



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 77.069/4
du 14 octobre 2024

sur

un avant-projet de décret de la Région wallonne
‘instaurant un taux réduit de droits d’enregistrement
pour l’acquisition d’une habitation propre et unique
et portant des dispositions fiscales diverses’

Le 13 septembre 2024, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre-Président et Ministre du Budget, des Finances et du Bien-être animal du Gouvernement wallon à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique et portant des dispositions fiscales diverses'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 14 octobre 2024. La chambre était composée de Bernard BLERO, président de chambre, Géraldine ROSOUX et Dimitri YERNAULT, conseillers d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Philippe DE BRUYCKER, assesseurs, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

Le rapport a été présenté par Xavier MINY et Clément PESESSE, auditeurs adjoints.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 14 octobre 2024.

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet[‡], à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations suivantes.

FORMALITÉS PRÉALABLES

1. Comme l'a indiqué le délégué du Ministre-Président, l'avis du Conseil de la fiscalité et des finances de Wallonie, qui doit être recueilli en application de l'article 2, § 2, a), du décret du 22 juillet 2010 'créant un Conseil de la fiscalité et des finances de Wallonie', et l'avis du Ministre fédéral des Finances sur l'applicabilité technique des dispositions envisagées, qui doit être recueilli en application de l'article 5, § 3, alinéa 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', ont été sollicités parallèlement à la saisine de la section de législation.

2. Par ailleurs, pour ce qui concerne le chapitre 3 de l'avant-projet, l'article 5/7, alinéa 1^{er}, première phrase, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose :

« Les projets et les propositions d'une règle visée à l'article 134 de la Constitution qui règlent des matières visées à l'article 5/6 sont, selon le cas avant dépôt devant le parlement concerné ou après approbation par la commission compétente du parlement concerné, communiqués, pour avis concernant l'applicabilité technique, au gouvernement fédéral, aux autres gouvernements régionaux et, pour avis concernant le principe visé à l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er}, 1^o, à la Cour des comptes ».

3. L'avis du Conseil de la fiscalité et des Finances de Wallonie ainsi que celui du ministre fédéral des Finances sur l'applicabilité technique des dispositions de l'avant-projet ont été communiqués à la section de législation en date du 11 octobre 2024.

Il en va de même de l'avis donné par la Cour des comptes en date du 9 octobre 2024.

En revanche, les avis des régions prévus par l'article 5/7, alinéa 1^{er}, première phrase, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 ont été sollicités mais n'ont pas été communiqués à la section de législation.

[‡] S'agissant d'un avant-projet de décret, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

L'auteur de l'avant-projet veillera au bon accomplissement de l'ensemble des formalités préalables obligatoires. Si, à la suite de cet accomplissement, le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications sur des points autres que de pure forme et ne résultant pas des suites réservées au présent avis, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à nouveau à l'avis de la section de législation conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées 'sur le Conseil d'État'.

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET

Article 2

L'article 27^{ter}, alinéa 7, en projet du Code des droits de succession prévoit la publication des montants adaptés des forfaits établis aux précédents alinéas au *Moniteur belge* par « le Service public de Wallonie Finances » qui doit en outre reprendre cette information sur son site Internet.

La section de législation a rappelé à de nombreuses reprises ¹ que les articles 20, 68, 69 et 87, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' s'opposent à ce que le législateur décrète attribue directement certaines missions d'exécution à un ministre ou à l'administration. Il appartient en effet au pouvoir exécutif de régler le fonctionnement et l'organisation de ses services.

Le décret doit habiliter le Gouvernement à effectuer les différentes tâches visées, celui-ci pouvant ensuite les déléguer, dans les limites de ce que les règles en matière de délégation autorisent.

La disposition sera revue sur ce point.

Article 7

1. L'article 7 rétablit dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, un article 44^{bis}, qui dispose :

« § 1^{er}. Le droit est réduit à 3 p.c. en cas d'acquisition à titre onéreux, par une ou plusieurs personnes physiques, de la totalité en pleine propriété d'un immeuble affecté ou destiné en tout ou en partie à l'habitation en vue d'y établir leur résidence principale [...] ».

