

Numéro du rôle : 4057
Arrêt n° 72/2007 du 26 avril 2007

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 84, alinéa 2, du Code des droits de succession, posées par le juge des saisies au Tribunal de première instance de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 18 octobre 2006 en cause de Josiane Schoenaers contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 23 octobre 2006, le juge des saisies au Tribunal de première instance de Liège a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 84, alinéa 2, du Code des droits de succession, en ce qu'il autorise le receveur de l'enregistrement à recouvrer des droits de succession sur des immeubles appartenant à des héritiers s'étant acquitté de leur dette fiscale personnelle, crée-t-il une discrimination entre les héritiers propriétaires d'immeubles successoraux selon que les autres héritiers de la succession ont ou non les moyens financiers de s'acquitter des droits dont ils sont redevables ou selon que ces autres héritiers sont ou non disposés à s'acquitter de leur propre dette d'impôt et cet article ne serait-il pas par conséquent contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution ? »;

2. « L'article 84, alinéa 2, [du Code] des droits de succession, qui garantit le recouvrement des droits de succession sur tous les biens immeubles délaissés par le défunt dans le Royaume, y compris ceux qui sont dévolus à des héritiers s'étant acquitté de leur dette d'impôts, crée-t-il une discrimination entre les contribuables ayant acquitté un impôt rendu exigible par la délivrance d'un titre exécutoire établi à leur nom, selon que cet impôt est dû en vertu [du Code] des droits de succession ou de toute autre législation fiscale en ce que seuls les premiers restent sous la menace de poursuites exercées par le receveur sur un immeuble dont ils auraient hérité et cet article ne serait-il pas contraire aux articles [10 et 11 de la Constitution] ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Josiane Schoenaers, demeurant à 4600 Visé, rue Hahalette 59;
- le Conseil des ministres.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 15 mars 2007 :

- ont comparu :
 - . Me F. Lewalle, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me P. Seutin, avocat au barreau de Liège, pour Josiane Schoenaers;
 - . Me L. Rase *loco* Me P. Delvoie, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Au décès de sa mère, J. Schoenaers est devenue nue-proprétaire de la succession, l'usufruit ayant été légué par testament à M. Creus, le compagnon de sa mère. Une inscription hypothécaire a été prise sur l'immeuble de la succession moins de 18 mois après le décès.

Alors que J. Schoenaers s'est acquittée des droits de succession dus, M. Creus n'a pas payé ceux qu'il devait, malgré les contraintes qui lui ont été adressées, et a été déchu de son droit d'usufruit.

L'Etat belge a procédé à une saisie-arrêt-exécution sur l'immeuble dont J. Schoenaers est devenue nue-proprétaire au décès de sa mère et pleine propriétaire suite à la révocation de l'usufruit de M. Creus. L'Etat belge entend ainsi obtenir paiement des droits de succession dus par M. Creus en procédant à la vente publique de l'immeuble, à laquelle J. Schoenaers, demanderesse devant le juge *a quo*, s'oppose en estimant qu'elle n'est pas tenue des sommes dues par M. Creus et que l'article 84, alinéa 2, du Code des droits de succession viole le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt.

Le juge *a quo* rappelle qu'en vertu de l'article 86 du Code des droits de succession, l'Etat belge dispose d'une hypothèque légale occulte opposable aux tiers sans inscription pendant un délai de 18 mois à compter du décès. Cette hypothèque conserve ses effets lorsque l'inscription est prise, comme en l'espèce, dans les 18 mois qui suivent le décès, et dans ce cas, l'inscription est prise sous le nom du défunt.

Puisque le transfert de propriété par décès ne se réalise que lors de la levée de l'option par l'héritier ou le légataire, laquelle joue avec effet rétroactif dans le cadre de la dévolution successorale, l'hypothèque légale voit donc le jour antérieurement à la dévolution successorale; elle est indivisible et assortie d'un droit de suite, suit tous les biens immobiliers en quelques mains qu'ils passent, de sorte que l'Etat belge peut, en principe, poursuivre la vente publique de l'immeuble grevé.

