Cour constitutionnelle

Arrêt n° 159/2025
du 4 décembre 2025
Numéros du rôle : 8249, 8253, 8257, 8263, 8264, 8269 et 8270

En cause : les recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses », introduits par l'ASBL « Fédération Interdiocésaine des Bibliothécaires et Bibliothèques Catholiques » et l'ASBL « Centre Multimédia Don Bosco », par l'ASBL « Caritas International Belgique » et autres, par l'ASBL « Kom op tegen Kanker » et autres, par l'ASBL « Agoria » et autres, par l'ASBL « Global Action in the Interest of Animals », par l'ASBL « Abbaye de Maredsous » et autres et par l'ASBL « Abbaye des Bénédictines » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, et des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Kattrin Jadin, assistée du greffier Frank Meersschaut, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet des recours et procédure*

Par sept requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 26, 27 et 28 juin et 1er juillet 2024 et parvenues au greffe les 28 juin et 1er, 2 et 3 juillet 2024, des recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » (modifications du Code des droits de succession relatives à la taxe compensatoire des droits de succession), publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2023, deuxième édition, ont été introduits respectivement par l'ASBL « Fédération Interdiocésaine des Bibliothécaires et Bibliothèques Catholiques » et l'ASBL « Centre Multimédia Don Bosco », assistées et représentées par Me Aurélien Bortolotti et Me Elisabeth Kiehl, avocats au barreau de Liège-Huy, par l'ASBL « Caritas International Belgique », l'ASBL « Hachiko », l'ASBL « United Fund for Belgium », l'ASBL « Action Damien », l'ASBL « Çavaria », l'ASBL « Dyadis - Association belge pour l'Attribution de Chiens d'Aide aux Handicapés », la fondation privée « Atinob », la fondation privée « Veltas », la fondation privée « Bel Air II », la fondation privée « Wave », l'ASBL « Association Belge de la Lutte contre la Mucoviscidose », l'ASBL « Broerderlijk Delen », la fondation privée « Albert van Dijk »,

l'ASBL « Ligue Braille, Association d'aide aux personnes aveugles et malvoyantes », la fondation privée « Jean-François Peterbroeck », l'ASBL « Lumière pour le Monde », la fondation privée « Btinob », l'ASBL « Diabetes Liga », l'ASBL « Solidagro », l'ASBL « Multiple Sclerose Liga Vlaanderen » et l'ASBL « Benisur » (actuellement : l'ASBL « Dr. Réginald Moreels UNICHIR »), assistées et représentées par Me Anton van Zantbeek, avocat au barreau de Bruxelles, et par Me Siemon Aelbrecht, avocat au barreau de Gand, par l'ASBL « Kom op tegen Kanker », l'ASBL « Ontwikkelingshulp Van De Belgische Jezuïeten Aan De Derde Wereld », l'ASBL « Centraal Beleid van de Colleges », l'ASBL « Universitair Centrum Sint-Ignatius Antwerpen », l'ASBL « Lieven Gevaert Fonds », l'ASBL « Klooster van de H. Vincentius A Paulo », l'ASBL « Zusters van de Bermhertigheid Jesu », l'ASBL « Congregatie van de Broeders van Onze-Lieve-Vrouw van Lourdes, België », la fondation privée « Steunfonds Gasthuiszusters van Antwerpen », l'ASBL « Zwartzusters van Brugge », l'ASBL « Sint-Franciscus Xaveriusziekenhuis » et l'ASBL « Redemptoristen Vlaanderen », assistées et représentées par Me Stein De Maeijer, avocat au barreau de Bruxelles, par Me Ellen Vandingenen et Me Zosia Daniels, avocates au barreau d'Anvers, et par Me Bart De Cock, avocat au barreau de Gand, par l'ASBL « Agoria », l'ASBL « Fédération belge du commerce et des services », l'ASBL « Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen », l'ASBL « Embuild », l'ASBL « Fédération des Entreprises de Belgique », l'ASBL « Fédération de Gestionnaires de Réseaux Electricité et Gaz en Belgique », l'ASBL « Union Royale des Armateurs belges », l'ASBL « Société Royale de Zoologie d'Anvers », l'ASBL « Union Générale Belge du Nettoyage » et l'ASBL « World Wide Fund for Nature - Belgium », assistées et représentées par Me Wouter Verhoeye et Me Flip Dalle, avocats au barreau d'Anvers, par l'ASBL « Global Action in the Interest of Animals », assistée et représentée par Me Anthony Godfroid, avocat au barreau d'Anvers, par l'ASBL « Abbaye de Maredsous », l'ASBL « Association des Filles de la Charité de Saint-Vincent de Paul », l'ASBL « Carmélites de Saint-Joseph », l'ASBL « Congrégation des Sœurs de Sainte-Marie de Namur », l'ASBL « Filles de Marie de Pesche », l'ASBL « Les Frères Maristes de Belgique », l'ASBL « Les Sœurs de la Doctrine Chrétienne », l'ASBL « Maison internationale de Mons », l'ASBL « Service d'entraide Foyer Saint Augustin », l'ASBL « Service d'Entraide Quart-Monde », l'ASBL « Hospitalières du Sacré-Cœur », l'ASBL « Fraternité de Tibériade », l'ASBL « Maisons St Damien » et l'ASBL « Religieuses de l'Assomption », assistées et représentées par Me Henri d'Ursel, Me Thomas Linard de Guertechin et Me Julie Roger, avocats au barreau de Bruxelles, et par l'ASBL « Abbaye des Bénédictines », l'ASBL « Abbaye du Val-Dieu » et l'ASBL « Abbaye de Leffe », assistées et représentées par Me Louis Dehin, avocat au barreau de Liège-Huy.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 8249, 8253, 8257, 8263, 8264, 8269 et 8270 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Mark Delanote, avocat au barreau de Bruxelles;

- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me Bart Martel, Me Kristof Caluwaert et Me Quinten Jacobs, avocats au barreau de Bruxelles.

Les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse.

Par ordonnance du 16 juillet 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Thierry Giet et Yasmine Kherbache, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et les affaires seraient mises en délibéré.

À la suite des demandes des parties requérantes dans les affaires n^{os} 8253, 8257 et 8270 à être entendues, la Cour, par ordonnance du 24 septembre 2025, a fixé l'audience au 22 octobre 2025.

À l'audience publique du 22 octobre 2025 :

- ont comparu :

. Me Aurore Dewulf, avocate au barreau du Brabant wallon, *loco* Me Elisabeth Kiehl, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8249;

. Me Siemon Aelbrecht et Me Marc-Etienne Baijot, avocat au barreau de Bruxelles, également *loco* Me Anton van Zantbeek, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8253;

. Me Ellen Vandingenen et Me Bart De Cock, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8257;

. Me Wouter Verhoeye et Me Flip Dalle, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8263;

. Me Wouter Verhoeye, également *loco* Me Anthony Godfroid, pour la partie requérante dans l'affaire n° 8264;

. Me Thomas Linard de Guertechin et Me Omar Arab, avocat au barreau de Bruxelles, également *loco* Me Henri d'Ursel, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8269;

. Me Louis Dehin, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 8270;

. Me Mark Delanote, pour le Conseil des ministres;

. Me Kristof Caluwaert, également *loco* Me Bart Martel, et Me Quinten Jacobs, pour le Gouvernement flamand;

- les juges-rapporteurs Thierry Giet et Yasmine Kherbache ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à l'affaire n° 8249

A.1. Les parties requérantes prennent un moyen unique de la violation, par les articles 11 à 15 de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » (ci-après : la loi du 28 décembre 2023), des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 23 de celle-ci, en ce que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre, d'une part, les associations sans but lucratif (ci-après : ASBL) qui exercent des activités en lien avec les bibliothèques ou qui exploitent une bibliothèque et, d'autre part, les ASBL qui peuvent bénéficier d'une exonération totale ou partielle de la taxe compensatoire des droits de succession, et en particulier les ASBL qui exploitent des archives privées ou qui exercent une telle activité. Les ASBL de la première catégorie, contrairement à celles qui relèvent de la seconde, ne peuvent en effet bénéficier d'aucune exonération de la taxe compensatoire des droits de succession.

A.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le moyen est irrecevable. Les parties requérantes formulent exclusivement des griefs contre l'article 150, alinéa 2, 6°, 7°, 12° et 13°, du Code des droits de succession, tel qu'il a été modifié par l'article 15 de la loi du 28 décembre 2023, mais n'ont pas intérêt à l'annulation de cette disposition. Une annulation éventuelle ne procurerait en effet aucun avantage aux parties requérantes. En cas d'annulation, elles ne pourraient pas non plus bénéficier d'une exonération. L'annulation aurait seulement pour effet que certaines personnes morales ne pourraient plus se prévaloir d'une exonération partielle.

A.2.2. Les parties requérantes répondent que les articles 11 à 15 forment un tout indissociable et qu'elles ont intérêt à leur recours. Selon elles, la Cour doit constater une lacune auto-réparatrice. À tout le moins, une annulation leur donnerait une chance de bénéficier d'un nouveau régime, plus favorable.

A.3.1. Quant au fond, les parties requérantes estiment que la différence de traitement attaquée n'est pas raisonnablement justifiée. Il n'existe pas de critère objectif permettant de distinguer les deux catégories d'ASBL. Les centres d'archives privées ne sont rien d'autre qu'une sorte de bibliothèque historique. Ils poursuivent le même but, à savoir offrir un accès à la culture, sont agréés et subventionnés de manière comparable, possèdent un grand nombre de biens et doivent investir de manière comparable dans l'achat et dans l'entretien des biens. En outre, les bibliothèques sont également comparables et sont parfois liées à des ASBL actives dans des secteurs tels que la protection des enfants et des jeunes, le sport et l'enseignement, qui bénéficient quant à elles d'une exonération partielle. Tant les bibliothèques que ces ASBL remplissent des fonctions sociales et sociétales importantes qui justifient qu'elles puissent bénéficier de la même exonération, afin que leurs activités ne soient pas entravées par la taxe. En toute hypothèse, la différence de traitement produit des effets disproportionnés. Ainsi, dans le calcul de la taxe, il sera tenu compte, par exemple, des subventions qui n'ont pas encore été utilisées, et les bibliothèques publiques ne sont pas affectées.

A.3.2. Le Conseil des ministres estime que le moyen unique, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Il fait valoir que les parties requérantes ne démontrent pas que les choix du législateur, qui dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer les exonérations, reposent sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables. Par ailleurs, il existe bien des différences entre les bibliothèques et les centres d'archives privées. Ces derniers ont leur propre statut et ne sont accessibles que de manière limitée, de sorte qu'ils disposent de moins de sources de revenus potentiels. Par ailleurs, les bibliothèques ne sont comparables à aucune autre catégorie de personnes qui bénéficie d'une exonération partielle.

Quant à l'affaire n° 8253

En ce qui concerne le premier moyen

A.4. Les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation, par les articles 11, 14, 15, 18 et 19 de la loi du 28 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre, d'une part, les personnes morales qui sont soumises à la taxe compensatoire des droits de succession mais qui peuvent bénéficier d'une exonération partielle et, d'autre part, les personnes morales qui sont soumises à la taxe compensatoire des droits de succession et qui ne peuvent pas bénéficier d'une exonération. L'augmentation fiscale prévue par la loi du 28 décembre 2023 n'est en effet neutralisée que pour les redevables de la première catégorie.

A.5.1. Le Conseil des ministres estime que le moyen est irrecevable. Selon lui, la différence de traitement attaquée découle exclusivement de l'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023. Les parties requérantes n'ont toutefois pas intérêt à l'annulation de cette disposition. Une annulation éventuelle ne leur procurerait en effet aucun avantage. En cas d'annulation, elles ne pourraient pas non plus bénéficier d'une exonération. L'annulation aurait seulement pour effet que certaines personnes morales ne pourraient plus se prévaloir d'une exonération partielle. Par ailleurs, selon le Conseil des ministres, les parties requérantes n'ont pas davantage intérêt à l'annulation des autres dispositions attaquées. En outre, le recours est en tout état de cause irrecevable en ce qui concerne ces dispositions, à défaut d'un exposé clair.

A.5.2. Les parties requérantes répondent que le Conseil des ministres réduit à tort l'objet du recours à l'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023. Les articles 11, 14, 15, 18 et 19 de cette loi constituent une nouvelle manifestation de la volonté du législateur et sont indissociablement liés. Les parties requérantes sont directement affectées par ces dispositions aussi, puisqu'elles sont soumises à une augmentation de la taxe, sans qu'une exonération neutralisant cette augmentation n'ait été prévue pour elles.

A.6.1. Quant au fond, les parties requérantes estiment que la différence de traitement attaquée concerne des catégories de personnes comparables et n'est pas raisonnablement justifiée. Tout d'abord, elles observent que la taxe compensatoire des droits de succession, qui a été introduite pour lutter contre la crainte de la « mainmorte », est totalement dépassée et, partant, devrait être supprimée. En tout état de cause, il n'est pas admissible que le législateur prévoie une augmentation de la taxe et l'introduction de tranches fiscales, sans que ce soit la base imposable nette qui soit prise en compte.

Ensuite, les parties requérantes exposent que la différence de traitement repose sur un objectif douteux. Le projet de loi initial prévoyait exclusivement une exonération en faveur du secteur des soins, dans le but de soutenir celui-ci après la pandémie de COVID-19 et de promouvoir la poursuite des investissements pour pouvoir continuer à garantir des soins de haute qualité. Ensuite, du fait de la pression politique exercée par les communautés et les régions et par plusieurs redevables, le législateur a prévu diverses exonérations supplémentaires, dont l'objectif n'a pas été précisé. La déclaration du Gouvernement selon laquelle seraient ainsi visées les fondations privées qui détiennent de grands patrimoines pour éviter les droits de succession ne saurait, en toute hypothèse, être admise comme objectif. Le Gouvernement ne tient pas compte du fait que le patrimoine d'une fondation privée ne peut être utilisé qu'en conformité avec le but désintéressé et les statuts de celle-ci. En outre, il appartient aux régions de lutter contre les abus qui ont lieu dans le cadre d'impôts régionaux.

Par ailleurs, les parties requérantes font valoir qu'initialement, la taxe compensatoire des droits de succession visait précisément l'égalité de traitement en matière fiscale des ASBL et même des organismes d'intérêt public. En adoptant la loi du 28 décembre 2023, le législateur a toutefois porté arbitrairement atteinte à cette égalité de traitement. En outre, il a déjà fait naître auparavant une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les ASBL et les fondations privées et, d'autre part, les syndicats, les mutualités, les organismes publics et les organismes d'intérêt public, en ce que cette dernière catégorie n'est pas ou n'est plus soumise à la taxe compensatoire des droits de succession ou en est exonérée.

Les parties requérantes soulignent que plusieurs ASBL œuvrent, tout comme les syndicats, en faveur de la protection de droits fondamentaux, que plusieurs ASBL et fondations privées ont pour but, tout comme les mutualités et les institutions universitaires de recherche, de promouvoir la qualité de vie des personnes nécessitant des soins ou la recherche scientifique sur des maladies variées, et que plusieurs ASBL s'engagent, tout comme certains organismes d'intérêt public, pour de bonnes œuvres et pour la promotion de la société, alors que seuls les syndicats, les mutualités, les institutions universitaires de recherche et les organismes d'intérêt public ne sont pas

soumis à la taxe compensatoire des droits de succession ou bénéficient d'une exonération. Les parties requérantes n'aperçoivent pas non plus pourquoi les ASBL qui exploitent des archives privées ou un refuge pour animaux peuvent bénéficier d'une exonération partielle, alors que les ASBL qui exploitent des bibliothèques ou d'autres archives ou qui forment des chiens d'assistance ne peuvent pas bénéficier d'une exonération. Enfin, il en va de même pour un grand nombre d'ASBL et de fondations privées qui sont tout aussi pertinentes d'un point de vue social ou qui, tout comme le secteur des soins, ont également souffert de la crise de COVID-19 et qui doivent investir.

A.6.2. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Il soutient tout d'abord que les parties requérantes critiquent en grande partie l'opportunité de la taxe compensatoire des droits de succession et comparent à tort les ASBL, les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées à d'autres personnes morales. En effet, le choix d'une forme juridique détermine, en principe, le système fiscal qui s'applique à la personne morale.

Par ailleurs, le Conseil des ministres observe que, pour apprécier la différence de traitement, il convient de tenir compte exclusivement des objectifs spécifiques que poursuit le législateur par les exonérations partielles, tels qu'ils ressortent des travaux préparatoires. Ces objectifs concernent la politique sociale et économique que le législateur souhaite mettre en œuvre et justifient les choix opérés. Les comparaisons que font les parties requérantes entre les ASBL qui ne bénéficient pas d'une exonération et les ASBL qui bénéficient d'une exonération partielle ne sont pas pertinentes non plus. Ainsi, les ASBL dont l'objet est de mener des recherches sur des maladies ne se comparent pas aux institutions universitaires de recherche, étant donné qu'elles n'exploitent pas elles-mêmes des centres de recherche. Dans le même sens, la comparaison avec les personnes morales qui font partie du secteur des soins, exonéré partiellement, n'est pas pertinente non plus, étant donné que seules ces dernières ont nécessairement besoin de beaucoup d'infrastructures.

En ce qui concerne le deuxième moyen

A.7.1. Les parties requérantes prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 11, 14, 15, 18 et 19 de la loi du 28 décembre 2023, du principe de proportionnalité et du principe de loyauté fédérale contenu dans l'article 143, § 1er, de la Constitution. Elles soulignent tout d'abord que la taxe compensatoire des droits de succession a été instaurée pour dédommager l'État de la perte de revenus de l'impôt successoral, qui a résulté de l'octroi de la personnalité juridique aux ASBL et aux fondations privées. Depuis le transfert aux régions de la compétence en matière de droits de succession, cette taxe touche par conséquent aux compétences des régions.

Ensuite, les parties requérantes font valoir qu'en adoptant la loi du 28 décembre 2023, le législateur a effectivement méconnu les compétences régionales. Premièrement, il s'est accroché à la base imposable brute, alors que les régions, en matière de droits de succession, ont opté pour une base imposable nette. En outre, l'augmentation de la taxe porte atteinte à l'exonération flamande des droits de succession en ce qui concerne les legs au profit d'associations caritatives, exonération qui vise à maximaliser leurs moyens de fonctionnement. Celles-ci seront en effet taxées plus lourdement par cette modification législative. Dans le même sens, il est porté atteinte à l'exonération flamande du précompte immobilier dont elles peuvent bénéficier.

A.7.2. Le Gouvernement flamand estime que le moyen est fondé et que les articles 15, 1°, et 19 de la loi du 28 décembre 2023 doivent être annulés, étant donné qu'ils rendent exagérément difficile l'exercice de la compétence régionale en matière de droits de succession. Il observe qu'en adoptant la loi du 28 décembre 2023, le législateur a abandonné le principe selon lequel la taxe compensatoire des droits de succession se caractérise par une large base imposable à laquelle s'applique un taux bas. Il s'est inspiré des droits de succession en prévoyant une structure tarifaire fortement majorée et progressive, mais il n'a pas calqué la base imposable sur celle des droits de succession. Il a en effet confirmé qu'il est tenu compte du patrimoine imposable brut dans le calcul de la taxe.

Ensuite, le Gouvernement flamand expose que cette combinaison de mesures entraîne une perte patrimoniale substantielle pour les personnes morales concernées, et en particulier pour les associations caritatives qui ne peuvent pas bénéficier d'une exonération partielle. Par conséquent, la loi du 28 décembre 2023 contrecarre la mesure adoptée par la Région flamande qui consiste à abaisser à 0% le taux des legs effectués au profit d'associations caritatives, afin que les moyens puissent être affectés intégralement à leur cause. Celles-ci devront en effet utiliser une partie de ces moyens pour payer la taxe compensatoire des droits de succession. L'effet utile généré par l'exonération régionale est ainsi annulé dans une mesure importante. Il en va de même pour les

subventions octroyées par la Communauté flamande aux personnes morales concernées. En outre, tout cela a eu lieu sans consultation de la Région flamande et sans la moindre concertation avec celle-ci.

A.7.3. Le Conseil des ministres estime que le moyen n'est pas fondé. Selon lui, la taxe compensatoire des droits de succession relève de la compétence fiscale générale reconnue à l'autorité fédérale. Celle-ci reste libre, en principe, de déterminer les contribuables, la base imposable, les exonérations et la structure tarifaire. La circonstance selon laquelle cette taxe peut avoir des répercussions budgétaires sur les régions ne signifie pas que l'exercice des compétences régionales est rendu exagérément difficile. Par ailleurs, il n'est pas tenu compte du fait qu'une exonération est appliquée à la première tranche de 50 000 euros, que les liquidités et le fonds de roulement qui sont affectés pendant l'année aux activités de l'association ou de la fondation privée sont exclus de la base imposable, que les contribuables dont le patrimoine imposable ne dépasse pas 346 000 euros devront précisément payer moins, que, pour certains secteurs, il est prévu une exonération partielle qui soutient la politique des communautés et des régions, et qu'au moment de l'introduction de la taxe, il existait déjà des taux inférieurs concernant les legs au profit d'associations caritatives. Contrairement à ce qu'allèguent les parties requérantes et le Gouvernement flamand, il n'y a pas non plus d'accroissement important des taux. En raison de la non-indexation des tranches tarifaires, les droits de succession sont majorés davantage que la taxe compensatoire des droits de succession.

Quant à l'affaire n° 8257

En ce qui concerne le premier moyen

A.8. Les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation, par les articles 15, 2°, *b)*, et 19 de la loi du 28 décembre 2023 – à l'exception de l'exonération de la première tranche de 50 000 euros, insérée dans l'article 152 du Code des droits de succession –, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Le moyen se compose de deux branches.

A.9.1. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen est irrecevable. En ce qui concerne la première branche, il fait valoir que les parties requérantes n'exposent pas clairement pourquoi l'article 19 de la loi du 28 décembre 2023 devrait être annulé, et qu'elles n'ont pas intérêt à l'annulation d'une exonération partielle dont bénéficient d'autres personnes. En outre, seule la première partie requérante expose pourquoi elle devrait aussi pouvoir bénéficier d'une exonération partielle. En ce qui concerne la seconde branche, il fait valoir qu'un exposé clair fait à nouveau défaut et que cette seconde branche est en réalité dirigée contre l'article 150, alinéa 3, du Code des droits de succession, qui n'a pas été modifié par les dispositions attaquées.

A.9.2. Les parties requérantes contestent que le premier moyen soit irrecevable. En ce qui concerne la première branche, elles soutiennent que les dispositions attaquées sont indissociablement liées. Les exonérations partielles n'ont en effet été insérées que pour neutraliser les nouveaux taux progressifs à l'égard de certains secteurs, de sorte que ceux-ci ne subissent pas une pression fiscale majorée. Seule l'annulation des deux dispositions pourrait redonner vie à l'ancien système. En outre, elles allèguent qu'elles exposent suffisamment en quoi elles sont comparables aux personnes morales qui bénéficient d'une exonération partielle, et qu'elles ont un intérêt, étant donné que la loi du 28 décembre 2023 leur fait payer nettement plus d'impôts. En ce qui concerne la seconde branche, elles font valoir qu'elles ne demandent pas l'annulation de l'article 150, alinéa 3, du Code des droits de succession. Selon elles, c'est l'insertion des taux progressifs qui donne lieu à l'inconstitutionnalité.

A.10.1. Dans la première branche du premier moyen, les parties requérantes soutiennent en premier lieu que les exonérations partielles qui ont été insérées dans l'article 150, alinéa 2, 6° et 7°, du Code des droits de succession font naître une différence de traitement injustifiée, en ce qu'elles sont liées aux exemptions de la TVA. Du fait du renvoi au Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), seuls les assujettis à la TVA peuvent bénéficier de l'exonération partielle, alors que les ASBL et les fondations privées qui sont actives dans les mêmes secteurs mais qui ne sont pas assujetties à la TVA ne peuvent pas en bénéficier.

En outre, les parties requérantes font valoir que certains secteurs, sans justification raisonnable, ne sont pas soutenus par une exonération partielle, bien qu'ils remplissent également un rôle social très important. Elles n'aperçoivent pas pourquoi elles ne peuvent pas bénéficier d'une exonération partielle, alors que les archives privées et les refuges pour animaux ont quant à eux obtenu une telle exonération. Cela est d'autant plus vrai lorsqu'elles sont des institutions agréées, ce qui permet que les dons donnent droit à une réduction d'impôt. Elles

citent l'exemple de la première partie requérante, l'ASBL « Kom op tegen kanker », qui fournit une contribution importante à la recherche contre le cancer et au soutien des patients, sans pouvoir bénéficier d'une exonération partielle.

Enfin, les parties requérantes critiquent le fait que des différences de traitement injustifiées sont créées au sein d'un secteur. Selon elles, il existe notamment une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les établissements d'enseignement, les établissements de soins et les personnes morales soumises à la taxe qui mettent des biens immobiliers à la disposition de tels établissements, et, d'autre part, les parties requérantes qui disposent de moyens financiers pour soutenir ou financer l'enseignement, les soins ou la recherche scientifique. Dans le même sens, il n'est selon elles pas raisonnablement justifié non plus que les institutions culturelles qui se concentrent exclusivement sur la réalisation de créations artistiques ne puissent pas bénéficier d'une exonération partielle si elles n'organisent pas elles-mêmes les représentations.

A.10.2. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen, en sa première branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Premièrement, dit-il, le législateur pouvait faire référence au Code de la TVA. Il convient en effet de tenir compte du fait que le législateur a également eu égard à la situation dans laquelle les biens utilisés dans le cadre de l'activité visée ont été transférés vers une entité distincte. Par ailleurs, il n'est pas déraisonnable que l'exonération partielle revienne en premier lieu aux personnes morales qui utilisent les biens dans le cadre des activités visées par le législateur. De plus, la référence au Code de la TVA aboutit à une plus grande sécurité juridique.

Deuxièmement, ajoute-t-il, le législateur ne s'est pas trompé et n'a pas agi déraisonnablement lorsqu'il a délimité les catégories de personnes pouvant bénéficier d'une exonération partielle. Le législateur a délimité des secteurs spécifiques qui développent des activités déterminées dans la société.

Troisièmement, la réduction d'impôt pour libéralités en matière d'impôt des personnes physiques est selon lui totalement indépendante du choix du législateur de mener une politique socio-économique déterminée dans le cadre de la taxe compensatoire des droits de succession.

A.11.1. Dans la seconde branche du premier moyen, les parties requérantes soutiennent que le principe de la capacité contributive est violé. En introduisant des taux progressifs, le législateur vise à ce que les épaules les plus larges supportent les charges les plus lourdes, mais cet objectif n'est pas atteint parce que la taxe compensatoire des droits de succession est perçue sur une base brute. En ce que les dettes n'entrent en principe pas en considération, les redevables qui détiennent des patrimoines égaux sont traités différemment et les redevables qui détiennent des patrimoines différents sont traités de la même manière.

A.11.2. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen, en sa seconde branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Premièrement, l'introduction de la nouvelle structure tarifaire progressive est indépendante de la base imposable. Par ailleurs, la base imposable ne coïncide pas avec tous les avoirs de la personne morale soumise à la taxe. En vertu de l'article 150, alinéa 2, du Code des droits de succession, plusieurs avoirs ne sont pas pris en considération, et, en vertu de l'article 150, alinéa 3, du même Code, quelques charges énumérées limitativement peuvent être déduites.

En ce qui concerne le second moyen

A.12. Les parties requérantes prennent un second moyen de la violation, par les articles 15, 2°, *b)*, et 19 de la loi du 28 décembre 2023 – à l'exception de l'exonération de la première tranche de 50 000 euros, insérée dans l'article 152 du Code des droits de succession –, des articles 170 et 172 de la Constitution, en ce que la notion de « chiffre d'affaires » n'est pas un critère suffisamment clair pour en faire dépendre l'octroi d'une réduction de la base imposable.

A.13.1. Le Conseil des ministres estime que le second moyen est irrecevable. Selon lui, les parties requérantes formulent exclusivement des griefs contre l'article 15, 2°, *b)*, 6°, de la loi du 28 décembre 2023. Elles n'ont toutefois pas intérêt à l'annulation de cette disposition, étant donné que celle-ci accorde seulement un avantage à une autre catégorie de personnes.

A.13.2. Les parties requérantes contestent le fait que le deuxième moyen ne serait pas recevable. Elles soulignent à nouveau que leur intérêt ressort du fait qu'elles ne peuvent pas bénéficier d'une exonération, alors qu'elles jouent un rôle particulier dans plusieurs secteurs sociaux.

A.14.1. Les parties requérantes exposent quant au fond que la condition contenue dans l'article 15, 2°, *b)*, 6°, de la loi du 28 décembre 2023, selon laquelle le redevable doit réaliser, pour plus de la moitié de son chiffre d'affaires, des opérations exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 44, § 2, 1°, 2°, 3°, 4°, *a)*, ou 9°, du Code de la TVA, viole le principe de légalité en matière fiscale, puisque la notion de « chiffre d'affaires » n'est pas suffisamment précise. Cette notion n'est pas définie dans la loi du 28 décembre 2023, et, dans les travaux préparatoires, elle est même confondue avec le volume des activités. De même, le Code de la TVA ne permet pas de déduire la signification de la notion de « chiffre d'affaires ».

Selon les parties requérantes, le chiffre d'affaires renvoie en général au montant total du produit dans une période donnée. Cette définition ne correspond toutefois pas à ce qui est considéré comme « chiffre d'affaires » du point de vue comptable. En comptabilité, en effet, tous les produits ne font pas forcément aussi partie du chiffre d'affaires. Cette imprécision touche en particulier les subventions. Celles-ci constituent souvent une importante source de revenus pour les personnes morales qui sont visées par les exonérations, mais du point de vue comptable, elles ne font pas partie du chiffre d'affaires, à moins qu'il ne s'agisse de subventions liées au prix. Par ailleurs, dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée, les subventions liées au prix font également partie de la base d'imposition, alors que les subventions d'investissement et de fonctionnement ne relèvent pas de ce champ d'application. Enfin, les parties requérantes n'aperçoivent pas non plus clairement s'il convient de tenir compte du chiffre d'affaires portant sur la période imposable précédente ou du chiffre d'affaires estimé de l'année à venir, ni si les recettes issues des cafétérias ou des restaurants, pour lesquelles une tolérance existe, comptent également.

A.14.2. Le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé, étant donné que le chiffre d'affaires est un critère précis qui vise à garantir que l'activité que le législateur souhaite encourager est l'activité principale. Selon lui, il est évident qu'il convient de tenir compte du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédente. En outre, il ressort clairement de l'article 3:90 du Code des sociétés et des associations et de l'article 26 du Code de la TVA que les interventions des pouvoirs publics en compensation de moindres recettes consécutives à la politique de tarification appliquée sont comprises dans le chiffre d'affaires. Par ailleurs, les parties requérantes renvoient elles-mêmes à la définition légale pertinente du chiffre d'affaires. Enfin, elles peuvent recourir au Service des décisions anticipées si, malgré tout, elles ont encore des doutes quant à l'interprétation de cette notion.

Quant à l'affaire n° 8263

En ce qui concerne le premier moyen

A.15. Les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation, par l'article 11 de la loi du 28 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la disposition attaquée fait naître une différence de traitement entre, d'une part, les personnes morales dont tant le siège statutaire que le siège réel sont situés en Belgique et, d'autre part, les personnes morales dont seul le siège réel est situé en Belgique. Seules les personnes morales de la première catégorie sont en effet redevables de la taxe.

A.16.1. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen est irrecevable. La différence de traitement attaquée ne trouve pas son origine dans la loi du 28 décembre 2023 mais dans une modification du droit des sociétés et des associations. Les parties requérantes critiquent un alignement terminologique sur le Code des sociétés et des associations qui ne vise pas à modifier la réglementation existante.

A.16.2. Les parties requérantes contestent que le moyen soit irrecevable. Selon elles, le législateur a exprimé sa volonté, au moyen de la disposition attaquée, de légiférer à nouveau concernant le champ d'application personnel de la taxe compensatoire des droits de succession. Il s'est à nouveau approprié la différence de traitement attaquée en ajoutant que les ASBL, les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées ne sont soumises à la taxe que si elles sont régies par le Code des sociétés et des associations, ce qui requiert que leur siège statutaire soit situé en Belgique.

A.17.1. Quant au fond, les parties requérantes soutiennent que la différence de traitement attaquée est dénuée de justification raisonnable. La taxe compensatoire des droits de succession vise à compenser la perte de droits de succession. Toutefois, en ce qui concerne son champ d'application personnel, elle s'écarte justement des droits de succession. Pour les droits de succession, il est en effet déterminant de savoir si le domicile ou le siège de la fortune est situé dans le Royaume, ce qui correspond au siège réel. Le fait de savoir où les personnes physiques concernées les plus importantes ont leur domicile n'est par ailleurs pas pertinent.

A.17.2. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Selon lui, la comparaison établie par les parties requérantes ne tient pas. Seules les personnes morales qui ont leur siège statutaire en Belgique peuvent être une ASBL, une association internationale sans but lucratif ou une fondation privée. En ce que les parties requérantes établiraient une comparaison avec des formes juridiques étrangères comparables, il souligne que le législateur peut faire naître une différence de traitement selon la forme juridique choisie. Par ailleurs, les personnes physiques concernées les plus importantes se trouveront, en principe, dans le pays de situation du siège statutaire. Enfin, dans ce cadre, la référence aux droits de succession n'est pas pertinente, étant donné que ceux-ci sont dépendants d'un décès, alors que la taxe compensatoire des droits de succession est perçue chaque année.

En ce qui concerne le deuxième moyen

A.18. Les parties requérantes prennent un deuxième moyen de la violation, par l'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Le moyen se subdivise en quatre branches.

A.19.1. Le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen est irrecevable. Les parties requérantes n'ont pas intérêt à l'annulation de la disposition attaquée. Une annulation éventuelle aurait en effet seulement pour conséquence que certaines personnes morales ne pourraient plus se prévaloir d'une exonération partielle. Par ailleurs, les parties requérantes n'exploitent pas un centre d'hébergement ou de revalidation pour animaux sauvages, si bien qu'elles n'ont certainement pas un intérêt à la critique concernant ces centres. Enfin, le grief qui est pris de la différence de traitement entre les archives privées, selon qu'elles sont agréées ou non, est un moyen nouveau qui est formulé tardivement dans le mémoire en réponse.

A.19.2. Les parties requérantes font valoir qu'elles ont intérêt à l'annulation de la disposition attaquée. Dans le cas où la Cour annulerait la disposition attaquée, elles auraient une chance de bénéficier d'un régime plus favorable.

A.20.1. Dans la première branche du deuxième moyen, qui est invoquée à titre principal, les parties requérantes soutiennent que la disposition attaquée fait naître une différence de traitement entre, d'une part, les redevables qui relèvent des secteurs privilégiés et, d'autre part, les redevables qui n'en relèvent pas, alors que cette différence de traitement n'est pas pertinente au regard de l'objectif historique poursuivi par la taxe compensatoire des droits de succession. Dans le cadre des droits de succession, il n'existe aucune disposition qui exclue certains actifs de la base imposable ou qui prévoie une exonération sur la base des activités qui sont effectuées avec le patrimoine du défunt. Par conséquent, dans le cadre de la taxe compensatoire des droits de succession, il n'est pas pertinent de prévoir une exonération partielle qui est fondée sur l'activité effectuée avec le patrimoine. En alignant la taxe compensatoire des droits de succession sur l'impôt successoral, le législateur n'a en effet aucune marge de manœuvre lui permettant de mener une politique dans le cadre de cette taxe qui n'est pas alignée sur l'impôt successoral.

A.20.2. Le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen, en sa première branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Selon lui, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'objectif historique de la taxe compensatoire des droits de succession, mais des objectifs spécifiques poursuivis par les exonérations. Le législateur est libre de mener une politique distincte par la taxe compensatoire des droits de succession.

A.21.1. Dans la deuxième branche du deuxième moyen, qui est invoquée à titre subsidiaire, les parties requérantes font valoir que la disposition attaquée fait naître une différence de traitement entre, d'une part, les redevables qui relèvent des secteurs privilégiés et, d'autre part, les redevables qui ne relèvent pas des secteurs privilégiés, alors que cette différence de traitement n'est pas pertinente au regard des objectifs qui sont poursuivis par les exonérations partielles en faveur des secteurs privilégiés.

Tout d'abord, la nécessité de faire appel à des infrastructures de qualité et onéreuses ne peut pas justifier qu'une exonération partielle soit accordée seulement au secteur des soins, aux entreprises de travail adapté, aux maisons médicales, aux archives privées et aux refuges pour animaux. En effet, nombreux sont les autres secteurs qui ont un besoin similaire en infrastructures. Ensuite, la circonstance selon laquelle les entreprises de travail adapté et les maisons médicales exercent une fonction d'assistance similaire aux redevables du secteur des soins ne peut pas justifier qu'elles seules bénéficient également d'une exonération partielle. Outre les entreprises de travail adapté et les maisons médicales, nombreux sont les autres redevables qui exercent une fonction d'assistance

similaire, comme ceux qui proposent leur aide dans des zones privées d'un accès aux soins ordinaires. Ces derniers remplissent même une fonction d'assistance identique à celle des redevables du secteur des soins, contrairement aux entreprises de travail adapté et aux maisons médicales. En outre, l'exonération partielle en faveur des refuges pour animaux ne peut pas être justifiée par le fait qu'ils remplissent une fonction d'assistance pour les animaux. Ils n'ont en effet pas à remplir une véritable fonction d'assistance, puisque l'accueil d'animaux suffit. En revanche, les redevables qui prennent véritablement soin d'animaux ou qui accueillent des animaux sauvages ne peuvent pas bénéficier d'une exonération. Par ailleurs, la fonction de conservation remplie par les centres d'archives privées ne saurait justifier que d'autres redevables qui conservent le patrimoine, comme le patrimoine immobilier, ne peuvent pas bénéficier d'une exonération. En toute hypothèse, il n'est pas justifié, selon les parties requérantes dans leur mémoire en réponse, que l'octroi de l'exonération partielle dépende de l'agrément en tant qu'archives privées par la communauté compétente, étant donné que les conditions d'octroi varient entre les communautés. Enfin, contrairement à ce que vise le législateur, l'exonération partielle accordée au profit des secteurs culturel et sportif n'est pas harmonisée avec la politique en matière de chèques culture et sport.

A.21.2. Le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen, en sa deuxième branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Selon lui, les critères de distinction ne reposent pas sur une erreur et ne sont pas manifestement déraisonnables. Les parties requérantes ne démontrent pas non plus que les critères de distinction ne sont pas pertinents. Elles postulent seulement qu'il existe d'autres catégories de personnes comparables, sans toutefois indiquer en quoi consistent précisément leurs activités similaires ou identiques.

En particulier, le Conseil des ministres souligne, en ce qui concerne les refuges pour animaux, que le législateur vise à pérenniser et à renforcer la politique existante relative aux refuges pour animaux. En ce qui concerne les centres d'archives privées, il fait encore valoir que les investissements importants qui sont nécessaires à la conservation du patrimoine dans les archives privées sont une particularité que ne présente pas le patrimoine immobilier, et qu'il n'appartient pas au législateur fédéral de modifier les conditions d'agrément. Enfin, en ce qui concerne les secteurs de la culture et du sport, il soutient encore qu'il ressort clairement des travaux préparatoires que sont seuls visés les redevables exemptés de la TVA.

A.22.1. Dans la troisième branche du deuxième moyen, qui est invoquée à titre infiniment subsidiaire, les parties requérantes font valoir que la disposition attaquée fait naître une différence de traitement injustifiée entre les redevables qui relèvent des secteurs des soins, des sports, de l'enseignement et de la culture selon que leur chiffre d'affaires provient pour plus ou moins de 50 % de l'activité pertinente qui est exemptée de la TVA. Il n'est pas raisonnablement justifié que, lorsque plus de 50 % du chiffre d'affaires découle de l'activité exonérée, il soit possible de bénéficier de l'exonération partielle sur l'ensemble du patrimoine, que celui-ci soit ou non effectivement affecté à l'exercice de cette activité, alors que, dans le cas contraire, il ne s'applique aucune exonération, même lorsque le patrimoine est utilisé à raison de plus de 50 % pour l'activité visée.

Selon les parties requérantes, cette différence de traitement ne peut pas être justifiée par le fait qu'une application de l'exonération au *prorata* créerait une surcharge administrative et donnerait lieu à de nombreux litiges. Les contribuables doivent en effet toujours déclarer tous leurs avoirs, et les litiges éventuels découleront principalement du choix opéré par le législateur de lier l'exonération partielle aux exemptions de la TVA. Selon elles, il est par ailleurs créé une autre différence de traitement injustifiée, en ce que l'exonération partielle accordée aux entreprises de travail adapté, aux maisons médicales, aux refuges pour animaux et aux archives privées n'est liée à aucun critère quantitatif.

A.22.2. Le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen, en sa troisième branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Selon lui, en introduisant le critère du chiffre d'affaires, le législateur vise à donner une forme concrète à l'exigence selon laquelle l'activité visée est l'activité principale des redevables, ce qui n'est pas déraisonnable au regard des objectifs que le législateur poursuit par les exonérations partielles visées. À cet égard, le législateur n'avait pas à prévoir une règle au *prorata*. Il a pu en effet considérer que les avoirs passifs seraient aussi utilisés dans le cadre de l'activité visée. En outre, l'on évite ainsi une surcharge administrative et des litiges, puisqu'il n'y a pas lieu de faire un relevé de l'affectation de certains actifs et qu'aucune discussion ne peut naître à ce sujet. Enfin, il est raisonnablement justifié que le législateur n'ait pas travaillé avec un critère lié au chiffre d'affaires en ce qui concerne les entreprises de travail adapté, les maisons médicales, les refuges pour animaux et les archives privées, étant donné que ces personnes morales sont soumises à des conditions d'agrément.

A.23.1. Dans la quatrième branche du deuxième moyen, qui est également invoquée à titre infiniment subsidiaire, les parties requérantes exposent que la disposition attaquée fait naître une différence de traitement injustifiée entre les redevables qui relèvent des entreprises de travail adapté, des centres médicaux, des refuges pour animaux et des archives privées, selon qu'ils ont été agréés ou non par le gouvernement compétent. Selon

elles, il découle de l'arrêt de la Cour n° 10/2020 du 23 janvier 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.010) qu'il n'est pas raisonnablement justifié que seuls les redevables agréés puissent bénéficier d'une exonération partielle. À tout le moins, cela vaut pour les entreprises de travail adapté et pour les archives privées, étant donné que, pour elles, l'agrément n'est qu'optionnel.

A.23.2. Le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen, en sa quatrième branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Selon lui, la différence de traitement attaquée n'est pas comparable à celle qui était en cause dans l'arrêt n° 10/2020, précité. Dans cet arrêt étaient comparées deux catégories de personnes morales exerçant des activités analogues, mais seule une catégorie ne pouvait pas entrer en considération pour bénéficier d'un agrément. En l'espèce, l'agrément est un label de qualité que toute personne morale peut chercher à obtenir et dont elle n'est donc pas exclue *a priori*.

En ce qui concerne le troisième moyen

A.24. Les parties requérantes prennent un troisième moyen de la violation, par l'article 15, 1°, de la loi du 28 décembre 2023, lu en combinaison avec l'article 19 de la même loi, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il est créé une identité de traitement injustifiée entre les redevables selon qu'ils financent ou non leur patrimoine avec des dettes.

A.25.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le troisième moyen est irrecevable. Selon lui, l'identité de traitement attaquée découle de l'article 150, alinéa 3, du Code des droits de succession, qui n'a pas été modifié par la loi du 28 décembre 2023.

A.25.2. Les parties requérantes répondent que le moyen est dirigé contre la base imposable brute de la taxe compensatoire des droits de succession qui découle des dispositions attaquées, et non contre la déduction limitée des frais prévue à l'article 150, alinéa 3, du Code des droits de succession. Par conséquent, le moyen est recevable.

A.26.1. Les parties requérantes exposent quant au fond que l'identité de traitement attaquée, qui découle du choix de travailler avec une base imposable brute, n'est pas raisonnablement justifiée au regard des objectifs poursuivis. Premièrement, cette identité de traitement ne peut pas être justifiée au regard de l'objectif qui consiste à faire supporter les charges les plus lourdes par les épaules les plus larges, étant donné que le fait d'avoir des dettes détermine également la capacité financière. Deuxièmement, cette identité de traitement va à l'encontre de l'objectif de prévoir une taxe compensatoire pour l'absence de perception de droits de succession. Dans le cadre des droits de succession, les dettes peuvent en principe être déduites, mais ce n'est pas le cas pour la taxe compensatoire des droits de succession, sauf s'il s'agit de liquidités et du fonds de roulement destinés à être utilisés pendant l'année.

A.26.2. Le Conseil des ministres estime que le troisième moyen, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Il souligne que la base imposable ne coïncide pas simplement avec tous les avoirs du redevable. En particulier, il n'est pas tenu compte des liquidités et du fonds de roulement destinés à être utilisés pendant l'année, si bien que les moyens de fonctionnement de l'année ne sont pas taxés. En outre, le taux de la taxe compensatoire des droits de succession est significativement inférieur à celui des droits de succession, et la loi du 28 décembre 2023 entraîne une réduction d'impôt pour les redevables dont le patrimoine est inférieur à 346 000 euros.

En ce qui concerne le quatrième moyen

A.27. Les parties requérantes prennent un quatrième moyen de la violation, par l'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023, lu en combinaison avec l'article 19 de la même loi, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre les redevables qui relèvent des secteurs privilégiés et les redevables qui n'en relèvent pas, alors que cette différence de traitement n'est pas pertinente au regard de l'objectif qui consiste à neutraliser l'impact budgétaire des taux progressifs pour les secteurs privilégiés.

A.28.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le quatrième moyen est irrecevable. Les parties requérantes n'ont pas intérêt à l'annulation d'une mesure qu'elles jugent trop favorable mais dont elles ne relèvent pas. Une

annulation ne leur procurerait aucun avantage. En toute hypothèse, la différence de traitement attaquée ne peut pas donner lieu à l'annulation de l'article 19 de la loi du 28 décembre 2023.

A.28.2. Les parties requérantes répondent que les dispositions attaquées sont indissociablement liées, étant donné que les exonérations partielles ont été introduites pour neutraliser, en faveur de certains contribuables, les taux progressifs. Étant donné que l'annulation leur donnerait à tout le moins une chance de bénéficier d'un régime nouveau, plus favorable, elles ont par ailleurs aussi un intérêt. Le moyen est donc recevable.

A.29.1. Les parties requérantes exposent quant au fond que les exonérations partielles en faveur des secteurs privilégiés ont été introduites afin de neutraliser, pour eux, l'impact des nouveaux taux progressifs. Toutefois, les dispositions attaquées entraînent une réduction d'impôt structurelle. En effet, ces secteurs peuvent bénéficier non seulement d'une exonération partielle mais également de la nouvelle exonération qui s'applique toujours à la première tranche de 50 000 euros quel que soit le patrimoine du redevable, alors qu'auparavant, il était prévu une exonération de 25 000 euros qui, dès que le redevable disposait d'un plus grand patrimoine, ne s'appliquait plus. Cette situation est dénuée de justification raisonnable, d'autant plus que les autres redevables sont précisément soumis à une augmentation de la taxe.

A.29.2. Le Conseil des ministres estime que le quatrième moyen, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Il souligne que la nouvelle exonération de la première tranche et les taux progressifs s'appliquent à tous les redevables. Par conséquent, la loi du 28 décembre 2023 entraîne aussi une réduction d'impôt pour certains contribuables qui ne peuvent pas bénéficier d'une exonération partielle. Pour le surplus, les parties requérantes ne font, à tort, pas de distinction entre le but de la réforme globale et le but spécifique poursuivi par les exonérations partielles octroyées en faveur de certains secteurs.

Quant à l'affaire n° 8264

A.30. La partie requérante prend un moyen unique de la violation, par les articles 15, 2°, *b)*, 12° et 13°, et 19 de la loi du 28 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les organismes qui gèrent des refuges pour animaux et ceux dont au moins 75 % du patrimoine sont affectés au fonctionnement d'un refuge pour animaux, et, d'autre part, les organisations de défense des droits des animaux, comme l'ASBL « Global Action in the Interest of Animals ».

A.31.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le moyen unique est irrecevable. Selon lui, le moyen ne rejoint pas l'annulation demandée de l'article 19 de la loi du 28 décembre 2023. La partie requérante n'a par ailleurs pas intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, dit-il, étant donné qu'une annulation éventuelle ne lui procurerait aucun avantage.

A.31.2. La partie requérante conteste qu'elle n'ait pas intérêt à l'annulation des dispositions attaquées. Les dispositions attaquées représentent une augmentation de la taxe pour elle. L'annulation de ces dispositions lui donnerait une chance de bénéficier d'un régime plus favorable. Pour le surplus, elle n'a pas à démontrer qu'elle a intérêt au moyen.

A.32.1. La partie requérante observe quant au fond que les organisations de défense des droits des animaux, comme elle-même, sont comparables aux organismes qui gèrent des refuges pour animaux et à ceux dont au moins 75 % du patrimoine sont affectés au fonctionnement d'un refuge pour animaux. Son but statutaire est comparable à celui des personnes morales qui relèvent de la seconde catégorie. Elle remplit également une fonction sociale d'assistance aux animaux et, pour réaliser son objectif, elle aussi doit disposer de matériel, d'infrastructures et d'actifs de haute qualité. Vu ces similitudes, il n'est pas raisonnable, selon elle, d'utiliser comme critère de distinction le fait de détenir ou non elle-même des animaux dans un refuge. Le bien-être des animaux peut en effet passer aussi par le dépôt de plaintes au pénal, l'organisation de manifestations et la conduite de négociations avec des ministres et des parlementaires. En outre, selon ses statuts, elle peut créer des refuges pour animaux et placer des animaux à l'adoption. Par ailleurs, dès lors qu'est réduite la base imposable pour la seconde catégorie de personnes, l'objectif de la réforme globale, qui consiste à accroître les recettes en alignant davantage la taxe sur l'impôt successoral, n'est pas atteint non plus, étant donné que les taux progressifs majorés sont neutralisés pour cette catégorie. Enfin, la différence de traitement attaquée produit des effets disproportionnés, étant donné que les organisations de défense des droits des animaux dont le patrimoine est supérieur à 346 154 euros disposent de moins de moyens pour s'investir dans leur raison d'être.

A.32.2. Le Conseil des ministres estime que le moyen unique, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Selon lui, la partie requérante n'est pas comparable à un refuge pour animaux ou à un organisme qui gère un tel refuge. En effet, le dépôt de plaintes au pénal et le lobbying ne se comparent pas à l'accueil d'animaux. La circonstance selon laquelle, selon ses statuts, elle peut fonder et gérer des refuges pour animaux n'y change rien. En toute hypothèse, la différence de traitement repose, selon lui, sur un critère objectif, à savoir l'accueil d'animaux, et n'est pas disproportionnée. Le fait qu'elle perd des moyens financiers ne rend pas la taxe disproportionnée, d'autant plus qu'elle dispose d'un très grand patrimoine. En outre, les moyens de fonctionnement sont exclus de la base imposable.

Quant à l'affaire n° 8269

En ce qui concerne le premier moyen

A.33. Les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation, par les articles 11, 12, 15 et 19 de la loi du 28 décembre 2023, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 27 de celle-ci, avec l'article 11 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 22 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre, d'une part, les ASBL, les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées, et, d'autre part, les fondations d'utilité publique (première branche), et en ce qu'elles font naître une différence de traitement entre les ASBL, les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées, selon qu'elles peuvent bénéficier ou non d'une réduction de la base imposable (seconde branche).

A.34.1. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen est irrecevable. En ce qui concerne la première branche, il fait valoir que la différence de traitement attaquée ne découle pas des dispositions attaquées. Elle existait déjà avant la loi du 28 décembre 2023 et le législateur n'a pas légiféré à nouveau sur ce point. En toute hypothèse, la différence de traitement attaquée ne peut pas donner lieu à l'annulation des dispositions attaquées, puisqu'elle découle de l'article 147 du Code des droits de succession, tel qu'il a été modifié par l'article 11 de la loi du 28 décembre 2023.

En ce qui concerne la seconde branche, il soutient que la différence de traitement attaquée ne peut pas donner lieu à l'annulation des dispositions attaquées, étant donné qu'elle découle de l'article 150 du Code des droits de succession, tel qu'il a été modifié par l'article 15 de la loi du 28 décembre 2023. Par ailleurs, les parties requérantes n'ont pas intérêt à l'annulation de l'article 15 de la loi du 28 décembre 2023, dès lors que cela ne saurait leur procurer un avantage. L'annulation aurait seulement pour effet éventuel que certaines personnes morales ne pourraient plus se prévaloir d'une exonération partielle. Enfin, les parties requérantes n'exposent pas en quoi l'article 27 de la Constitution, l'article 11 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 22 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques seraient violés.

A.34.2. Les parties requérantes contestent que le premier moyen soit irrecevable. Elles soulignent qu'elles ont intérêt à leur recours, étant donné qu'elles relèvent du champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession et que les dispositions attaquées les soumettent à une augmentation importante de cette taxe. Ensuite, elles soutiennent que le législateur souhaitait légiférer à nouveau également en ce qui concerne le champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession. La loi du 28 décembre 2023 prévoit en effet une réforme complète de cette taxe. En toute hypothèse, les différences de traitement existantes doivent être réévaluées lorsque la situation d'une des catégories de personnes se dégrade.

A.35.1. Les parties requérantes font valoir dans la première branche du premier moyen que les fondations d'utilité publique sont totalement exonérées de la taxe compensatoire des droits de succession, alors que certaines ASBL, associations internationales sans but lucratif et fondations privées, comme les parties requérantes, ont un objet que les fondations d'utilité publique peuvent avoir aussi, mais ne sont pas exonérées de ladite taxe. En outre, la loi du 28 décembre 2023 les soumet en principe à une imposition bien plus lourde que par le passé. Selon elles, cette différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée. Celle-ci repose seulement sur un critère formel, à savoir l'agrément en vertu d'un arrêté royal, et elle est arbitraire puisque la délivrance de l'agrément relève du pouvoir discrétionnaire du ministre compétent. En outre, les associations sont ainsi contraintes d'obtenir un agrément comme fondation d'utilité publique, ce qui porte atteinte à la liberté d'association.

A.35.2. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen, en sa première branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Selon lui, les fondations d'utilité publique ne sont pas comparables aux ASBL, aux associations internationales sans but lucratif et aux fondations privées, puisqu'elles doivent être agréées par arrêté royal. À tout le moins, le législateur peut faire une distinction selon la forme juridique. La circonstance selon laquelle les conséquences fiscales sont différentes en fonction de la forme juridique ne porte pas non plus atteinte à la liberté d'association.

A.36.1. Dans la seconde branche du premier moyen, les parties requérantes soutiennent qu'il est dénué de justification raisonnable que certaines catégories de redevables aient obtenu une réduction de la base imposable, alors qu'elles ne peuvent pas bénéficier d'une exonération bien qu'elles remplissent aussi des fonctions sociales essentielles. Une telle situation produit aussi des effets disproportionnés pour elles, étant donné qu'elles ont beaucoup d'actifs mais peu de moyens financiers.

A.36.2. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen, en sa seconde branche, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Il fait valoir que le législateur a souhaité soutenir des secteurs spécifiques, sur la base de critères pertinents. Les choix du législateur ne sont pas manifestement déraisonnables et ne reposent pas non plus sur une erreur.

Quant au second moyen

A.37. Les parties requérantes prennent un second moyen de la violation, par les articles 11, 12, 15 et 19 de la loi du 28 décembre 2023, des articles 170 et 172 de la Constitution, en ce que l'exclusion des fondations d'utilité publique du champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession viole le principe de légalité en matière fiscale.

A.38.1. Le Conseil des ministres soutient que le second moyen est irrecevable. Selon lui, le champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession n'a pas été modifié par les dispositions attaquées. En toute hypothèse, la différence de traitement attaquée ne peut pas donner lieu à l'annulation des dispositions attaquées, puisqu'elle découle de l'article 147 du Code des droits de succession, tel qu'il a été modifié par l'article 11 de la loi du 28 décembre 2023.

A.38.2. Les parties requérantes contestent que le second moyen soit irrecevable. Elles observent que la volonté du législateur était de légiférer à nouveau également en ce qui concerne le champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession. La loi du 28 décembre 2023 prévoit en effet une réforme complète de cette taxe.

A.39.1. Les parties requérantes soutiennent quant au fond que le ministre de la Justice, en violation du principe de légalité en matière fiscale, dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour soumettre ou non certaines personnes morales à la taxe compensatoire des droits de succession. C'est en effet lui qui décide de la délivrance d'un agrément comme fondation d'utilité publique.

A.39.2. Le Conseil des ministres estime que le second moyen, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. Il souligne que la critique des parties requérantes est en réalité dirigée contre l'article 2:6 du Code des sociétés et des associations. C'est cet article qui prévoit comment la fondation d'utilité publique acquiert la personnalité juridique. Par ailleurs, le ministre est obligé d'accorder l'agrément si le but est la réalisation d'une œuvre à caractère philanthropique, philosophique, religieux, scientifique, artistique, pédagogique ou culturel.

Quant à l'affaire n° 8270

A.40. Les parties requérantes prennent un moyen unique de la violation, par l'article 15, 1° et 2°, *b)*, 14° et 15°, de la loi du 28 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les redevables qui gèrent un bien immobilier classé n'obtiennent pas une réduction de la base imposable, alors que les centres d'archives privées et les redevables dont au moins 75 % du patrimoine sont affectés au fonctionnement de tels centres bénéficient de cet avantage.

A.41.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le moyen unique est irrecevable. Tout d'abord, le moyen ne peut selon lui en aucun cas donner lieu à l'annulation de l'article 15, 1°, de la loi du 28 décembre 2023. La

différence de traitement attaquée découle en effet exclusivement de l'article 15, 2°, *b)*, 14° et 15°, de la loi du 28 décembre 2023. Par ailleurs, les parties requérantes n'ont pas intérêt à l'annulation de ces dispositions, puisqu'une éventuelle annulation ne leur procurerait aucun avantage. Elle aurait seulement pour effet qu'il n'y aurait plus d'exonération partielle pour les archives privées.

A.41.2. Les parties requérantes soutiennent que l'exception doit être rejetée. Selon elles, elles ont intérêt à l'annulation des dispositions précitées, puisqu'elles ne peuvent injustement pas se prévaloir d'une réduction de la base imposable.

A.42.1. Quant au fond, les parties requérantes soutiennent qu'il s'agit de la même catégorie de redevables, à tout le moins que les deux catégories de redevables sont comparables, et que la différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée. Les deux catégories de redevables veillent à la préservation du patrimoine. De ce fait, elles sont toutes les deux soumises à des restrictions et doivent supporter une lourde charge financière.

A.42.2. Le Conseil des ministres estime que le moyen unique, à supposer qu'il soit recevable, n'est pas fondé. La différence de traitement attaquée repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. En effet, seules les archives privées doivent, pour protéger le patrimoine, consentir des investissements importants dans les biens immobiliers abritant ces archives. Par ailleurs, les archives privées ont moins l'occasion d'obtenir des revenus supplémentaires, étant donné qu'elles ne sont accessibles au public que de manière limitée et qu'elles ont une fonction très spécifique. Les propriétaires de patrimoine immobilier peuvent, en revanche, organiser, par exemple, des visites et des expositions payantes.

Quant au maintien des effets

A.43.1. Le Conseil des ministres demande à la Cour, dans l'éventualité d'une annulation totale ou partielle des dispositions attaquées, d'en maintenir les effets. Selon lui, l'annulation risque en effet de donner lieu à de nombreuses procédures et difficultés budgétaires et administratives. En toute hypothèse, le maintien s'imposerait si l'annulation d'une exonération avait pour conséquence d'accorder aux parties requérantes un avantage dont elles n'auraient pas bénéficié si le législateur n'avait pas prévu une exonération.

A.43.2. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 8257, 8263 et 8264 estiment que les effets ne peuvent pas être maintenus. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8257 soutiennent que le Conseil des ministres ne motive pas suffisamment la demande de maintien, que le fait de devoir rembourser des taxes illégales a toujours un impact budgétaire et, dès lors, ne justifie pas en soi le maintien des effets, que le législateur était informé de la potentielle inconstitutionnalité, et que le maintien donnerait précisément lieu à des procédures, puisque les redevables voudraient obtenir la réparation de leurs droits en s'adressant au juge ordinaire. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8263 soutiennent à leur tour que l'impact budgétaire d'une annulation est limité, puisque les recettes sont limitées et que la réforme n'aura produit ses effets que pendant quelques années, qu'il est aisé de déterminer le montant éventuel à rembourser et que les procédures sont connues, que le maintien donnerait précisément lieu à des procédures et que le législateur était au courant des potentielles inconstitutionnalités. Enfin, la partie requérante dans l'affaire n° 8264 fait valoir que le maintien inciterait le législateur à prendre, à l'avenir, davantage d'initiatives inconstitutionnelles.

- B -

Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte

B.1. Les recours en annulation portent sur les articles 11 à 15, 18 et 19 de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » (ci-après : la loi du 28 décembre 2023), qui font tous partie du titre 3 (« Modifications du Code des droits de

succession relatives à la taxe compensatoire des droits de succession »), chapitre 1er (« Modifications du Code des droits de succession »), de cette loi.

B.2.1. Comme l'indique l'intitulé du titre 3 de la loi du 28 décembre 2023, les dispositions qui en font partie modifient le Code des droits de succession en ce qui concerne la taxe compensatoire des droits de succession. Par ces dispositions, le législateur vise à moderniser cette taxe (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/005, p. 4).

B.2.2. La taxe compensatoire des droits de succession a été instaurée par la loi du 27 juin 1921 « accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique » (ci-après : la loi du 27 juin 1921), et plus précisément par le titre III (« Dispositions fiscales ») de cette loi.

Aux termes des travaux préparatoires de la loi précitée, la taxe compensatoire des droits de succession vise à compenser l'absence de perception, par l'État, de droits de mutation, dus normalement en cas de décès, qui résulte de la vocation perpétuelle (ce qu'on appelle la « mainmorte ») des associations sans but lucratif (ci-après : les ASBL) :

« Le changement apporté par le projet au régime des associations sans but lucratif [conférer la personnalité civile] appelle nécessairement une modification à la législation fiscale en ce qui concerne les biens affectés au service de ces organismes. Sous le régime actuel, la propriété desdits biens repose juridiquement sur la tête de personnes physiques interposées. Au décès de chacun des propriétaires apparents, l'État perçoit sur la valeur des biens, soit un droit de mutation entre vifs, soit un droit de succession [...].

Dans le nouvel état de choses, ce sera dans le chef de l'association elle-même, personne morale, que reposera la propriété des biens et cette propriété restera immuable aussi longtemps que durera l'association. Les biens ne faisant plus l'objet de mutations, le Trésor se trouvera, par le fait, privé de la recette des droits d'enregistrement et de succession qu'il prélève actuellement. Il est juste et équitable de dédommager l'État de la perte d'impôt que lui causera l'institution du nouveau régime » (*Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 375, exposé des motifs, p. 1).

Le « rapport de la commission consultative » mentionne :

« Ce qui, sans aucun doute, a longtemps retardé dans notre pays une législation rationnelle et méthodique sur les personnes morales, ce sont les défiances qu'inspire à beaucoup d'esprits la personnalité civile elle-même, notion à laquelle on allie volontiers, sous l'empire de traditions fort anciennes, la notion redoutée de la main morte » (*Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 375, annexe, rapport de la commission consultative, p. 3).

Le ministre des Finances a indiqué, en 1998, en réponse à une question parlementaire, que la *ratio legis* de l'instauration de la taxe compensatoire des droits de succession – qui consiste à compenser la moindre recette des droits de succession pour le Trésor – était encore valable : le maintien de cette taxe est fondé, sa raison d'être ayant subsisté (*Q.R.*, Chambre, 1997-1998, 7 septembre 1998, QRVA 49-142, pp. 19555-19557).

B.3.1. Les articles 11 à 14 de la loi du 28 décembre 2023 portent sur le champ d'application et sur les exonérations complètes de la taxe compensatoire des droits de succession, tels qu'ils sont contenus dans les articles 147 à 149 du Code des droits de succession. Avant l'entrée en vigueur des dispositions attaquées, ces derniers articles prévoyaient :

« Art. 147. Les associations sans but lucratif et les fondations privées sont assujetties, à partir du 1er janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

Art. 148. Sont soumises à la taxe :

1° les associations sans but lucratif créées après le 10 juillet 1921;

2° les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité juridique par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920;

3° les fondations privées;

4° les associations internationales sans but lucratif.

Art. 148*bis*. Les institutions et associations sans but lucratif, les fondations privées et les associations internationales sans but lucratif dont l'ensemble des avoirs déterminé conformément à l'article 150 a une valeur dont le montant ne dépasse pas 25.000 EUR, ne sont pas soumises à la taxe.

Art. 149. Sont exonérées de la taxe :

1° les caisses de compensation agréées pour allocations familiales et les caisses mutuelles agréées d'allocations familiales;

2° les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité civile avant le 11 juillet 1921, autres que celles dont il s'agit au numéro 2 de l'article précédent;

3° les caisses agréées de pension pour travailleurs indépendants.

4° les pouvoirs organisateurs de l'enseignement communautaire ou de l'enseignement subventionné, pour les biens immobiliers exclusivement affectés à l'enseignement, et les associations sans but lucratif de gestion patrimoniale qui ont pour objet exclusif d'affecter des biens immobiliers à l'enseignement dispensé par les pouvoirs organisateurs précités.

5° les associations sans but lucratif, les fondations privées ou les associations internationales sans but lucratif de gestion patrimoniale qui ont été agréées par l'autorité compétente en tant qu'associations de défense de la nature gérant des terrains et dont l'unique objectif est d'acquérir et de gérer un patrimoine naturel à des fins de conservation du patrimoine naturel de la Belgique, pour autant que ce patrimoine soit géré en tant que réserve naturelle et soit accessible au public, le cas échéant dans le cadre de visites accompagnées.

5° (*sic*) les institutions de retraite professionnelle qui sont assujetties à l'impôt des sociétés ».

B.3.2. Les articles 11 à 14 de la loi du 28 décembre 2023 modifient ces dispositions comme suit :

- l'article 11 de la loi du 28 décembre 2023 remplace à l'article 147 du Code des droits de succession les mots « et les fondations privées » par les mots « les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées, régies par le Code des sociétés et des associations »;

- les articles 12 et 13 de la loi du 28 décembre 2023 abrogent respectivement les articles 148 et 148*bis* du Code des droits de succession;

- l'article 14 de la loi du 28 décembre 2023 remplace à l'article 149 du Code des droits de succession, dans le texte néerlandais, le mot « taxe » par le mot « taks », abroge dans le même article la disposition visée au 2°, renumérote également dans le même article la dernière disposition en ce sens que le 5° devient le 6°, et remplace à nouveau dans le même article la disposition visée au 3° par la disposition suivante : « 3° les associations sans but lucratif chargées, par ou en vertu de la loi, de la gestion du paiement de pensions légales; ».

B.4.1. L'article 15 de la loi du 28 décembre 2023 modifie l'article 150 du Code des droits de succession, qui détermine les avoirs qui sont soumis à la taxe compensatoire des droits de succession. Avant sa modification par l'article 15 de la loi du 28 décembre 2023, ce dernier article prévoyait :

« L'impôt est dû sur l'ensemble des avoirs de l'institution, de l'association sans but lucratif, de la fondation privée ou de l'association internationale sans but lucratif.

Toutefois, ne sont pas compris dans ces avoirs :

1° les intérêts, les termes de rente, les loyers et les fermages et, plus généralement, les fruits civils de toute nature, ainsi que les cotisations et souscriptions annuelles, qui, restant dus, ne sont pas capitalisés;

2° les fruits naturels, perçus ou non;

3° les liquidités et le fonds de roulement destinés à l'activité de l'association ou de la fondation pendant l'année;

4° les biens immeubles situés à l'étranger;

5° les titres émis par des sociétés, dont l'association ou la fondation est considérée comme propriétaire-émettant en vertu du Code des sociétés et des associations ou, si la société n'est pas régie par ce code, conformément aux dispositions du droit qui la régit, à la condition que les certificats soient assimilés aux titres auxquels ils se rapportent pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992, en vertu de l'article 13, § 1er, alinéa 1er de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales.

De l'ensemble des avoirs visé à l'alinéa 1er, il ne peut être déduit aucune charge, à l'exception :

1° des termes d'emprunts hypothécaires non encore payés, à la condition que l'hypothèque soit constituée sur des biens de l'association ou de la fondation et garantisse au moins 50 % de la somme en principal de l'emprunt;

2° des legs de sommes que l'association ou la fondation, en tant que légataire universel d'une succession, doit encore exécuter.

Les dispositions du livre Ier relatives à la base imposable et au règlement juridique des biens conditionnels et litigieux, à l'exception de l'article 21, III, sont applicables à l'impôt établi par l'article 147. Pour les instruments financiers admis à la négociation sur les marchés réglementés belges ou étrangers visés à l'article 2, alinéa 1er, 5° et 6°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, et pour les systèmes multilatéraux de négociation belges ou étrangers, visés à l'article 2, alinéa 1er, 4°, de la même loi, la base imposable est constituée par leur valeur boursière. Par valeur boursière, on entend

le cours de clôture d'un instrument financier, tel que celui-ci est disponible comme information sur le cours dans la presse spécialisée ou dans les sources électroniques spécialisées consultables. Les valeurs doivent être déclarées conformément à leur valeur boursière à la date de la première ouverture de la bourse durant les mois de janvier, février ou mars. Lorsqu'il n'y a aucune cotation à l'une de ces dates, les valeurs peuvent aussi être déclarées selon leur valeur boursière au premier jour qui suit au cours duquel une cotation est à nouveau établie. Si, à la date choisie, il existe une cotation pour certaines des valeurs à déclarer et aucune cotation pour d'autres, ces dernières valeurs doivent être déclarées selon leur valeur boursière au premier jour qui suit au cours duquel il existe une cotation. Le déclarant ne peut choisir qu'une des dates précitées, qui vaudra pour toutes les valeurs à déclarer. Le déclarant indique son choix dans la déclaration et mentionne en même temps la source qu'il a consultée pour les valeurs boursières indiquées ».

B.4.2. L'article 15 de la loi du 28 décembre 2023 modifie cette disposition comme suit :

« [...]

1° l'alinéa 1er est remplacé par ce qui suit :

' La taxe est due sur l'ensemble des avoirs des redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent. ';

2° à l'alinéa 2, les modifications suivantes sont apportées :

a) le 4° est abrogé;

b) l'alinéa est complété par les 6° à 15° rédigés comme suit :

' 6° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable qui entre en ligne de compte pour l'exemption de taxe sur la valeur ajoutée visée à l'article 44, § 2, 1°, 2°, 3°, 4°, *a)*, ou 9°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et qui réalise, pour plus de la moitié de son chiffre d'affaires, des opérations exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée sur la base dudit article;

7° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté par une organisation visée au 6°, à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, § 2, 1°, 2°, 3°, 4°, *a)*, ou 9°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée;

8° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs des entreprises de travail adapté qui sont créées ou agréées par le gouvernement ou l'organisme régional compétent;

9° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'une entreprise de travail adapté visée au 8°;

10° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs :

a) des maisons médicales visées à l'article 32, § 1er, alinéa 2, de l'arrêté royal du 3 juillet 1996 portant exécution de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994;

b) des autres maisons médicales, associations de santé intégrées et centres de santé de quartier, agréés par l'autorité régionale ou communautaire compétente;

11° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'une maison médicale, association de santé intégrée ou centre de santé de quartier visé au 10°;

12° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs des institutions qui ont pour objet la gestion de refuges pour animaux, ayant reçu l'agréation prévue par l'article 5 de la loi du 14 août 1986 relative à la protection et au bien-être des animaux ou l'agrément prévu par l'article D.32 du Code wallon du Bien-être des animaux;

13° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'un refuge pour animaux visé au 12°;

14° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs des centres d'archives privées qui sont agréés par le gouvernement ou l'organisme communautaire compétent;

15° à concurrence de 62,3 pour cent de leur valeur, les avoirs d'un redevable dont au moins 75 pour cent du patrimoine est affecté au fonctionnement d'un centre d'archives privées visé au 14°. ';

3° à l'alinéa 4, les modifications suivantes sont apportées :

a) les mots ' et au règlement juridique des biens conditionnels et litigieux ' sont abrogés;

b) les mots ' l'impôt établi ' sont remplacés par les mots ' la taxe établie ' ».

B.4.3. L'article 44, § 2, 1°, 2°, 3°, 4°, *a)*, et 9°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), auquel il est fait référence dans l'article 15 de la loi du 28 décembre 2023, dispose :

« Sont aussi exemptées de la taxe :

1° *a)* l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires.

Cette exemption ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans finalité thérapeutique.

Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exemption visée à l'alinéa 1er dans les cas suivants :

- lorsqu'elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exemptées;

- lorsqu'elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe;

b) les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins;

[...]

2° les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, à la sécurité sociale et à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public, ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente.

Sont notamment visés :

- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées;

- les crèches, les pouponnières et les institutions qui ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation et les loisirs des jeunes;

- les organismes d'aide familiale;

- les centres de planning et de consultation familiale et conjugale;

- les mutualités et les unions nationales des mutualités;

- les centres psycho-médico-sociaux et les centres d'encadrement des élèves;

- les organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes handicapées;

- les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en grave difficult[é] matérielle ou morale;

- les organismes visés à l'arrêté royal du 17 décembre 2003 relatif à la subvention d'organismes offrant un encadrement spécialisé aux citoyens impliqués dans une procédure judiciaire;

- les services externes agréés par l'arrêté royal du 27 mars 1998 relatif aux services externes pour la prévention et la protection au travail et les services internes communs qui satisfont aux conditions de l'arrêté royal du 27 octobre 2009 relatif à la création d'un service interne commun pour la prévention et la protection au travail;

3° les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive, lorsque ces exploitants sont des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif et que les recettes qu'ils retirent des activités exemptées servent exclusivement à en couvrir les frais;

4° *a)* l'enseignement scolaire ou universitaire, dont l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, et la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de matériel didactique utilisé pour les besoins de l'enseignement exempté, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes considérés comme ayant des fins comparables, pour autant que ces organismes n'ont pas pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations précitées;

[...]

9° l'organisation de représentations théâtrales, chorégraphiques ou cinématographiques, d'expositions, de concerts ou de conférences ainsi que les livraisons de biens étroitement liées à ces prestations de services par des organismes reconnus par l'autorité compétente, et pour autant que les recettes tirées de leurs activités, servent uniquement à en couvrir les frais; »

B.5. L'article 18 de la loi du 28 décembre 2023 ajoute dans le Code des droits de succession un article 151/1, qui prévoit :

« Les institutions visées à l'article 147 sont dispensées de déposer une déclaration lorsque leurs avoirs imposables n'excèdent pas la première tranche visée à l'article 152 ».

B.6. Enfin, l'article 19 de la loi du 28 décembre 2023 remplace l'article 152 du Code des droits de succession. Cet article, auquel il est fait référence dans l'article 151/1 du même Code, fixe le taux :

« La taxe est perçue d'après le tarif indiqué dans le tableau ci-après :

- rien sur la première tranche de 50.000 euros;
- sur la tranche de 50.000,01 à 250.000 euros : 0,15 pour cent;
- sur la tranche de 250.000,01 à 500.000 euros : 0,30 pour cent;
- sur ce qui excède 500.000 euros : 0,45 pour cent ».

Quant à la recevabilité des recours

En ce qui concerne l'étendue des recours

B.7.1. La Cour doit déterminer l'étendue des recours en annulation sur la base du contenu des requêtes.

La Cour peut uniquement annuler des dispositions législatives explicitement attaquées contre lesquelles des moyens sont invoqués et, le cas échéant, des dispositions qui ne sont pas attaquées mais qui sont indissociablement liées aux dispositions qui doivent être annulées.

B.7.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8249 demandent l'annulation des articles 11 à 15 de la loi du 28 décembre 2023. La requête en annulation formule toutefois exclusivement des griefs contre l'article 15, 2°, *b)*, de la loi.

B.7.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8253 demandent l'annulation des articles 11, 14, 15, 18 et 19 de la loi du 28 décembre 2023. La requête en annulation formule toutefois exclusivement des griefs contre les articles 11, 15, 1° et 2°, *b)*, et 19 de la loi.

B.7.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8257 demandent l'annulation des articles 15, 2°, *b)*, et 19 de la loi du 28 décembre 2023, à l'exception de l'insertion dans l'article 152 du Code des droits de succession de l'exonération de la première tranche de 50 000 euros, et développent des griefs contre les dispositions précitées.

B.7.5. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8263 demandent l'annulation des articles 11, 15, 1° et 2°, *b)*, et 19 de la loi du 28 décembre 2023 et formulent des griefs contre ces dispositions.

B.7.6. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8264 demandent l'annulation de l'article 15, 2°, *b)*, 12° et 13°, de la loi du 28 décembre 2023 et développent des griefs contre ces dispositions.

B.7.7. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8269 demandent l'annulation des articles 11, 12, 15 et 19 de la loi du 28 décembre 2023. La requête en annulation formule toutefois exclusivement des griefs contre les articles 11, 12 et 15, 2°, *b)*, de la loi.

B.7.8. Les parties requérantes dans l'affaire n° 8270 demandent l'annulation de l'article 15, 1° et 2°, *b)*, 14° et 15°, de la loi du 28 décembre 2023. La requête en annulation formule toutefois exclusivement des griefs contre l'article 15, 2°, *b)*, 14° et 15°, de la loi.

B.7.9. La Cour limite son examen aux dispositions faisant l'objet de griefs.

En ce qui concerne la recevabilité ratione temporis

B.8.1. Pour satisfaire aux exigences de l'article 3, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, un recours en annulation doit être introduit dans le délai de six mois suivant la publication de la norme attaquée.

Lorsque, dans une législation nouvelle, le législateur reprend une disposition ancienne et s'approprie de cette manière son contenu, un recours peut être introduit contre la disposition reprise, dans les six mois de sa publication.

Toutefois, lorsque le législateur se limite à une intervention purement légistique ou linguistique ou à une coordination de dispositions existantes, il n'est pas censé légiférer à nouveau et les griefs sont irrecevables *ratione temporis*, en ce qu'ils sont en réalité dirigés contre les dispositions qui existaient déjà antérieurement.

B.8.2. Les articles 11 et 12, attaqués, de la loi du 28 décembre 2023 ont respectivement modifié l'article 147 du Code des droits de succession et abrogé l'article 148 du même Code.

B.8.3. Avant sa modification par l'article 11 de la loi du 28 décembre 2023, l'article 147 du Code des droits de succession prévoyait que les ASBL et les fondations privées sont assujetties, à partir du 1er janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle

compensatoire des droits de succession. Avant son abrogation par l'article 12 de la loi du 28 décembre 2023, l'article 148 du même Code prévoyait que les ASBL créées après le 10 juillet 1921, les institutions et associations sans but lucratif qui ont obtenu la personnalité juridique par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920, les fondations privées et les associations internationales sans but lucratif sont soumises à la taxe.

Les articles 11 et 12, attaqués, de la loi du 28 décembre 2023 redéfinissent le champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession à la lumière du Code des sociétés et des associations et rassemblent ces règles dans une seule disposition. En vertu de l'article 147 du Code des droits de succession, tel qu'il a été modifié par l'article 11 de la loi du 28 décembre 2023, les ASBL, les associations internationales sans but lucratif et les fondations privées, régies par le Code des sociétés et des associations, sont assujetties, à partir du 1er janvier qui suit la date de leur constitution, à une taxe annuelle compensatoire des droits de succession.

B.8.4. Ces interventions sont seulement de nature légistique. Les articles 11 et 12, attaqués, de la loi du 28 décembre 2023 ne modifient pas le champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession. Cette dernière reste applicable aux ASBL, aux associations internationales sans but lucratif et aux fondations privées, à partir du 1er janvier suivant la date de leur constitution. Certes, les institutions et associations sans but lucratif qui ont acquis la personnalité juridique par les lois du 7 août 1919, du 12 mars et du 25 mai 1920 ne sont plus mentionnées, mais il s'agissait déjà d'une catégorie de personnes morales en extinction au moment de l'introduction de la taxe compensatoire des droits de succession. En vertu de l'article 61, alinéa 1er, de la loi du 27 juin 1921, ces personnes morales sont soumises aux dispositions de la loi du 27 juin 1921 et devaient y conformer leurs statuts dans les trois mois de l'entrée en vigueur de cette loi.

L'ajout du membre de phrase « régies par le Code des sociétés et des associations » par l'article 11, attaqué, de la loi du 28 décembre 2023 ne conduit pas à une autre conclusion. Cet ajout explicite sans plus le fait que les formes juridiques concernées doivent être entendues dans le sens du droit commun en la matière, à savoir le Code des sociétés et des associations. Il en était de même avant les modifications attaquées, puisque le Code des droits de succession ne

contient aucune définition propre de l'ASBL, de l'association internationale sans but lucratif et de la fondation privée. Depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations, ce dernier contribuait donc déjà à définir le champ d'application de la taxe compensatoire des droits de succession.

B.8.5. Les moyens dans l'affaire n° 8253, en ce qu'ils sont dirigés contre l'article 11 de la loi du 28 décembre 2023, le premier moyen dans l'affaire n° 8263, le premier moyen, en sa seconde branche, dans l'affaire n° 8269, en ce qu'il est dirigé contre les articles 11 et 12 de la loi du 28 décembre 2023, et le premier moyen, en sa première branche, ainsi que le second moyen dans l'affaire n° 8269 sont irrecevables *ratione temporis*.

En ce qui concerne l'intérêt

B.9.1. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 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 attaquée.

Pour que la partie requérante justifie de l'intérêt requis, il n'est pas nécessaire qu'une éventuelle annulation lui procure un avantage direct. La circonstance qu'elle pourrait obtenir une nouvelle chance de voir sa situation réglée plus favorablement à la suite de l'introduction de son recours suffit à justifier son intérêt.

B.9.2. Les parties requérantes sont des personnes morales qui sont soumises à la taxe compensatoire des droits de succession. Elles ont intérêt à attaquer les dispositions litigieuses qui réforment la taxe compensatoire des droits de succession d'une manière qui entraîne pour elles une augmentation de cette taxe.

B.9.3. Lorsque les parties requérantes justifient de l'intérêt requis pour demander l'annulation des dispositions attaquées, elles ne doivent pas justifier en outre d'un intérêt aux moyens qu'elles invoquent.

Quant aux moyens

B.10. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

La Cour examine les moyens en ce qu'ils remplissent ces conditions.

B.11. L'examen de la conformité d'une disposition législative aux règles répartitrices de compétences doit en règle précéder celui de sa compatibilité avec les dispositions du titre II et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution.

La Cour examine par conséquent d'abord le second moyen dans l'affaire n° 8253, qui est pris de la violation du principe de proportionnalité et de la loyauté fédérale. Elle examine ensuite les moyens qui sont pris de la violation des droits fondamentaux.

En ce qui concerne le principe de proportionnalité et le principe de la loyauté fédérale

B.12.1. Le second moyen dans l'affaire n° 8253 est pris de la violation, par les articles 15, 1° et 2°, *b)*, et 19 de la loi du 28 décembre 2023, du principe de proportionnalité en matière de répartition des compétences et du principe de la loyauté fédérale, consacré à l'article 143, § 1er, de la Constitution. Les parties requérantes soutiennent que les dispositions attaquées contrecarrent la politique fiscale des régions, en ce que le législateur a opté pour une base imposable qui s'écarte de celle qui est appliquée dans l'impôt successoral, et en ce que les dispositions attaquées entraînent une augmentation de la taxe qui touche les associations caritatives, alors que la Région flamande soutient fiscalement celles-ci dans l'impôt successoral et dans le précompte immobilier.

B.12.2. Le Gouvernement flamand, qui souscrit au second moyen dans l'affaire n° 8253, soutient que les articles 15, 1°, et 19 de la loi du 28 décembre 2023 violent le principe de

proportionnalité en matière de répartition des compétences et le principe de la loyauté fédérale, consacré à l'article 143, § 1er, de la Constitution, en ce qu'ils rendent exagérément difficile l'exercice de la compétence régionale en matière de droits de succession et contrecarrent la politique de subvention mise en œuvre par la Communauté flamande, ce d'ailleurs sans aucune concertation ni consultation préalables.

B.13. L'article 143, § 1er, de la Constitution dispose :

« Dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'État fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts ».

Le respect de la loyauté fédérale suppose que, lorsqu'elles exercent leurs compétences, l'autorité fédérale et les entités fédérées ne perturbent pas l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble. La loyauté fédérale concerne plus que le simple exercice des compétences : elle indique dans quel esprit il doit avoir lieu.

Le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs. En l'espèce, la prise en considération du principe de proportionnalité invoqué par les parties requérantes dans l'affaire n° 8253 et par le Gouvernement flamand n'ajoute rien au principe de la loyauté fédérale.

B.14. Par les dispositions attaquées, le législateur fédéral a exercé une compétence qui lui est propre, à savoir sa compétence en matière fiscale qui lui est attribuée par l'article 170, § 1er, de la Constitution. Il appartient au législateur qui est compétent pour lever un impôt de modifier celui-ci.

B.15.1. Une modification de la base imposable de la taxe compensatoire des droits de succession, qui n'aligne pas la base imposable sur celle des droits de succession, ne peut en soi être considérée comme une mesure qui rend impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les régions, de leur compétence relative aux droits de succession d'habitants du Royaume et aux droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume. Bien que la taxe compensatoire des droits de succession ait été introduite pour compenser la moindre recette des droits de succession pour le Trésor, il s'agit d'une taxe autonome.

B.15.2. La circonstance selon laquelle le législateur fédéral n'a pas prévu une déduction générale de charges de la base imposable qui concerne en principe tous les avoirs et que, par la même occasion, il a réformé les taux d'une manière qui entraîne une augmentation pour plusieurs redevables ne conduit pas à une autre conclusion. Dans la mesure où les régions choisissent de ne pas taxer les legs faits à des personnes morales qui sont soumises à la taxe compensatoire des droits de succession ou de taxer ceux-ci à un taux inférieur dans l'impôt successoral, cette politique n'est pas contrecarrée par les dispositions attaquées. Tout d'abord, le redevable, en tant que légataire universel d'une succession, peut encore déduire, de la base imposable, des legs de sommes qui sont encore à exécuter (article 150, alinéa 3, 2°, du Code des droits de succession). Ensuite, le legs n'est effectivement soumis à la taxe compensatoire des droits de succession que s'il n'est pas destiné à l'activité de l'association ou de la fondation pendant l'année (article 150, alinéa 2, 3°, du même Code). Par ailleurs, les nouveaux taux ne sont pas à ce point élevés qu'ils ont une influence substantielle sur la politique régionale. Le legs est tout au plus taxé à un taux de 0,45 %. En fonction de la valeur des avoirs imposables, ce taux peut toutefois aussi être de 0 %, 0,15 % ou 0,30 % et, partant, il peut même être inférieur à l'ancien taux de 0,17 % (article 152 du même Code, tel qu'il a été remplacé par l'article 19 de la loi du 28 décembre 2023).

Eu égard à ce qui précède, les dispositions attaquées ne contrecarrent pas non plus la politique de subvention menée par les communautés et les régions et ne rendent pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de la compétence régionale en matière de précompte immobilier. En ce qui concerne la non-prise en compte des charges, l'article 150, alinéa 3, 1°, du Code des droits de succession fait par ailleurs encore une exception pour les termes d'emprunts hypothécaires non encore payés, à la condition que l'hypothèque soit constituée sur des biens de l'association ou de la fondation et garantisse au moins 50 % de la somme en principal de l'emprunt.

B.15.3. Enfin, le principe de la loyauté fédérale n'exigeait pas, en l'espèce, une forme de concertation ou de collaboration préalable à l'adoption des dispositions attaquées.

B.16. Le second moyen dans l'affaire n° 8253 n'est pas fondé.

En ce qui concerne les droits fondamentaux

La possibilité ou l'impossibilité de déduire des dettes

B.17. Le premier moyen dans l'affaire n° 8257, en sa seconde branche, est pris de la violation, par les articles 15, 2°, *b)*, et 19 de la loi du 28 décembre 2023 – à l'exception de l'insertion dans l'article 152 du Code des droits de succession de l'exonération de la première tranche de 50 000 euros –, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Les parties requérantes font valoir que l'objectif de l'insertion des taux progressifs, à savoir donner exécution au principe de la capacité contributive, n'est pas atteint, en ce que les dettes n'entrent en principe pas en considération, si bien que les redevables qui détiennent des patrimoines d'égale importance sont traités différemment et ceux qui détiennent des patrimoines d'importance inégale sont traités de la même manière.

Le troisième moyen dans l'affaire n° 8263 est pris de la violation, par l'article 15, 1°, de la loi du 28 décembre 2023, lu en combinaison avec l'article 19 de la même loi, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Les parties requérantes soutiennent qu'une identité de traitement injustifiée est créée entre les redevables selon qu'ils financent ou non leur patrimoine avec des dettes, en ce que la base imposable est déterminée sans qu'il soit tenu compte des dettes.

B.18. Les griefs soulevés par les parties requérantes ne découlent pas des dispositions attaquées, mais de l'article 150, alinéa 3, du Code des droits de succession, non attaqué et non modifié par la loi du 28 décembre 2023. En vertu de cette disposition, aucune charge ne peut être déduite à l'exception 1) des termes d'emprunts hypothécaires non encore payés, à la condition que l'hypothèque soit constituée sur des biens de l'association ou de la fondation et garantisse au moins 50 % de la somme en principal de l'emprunt, et 2) des legs de sommes que l'association ou la fondation, en tant que légataire universel d'une succession, doit encore exécuter.

Partant, il n'appartient pas à la Cour, dans le cadre des recours présentement examinés, de vérifier si les griefs soulevés sont fondés.

B.19. Le premier moyen dans l'affaire n° 8257, en sa seconde branche, et le troisième moyen dans l'affaire n° 8263 ne sont pas fondés.

Les réductions partielles de la base imposable

B.20. Le premier moyen dans l'affaire n° 8253 est pris de la violation, par les articles 15, 1° et 2°, *b)*, et 19 de la loi du 28 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Les parties requérantes allèguent que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les personnes morales qui sont soumises à la taxe compensatoire des droits de succession mais qui peuvent bénéficier d'une exonération partielle et, d'autre part, les personnes morales qui sont soumises à la taxe compensatoire des droits de succession et qui ne peuvent pas bénéficier d'une exonération.

B.21.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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

B.21.2. L'article 172, alinéa 1er, 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.21.3. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. La Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou ne sont pas

raisonnablement justifiés. Par ailleurs, une loi fiscale doit nécessairement appréhender la diversité des situations en catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplificatrice et approximative.

B.22. L'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023 prévoit, pour les redevables mentionnés dans la disposition, une exception au principe selon lequel la taxe compensatoire des droits de succession est due sur l'ensemble des avoirs des redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent (article 150, alinéa 1er, du Code des droits de succession). Il prévoit, pour ces redevables, qu'à concurrence de 62,3 % de leur valeur, leurs avoirs ne constituent pas la base imposable. Ainsi, l'article 15, 2°, *b)*, précité, vise à neutraliser l'impact du nouveau taux progressif, prévu par l'article 19 de la même loi, pour les redevables qu'il énumère (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/001, p. 14).

B.23.1. Dans le projet de loi initial, l'article 15, 2°, *b)*, prévoyait exclusivement une réduction de la base imposable en faveur des redevables du secteur des soins qui entrent en ligne de compte pour l'exemption prévue à l'article 44, § 2, 1° et 2°, du Code de la TVA et qui réalisent, pour plus de la moitié de leur chiffre d'affaires, les opérations mentionnées dans cette disposition (article 150, alinéa 2, 6°, du Code des droits de succession) et en faveur des redevables dont au moins 75 % du patrimoine est affecté par une telle organisation à la réalisation d'opérations visées à l'article 44, § 2, 1° et 2°, du Code de la TVA (article 150, alinéa 2, 7°, du Code des droits de succession).

B.23.2. Il ressort des travaux préparatoires que, par la réduction de la base imposable en faveur des redevables du secteur des soins, le législateur vise à « continuer à soutenir le secteur des soins » même après la crise de COVID-19 et à « ne pas rendre l'accès aux soins plus onéreux » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/001, pp. 13-14). En particulier, il souhaite éviter que le matériel et l'infrastructure de haute qualité et onéreux dont le secteur des soins a besoin entraînent un coût supplémentaire important (*ibid.*, p. 14). Par ailleurs, il a prévu une exception supplémentaire pour éviter que l'avantage soit supprimé si cette infrastructure est logée dans une personne morale distincte (*ibid.*, p. 16).

B.24.1. Ensuite, la même réduction a été octroyée, par le biais d'amendements, aux redevables des secteurs du sport, de l'enseignement et de la culture (article 150, alinéa 2, 6°, du Code des droits de succession avec référence à l'article 44, § 2, 3°, 4°, *a)*, et 9°, du Code de la TVA), aux entreprises de travail adapté créées ou agréées par le gouvernement ou par l'organisme régional compétent (article 150, alinéa 2, 8°, du Code des droits de succession), aux maisons médicales visées à l'article 32, § 1er, alinéa 2, de l'arrêté royal du 3 juillet 1996 « portant exécution de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994 » et aux autres maisons médicales, associations de santé intégrées et centres de santé de quartier agréés (article 150, alinéa 2, 10°, du Code des droits de succession), aux refuges pour animaux agréés (article 150, alinéa 2, 12°, du même Code) et aux centres agréés d'archives privées (article 150, alinéa 2, 14°, du même Code), ainsi qu'aux redevables dont au moins 75 % du patrimoine est affecté au fonctionnement ou aux activités visées des redevables précités (article 150, alinéa 2, 7°, 9°, 11°, 13° et 15°, du même Code).

B.24.2. L'ajout des redevables des secteurs du sport, de l'enseignement et de la culture est justifié par le fait qu'il convient d'apporter un soutien supplémentaire à la politique dans ces domaines (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/014, pp. 2-3). En ce qui concerne les secteurs du sport et de la culture, le législateur souhaite en particulier éviter de créer une charge fiscale du côté de l'offre, alors que ces secteurs sont soutenus du côté de la demande grâce au régime des chèques sport/culture (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/016, p. 24). En ce qui concerne le secteur de l'enseignement, il est souligné en particulier que le droit à l'éducation est un droit fondamental universel, dans le cadre duquel une exemption avait déjà été prévue pour les biens immobiliers de certains établissements d'enseignement (article 149, 4°, du Code des droits de succession), laquelle était toutefois insuffisante, puisque, dans le secteur de l'enseignement, les écoles collectent souvent de l'argent pour investir dans les bâtiments (*ibid*). L'ajout des entreprises de travail adapté, des maisons médicales et des refuges pour animaux précités est justifié ensuite par le fait que ces personnes morales remplissent également une fonction d'assistance et doivent avoir recours à du matériel et à des infrastructures de haute qualité qui ont été spécifiquement adaptés à leurs besoins (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/009, pp. 2-4; DOC 55-3607/014, p. 6). En ce qui concerne les refuges pour animaux, il est en outre souligné qu'ils sont déjà soutenus en matière d'impôt sur les revenus (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/016, p. 24). Enfin, l'ajout des centres agréés d'archives privées est justifié par le fait que ce secteur remplit une fonction de conservation importante qui requiert des

investissements dans l'immobilier et que l'autorité fédérale souhaite soutenir la politique régionale (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3607/014, p. 4; DOC 55-3607/016, p. 25).

B.25.1. L'objectif historique de la taxe compensatoire des droits de succession, mentionné en B.2.2, n'empêche pas le législateur de peaufiner cette taxe, en prévoyant des exemptions et des réductions, pour ainsi donner corps à sa politique sociale et économique. Le large pouvoir d'appréciation dont bénéficie le législateur dans ce domaine ne change toutefois rien au fait qu'il doit pouvoir justifier ces exemptions et réductions de manière raisonnable. Lorsque la justification d'une exemption ou d'une réduction est à ce point large qu'elle s'applique en réalité aussi à d'autres catégories de redevables que celles qui bénéficient de l'exemption ou de la réduction, ces autres catégories ne peuvent pas être privées arbitrairement du même avantage.

B.25.2. Les éléments mentionnés en B.23.2 et en B.24.2 ne peuvent pas raisonnablement justifier que cet avantage soit limité aux redevables mentionnés à l'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023. En effet, sur la base des éléments précités, ces redevables ne se distinguent pas d'autres redevables comparables.

B.26.1. Dans la mesure où il est recevable, le premier moyen dans l'affaire n° 8253 est fondé.

L'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023 doit être annulé. Contrairement à ce qu'allèguent les parties requérantes, l'article 19 de la même loi, qui modifie les taux, n'est pas indissociablement lié à l'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023, et ne doit donc pas être annulé.

B.26.2. Dès lors que les autres moyens ne peuvent donner lieu à une annulation plus étendue, ils ne doivent pas être examinés.

Quant au maintien des effets

B.27.1. L'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine ».

B.27.2. Afin d'éviter que plusieurs catégories de redevables soient confrontées à une charge fiscale imprévue avec effet rétroactif, et pour permettre au législateur d'adopter une nouvelle législation, il convient de maintenir les effets de la disposition annulée au plus tard jusqu'au 31 décembre 2026.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 15, 2°, *b)*, de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses »;

- maintient les effets de la disposition annulée au plus tard jusqu'au 31 décembre 2026;

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi rendu 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 constitutionnelle, le 4 décembre 2025.

Le greffier, Le président,

Frank Meersschaut Pierre Nihoul