¹ Voir notamment l'avis 52.290/2 donné le 19 novembre 2012 sur un avant-projet devenu le décret du 28 février 2013 'portant diverses dispositions statutaires en matière d'enseignement organisé par la Communauté française', *Doc. parl.*, Parl. Comm. fr., 2012-2013, n° 453/1, pp. 57-69 et l'avis 53.761/2/V donné le 11 septembre 2013 sur un avant-projet devenu le décret du 21 novembre 2013 'organisant divers dispositifs scolaires favorisant le bien-être des jeunes à l'école, l'accrochage scolaire, la prévention de la violence à l'école et l'accompagnement des démarches d'orientation scolaire', *Doc. parl.*, Parl. Comm. fr., 2013-2014, n° 554/1, pp. 88-98.

L'exposé des motifs indique que la réforme des droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique représente « l'une des mesures fiscales majeures que le Gouvernement entend concrétiser sous cette législature », en « orient[ant] des moyens conséquents vers une politique poussée d'aide à l'acquisition d'une habitation propre et unique » :

« Dès le 1^{er} janvier 2025, le taux des droits d'enregistrement applicables à la mutation de biens immobiliers destinés à devenir l'habitation propre et unique sera ainsi réduit à 3 % en lieu et place du taux ordinaire de 12,5 %.

Parallèlement à l'introduction de ce taux réduit à 3 %, les divers régimes fiscaux plus favorables que le taux ordinaire qui coexistaient jusqu'à présent de façon éparses dans la législation seront supprimés ».

La mesure vise à « aider ponctuellement les ménages à devenir propriétaires via l'octroi d'un avantage fort et unique au moment où ils en ont le plus besoin, c'est-à-dire lors de l'achat » et a aussi « vocation, comme pour les avantages actuels, à suivre les évolutions de la vie des acquéreurs », ainsi qu'à « permettre, tant aux vendeurs qu'aux acquéreurs, d'anticiper les obligations de rénovation dans le cadre des transactions immobilières ». Par ailleurs, « la mise en œuvre du nouveau taux réduit n'est pas compensée par un taux majoré en cas d'acquisition de biens immobiliers au-delà de la première habitation en propriété », afin de « ne pas décourager les investisseurs immobiliers souhaitant louer leurs biens », « de manière à assurer le droit au logement décent garanti par la Constitution ».

Selon le commentaire de l'article :

« La présente disposition a pour objectif d'introduire un taux fortement réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique afin de permettre à un maximum de citoyens d'accéder à la propriété d'un bien d'habitation. Ceux-ci se verront appliquer dès le 1^{er} janvier 2025 un tarif de droits nettement moindre qu'actuellement, à savoir un taux de 3 % au lieu de 12,5 %.

Il est ainsi inséré un nouvel article 44*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe qui instaure une dérogation au droit ordinaire de 12,5 %, inscrit à l'article 44 du même Code et applicable aux transmissions à titre onéreux de biens immeubles ».

2. Concernant le principe d'égalité en matière fiscale, la Cour constitutionnelle a jugé ce qui suit :

« B.4.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

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

B.4.2. L'article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.3. Il appartient au législateur d'établir le taux de l'impôt et les éventuelles exonérations. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

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

En outre, le législateur fiscal ne peut pas prendre en compte les particularités de chaque cas d'espèce. Il peut appréhender leur diversité de manière approximative et simplificatrice »².

3. Le choix du législateur décrétoal de réduire le taux des droits d'enregistrement de manière uniforme à 3 % pour l'acquisition d'une habitation propre et unique poursuit l'objectif légitime de « permettre à un maximum de citoyens d'accéder à la propriété d'un bien d'habitation ». Une telle mesure relève de la large marge d'appréciation dont dispose le législateur en la matière.

4. Le législateur décrétoal ne pourrait cependant, sans méconnaître les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, traiter de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

En l'espèce, la réduction à un taux unique de 3 % s'applique de manière uniforme à l'ensemble des contribuables répondant aux conditions prévues par l'article 44bis en projet et tend à favoriser de manière identique leur accès à la propriété d'un bien d'habitation propre et unique, conformément au but légitime poursuivi.

² C.C., 16 mars 2023, n° 46/2023, B.4.1 à B.4.3. Sur la large marge d'appréciation dont dispose le législateur en matière fiscale, voir aussi C.C., 20 juin 2024, B.15.4 ; C.C., 8 février 2024, n° 21/2024, B.4.2. Sur l'appréhension, par le législateur fiscal, de la diversité des situations de manière approximative et simplificatrice, voir aussi C.C., 19 octobre 2023, n° 141/2023, B.8 ; C.C., 3 octobre 2024, n° 106/2024, B.9.

Prise isolément, une telle mesure ne peut être considérée comme susceptible de soulever une critique au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, tels qu'ils sont interprétés de la manière rappelée au point 2. En effet, il n'apparaît pas qu'une pareille mesure induise un traitement moins favorable au détriment d'une catégorie des contribuables précités se trouvant, au regard de cette mesure, dans une situation « essentiellement différente » de celle d'une autre catégorie de contribuables. Le cas échéant, la mesure ne serait susceptible de poser une question sous l'angle des dispositions constitutionnelles précitées qu'en considération de ses effets futurs, qui s'inscriraient éventuellement dans un ensemble de mesures fiscales et qui permettraient de discerner des catégories de personnes qui, quoique se trouvant dans des situations essentiellement différentes au regard d'un taux unique de 3 % et de son objectif de favoriser l'accès de tous à la propriété, seraient cependant traitées de manière identique, sans qu'apparaisse de justification raisonnable au traitement défavorable qui en résulterait dans les faits.

5.1. En revanche, l'article 44*bis* en projet soulève d'ores et déjà des questions au regard du respect des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, tels qu'ils sont interprétés ci-avant, s'agissant de deux exclusions qu'il prévoit pour le bénéfice du taux réduit et des différences de traitement qui en découlent.

5.2. Tout d'abord, selon l'exposé des motifs, « [l']acquisition conjointe par une personne physique et une personne morale fait toujours obstacle à l'application de la réduction, même pour la personne physique ». Cette exclusion absolue vaut même si la personne physique affecte le bien acquis à son habitation (par exemple une personne qui achète une maison en copropriété avec la société qui véhicule l'exercice de sa profession).

Par contraste, l'article 44*bis*, § 2, 1^o, alinéa 2, en projet prévoit :

« En cas d'acquisition par plusieurs acquéreurs, la possession de la totalité en pleine propriété d'un immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation dans le chef d'un ou plusieurs acquéreurs ne fait pas obstacle à l'octroi du tarif réduit à concurrence des parts indivises acquises par les autres acquéreurs ».

En cas d'acquisition par plusieurs personnes physiques, l'exclusion du bénéfice du taux réduit dans le chef d'un acquéreur n'empêche par l'octroi du tarif réduit aux autres acquéreurs à concurrence de leur part dans l'indivision. L'exposé des motifs le confirme :

« Autrement dit, si l'un possède déjà une habitation et l'autre pas, ce dernier peut bénéficier du taux réduit ».

Il en découle une différence de traitement entre des personnes physiques qui acquièrent une habitation en indivision avec une autre personne qui se trouverait exclue du bénéfice du taux réduit de 3 %, selon que cette « autre personne » est une personne physique ou une personne morale : dans le premier cas, le taux réduit pourra s'appliquer, alors que, dans le second cas, cette application est *de plano* exclue. Or, il n'apparaît pas en quoi les catégories de personnes à l'égard desquelles la différence de traitement est ainsi établie se trouveraient dans des situations essentiellement différentes au regard du bénéfice du taux réduit.

5.3. Ensuite, l'article 44bis, § 2, 1^o, alinéa 1^{er}, en projet prévoit que l'octroi du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes :

« l'acquéreur ne peut, à la date du document donnant lieu à la perception du droit d'enregistrement proportionnel, posséder la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation »

et

« s'il y a plusieurs acquéreurs, ils ne peuvent posséder conjointement à la date précitée la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation ».

Ne sont dès lors pas exclus du bénéfice du taux réduit prévu par la disposition en projet les acquéreurs qui, seuls ou conjointement, sont titulaires d'un droit réel démembré, même portant sur la totalité d'un autre immeuble destiné en tout ou partie à l'habitation, ni les acquéreurs qui seraient propriétaires en indivision d'un autre immeuble si les autres copropriétaires ne participent pas à l'acquisition du nouvel immeuble susceptible de bénéficier du taux réduit.

Il en découle que des acquéreurs sont traités de manière différente selon que, préalablement à l'acquisition d'un bien propre et unique auquel pourrait s'appliquer le taux réduit, ils sont seuls titulaires de la totalité en pleine propriété d'un autre immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation ou uniquement titulaires d'une part indivise ou démembrée de la propriété d'un autre immeuble : dans le premier cas, cet acquéreur ne pourra pas bénéficier du taux réduit sauf s'il cède la totalité de sa pleine propriété endéans les trois ans conformément à l'article 44bis, § 3, en projet, alors que, dans le second cas, cet acquéreur en bénéficiera pour autant qu'il n'acquière pas le nouvel immeuble avec les acquéreurs avec lesquels il est titulaire de la pleine propriété d'un immeuble destiné en tout ou en partie à l'habitation³. Or, il n'apparaît pas en quoi les catégories de personnes à l'égard desquelles la différence de traitement est ainsi établie se trouveraient dans des situations essentiellement différentes au regard du bénéfice du taux réduit.

³ En guise d'illustration, il en résulte qu'une personne, propriétaire en pleine propriété de son habitation où elle vit avec une autre personne, ne pourra en principe pas bénéficier du taux réduit pour l'acquisition en pleine propriété d'une nouvelle habitation familiale. Pour pouvoir bénéficier du taux réduit, l'acquéreur devra respecter les autres conditions figurant au paragraphe 2 et, conformément au paragraphe 3, « céder à titre onéreux ou à titre gratuit la totalité en pleine propriété du premier immeuble au plus tard dans les trois ans à compter de la date du document [donnant lieu à la perception du droit d'enregistrement proportionnel] ». En revanche, une autre personne, copropriétaire de son habitation, pourra en principe bénéficier du taux réduit pour l'acquisition en pleine propriété d'une nouvelle habitation familiale, sans devoir revendre l'immeuble initial. Il devra certes respecter les autres conditions figurant au paragraphe 2, notamment celle de faire de l'immeuble acquis sa résidence principale, mais ne se verra pas obliger de céder ou vendre sa part dans l'immeuble indivis.

5.4. Même si, « en matière fiscale, la diversité des situations doit nécessairement être appréhendée au moyen de catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplificatrice et approximative »⁴, les deux différences de traitement décrites aux points 5.2. et 5.3. concernent des catégories de personnes largement définies.

L'auteur de l'avant-projet doit être en mesure de justifier⁵ – le cas échéant en complétant utilement le commentaire des articles – les deux différences de traitement précitées et d'exposer en quoi la mesure n'a pas d'effets disproportionnés au regard de l'objectif poursuivi en l'espèce par l'instauration du taux réduit, à savoir l'objectif de « permettre à un maximum de citoyens d'accéder à la propriété d'un bien d'habitation ».

6. À l'article 44*bis*, § 1^{er}, première phrase, en projet, il convient de mentionner le « droit fixé à l'article 44 ».

7. La notion de possession mentionnée à l'article 44*bis*, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet est une notion juridique technique, qui est dorénavant définie à l'article 3.18, alinéa 1^{er}, du Code civil comme suit :

« La possession est l'exercice de fait d'un droit, comme si l'on en était titulaire, soit par soi-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers ».

Il ne découle ni de l'exposé des motifs ni du commentaire des articles que l'auteur de l'avant-projet a voulu viser la notion d'exercice de fait du droit de propriété, par opposition à la titularité juridique.

Interrogé à ce sujet, le délégué du Ministre-Président a précisé :

« Tout d'abord, il convient de préciser qu'il s'agit exactement de la notion actuelle de l'article 46*bis* du Code des droits d'enregistrement, laquelle est pratiquée depuis 2018 par le SPF Finances et pour laquelle aucun souci d'application ne nous a été relayé ».

Cette formulation est, en effet, présente dans l'article 46*bis* depuis son insertion d'origine par le décret de la Région wallonne du 13 décembre 2017 'portant diverses modifications fiscales'.

⁴ C.C., 3 octobre 2024, n° 106/2024, B.9.

⁵ Interrogé au sujet de la justification de la différence de traitement décrite au point 5.3, le délégué du Ministre-Président a indiqué ce qui suit : « Concernant la question relative à l'acquéreur bénéficiant du 3 % qui sortirait d'une copropriété dans laquelle il aurait éventuellement déjà bénéficié également du taux de 3 %, il convient de préciser que l'objectif de la mesure est de permettre une évolution de la vie et donc de pouvoir éventuellement rebénéficier des 3 % sur un bien ultérieur. La condition de ne pas déjà bénéficier de la totalité d'une pleine propriété d'une habitation sera respectée dans ce cas, alors qu'elle ne le sera pas si l'acquéreur avait acquis, non pas une indivision dans une grande propriété (non scindée en différents biens), mais bien la totalité en pleine propriété d'un appartement dans un complexe immobilier de taille identique. Il s'agit selon nous clairement de situation juridique différente ». La justification ainsi fournie ne peut, à l'estime de la section de législation, être considérée comme suffisante.

Cependant, ce décret est antérieur à l'entrée en vigueur de l'article 3.18 du Code civil. L'emploi de termes techniques, sans intention dans le chef de l'auteur de l'avant-projet de leur attribuer le sens tel que défini par le Code civil, est potentiellement générateur d'incertitude et, partant, d'insécurité juridique.

L'ensemble de la disposition sera revu à la lumière de cette observation.

Article 25

Concernant cette disposition, le délégué du Ministre-Président a précisé :

« Concernant la mesure de l'article 25 du projet, la volonté exprimée est clairement d'interdire la possibilité de cumul du chèque habitat et des 3 % sur le même bien immobilier. Le cas principal qui sera concerné par une date d'emprunt antérieure (soit encore en 2024 avant la suppression du chèque habitat) à l'acte authentique (passé en 2025 avec bénéfice du taux de 3 %), est celui d'une reprise d'encours en 2024 sur le crédit d'un ancien bien (à revendre) pour financer l'acquisition du nouveau bien en 2025, avec transfert d'hypothèque. Dans ce cas, il n'y aura pas d'acte authentique pour le crédit hypothécaire et la date de référence pour le chèque habitat sera alors celle de la convention sous seing privé avec l'organisme bancaire. Suite à un contact avec l'administration en charge du service, il appert qu'il serait intéressant de mieux préciser dans le dispositif cette volonté de viser le même bien immobilier pour cette règle de non-cumul, ainsi que d'expliquer plus en avant le cas dans le commentaire des articles (en reprenant notamment l'exemple donné ci-avant). De plus, les différents cas de cumul du chèque habitat sur un ancien bien (à revendre dans les 3 ans) et du bénéfice des 3 % sur le nouveau bien seront également précisés dans le commentaire afin de lever tout ambiguïté sur le sujet ».

Conformément à la réponse du délégué du Ministre-Président, le dispositif et le commentaire de l'article seront revus.

Article 27

1. L'article 1^{er} de l'avant-projet dispose :

« Dans l'article 17, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession, modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 13 juillet 2001, le mot 'immeubles' est remplacé par le mot 'biens' ».

Selon le commentaire de l'article, cette disposition vise à adapter l'article 17 du Code des droits de succession afin de tenir compte de l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 80/2021 du 3 juin 2021 dans lequel la Cour a dit pour droit que

« l'article 17 du Code des droits de succession, avant son abrogation, en ce qui concerne la Région flamande, par l'article 5.0.0.0.1, 4°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il ne prévoit pas que les contribuables qui recueillent, dans la succession d'un résident en Belgique, des biens mobiliers détenus à l'étranger peuvent voir le droit de succession exigible en Belgique, qui frappe ces biens être réduit jusqu'à concurrence du montant de l'impôt de succession prélevé dans le pays où ces biens sont détenus ».

Le commentaire précise également :

« Par sa décision du 3 mars 2023 (publié le 6 décembre 2023), l'Administration générale de la documentation patrimoniale a considéré qu'en attendant le changement de législation en Région wallonne, il lui incombait d'appliquer l'arrêt précité pour toute les déclarations (primitives ou complémentaires) déposées après le 3 juin 2021 (date de l'arrêt).

La disposition commentée adapte, dès lors, l'article 17 du Code des droits de succession afin de permettre l'imputation de l'impôt étranger relatif à des biens mobiliers dans les mêmes conditions que celles actuellement en vigueur pour les biens immobiliers. Il est désormais fait référence au concept générique de 'biens', lequel vise à la fois les biens meubles et immeubles, et il est ainsi levé toute discrimination selon la nature des biens successoraux étrangers ».

2. L'article 27, alinéa 1^{er}, de l'avant-projet dispose :

« L'article 1^{er} s'applique à tous les décès survenus à compter du 3 juin 2021. Les droits, intérêts et amendes perçus avant le 1^{er} janvier 2025 en contravention avec l'article 17 du Code des droits de succession tel que modifié par l'article 1^{er}, sont restituables moyennant le dépôt d'une déclaration indiquant le fait donnant lieu à restitution auprès du bureau Sécurité juridique qui détient la déclaration de succession, dans un délai de deux ans à compter du 1^{er} janvier 2025 ».

Le commentaire de l'article précise à cet égard :

« L'article 1^{er} du présent décret instituant l'imputation des droits de succession payés à l'étranger sur le patrimoine mobilier, est applicable à tous les décès survenus à compter du prononcé de l'arrêt de la Cour constitutionnelle déclarant l'article 17 du Code des droits de succession inconstitutionnel, soit le 3 juin 2021. À titre transitoire, et afin de garantir les droits des redevables concernés qui pourraient ne plus être en capacité de demander une restitution en vertu de l'article 134, 1°, du même Code, il est nécessaire de prévoir une mesure spécifique de restitution des droits, intérêts et amendes indûment perçus entre la date du prononcé de l'arrêt susmentionné et l'entrée en vigueur du présent décret ».

3. Par son arrêt n° 80/2021, la Cour constitutionnelle a rejeté la demande subsidiaire du Gouvernement flamand de maintenir les effets de l'article 17 du Code des droits de succession, déclaré inconstitutionnel, au terme des considérations suivantes :

« B.9.1. À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand demande, en cas de constat d'inconstitutionnalité, de maintenir les effets de la disposition en cause pour le passé, afin de garantir la sécurité juridique. Il soutient que si la disposition en cause est purement et simplement déclarée inconstitutionnelle, des contestations peuvent naître concernant l'applicabilité de l'article 17 du Code des droits de succession à des successions comprenant des biens immobiliers situés à l'étranger, où l'impôt de succession dû a été perçu depuis longtemps, ainsi que concernant les refus d'appliquer cet article à des successions contenant des biens mobiliers détenus à l'étranger. Par ailleurs, le Gouvernement flamand attire aussi l'attention sur le fait que l'article 2.7.5.0.4 du Code flamand de la fiscalité comporte à l'heure actuelle un régime identique à celui qui figurait dans la disposition en cause.

B.9.2. Le maintien des effets doit être considéré comme une exception à la nature déclaratoire de l'arrêt rendu au contentieux préjudiciel. Avant de décider de maintenir les effets de la disposition en cause, la Cour doit constater que l'avantage tiré de l'effet du constat d'inconstitutionnalité non modulé est disproportionné par rapport à la perturbation qu'il impliquerait pour l'ordre juridique.

B.9.3. Il convient d'abord d'observer que la Cour ne peut pas se prononcer sur le maintien des effets de l'article 2.7.5.0.4 du Code flamand de la fiscalité, étant donné que cette disposition n'est pas en cause dans la présente affaire.

B.9.4. En ce qui concerne l'article 17 du Code des droits de succession, le Gouvernement flamand ne démontre pas qu'un constat, non modulé, d'inconstitutionnalité pourrait à ce point compromettre la sécurité juridique que, lorsqu'elle répond à la question préjudicielle, la Cour doive décider de maintenir les effets de cette disposition. Par ailleurs, en ce qui concerne la Région flamande, la disposition en cause n'est plus applicable depuis le 1^{er} janvier 2015.

B.9.5. La demande de maintien des effets doit dès lors être rejetée ».

4. Le constat d'inconstitutionnalité, non modulé, de l'article 17 du Code des droits de succession posé par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 80/2021 a un effet déclaratoire de sorte que la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution que cet arrêt constate, dans la mesure indiquée, n'est pas limitée dans le temps, en l'absence d'un maintien des effets de la disposition qui était en cause.

En décidant que la modification apportée par l'article 1^{er} du projet à l'article 17 du Code des droits de succession s'applique aux décès à partir du 3 juin 2021, soit la date à laquelle la Cour constitutionnelle a rendu son arrêt n° 80/2021, l'auteur de l'avant-projet instaure un dispositif qui aboutit à maintenir en Région wallonne, avant la date du 3 juin 2021, les effets de l'article 17 du Code des droits de succession, alors même que, dans le cadre de la question préjudicielle qui a donné lieu à l'arrêt n° 80/2021, la Cour a refusé d'en maintenir les effets.

Il convient cependant de souligner que la décision de la Cour constitutionnelle de ne pas maintenir les effets de la disposition déclarée inconstitutionnelle dans le cadre de l'arrêt rendu sur question préjudicielle était motivée en l'espèce par l'absence de démonstration, de la part du Gouvernement flamand, d'un risque de compromettre la sécurité juridique, en tenant compte notamment du fait que l'article 17 du Code des droits de succession n'était plus applicable en Région flamande depuis le 1^{er} janvier 2015 (B.9.4), dès lors qu'un régime identique avait été repris dans l'article 2.7.5.0.4 du Code flamand de la fiscalité (B.9.1).

Au regard de ce qui précède, le dispositif à l'examen ne peut être admissible – sous le contrôle ultime de la Cour constitutionnelle – que si l'auteur de l'avant-projet est en mesure d'établir qu'il existe, pour ce qui le concerne, des raisons impérieuses d'intérêt général, notamment liée à la sécurité juridique, justifiant de limiter dans le temps la portée temporelle du constat d'inconstitutionnalité posé dans l'arrêt n° 80/2021.

Une telle justification gagnerait à figurer dans le commentaire de l'article. À défaut de pouvoir la fournir, l'article 27, alinéa 1^{er}, sera revu.

OBSERVATION FINALE

Le délégué du Ministre-Président a indiqué que les dispositions de l'avant-projet à l'examen et celles de l'avant-projet de décret « instaurant une diminution générale des droits de succession et portant des dispositions fiscales diverses » sur lequel la section de législation a donné ce jour l'avis 77.070/4 seront rassemblées dans un seul avant-projet. Il en est pris acte.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE

Bernard BLERO