En ce qui concerne toutefois les six questions préjudicielles soulevées par la demanderesse à titre subsidiaire, le juge *a quo*, après avoir analysé certaines d'entre elles, a décidé de poser à la Cour les deux questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Dans son mémoire, la demanderesse devant le juge *a quo* estime que, notwithstanding l'article 1er du Code des droits de succession qui évoque un « droit de succession » unique, la dette d'impôt est individuelle, et fixée en fonction de ce qui est recueilli par chacun et par application d'un tarif différencié variant, de manière très significative, selon le degré de parenté ou d'absence de parenté avec le défunt.

Les questions préjudicielles appellent donc une réponse positive, puisque l'héritier qui recueille en pleine propriété l'immeuble de la succession se voit contraint, par application de l'article 84, alinéa 2, du Code, soit d'abandonner l'immeuble dont il a la propriété, soit de payer les droits de succession dus par un légataire qui refuse d'acquiescer ces droits.

Il peut d'ailleurs s'écouler, comme dans le cas d'espèce, de nombreuses années avant que le receveur ne se manifeste par une saisie-exécution immobilière auprès de l'héritier propriétaire de l'immeuble grevé de l'hypothèque légale, puisque dans l'interprétation de l'administration fiscale, le receveur n'est tenu d'interrompre la prescription du recouvrement qu'à l'égard du débiteur défaillant.

A.2. Lorsque la législation fiscale crée une solidarité ou l'équivalent d'une solidarité dans le chef d'un tiers vis-à-vis du Trésor aux côtés du redevable de l'impôt, c'est toujours en fondant cette situation sur la notion de faute ou à tout le moins sur celle d'un manquement à une obligation préexistante, ce qui n'est nullement le cas pour l'article 84, alinéa 2, du Code des droits de succession.

Il n'y a en outre aucun rapport de proportionnalité entre des impératifs d'ordre budgétaire et ce qui apparaît comme la confiscation des droits découlant du Code civil. Le principe de proportionnalité est même tellement violé qu'on peut s'interroger sur la constitutionnalité de la disposition en cause au regard des articles 11 et 16 de la Constitution.

A.3. Dans son mémoire, le Conseil des ministres rappelle que le recouvrement des impôts est nécessaire au bon fonctionnement de l'Etat et justifie dès lors que des garanties plus importantes soient conférées à l'Etat, telle que l'hypothèque légale portant sur tous les biens susceptibles d'hypothèque délaissés par le défunt, et prise sous le nom du défunt, sans que les héritiers, légataires ou donataires doivent être déterminés dans le bordereau.

En ce qui concerne la première question préjudicielle, le Conseil des ministres considère que l'impôt successoral est une dette qui naît avec l'ouverture de la succession, frappe la transmission héréditaire et est inhérente à tous les biens qui la composent. C'est aux héritiers qu'il appartient d'acquitter cette dette qui est unique dès l'origine puisque c'est la transmission héréditaire qui est la cause de l'exigibilité de l'impôt. Cette dette est donc une charge de l'hérédité avant d'être une dette personnelle des héritiers, légataires ou donataires. Il est dès lors logique que l'hypothèque légale porte sur tous les biens susceptibles d'hypothèque délaissés par le défunt, peu importe que ces biens aient été attribués à un héritier qui a acquitté les droits de succession dont il est tenu ou non.

Tous les héritiers qui se voient attribuer un bien immobilier appartenant à la succession courent donc, de manière égale, le risque que l'hypothèque légale leur soit opposée en raison du droit de suite dont elle est assortie, l'hypothèque légale étant indivisible et subsistant sur tous les immeubles affectés. Il n'y a donc pas de discrimination entre les héritiers selon qu'ils acquittent ou non les droits qu'ils doivent supporter personnellement, puisque la dette d'impôt est une charge de l'hérédité.

A.4. En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle, le Conseil des ministres estime que, nonobstant le fait que les impôts visés dans la question préjudicielle sont différents par hypothèse, c'est également la nature de l'impôt successoral qui justifie, pour les raisons exposées précédemment, que la disposition en cause ne crée pas de discrimination entre les contribuables qui doivent des impôts successoraux et ceux qui doivent d'autres impôts.

A.5. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres rappelle que le droit de suite lié à l'hypothèque légale permet à l'Etat de saisir l'immeuble successoral afin que soient payés sur le prix, l'impôt successoral, les intérêts et les frais, quelle que soit la personne propriétaire de l'immeuble ou celle qui est débitrice envers l'Etat. Ce droit de suite trouve son origine dans l'article 41 de la loi hypothécaire et non dans la disposition en cause, qui n'est dès lors pas contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 84, alinéa 2, du Code des droits de succession, qui dispose :

« En outre, le recouvrement des droits de succession et de mutation par décès est garanti par une hypothèque légale sur tous les biens susceptibles d'hypothèque délaissés par le défunt dans le royaume ».

B.2.1. Par une première question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur une éventuelle discrimination entre les héritiers propriétaires d'immeubles de la succession selon que les autres héritiers disposent ou non des moyens financiers pour s'acquitter des droits dont ils sont redevables ou sont ou non disposés à s'acquitter de ces droits, en ce que la disposition en cause permet au receveur de l'enregistrement de recouvrer des droits de succession sur des immeubles appartenant à des héritiers qui se sont acquittés de leur dette fiscale personnelle.

B.2.2. Par une deuxième question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur une éventuelle discrimination entre les contribuables qui se sont acquittés d'un impôt exigible en vertu d'un titre exécutoire établi à leur nom selon que cet impôt est dû en vertu du Code des droits de succession ou en vertu de toute autre législation fiscale, en ce que seuls les premiers restent sous la menace de poursuites exercées par le receveur sur un immeuble dont ils auraient hérité.

B.3. Les faits qui ont donné lieu au litige pendant devant le juge *a quo* concernent l'héritier de la nue-propriété d'une succession qui, à la suite de la déchéance du droit du légataire à l'usufruit de la succession, est devenu plein propriétaire de l'immeuble de la succession, grevé de l'hypothèque légale prévue par la disposition en cause.

Alors que l'héritier propriétaire de l'immeuble a payé les droits de succession qu'il devait, le légataire ne les a pas payés, de sorte qu'une saisie a été pratiquée pour recouvrer les droits dus sur l'immeuble de l'héritier qui s'est acquitté de sa dette fiscale personnelle.

Quant à la première question préjudicielle

B.4. La première question préjudicielle porte sur une éventuelle discrimination entre successeurs propriétaires de l'immeuble grevé de l'hypothèque légale prévue

par la disposition en cause, qui ont payé leur part des droits de succession, selon que les autres successeurs se sont ou non acquittés de la part des droits de succession qu'ils devaient.

B.5.1. Le droit de succession est un impôt qui naît au décès d'un habitant du Royaume et qui est établi sur la valeur, déduction faite des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession de cet habitant du Royaume (articles 1er et 15 du Code des droits de succession).

Les droits de succession sont levés sur l'universalité des biens transmis par héritage, sans distinguer si ceux-ci sont transmis ensuite de dévolution légale, de disposition testamentaire ou d'institution contractuelle (article 2 du Code des droits de succession).

B.5.2. Les articles 70, alinéa 1er, et 75 du Code des droits de succession déterminent respectivement la mesure de l'obligation et de la contribution à la dette de droits de succession des héritiers, légataires et donataires.

L'article 70, alinéa 1er, du Code des droits de succession dispose :

« Les héritiers, légataires et donataires sont tenus envers l'Etat des droits de succession ou de mutation par décès et des intérêts, chacun pour ce qu'il recueille ».

L'article 75 du même Code dispose :

« Les droits de succession et de mutation par décès, s'il n'y a des dispositions à ce contraires, sont supportés par les héritiers, légataires et donataires, chacun pour ce qu'il recueille ».

B.5.3. Afin de garantir le recouvrement des droits de succession, le Code des droits de succession instaure différentes garanties pour l'Etat, notamment des sûretés réelles dont les modalités sont prévues dans les articles 84 à 93 du Code des droits de succession.

L'article 84 du même Code crée ainsi, d'une part, un privilège général sur les meubles délaissés par le défunt (article 84, alinéa 1er, du Code) et, d'autre part,

une hypothèque légale sur les biens susceptibles d'hypothèque, notamment les immeubles, délaissés par le défunt dans le Royaume (article 84, alinéa 2, du Code).

Ces différentes garanties trouvent leur origine dans l'article 3 de la loi du 27 décembre 1817 pour la perception du droit de succession, qui visait à assurer les intérêts du Trésor.

B.5.4. En vertu de l'article 86 du Code des droits de succession, l'hypothèque légale du Trésor est opposable aux tiers, sans inscription, pendant un délai de dix-huit mois à compter de la date du décès et conserve ses effets à compter de cette même date, si l'inscription est requise avant l'expiration du délai précité.

L'inscription doit être requise par le receveur (article 87 du Code) et les frais des formalités hypothécaires sont à la charge de l'Etat (article 93 du Code).

En outre, l'article 88 du Code des droits de succession dispose :

« Lorsque l'inscription est requise dans les dix-huit mois du décès, elle est prise sous le nom du défunt, sans que les héritiers, légataires ou donataires doivent être déterminés dans le bordereau. En ce cas, le défunt est désigné autant que possible par ses prénoms, dates et lieux de sa naissance et de son décès ».

B.6. Il résulte des dispositions qui précèdent que, si la dette de droits de succession est conçue comme une dette individuelle de chaque héritier, légataire ou donataire, en fonction de la part que chacun recueille dans la succession, les garanties prévues - privilège ou hypothèque selon qu'il s'agit de biens meubles ou immeubles - pour le recouvrement des droits de succession portent sur les biens successoraux dans leur globalité, sans distinguer dans le patrimoine de quel successeur ces biens sont transférés ou appelés à l'être.

L'assiette de la garantie pour le recouvrement des droits de succession est donc indépendante de la dévolution successorale, puisqu'elle est déterminée par les droits du défunt sur les biens qu'il laisse à son décès et non par les droits des héritiers, légataires ou donataires sur les biens transmis.

B.7.1. L'article 88 du Code prévoit d'ailleurs que l'inscription de l'hypothèque légale du Trésor, lorsqu'elle est prise dans les dix-huit mois du décès, l'est « sous le nom du défunt », sans que les successeurs doivent être déterminés dans le bordereau.

Le législateur a ainsi pris en compte le fait qu'il n'est pas toujours possible de connaître précisément, dans le délai précité, ni l'identité des successeurs, ni le montant des droits de successions dus par chacun d'eux, de sorte qu'il est parfois impossible dans la pratique de constituer une garantie pour l'Etat sur les biens des successeurs.

B.7.2. En outre, en instaurant des sûretés réelles, notamment l'hypothèque légale du Trésor, sur les biens successoraux, et non sur les biens des successeurs, le législateur a voulu assurer pleinement l'efficacité des garanties créées afin de protéger les intérêts du Trésor, en prenant en considération les biens dont la valeur nette constitue la base du calcul des droits de succession, et qui peuvent par conséquent, en toute vraisemblance, garantir à suffisance le recouvrement des droits dont ils sont l'objet.

B.8.1. Le fait que des héritiers qui recueillent dans leur patrimoine l'immeuble grevé de l'hypothèque légale soient dans une situation différente selon que les autres successeurs acquittent ou non leur dette de droits de succession ne constitue dès lors que la conséquence du droit de suite attaché à la garantie ainsi créée (article 41 de la loi hypothécaire du 16 décembre 1851), et qui est justifiée par l'objectif de protection des intérêts du Trésor.

B.8.2. La mesure en cause n'est pas davantage de nature à avoir des effets disproportionnés, dès lors que celui qui est propriétaire de l'immeuble grevé de l'hypothèque légale peut échapper à la saisie en acquittant la dette impayée de droits de succession, et, dans ce cas, il existe entre héritiers, légataires et donataires, des recours contributives,

lorsque l'un d'eux est appelé à supporter une partie des droits de succession dont il n'est pas, en fonction de ce qu'il recueille, le débiteur.

B.9. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la deuxième question préjudicielle

B.10. La deuxième question préjudicielle porte sur une éventuelle discrimination entre les contribuables qui se sont acquittés de leur dette personnelle d'impôt : si cette dette est due en vertu du Code des droits de succession, le contribuable reste sous la menace de poursuites sur l'immeuble dont il a hérité en cas de non-paiement de la dette des autres successeurs, ce qui ne serait pas le cas si le contribuable s'acquitte d'une dette due en vertu d'une autre législation fiscale.

B.11. Compte tenu de la nature particulière des droits de succession, qui sont, comme il a été rappelé en B.5.1, levés sur l'universalité des biens transmis par héritage, et compte tenu des particularités de l'hypothèque légale garantissant le recouvrement de ces droits, le contribuable qui s'acquitte de sa dette de droits de succession ne peut être comparé aux contribuables qui s'acquittent d'une dette fiscale d'une autre nature.

B.12. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 84, alinéa 2, du Code des droits de succession ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 26 avril 2007.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior