposer de ses biens en fonction de ses liens affectifs. Or, le droit fiscal ne peut déroger complètement aux principes fondateurs du droit, et particulièrement du droit civil.

A.6.4. La mesure apparaît ainsi comme une quasi-spoliation, puisqu'elle aboutit à un taux moyen de 67,5 p.c. sur le total des tranches allant jusqu'à 175.000 euros et à 90 p.c. sur ce qui dépasse 175.000 euros. L'affirmation du Gouvernement wallon selon laquelle le taux marginal ne pourra jamais aboutir à un impôt qui dépasserait le montant des biens transmis est purement théorique et ne prend pas en compte les réalités économiques et financières. Si certes le risque de moins-value lors de la réalisation des biens est présent pour tous les héritiers, la situation des ayants droit « Entre toutes autres personnes » est bien plus dramatique que celle des autres héritiers, car ils sont davantage que les autres amenés à vendre les actifs hérités afin de disposer de liquidités et la marge qui les sépare de 100 p.c. est infiniment plus étroite, puisque le législateur a réduit cette marge de moitié. Enfin, la jurisprudence de la Cour d'arbitrage relative à la taxe de mise en circulation des voitures n'est pas pertinente en l'espèce, car cette taxe, fixée à un montant absolu maximum de 4.957 euros, n'est pas comparable au poids des droits de succession frappant les héritiers « Entre toutes autres personnes » et n'est pas prohibitive.

A.7. Dans son mémoire en réplique, le Gouvernement wallon estime que le requérant demeure en défaut de démontrer ni en quoi l'accentuation fiscale qu'il dénonce aurait atteint un point tel que, concrètement et dans son chef, elle serait manifestement déraisonnable, ni dans quelle mesure le décret attaqué serait en porte-à-faux par rapport au droit subjectif civil de disposer de ses biens par voie testamentaire. Il rappelle, sur la base de la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, que celle-ci ne peut s'immiscer dans les choix politiques du législateur et ne peut exercer son contrôle de manière telle que toute modification de la législation résultant d'une nouvelle orientation politique serait impossible. Si la Cour considérait que l'augmentation de l'impôt créée par le décret entrepris viole abstraitement le principe d'égalité, elle établirait subjectivement une limite s'imposant au pouvoir législatif et effectuerait un revirement de jurisprudence par rapport à l'arrêt n° 66/2004. Enfin, la comparabilité entre le droit de succession et la taxe de mise en circulation résulte clairement de la progressivité du taux en fonction d'un critère objectif.

Le deuxième moyen

A.8. Le second moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en relation avec l'article 16 de la Constitution et l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Selon le requérant, un taux d'imposition de 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros prive sans indemnité une catégorie de contribuables de leur droit de propriété sans que cette privation soit raisonnablement justifiée ou raisonnablement proportionnelle au but recherché. Ce taux de 90 p.c., le plus élevé en Europe, aboutit dans les faits à une confiscation pure et simple, car la combinaison d'un seuil bas (175.000 euros) et d'un taux exorbitant (90 p.c.) crée le risque réel d'appauvrissement du patrimoine personnel de l'ayant droit, qui devra déboursier au-delà de 100 p.c. de l'émolument dont il a hérité, ce qui est de nature à le faire hésiter quant à l'acceptation de la succession en question. En effet, toute moins-value entre la valeur de réalisation - quasi inévitable afin de disposer des liquidités pour s'acquitter des droits - et la valeur portée dans la déclaration sera supportée par l'ayant droit, sans parler des intérêts moratoires pour le moindre retard ou des amendes fiscales dues pour la moindre omission, même de bonne foi. Ce taux marginal de 90 p.c., sans aucune mesure accompagnatrice - permettant, par exemple, que la base taxable soit celle que le contribuable démontrerait avoir été la plus basse au cours d'une période déterminée suivant le décès pour lui permettre de réaliser les actifs en question - est donc manifestement confiscatoire, en violation du principe d'égalité et de non-discrimination.

A.9. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon considère que la Cour d'arbitrage n'est pas compétente pour contrôler la conformité à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et que, par conséquent, l'analyse de la proportionnalité du taux d'un impôt en tant qu'ingérence dans le droit de propriété ne peut être essentiellement différente de celle applicable pour les articles 10 et 11 de la Constitution.

Les moins-values après réalisation des actifs, les intérêts moratoires ou les amendes fiscales constituent des éléments extrinsèques à la naissance et au montant de la dette d'impôt et doivent être supportées par tout héritier, de telle sorte que des « mesures accompagnatrices » en faveur de « toutes autres personnes » n'auraient pu être adoptées sans rupture du principe d'égalité avec les autres héritiers. Le taux marginal de 90 p.c. ne saurait donc avoir un caractère confiscatoire, puisqu'il n'atteint ou ne dépasse aucunement la totalité du capital transmis au jour du décès.

A.10. Dans son mémoire en réponse, le requérant estime qu'en fixant un taux qui s'élève en théorie à 90 p.c., mais qui peut, en pratique, aller jusque 100 p.c., le législateur a adopté une mesure qui vide de sens le droit au respect des biens, puisqu'il ne respecte pas le « juste équilibre » de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, auquel le Gouvernement wallon se réfère. Amené, davantage que les autres héritiers, à réaliser rapidement les biens hérités, dont la valeur vénale peut fluctuer beaucoup et rapidement, et disposant d'une marge très étroite, l'ayant droit « Entre toutes autres personnes » risque de devoir payer un impôt supérieur à l'émolument recueilli, et donc confiscatoire; le législateur ne peut faire fi de cette réalité économique et financière, sous peine de violer le prescrit des dispositions visées au moyen.

A.11. Dans son mémoire en réplique, le Gouvernement wallon estime que le requérant ne répond nullement à ses observations sur l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et que le « juste équilibre » visé par cette disposition doit être combiné avec l'article 14 de la Convention, disposition non visée au moyen, et qui échappe par ailleurs à la compétence de la Cour d'arbitrage. La fluctuation, tant à la baisse qu'à la hausse, dans la réalisation des biens évalués au jour du décès concerne tous les contribuables en matière de droits de succession et le droit fiscal ne peut se fonder que sur des réalités juridiques et non économiques.

Le troisième moyen

A.12. Le troisième moyen est pris de la violation des règles répartitrices de compétences, plus particulièrement de l'article 39 de la Constitution et des articles 1er, 6, 7, 8 et 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

A supposer même que le taux marginal de 90 p.c. ne soit pas considéré comme une mesure confiscatoire, il constitue à tout le moins une mesure équipollente à la création d'une réserve héréditaire au profit de la Région wallonne, puisqu'elle s'attribue une quotité du patrimoine à ce point disproportionnée qu'on doit considérer qu'elle s'attribue *de facto* la qualité d'héritier réservataire. Or, aucune disposition n'habilite les régions à modifier les règles légales relatives aux réserves héréditaires, de sorte que la Région wallonne a outrepassé ses compétences.

A.13. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon estime que, si les régions n'ont pas la compétence de modifier les dispositions du Code civil relatives aux réserves héréditaires, le décret entrepris se fonde sur l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 de financement des communautés et des régions et cette compétence fiscale n'est pas limitée au contenu des compétences matérielles des régions. Il n'y a violation des règles de compétences que si l'effet principalement visé par le législateur fiscal est de régler une matière non attribuée plutôt que de prendre une mesure fiscale.

Par le décret entrepris, la Région wallonne n'instaure aucune réserve héréditaire à son profit, même au vu du taux marginal de 90 p.c., puisqu'elle n'a aucune option de percevoir ou non l'impôt légalement établi au taux déterminé par le décret et n'est nullement tenue des dettes du défunt.

Le quatrième moyen

A.14. Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Selon le requérant, alors que le décret wallon du 27 mai 2004 « rendant applicables aux impôts régionaux les conséquences de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique » étend les effets de ladite déclaration aux droits de succession dus à la Région wallonne pour les successions ouvertes avant le 1er janvier 2003, l'article 1er du décret entrepris crée une discrimination injustifiée entre les contribuables atteints par l'augmentation des taux des droits de succession « Entre toutes autres personnes » et la même catégorie d'ayants droit pouvant bénéficier, en vertu du décret du 27 mai 2004, d'un allègement considérable de la charge fiscale, pour des avoirs frauduleusement éludés aux droits de succession. Les critères de distinction entre les deux textes, à savoir la date à laquelle s'est ouverte la succession et le fait que les capitaux aient ou n'aient pas subi le régime fiscal qui devait leur être appliqué, sont dépourvus de toute justification légitime et raisonnable, de sorte que le législateur n'a pas respecté une cohérence minimale entre des textes votés sur un même objet, à un court intervalle de temps, et alors qu'aucune modification socio-économique ne s'est produite dans cette matière et dans cet intervalle.

A.15. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon rappelle que la déclaration libératoire unique n'est possible que pour les successions ouvertes avant le 1er janvier 2003, qui ont fait l'objet d'une déclaration avant le 1er juin 2003 ou dans le délai accordé par l'administration. Vu que c'est la date du décès qui détermine la législation applicable, la situation dénoncée par le requérant ne peut se réaliser dans les faits puisqu'il ne peut y avoir concurrence entre une déclaration de succession et une déclaration libératoire unique pour une même succession. Pour le surplus, le principe d'égalité ne peut être violé du simple fait que le législateur traite différemment une même catégorie de personnes dans deux législations successives, puisque le législateur peut revenir sur ses objectifs initiaux pour en poursuivre d'autres.

A.16. Dans son mémoire en réponse, le requérant précise qu'il n'a jamais affirmé qu'un héritier peut choisir au même moment entre la déclaration de succession et la déclaration libératoire unique, mais qu'il critique qu'au même moment, des héritiers se trouvant dans des situations absolument comparables soient traités différemment, sur la base de la seule date du décès. Le législateur poursuit donc au même moment deux objectifs

paradoxaux d'accentuation de la pression fiscal par le décret attaqué et d'allègement de la pression fiscale en vertu du décret du 27 mai 2004.

A.17. Dans son mémoire en réplique, le Gouvernement wallon rappelle que la législation applicable en matière de droits de succession est déterminée par la date du décès et non par celle du paiement des droits. On ne peut donc comparer des personnes auxquelles deux législations successives différentes s'appliquent, puisqu'on ne peut comparer que la charge fiscale à assumer par des personnes comparables au même moment.

Le cinquième moyen

A.18. Le cinquième moyen est pris de la violation des principes fondamentaux de l'union économique et monétaire sur laquelle repose la structure de l'Etat belge, et plus particulièrement de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Selon le requérant, en portant le taux des trois tranches supérieures du tarif « Entre toutes autres personnes » à, respectivement, 60, 80 et 90 p.c., la Région wallonne prend une mesure susceptible de conduire à des distorsions de marché et à des entraves à la libre circulation des personnes.

Si les réformes institutionnelles ont abouti progressivement à un morcellement du pouvoir de lever l'impôt, l'autonomie fiscale des entités fédérées connaît cependant des limites découlant, d'une part, de l'article 170, § 2, alinéa 1er, de la Constitution et, d'autre part, de l'ordre juridique supranational dont les règles fondamentales sont les quatre libertés de circulation - libertés de circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes - sans lesquelles ne peut exister une union économique et monétaire. Il ressort ainsi de la jurisprudence de la Cour d'arbitrage et de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 qu'un impôt ne peut, sous peine de remettre en cause la structure de l'Etat belge, qui repose sur une union économique et monétaire, entraver la libre circulation. Or, si certes une simple différence entre les taux d'imposition dans deux régions n'est pas constitutive en soi d'une entrave à la libre circulation des personnes, un taux d'imposition de 90 p.c. poussera le contribuable à la fraude et incitera de nombreux résidents wallons à s'établir dans une autre région. A cet égard, la Cour de justice des Communautés européennes a développé une jurisprudence très protectrice en matière de libre circulation des personnes, estimant que même une restriction de faible portée ou d'importance mineure à la liberté d'établissement était prohibée.

A.19. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon relève que la jurisprudence de la Cour d'arbitrage citée par le requérant concerne, d'une part, la compétence fiscale propre des régions (article 170, § 2, de la Constitution) et non la compétence fiscale dérivée et complémentaire en matière de droits de succession, fondée sur l'article 177 de la Constitution, et, d'autre part, les entraves à la libre circulation des biens et non des personnes.

Le risque qu'un grand nombre de personnes résidant en Wallonie s'établissent en dehors de celle-ci est une considération abstraite et une pure pétition de principe et un effet induit possible de tout changement fiscal. L'autonomie serait dépourvue de signification si le seul fait qu'il existe des différences de traitement entre destinataires de règles s'appliquant à une même matière dans les diverses communautés et régions était jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

En ce qui concerne la jurisprudence européenne citée par le requérant, outre le fait qu'il n'invoque pas les articles 39 à 48 du Traité C.E. dans son moyen, ces dispositions ne s'appliquent qu'en cas de différence de traitement entre ressortissants nationaux et ressortissants d'autres Etats membres et des disparités de barèmes d'imposition nationaux entre Etats membres ne contreviennent pas en elles-mêmes au Traité C.E.

- B -

Quant aux dispositions entreprises

B.1.1. L'article 1er du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession (ci-après : décret du 22 octobre 2003) remplace, pour ce qui concerne la Région wallonne, les deux dernières colonnes du tableau II de l'article 48 du Code des droits de succession, modifiées par le décret du 14 novembre 2001 et par l'arrêté du Gouvernement wallon du 20 décembre 2001, par ce qui suit:

« Entre toutes autres personnes :

[De EUR]	[à inclus EUR]	a %	b EUR
[0,01]	[12.500,00]	30	
[12.500,01]	[25.000,00]	35	3.750,00
[25.000,01]	[75.000,00]	60	8.125,00
[75.000,01]	[175.000,00]	80	38.125,00
[Au-delà de 175.000,00]		90	118.125,00 ».

B.1.2. L'article 2 du même décret remplace, pour ce qui concerne la Région wallonne, l'article 54, 1^o, du Code des droits de succession, modifié par la loi du 22 décembre 1989, par le décret du 14 novembre 2001 et par l'arrêté du Gouvernement wallon du 20 décembre 2001, par la disposition suivante :

« 1^o ce qui est recueilli par un héritier en ligne directe appelé légalement à la succession, ou entre époux, ou entre cohabitants légaux visés à l'article 48 :

- à concurrence de la première tranche de 12.500,00 EUR;
- à concurrence de la deuxième tranche de 12.500,01 EUR à 25.000,00 EUR, lorsque la part nette recueillie par cet ayant droit n'excède pas 125.000,00 EUR.

Le montant total exempté est augmenté, en faveur des enfants du défunt qui n'ont pas atteint l'âge de vingt et un ans, de 2.500,00 EUR pour chaque année entière restant à courir jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de vingt et un ans et, en faveur du conjoint ou du cohabitant légal survivant, de la moitié des abattements supplémentaires dont bénéficient ensemble les enfants communs.

Le montant total exempté, éventuellement augmenté, est imputé sur les tranches successives de la part nette soumise au droit de succession, en commençant par la plus basse; ».

B.1.3. Le décret du 22 octobre 2003 est entré en vigueur, en vertu de son article 3, au jour de sa publication au *Moniteur belge*, soit le 19 novembre 2003.

Quant à l'intérêt du requérant

B.2. Les dispositions attaquées ont pour effet, en ce qui concerne la Région wallonne, d'une part, d'augmenter le pourcentage des tarifs applicables aux trois dernières tranches des droits de succession « Entre toutes autres personnes » (article 1er) et, d'autre part, d'octroyer une exemption supplémentaire des droits de succession dus par un héritier en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux, lorsque la part nette recueillie par l'ayant droit n'excède pas 125.000 euros (article 2).

B.3. 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.4. A l'appui de son intérêt, le requérant invoque sa qualité de légataire universel, sans lien de parenté, d'alliance ou de cohabitation légale avec le défunt, d'une succession ouverte en Région wallonne après l'entrée en vigueur du décret entrepris, et dont le montant dépasse 175.000 euros.

B.5.1. Personnellement redevable des droits de succession dus sur les tranches les plus élevées du tarif applicable « Entre toutes autres personnes », le requérant peut être directement et défavorablement affecté par l'article 1er du décret du 22 octobre 2003.

En revanche, la seule qualité d'ayant droit soumis aux tranches les plus élevées du tarif applicable « Entre toutes autres personnes » ne permet pas au requérant de justifier d'un

intérêt à agir contre l'article 2 du décret du 22 octobre 2003, qui accorde une exemption supplémentaire aux héritiers en ligne directe, époux ou cohabitants légaux, lorsque leur part nette recueillie dans la succession n'excède pas 125.000 euros.

B.5.2. Le recours, en tant qu'il est dirigé contre l'article 2 du décret du 22 octobre 2003, est par conséquent irrecevable pour défaut d'intérêt.

La Cour limitera dès lors son examen aux seuls moyens dirigés contre l'article 1er du décret entrepris.

Quant au fond

B.6. L'examen de la conformité d'une disposition entreprise aux règles de compétence doit précéder l'examen de sa compatibilité avec les dispositions du titre II de la Constitution et avec les articles 170, 172 et 191 de celle-ci.

Quant aux règles répartitrices de compétences

En ce qui concerne le cinquième moyen

B.7. Le cinquième moyen est pris de la violation des principes fondamentaux de l'union économique et monétaire sur laquelle repose la structure de l'Etat belge, et plus particulièrement de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

En portant le taux des trois tranches supérieures du tarif « Entre toutes autres personnes » à, respectivement, 60, 80 et 90 p.c., l'article 1er du décret du 22 octobre 2003 serait susceptible de conduire à des distorsions de marché et à des entraves à la libre circulation des personnes, en incitant de nombreux résidents wallons à s'établir dans une autre région.

B.8.1. Il ressort de l'ensemble des textes qui découlent des révisions constitutionnelles de 1970, 1980 et 1988, et notamment des dispositions de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 - insérées par l'article 4, § 8, de la loi spéciale du 8 août 1988 -, que la structure de l'Etat belge repose sur une union économique et monétaire caractérisée par un marché intégré et l'unité de la monnaie.

Bien que l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 s'inscrive dans l'attribution de compétences aux régions en ce qui concerne l'économie, cette disposition traduit la volonté du législateur spécial de maintenir une réglementation de base uniforme de l'organisation de l'économie dans un marché intégré.

B.8.2. Si l'existence d'une union économique implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production, elle implique également la libre circulation des personnes entre les composantes de l'Etat.

B.9.1. Le décret du 22 octobre 2003 se fonde sur l'article 4, § 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, remplacé par l'article 6 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, en vertu duquel les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des droits de succession, qui constituent, en vertu de l'article 3, alinéa 1er, 4°, de la même loi spéciale, un impôt régional.

B.9.2. Puisque le législateur spécial a explicitement autorisé les régions à modifier le taux d'imposition des droits de succession, il peut en résulter que le montant de ces droits soit différent d'une région à l'autre. Pareille différence n'implique pas d'office une violation de l'union économique et monétaire.

B.9.3. Le fait que l'augmentation d'un impôt puisse avoir pour conséquence qu'une modification se produise dans le comportement d'un contribuable est un effet secondaire possible de toute taxe ou de toute augmentation ou réduction fiscale.

On ne peut cependant considérer qu'une augmentation du taux des droits de succession « Entre toutes autres personnes », envisagée hors du contexte de la politique fiscale globale d'une région, entraînera nécessairement un effet de délocalisation de la base imposable, en violation du principe de l'union économique et de l'unité monétaire.

B.9.4. En outre, afin de limiter le risque de concurrence fiscale, l'article 5, § 2, 4°, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, remplacé par l'article 7, 2°, de la loi spéciale du 13 juillet 2001 précitée, définit comme critère de localisation des droits de succession des habitants du Royaume « l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment de son décès », et précise que « si le défunt a eu son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès », les droits de succession se localisent « à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période ».

B.9.5. Compte tenu de ces éléments, l'augmentation des taux applicables « Entre toutes autres personnes », prévue par l'article 1er du décret du 22 octobre 2003, ne viole pas le principe de l'union économique et de l'unité monétaire.

B.9.6. Le cinquième moyen ne peut être accueilli.

En ce qui concerne le troisième moyen

B.10. Le troisième moyen est pris de la violation des règles répartitrices de compétences, plus particulièrement de l'article 39 de la Constitution et des articles 1er, 6, 7, 8 et 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Le taux marginal de 90 p.c. constituerait une mesure équipollente à la création d'une « réserve héréditaire » au profit de la Région wallonne, qui s'attribuerait une quotité du patrimoine à ce point disproportionnée qu'on devrait considérer qu'elle s'attribue *de facto* la qualité d'héritier réservataire, alors qu'aucune disposition n'habilite les régions à modifier les règles légales relatives aux réserves héréditaires.

B.11.1. La réserve héréditaire est une institution qui protège, de manière légale et impérative, certains héritiers désignés par la loi en leur attribuant une part minimale de la succession *ab intestat*. Les héritiers réservataires sont ainsi protégés contre les actes à titre gratuit - libéralités et legs - du *de cuius*, mais restent tenus des dettes successorales, comme tout héritier. La notion de réserve traduit ainsi un devoir impératif de solidarité à charge du défunt à l'égard de certains membres de sa famille proche.

B.11.2. Les droits de succession sont un impôt qui naît au décès d'un habitant du Royaume et qui est levé sur la valeur de l'universalité des biens transmis par héritage, déduction faite des dettes. En tant qu'impôt, les droits de succession impliquent une conception politique déterminée de transmission d'un patrimoine, et, dans l'état actuel de la législation, sont fixés en fonction du lien affectif que permet de présumer le lien de parenté, d'alliance ou de cohabitation légale avec le défunt.

B.11.3. Il résulte des différences intrinsèques entre ces deux institutions, qui poursuivent des objectifs distincts et ne peuvent donc être confondues, que les droits de succession, même si leur montant est élevé, ne peuvent aucunement être assimilés à des réserves héréditaires au profit du législateur qui en détermine le taux. Par conséquent, l'augmentation des taux applicables « Entre toutes autres personnes », prévue par l'article 1er du décret du 22 octobre 2003, ne viole pas les règles répartitrices de compétences invoquées au moyen.

B.11.4. Le troisième moyen ne peut être accueilli.

Quant au principe d'égalité et de non-discrimination

En ce qui concerne le premier moyen

B.12.1. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Compte tenu des B.5.1 et B.5.2, la Cour limitera son examen à la première branche du moyen.

B.12.2. En portant le taux du tarif des droits de succession applicable « Entre toutes autres personnes » de 50 à 60 p.c. pour la tranche de 25.000,01 à 75.000 euros, de 65 à 80 p.c. pour la tranche de 75.000,01 à 175.000 euros et de 80 à 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros, l'article 1er du décret entrepris aggraverait la pression fiscale atteignant l'ayant droit sans lien de parenté ou de cohabitation légale avec le défunt à tel point qu'elle ne respecterait plus le principe de la capacité contributive du contribuable, ce qui créerait une discrimination entre les ayants droit recueillant un émolument net supérieur à 25.000 euros.

B.13.1. 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.13.2. Le décret du 22 octobre 2003 vise à « octroyer un régime préférentiel aux petites et moyennes successions » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2002-2003, DOC 520/1, p. 2), « où les enfants se partagent l'actif laissé par un de leurs parents et où le conjoint ou le cohabitant survivant vient également à la succession » (*ibid.*, p. 3), en ajoutant, à l'exemption existante, une exemption des droits de succession sur la tranche de 12.500,01 euros à 25.000 euros pour les ayants droit dont la part nette ne dépasse pas 125.000 euros. L'article 1er du décret du 22 octobre 2003 a pour but de « compenser cette exemption par une augmentation des taux applicables aux successions relatives ' Entre toutes autres personnes ' » (*ibid.*, p. 2). Il a été

observé, au cours des travaux préparatoires, que cette augmentation des taux ne s'appliquait qu'aux tranches nettes par héritier supérieures à 25.000 euros (*ibid.*, p. 2).

B.13.3. Sans qu'il soit nécessaire d'établir une adéquation parfaite entre les montants respectifs - par essence fluctuants - de l'exemption supplémentaire et de l'augmentation des trois tranches supérieures du tarif « Entre toutes autres personnes », le législateur décréteil a pu, du moins en théorie, raisonnablement considérer que cette nouvelle recette fiscale pourrait compenser le coût fiscal de l'exemption complémentaire.

Le législateur décréteil a donc pu décider de favoriser certaines petites et moyennes successions et d'instaurer, dans un objectif de neutralité budgétaire, une augmentation des taux applicables à la seule catégorie « Entre toutes autres personnes ».

B.13.4. Au regard de ces objectifs, la modification des tarifs applicables « Entre toutes autres personnes » est pertinente.

Même s'ils sont très élevés - et sous réserve du taux de 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros, qui fait l'objet du deuxième moyen -, 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 sont pas disproportionnés puisque ces héritiers ne faisaient pas partie de la famille du défunt et peuvent être présumés ne pas avoir de lien suffisant avec le patrimoine familial qu'il transmet à son décès.

B.13.5. Le premier moyen ne peut être accueilli.

En ce qui concerne le deuxième moyen

B.14. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus conjointement avec son article 16 et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Un taux d'imposition de 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros serait manifestement confiscatoire et priverait donc sans indemnité, en violation du principe d'égalité et de non-discrimination, une catégorie de contribuables de leur droit de propriété, sans que cette privation soit raisonnablement justifiée. Ce taux de 90 p.c., qui serait le plus élevé en Europe, aboutirait dans les faits à une confiscation pure et simple, car la combinaison d'un seuil bas (175.000 euros) et d'un taux exorbitant (90 p.c.) créerait le risque réel d'appauvrissement du patrimoine personnel de l'ayant droit. Celui-ci courrait le risque de devoir déboursier au-delà de 100 p.c. de l'émolument dont il a hérité lorsque l'actif successoral se compose de biens qui ne sont pas immédiatement liquides et réalisables et dont la valeur peut fluctuer de manière importante et rapide, ce qui serait de nature à le faire hésiter quant à l'acceptation de la succession.

B.15.1. La fixation de taux élevés en matière de droits de succession est de nature à affecter le droit du testateur de disposer de son bien que lui reconnaît l'article 544 du Code civil. Elle peut rendre impossible le legs à une personne à revenus modestes d'un immeuble ou d'un bien indivisible puisque cette personne devra nécessairement s'en défaire pour acquitter les droits de succession avec le risque de ne pouvoir le vendre à un prix suffisant dans le délai légal de paiement des droits de succession.

B.15.2. L'obligation pour le légataire de s'acquitter de droits élevés est également de nature à porter atteinte au respect des biens garanti par l'article 1er du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Selon cette disposition, la protection du droit de propriété « ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

Même si le législateur fiscal dispose d'une ample marge d'appréciation, une imposition peut revêtir un caractère disproportionné portant une atteinte injustifiée au respect des biens si elle rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens (C.E.D.H., *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, 23 février 1995; *s.a. Dangeville c. France*, 16 avril 2002 et *s.a. Cabinet Diot et s.a. Gras Savoye c. France*, 16 avril 2002; *Buffalo SRL en liquidation c. Italie*, 3 juillet 2003). Par ailleurs, il est également admis que les droits perçus à l'égard de biens immobiliers hérités peuvent porter atteinte aux droits garantis par l'article 1er du Premier Protocole additionnel précité (*Jokela c. Finlande*, 21 mai 2002).

B.15.3. Si, pour les motifs exprimés en B.12 et B.13, le législateur décréteil a pu raisonnablement accroître la progressivité de l'impôt pour favoriser les petites et moyennes successions tout en respectant l'objectif budgétaire qu'il s'était fixé, il convient d'examiner si un taux de 90 p.c., applicable pour la tranche supérieure à 175.000 euros, n'est pas de nature à porter une atteinte disproportionnée au droit d'une catégorie de personnes au respect de leurs biens.

B.15.4. Il peut se concevoir que, accessoirement à l'objectif fiscal qu'il poursuit, le législateur s'efforce d'influencer dans certaines matières le comportement des contribuables, ce qui peut justifier un taux particulièrement élevé d'imposition. Il en est ainsi, par exemple, de taxes qui veulent dissuader le consommateur d'utiliser des produits jetables ou préjudiciables à l'environnement (voir en ce sens les arrêts n^{os} 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 en matière d'écotaxes), qui visent à pénaliser des comportements illicites (voir les arrêts n^{os} 44/2000, 28/2003 et 72/2004 en matière de commissions secrètes) ou qui tendent à freiner des activités tolérées mais nuisibles (voir l'arrêt n^o 100/2001 en matière de jeux et paris).

B.15.5. En l'espèce, il n'apparaît pas que le législateur décréteil ait considéré que le vœu d'un testateur de gratifier des personnes qui lui sont chères mais qui n'ont pas de lien suffisant de parenté ou d'alliance avec lui constitue un comportement illégitime. Si, dans la matière des

droits de succession, il peut être admis que le législateur favorise, par des taux avantageux, des parents ayant un lien d'affection présumée avec le défunt (voir en ce sens les arrêts n^{os} 128/98, 82/99 et 66/2004), il ne s'ensuit pas qu'il ne devrait avoir aucun égard aux liens d'affection dont une disposition testamentaire établit la réalité.

B.15.6. En l'espèce, le législateur décretaal a porté une atteinte disproportionnée à la fois au droit du testateur de disposer de ses biens et aux espérances légitimes qu'a le légataire de les recueillir, en fixant un taux qui est sans commune mesure avec les droits fiscaux exigés pour d'autres formes de transferts de propriété et avec ceux qui frappent d'autres catégories d'héritiers.

S'il relève des choix politiques du législateur fiscal d'appliquer des taux différents aux différents impôts et de taxer différemment les catégories d'héritiers, il est manifestement disproportionné d'appliquer, en matière de droits de succession, un taux dont aucun objectif propre à la catégorie de contribuables visée ne justifie qu'il soit aussi élevé, en n'ayant égard qu'à l'objectif budgétaire poursuivi.

B.15.7. En ce qu'il porte au-delà de 80 p.c. le taux applicable à la tranche supérieure à 175.000 euros, l'article 1er du décret attaqué n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et doit être annulé dans cette mesure.

En ce qui concerne le quatrième moyen

B.16. Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Selon le requérant, alors que le décret wallon du 27 mai 2004 « rendant applicables aux impôts régionaux les conséquences de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique » (ci-après : décret du 27 mai 2004) s'applique aux successions ouvertes avant le 1er janvier 2003, l'article 1er du décret entrepris créerait une discrimination entre les contribuables atteints par l'augmentation des taux des droits de succession « Entre toutes

autres personnes » et la même catégorie d'ayants droit pouvant bénéficier, en vertu du décret du 27 mai 2004, d'un allègement considérable de la charge fiscale, pour des avoirs frauduleusement soustraits aux droits de succession. Le législateur décrétoal n'aurait ainsi pas respecté une cohérence minimale entre des textes votés sur un même objet, à un court intervalle de temps et alors qu'aucune modification socio-économique ne s'est produite dans cette matière et dans cet intervalle.

B.17.1. La loi du 31 décembre 2003 a instauré un système de déclaration libératoire unique permettant à des personnes physiques qui ont bénéficié de sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui n'ont pas été repris dans une comptabilité ou une déclaration obligatoires en Belgique, jusqu'au 31 décembre 2004, de déclarer ces sommes, capitaux ou valeurs mobilières. Après le paiement d'une contribution de 6 p.c. ou de 9 p.c., selon que les avoirs font ou non l'objet d'un investissement, les sommes, capitaux ou valeurs mobilières déclarés sont réputés de manière irréfutable avoir fait définitivement l'objet de tous impôts. Les travaux préparatoires de cette loi font apparaître que celle-ci visait exclusivement la régularisation des impôts fédéraux (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 4, et DOC 51-0353/005, p. 119). La Région wallonne a toutefois conclu avec l'Etat fédéral un accord de coopération par lequel elle s'est engagée à prendre « les mesures législatives nécessaires afin d'étendre le caractère libératoire de la déclaration unique aux impôts régionaux dès le 1er janvier 2004 » (*Moniteur belge*, 25 juin 2004, deuxième édition).

Ainsi, « dans le but de mettre en place un système de déclaration libératoire unique cohérent applicable à tous les impôts, tant fédéraux que régionaux, et pour harmoniser leurs initiatives législatives en la matière, l'autorité fédérale et les Régions ont conclu des accords de coopération bilatéraux relatifs à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique, sur la base de l'article 92*bis*, § 1er, alinéa 1er, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2003-2004, DOC 701/1, p. 2).

Afin de mettre en œuvre cet accord de coopération, le décret du 27 mai 2004 « vise dès lors à étendre cet effet libératoire à l'ensemble des impôts régionaux ressortissant [à] la

compétence de la Région wallonne » (*ibid.*, p. 3), par « un décret régional autonome » (*ibid.*, p. 3).

B.17.2. L'article 4, § 1er, du décret du 27 mai 2004 dispose :

« Pour ce qui concerne les droits de succession pour lesquels la Région wallonne est compétente en vertu de l'article 3, 4°, de l'article 4, § 1er, et de l'article 5, § 2, 4°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, par dérogation aux articles 1er à 3, la déclaration prévue à l'article 1er est sans effet en ce qui concerne les droits de succession dus sur les sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui font partie de la succession d'un habitant du Royaume ou qui sont censés en faire partie, dans les cas suivants :

1° la succession est ouverte après le 31 décembre 2002;

2° la succession, ouverte avant le 1er janvier 2003, n'a pas fait l'objet d'une déclaration de succession introduite avant le 1er juin 2003 ou dans le délai sur lequel l'administration a marqué son accord par écrit avant cette date ».

Cette disposition « tend à exclure, en matière de droits de succession, que les héritiers d'un habitant du Royaume puissent opter, du fait de l'entrée en vigueur de cette loi, pour une déclaration libératoire unique au lieu d'une déclaration de succession complète » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2003-2004, DOC 701/1, p. 4).

B.17.3. En vertu de l'article 4, § 1er, du décret du 27 mai 2004, une succession ouverte après le 31 décembre 2002 ne peut donc bénéficier des effets de la déclaration libératoire unique.

En vertu de son article 3, le décret du 22 octobre 2003 est entré en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*, soit le 19 novembre 2003.

B.17.4. La date d'ouverture d'une succession constitue un critère pertinent pour déterminer le champ d'application temporel de législations en matière de droits de succession.

Si les objectifs poursuivis par les décrets du 22 octobre 2003 et du 27 mai 2004 - rappelés respectivement en B.13.2 et B.17.1 - sont différents, ils ne sont cependant pas inconciliables, puisqu'une même succession ne peut être soumise concomitamment à ces deux décrets.

B.17.5. Ne sont dès lors pas comparables la situation dans laquelle se trouve le requérant soumis au décret entrepris et celle qui résulte de l'application du décret du 27 mai 2004 précité.

B.17.6. Le quatrième moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 1er du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession en ce qu'il porte au-delà de 80 p.c. le taux des droits de succession.

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 22 juin 2005.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens