

Numéro du rôle : 6171
Arrêt n° 75/2016 du 25 mai 2016

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 73 et 74 du décret flamand du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 et des articles 162, 170, 172, 174 et 175 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, introduit par Ivo Evers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 mars 2015 et parvenue au greffe le 20 mars 2015, Ivo Evers a introduit un recours en annulation des articles 73 et 74 du décret flamand du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 et des articles 162, 170, 172, 174 et 175 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 (publiés au *Moniteur belge* du 30 décembre 2014 et du 29 janvier 2015, deuxième édition).

La demande de suspension des mêmes dispositions décrétales, introduite par la même partie requérante, a été rejetée par l'arrêt n° 72/2015 du 28 mai 2015, publié au *Moniteur belge* du 16 juillet 2015.

Le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me B. Martel et Me K. Caluwaert, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Gouvernement flamand a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 24 février 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé que l'affaire était 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 le 16 mars 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 16 mars 2016.

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'intérêt de la partie requérante

A.1. La partie requérante estime qu'elle a un intérêt personnel au recours en annulation dès lors qu'elle est directement et gravement affectée par les dispositions attaquées, qui ne prévoient un taux réduit pour le droit de partage en cas de partage ou de cession de biens immobiliers que dans le cadre d'un divorce ou d'une cessation de la cohabitation légale. La partie requérante, qui était redevable d'un droit de partage de 2,5 %, d'un montant de 10 000 euros, pour le partage de l'habitation familiale à la suite de la cessation d'une cohabitation de fait, ne peut pas bénéficier du taux réduit.

A.2.1. Le Gouvernement flamand observe que les articles 73 et 74, attaqués, du décret du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 n'ont été applicables que le 31 décembre 2014, à la suite de l'abrogation des dispositions pertinentes du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et de leur intégration dans le Code flamand de la fiscalité. Il en résulte que ces articles n'auraient pu

trouver à s'appliquer à la situation de la partie requérante que si le droit de partage avait été établi le 31 décembre 2014. Il ressort de la requête que tel n'a pas été le cas. Par conséquent, le Gouvernement flamand conclut que ces articles n'ont causé aucun préjudice à la partie requérante, de sorte que le recours dirigé contre ceux-ci est irrecevable.

A.2.2. Le Gouvernement flamand estime que le recours en annulation est également irrecevable à défaut d'intérêt dans la mesure où il est dirigé contre les articles 162, 170 et 174 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013. En effet, ces articles tendent exclusivement à prévoir de nouvelles subdivisions dans le Code flamand de la fiscalité. Le Gouvernement flamand n'aperçoit pas en quoi ces articles peuvent entraîner un préjudice, étant donné qu'ils ne contiennent aucune règle de droit. En outre, le Gouvernement flamand constate que la partie requérante n'articule aucun grief contre ces articles.

A.2.3. Le Gouvernement flamand estime que la partie requérante développe seulement des griefs contre l'article 172, alinéas 1er à 3, du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013. Pour le surplus, le Gouvernement flamand considère le recours en annulation irrecevable.

Quant aux moyens

A.3. La partie requérante demande l'annulation des articles 73 et 74 du décret du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 et, à titre principal, de l'article 175 du décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013. Si la Cour n'annulait pas l'article 175 précité, la partie requérante demande l'annulation de l'article 172 de ce même décret. A titre encore plus subsidiaire, la partie requérante demande l'annulation des articles 162, 170 et 174 du même décret. Selon la partie requérante, ces dispositions violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.4. Dans le premier moyen, la partie requérante allègue que l'article 73 du décret du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 et l'article 175 du décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 instaurent une différence de traitement qui n'est pas objective et qui est dénuée de justification raisonnable, entre, d'une part, les conjoints et les cohabitants légaux et, d'autre part, les cohabitants de fait, dans la mesure où ces dispositions ne prévoient un taux réduit de 1 % pour le droit de partage qu'en cas de partage ou de cession de biens immobiliers à l'occasion d'un divorce ou d'une cessation de la cohabitation légale. Selon la partie requérante, la raison pour laquelle la fin d'une cohabitation de fait ne relève pas du taux réduit n'a aucunement été justifiée. La différence de statut légal ne justifie en aucun cas la différence de traitement attaquée. En effet, lorsqu'il a annoncé la réduction du droit de partage, le Gouvernement flamand a souligné à chaque fois, selon la partie requérante, qu'il élaborerait une solution accommodante pour tous les couples confrontés à un partage de biens immobiliers consécutif à une séparation. Par conséquent, le critère de distinction pertinent qui doit être utilisé est l'existence d'une relation durable. Pour étayer ses dires, la partie requérante renvoie à l'avis du Conseil d'Etat, section de législation, rendu à propos des projets qui ont donné lieu aux dispositions attaquées. Par ailleurs, ce régime lèse indirectement les enfants de cohabitants de fait en cas de rupture d'une relation. Contrairement à ce qu'affirme le Gouvernement flamand, les autorités fiscales et judiciaires peuvent effectivement apprécier ou vérifier la cohabitation de fait. La preuve de la cohabitation de fait et de sa durée réside en effet dans l'inscription au registre officiel de la population de la commune. Enfin, la partie requérante souligne l'assimilation récente des cohabitants de fait aux conjoints et cohabitants légaux au niveau des tarifs des droits de succession.

A.5. La partie requérante affirme dans les deuxième et troisième moyens que l'article 172 du décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 instaure une différence de traitement qui n'est pas objective et qui est dénuée de justification raisonnable entre, d'une part, les époux et les cohabitants légaux et, d'autre part, les cohabitants de fait, dans la mesure où cette disposition ne prévoit une diminution de la base imposable par le biais d'un abattement de 50 000 euros, majoré de 20 000 euros par enfant à charge, qu'en cas de partage ou de cession de biens immobiliers dans le cadre d'un divorce ou d'une cessation de la cohabitation légale. Outre les arguments cités dans le premier moyen, la partie requérante déclare qu'il ne saurait nullement être justifié que la charge d'enfant d'époux ou de cohabitants

légaux devrait donner lieu à une majoration de l'abattement de 20 000 euros mais qu'il n'en irait pas de même pour les cohabitants de fait. La charge d'enfant est en effet tout aussi lourde pour des cohabitants de fait.

A.6.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que le moyen n'est pas fondé. Il souligne en premier lieu que le principe d'égalité n'est violé que si le traitement inégal critiqué est manifestement déraisonnable et ajoute qu'aux termes de la jurisprudence de la Cour, cette liberté d'action du législateur décrétaal vaut à plus forte raison en matière fiscale. Qui plus est, le droit d'enregistrement attaqué constitue un impôt, dans le cadre duquel il faut nécessairement travailler avec des critères forfaitaires. Selon le Gouvernement flamand, la Cour reconnaît que pour établir des exemptions ou des mesures similaires, le législateur décrétaal doit pouvoir faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation.

A.6.2. Le Gouvernement flamand conteste que le principe de départ du régime attaqué serait de limiter le droit de partage à 1 % pour les couples qui se séparent. Au contraire, les travaux préparatoires font clairement apparaître que le régime attaqué tend à limiter les charges financières pour les personnes qui divorcent ou qui rompent la cohabitation légale. Le législateur décrétaal a donc choisi de n'offrir ce régime de faveur qu'aux formes durables et formalisées de vie commune, qui sont caractérisées par un nombre de droits et d'obligations découlant directement de la loi et auxquelles la personne concernée doit, en outre, mettre fin selon certaines formes.

A.6.3. De l'avis du Gouvernement flamand, le législateur décrétaal, qui dispose d'un large pouvoir discrétionnaire à cet égard, a fait le choix politique légitime de n'offrir le bénéfice de la diminution de la base imposable ou de la réduction du taux du droit de partage qu'aux formes de vie commune réglées par la loi. En ne prévoyant le régime attaqué que pour les conjoints ou pour les cohabitants légaux, le législateur décrétaal a aussi traduit cet objectif politique dans des règles qui sont pertinentes.

Le Gouvernement flamand constate en outre que la différence de traitement repose sur un critère objectif de différenciation. Contrairement à ce que laisse entendre la partie requérante, le Gouvernement flamand estime qu'il existe effectivement des différences objectives entre les cohabitants de fait, d'une part, et les conjoints ou les cohabitants légaux, d'autre part, tant en ce qui concerne leurs obligations personnelles réciproques que pour ce qui est de leur situation patrimoniale.

Par ailleurs, le régime attaqué n'est nullement disproportionné, selon le Gouvernement flamand. En effet, le législateur décrétaal pouvait considérer que la mesure de faveur litigieuse pouvait être limitée aux catégories de personnes qui, selon lui, avait le plus besoin de cette mesure. Le Gouvernement flamand souligne que la différence de traitement résulte du libre choix de la partie requérante en faveur de la cohabitation de fait; on peut escompter qu'elle aurait dû être informée des conséquences juridiques s'attachant à ce choix ainsi que de ses avantages et inconvénients. Le Gouvernement flamand estime que son point de vue trouve un fondement dans la jurisprudence de la Cour.

A.6.4. En outre, le Gouvernement flamand déclare que le législateur décrétaal cherchait, par le régime attaqué, à prolonger une réglementation déjà existante. Le législateur décrétaal a aligné les catégories de personnes qui peuvent bénéficier de la réduction du taux du droit de partage sur les catégories de personnes qui pouvaient déjà bénéficier auparavant d'une diminution de la base imposable de celui-ci au moyen d'abattements.

A.6.5. Il précise que la limitation de la réglementation aux formes de vie commune formalisées et, en particulier, aux cas dans lesquels il est mis un terme de manière formelle à ces formes de vie commune a pour effet que l'application des dispositions attaquées et le contrôle exercé sur celle-ci sont objectivement vérifiables. La situation serait nettement plus compliquée si des cohabitants de fait pouvaient eux aussi en bénéficier.

A.6.6. Le Gouvernement flamand observe que l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat sur l'avant-projet de décret contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015, qui est cité par la partie requérante, ne concernait nullement la différence de traitement attaquée. En outre, le législateur décrétaal a répondu à l'observation de la section de législation du Conseil d'Etat en faisant figurer une justification complémentaire dans l'exposé des motifs.

A.6.7. Enfin, le Gouvernement flamand fait valoir que la violation alléguée du principe d'égalité ne saurait résulter que de l'existence d'une lacune dans le décret attaqué, en ce que les articles attaqués ne s'appliquent pas à la situation des cohabitants de fait. Une annulation peut tout au plus conduire à constater que les dispositions attaquées contiennent une lacune inconstitutionnelle.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 73 et 74 du décret flamand du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 et, à titre principal, de l'article 175 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013. Pour le cas où la Cour n'annulerait pas l'article 175 précité, la partie requérante poursuit l'annulation de l'article 172 du même décret. A titre encore plus subsidiaire, la partie requérante demande l'annulation des articles 162, 170 et 174 du même décret.

B.2.1. Les articles attaqués du décret flamand du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 concernent le statut fiscal du partage de biens immobiliers. Ils instaurent un droit d'enregistrement proportionnel qui est calculé sur la valeur vénale de ces biens, qualifié ci-après de « droit de partage ».

L'article 73 de ce décret dispose :

« L'article 109 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, remplacé par la loi du 23 décembre 1958 et modifié en dernier lieu par le décret du 13 juillet 2012, est complété par un alinéa deux, trois et quatre, rédigés comme suit :

‘ Le droit est porté à 1 p.c. lorsque le partage visé ou la cession visée à l'alinéa premier, 1° ou 2°, a lieu dans une des circonstances suivantes :

1° par l'acte, visé à l'article 1287 du Code judiciaire ou en conséquence de la modification, visée à l'article 1293 du Code judiciaire;

2° lors de la liquidation-partage après le divorce pour désunion irrémédiable, visé à la partie quatre, livre IV, chapitre VI, du Code judiciaire;

3° dans un délai d'un an, qui suit la cessation de la cohabitation légale conformément à l'article 1476, § 2, du Code civil, à condition que les personnes aient cohabité légalement de manière ininterrompue pendant au moins un an le jour de la cessation de la cohabitation légale.

Le taux réduit, visé à l’alinéa deux, s’applique également lorsque le partage est fait ou la cession est faite selon la législation d’un autre Etat membre de l’Espace économique européen lorsque le partage ou la cession a lieu en des circonstances et à des conditions qui sont comparables aux circonstances et conditions, visées à l’alinéa deux.

Dans ou au pied du document donnant lieu à la perception du droit proportionnel au partage, les bénéficiaires doivent mentionner explicitement qu’ils demandent l’application du taux réduit et ils doivent déclarer qu’ils répondent aux conditions, visées à l’alinéa deux ou, le cas échéant, que le partage ou la cession a été faite conformément à la législation d’un Etat membre à préciser de l’Espace économique européen en des circonstances et à des conditions qui sont comparables aux circonstances et conditions, visées à l’alinéa deux. ’ ».

L’article 74 du même décret dispose :

« L’article 212*quinquies* du même Code, inséré par le décret du 13 juillet 2012, est remplacé par ce qui suit :

‘ Art. 212*quinquies*. Lorsque la réduction du taux, visé à l’article 109, alinéa deux ou trois, ou la réduction du taux d’imposition, visé à l’article 111*bis*, n’a pas été demandée ou n’a pas été obtenue à l’occasion de l’enregistrement du document qui a résulté en la perception du droit proportionnel, visé à l’article 109, les droits perçus en trop peuvent encore être remboursés sur une demande à introduire conformément aux dispositions de l’article 217² dans les six mois à compter de la date de l’enregistrement de ce document.

La demande de remboursement, visée à l’alinéa premier, comprend les mentions et déclarations requises par, selon le cas, l’article 109, alinéa quatre, et l’article 111*bis*, alinéa trois. Le cas échéant, la demande mentionne également le numéro de compte sur lequel le montant des droits à rembourser peut être versé. ’ ».

B.2.2. Ces dispositions, entrées en vigueur le 31 décembre 2014, ont toutefois été abrogées par l’article 5.0.0.0.1, 5°, du Code flamand de la fiscalité, inséré par l’article 322 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, qui est entré en vigueur le 1er janvier 2015 et qui est rédigé comme suit :

« A l’article 5.0.0.0.1 du même décret, des points 4° à 9° inclus sont ajoutés, libellés comme suit :

‘ 4° Le Code des droits de succession, tel qu’il est d’application en ce qui concerne la Région flamande pour les impôts, visé à l’article 3, 4°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifiée en dernier lieu par la loi du 21 décembre 2013, à l’exception de l’article 1er, de l’article 60*bis*, § 1er à § 9, § 10, 1° et 3°,

§ 11, deuxième à cinquième alinéas (si cela concerne des décès datant d'avant le 1er janvier 2012), de l'article 76, des articles 96 à 99 du Code fédéral des droits de succession, des articles 101 à 103 du Code fédéral des droits de succession, de l'article 144, de l'article 145, de l'article 163 et des livres II, *IIbis* [lire : *IIbis*] et III;

5° le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel que d'application en ce qui concerne la Région flamande pour les impôts, visé aux articles 3, 6°, 7° et 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifiée en dernier lieu par le décret du 28 mars 2014, à l'exception de l'article 1er, de l'article 2 (à l'exception du troisième alinéa, les mots ' ainsi que les prescriptions nécessaires pour la juste taxation des droits dus '), de l'article *2bis* à l'article *8bis*, de l'article 9, premier et deuxième alinéas, de l'article 10, deuxième alinéa, de l'article 11, deuxième et troisième alinéa, de l'article 13, de l'article 19, de l'article 21¹, de l'article 21², 1, des articles 23 à 34, de l'article 35, premier alinéa (s'il ne s'agit pas de la taxe d'enregistrement), deuxième, troisième et cinquième alinéa, des articles 36 à 39, de l'article 41, 2° et 3°, de l'article *41bis*, de l'article 43 (s'il ne s'agit pas de l'impôt sur les dons, du droit de préemption ou du droit de distribution), de l'article 75, deuxième alinéa, deuxième phrase, des articles 77 à 84, de l'article 88, de l'article 94, de l'article 103, des articles 115 à 119, de l'article 121 (s'il ne s'agit pas du droit de préemption), de l'article 122, de l'article 123, de l'article 124, de l'article 128, des articles 142 à 145, de l'article 158, de l'article 159, 9° et 14°, de l'article 160, de l'article 161, 1°*bis*, 3° (s'il ne s'agit pas du droit de préemption), 4° (s'il ne s'agit pas du droit de préemption), 5°, 10°, 12° et 13°, des articles 162 à 165, de l'article 166 (s'il ne s'agit pas de la vente publique de biens immobiliers), de l'article 170, deuxième alinéa, de l'article 173, 3°, 4°, 5° et 6°, des articles 176 à 180, de l'article 184, de l'article *184bis* (s'il ne s'agit pas de l'impôt sur les dons, du droit de préemption ou du droit de distribution), de l'article 206, deuxième alinéa, de l'article *206bis*, troisième alinéa, de l'article *207bis*, deuxième alinéa, de l'article 209, premier alinéa, 5°, de l'article 210, deuxième alinéa, des articles 226 à 236, des articles 237 à 287, de l'article 290, de l'article 301, des articles 302 à 304;

6° l'article 9 de l'Arrêté organique du 18 mars 1831 de l'administration des finances en ce qui concerne les amendes administratives ou les majorations d'impôt imposées en application du titre 3, chapitre 18;

7° l'article 4, 5, l'annexe et la deuxième annexe de l'arrêté royal du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe;

8° l'article 3 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 2 mars 2012 portant exécution des articles *140quinquies* et *140sexies* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et des articles 60/4 et 60/5 du Code des droits de succession;

9° les articles 11, 12, 13 et 14 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 3 mai 1995 réglant l'exonération de droits de succession afférents aux parts de sociétés créées dans le cadre de la réalisation et/ou du financement de programmes d'investissement de résidences services ' ».

B.3.1. Les articles attaqués du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 disposent :

« Art. 162. Un chapitre 10 est ajouté au titre 2 du même décret et s'énonce comme suit :

‘ Chapitre 10. — Droit de partage ’ ».

« Art. 170. Une section 3 est ajoutée à l'article 162 du chapitre 10 du titre 2 du même décret et s'énonce comme suit :

‘ Section 3. — Base imposable ’ ».

« Art. 172. Un article 2.10.3.0.2. est ajouté à la même section du même décret et s'énonce comme suit :

‘ Art. 2.10.3.0.2. Si le partage ou la cession sont soumis au droit de partage de 2,5 %, visé à l'article 2.10.4.0.1, la base imposable totale, mentionnée à l'article 2.10.3.0.1, § 2, alinéa premier, est réduite d'un abattement de 50.000 euros si le partage ou la cession, visés à l'article 2.10.1.0.1, 1° ou 2°, ont lieu par acte, visé à l'article 1287 du Code judiciaire ou des suites de la modification, visée à l'article 1293 du Code judiciaire ou des suites de la liquidation-partage après divorce sur la base d'une désunion irrémédiable, conformément au chapitre VI du livre IV de la quatrième partie du Code judiciaire, à condition que les personnes ne soient pas encore convenues d'un partage entre elles en vertu duquel elles ont bénéficié de la réduction de la base imposable ou de la majoration mentionnée ci-après de la réduction.

La base totale imposable, visée à l'article 2.10.3.0.1, § 2, alinéa premier, est également réduite d'un abattement de 50.000 euros si le partage ou la cession ont lieu dans un délai d'une année après la cessation de la cohabitation légale conformément à l'article 1476, § 2, du Code civil, à condition que, le jour de la cessation de la cohabitation légale, les personnes aient vécu légalement ensemble pendant au moins une année ininterrompue et qu'elles ne soient pas encore convenues d'un partage entre elles en vertu duquel elles ont bénéficié de la base imposable ou de la majoration mentionnée ci-après de la réduction.

Si les époux, ex-époux ou ex-cohabitants légaux ont, à la date du partage ou de la cession susmentionné(e), un ou plusieurs enfants communs ou non ou un ou plusieurs enfants adoptés par eux deux ou par l'un d'entre eux, donnant droit à des allocations familiales, cet abattement est majoré de 20.000 euros par enfant.

Les acquéreurs doivent satisfaire aux obligations visées à l'article 3.12.3.0.1, § 1er, 1° et 4°, et § 2.

Tout règlement similaire selon le droit d'un Etat de l'Espace économique européen est assimilé à l'acte, visé à l'article 1287 du Code judiciaire, ou à la liquidation-partage après

divorce sur la base d'une désunion irrémédiable conformément au chapitre VI du Livre IV de la quatrième partie du Code judiciaire.

Tout règlement similaire selon le droit d'un Etat de l'Espace économique européen est assimilé à la cessation de la cohabitation légale conformément à l'article 1476, § 2, du Code civil et à la notion de cohabitant légaux ' ».

« Art. 174. Une section 4 est ajoutée à l'article 162 du chapitre 10 du titre 2 du même décret et s'énonce comme suit :

' Section 4. — Tarifs ' ».

« Art. 175. Un article 2.10.4.0.1 est ajouté à l'article 174 de la section 4 du même décret et s'énonce comme suit :

' Art. 2.10.4.0.1. Le droit de partage s'élève à 2,5 %.

Le droit est ramené à 1 pour cent si le partage ou la cession, visés à l'article 2.10.1.0.1, 1° ou 2°, ont lieu dans une des circonstances suivantes :

1° lors de l'acte visé à l'article 1287 du Code judiciaire ou des suites de la modification visée à l'article 1293 du Code judiciaire;

2° lors de la liquidation-partage après divorce sur la base d'une désunion irrémédiable, visé dans la quatrième partie, Livre IV, chapitre VI, du Code judiciaire;

3° dans un délai d'un an, suivant la cessation de la cohabitation légale, conformément à l'article 1476, § 2, du Code civil, à condition que, le jour de la cessation de la cohabitation légale, les personnes aient vécu légalement ensemble pendant minimum une année ininterrompue.

Le tarif réduit, visé à l'alinéa deux, s'applique également si le partage ou la cession sont exécutés selon la législation d'un autre état membre de l'Espace économique européen dans la mesure où le partage ou la cession ont lieu dans des circonstances et à des conditions qui sont comparables à celles visées à l'alinéa deux.

Dans le document ou dans la partie inférieure du document donnant lieu à la perception du droit proportionnel sur le partage, les acquéreurs doivent expressément mentionner qu'ils demandent l'application du tarif réduit et ils doivent déclarer qu'ils satisfont aux conditions, visées à l'alinéa deux ou, le cas échéant, que le partage ou la cession ont eu lieu conformément à la législation d'un Etat membre de l'Espace économique européen à désigner, dans des circonstances ou à des conditions qui sont comparables à celles visées à l'alinéa deux. ' ».

B.3.2. Les articles 2.10.3.0.2 et 2.10.4.0.1 du Code flamand de la fiscalité, insérés par les articles 172 et 175 du décret du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015, sont entrés en vigueur le 1er janvier 2015. Les articles 22 et 23 du décret flamand du 17 juillet 2015 « modifiant le Code flamand de la Fiscalité du 13 décembre 2013 » et l'article 95 du décret flamand du 18 décembre 2015 « contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2016 » ont modifié les articles 2.10.3.0.2 et 2.10.4.0.1 du Code flamand de la fiscalité. Cette modification est toutefois sans incidence sur l'objet du présent recours.

Quant à l'intérêt de la partie requérante

B.4. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle 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 les dispositions attaquées.

B.5.1. La partie requérante a conclu le 29 avril 2015 un acte notarié portant sur la cession d'un bien immobilier à la suite de la cessation d'une cohabitation de fait. En tant qu'acquéreur, elle est redevable, par application des dispositions attaquées, d'un droit de partage de 2,5 %, s'élevant à 10 000 euros.

B.5.2. Comme il est dit en B.2 et comme le soulève également le Gouvernement flamand, les articles 73 et 74, attaqués, du décret flamand du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 ont été abrogés à partir du 1er janvier 2015 par l'article 5.0.0.0.1, 5°, du Code flamand de la fiscalité, inséré par l'article 322 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013. Etant donné que les dispositions attaquées n'ont produit leurs effets que le 31 décembre 2014 et n'ont pas été applicables à la partie requérante et étant donné que l'annulation de la disposition abrogatoire n'est pas demandée, la partie requérante n'a pas d'intérêt à l'annulation des articles 73 et 74 du décret du 19 décembre 2014.

B.5.3. Comme l'observe le Gouvernement flamand, la partie requérante n'a pas davantage intérêt à l'annulation des articles 162, 170 et 174 du décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, étant donné que ces dispositions se limitent à insérer de nouvelles subdivisions dans le Code flamand de la fiscalité et sont de nature purement formelle.

B.5.4. Le recours en annulation est en revanche recevable dans la mesure où il porte sur les autres articles attaqués du décret du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, dès lors qu'en vertu de ces dispositions, la partie requérante est redevable d'un droit de partage de 2,5 % dans le cadre de la cession d'un bien immobilier.

Quant au fond

B.6.1. La partie requérante fait valoir dans le premier moyen que l'article 175 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 instaure une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée entre, d'une part, les époux et les cohabitants légaux et, d'autre part, les cohabitants de fait, en ce que cette disposition ne prévoit un taux réduit de 1 % pour le droit de partage qu'en cas de partage ou de cession de biens immobiliers à l'occasion d'un divorce ou de la cessation d'une cohabitation légale mais pas en cas de cessation d'une cohabitation de fait.

B.6.2. A titre subsidiaire, la partie requérante fait valoir dans les deuxième et troisième moyens que l'article 172 du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 instaure une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée entre, d'une part, les époux et les cohabitants légaux et, d'autre part, les cohabitants de fait, en ce que cette disposition ne prévoit une diminution de la base imposable par le biais d'un abattement de 50 000 euros, majoré de 20 000 euros par enfant donnant droit à des allocations familiales, qu'en cas de partage ou de cession de biens immobiliers dans le cadre d'un divorce ou d'une cessation de la cohabitation légale.

B.7.1. Par l'effet du décret flamand du 13 juillet 2012 « portant modification du tarif du droit de partage et de transferts de même ordre », le taux du droit d'enregistrement portant sur des partages et cessions à titre onéreux totaux ou partiels, entre des copropriétaires, de parts indivises qui concernent la propriété ou l'usufruit de biens immobiliers situés dans la Région flamande a été porté de 1 à 2,5 %.

B.7.2. Cette augmentation de taux a été tempérée pour les époux et les cohabitants légaux grâce à l'instauration d'un abattement. La base imposable du partage ou de la cession a été réduite de 50 000 euros, ce qui équivaut à une réduction d'impôt de 1 250 euros, complétée par un abattement supplémentaire de 20 000 euros par enfant donnant droit à des allocations familiales.

B.7.3. Le législateur décrétoal estimant que cet abattement ne pouvait pas tempérer suffisamment l'augmentation du taux qui avait été réalisée, les décrets attaqués ont réintroduit l'ancien taux de 1 % en cas de partage ou de cession à l'occasion d'un divorce ou de la cessation d'une cohabitation légale. L'abattement reste acquis pour les conventions de partage ou de cession sur lesquelles le taux de 2,5 % est encore perçu (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2014-2015, n° 132/1, p. 21).

B.8.1. Le bénéfice du taux réduit de 1 % ou de la diminution de la base imposable en cas de partage ou de cession de biens immobiliers dans le cadre de la cessation d'une cohabitation légale est soumis à des conditions supplémentaires. En premier lieu, il est requis que les personnes aient cohabité ensemble légalement de manière ininterrompue pendant au moins un an au jour de la cessation de la cohabitation légale. En second lieu, le partage ou la cession doit avoir lieu dans le délai d'un an après la cessation de la cohabitation légale. Ces conditions supplémentaires visent à lutter contre les situations d'abus dans lesquelles la cohabitation légale est utilisée afin de bénéficier d'un régime fiscal favorable (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2011-2012, n° 1529/7, p. 3, et n° 1529/14, p. 46).

B.8.2. Les cohabitants de fait ne peuvent pas bénéficier du taux réduit de 1 % ou de la diminution de la base imposable en cas de partage ou de cession de biens immobiliers à la suite de la cessation de la cohabitation de fait.

B.9. La partie requérante critique seulement la différence de traitement entre, d'une part, les époux et les cohabitants légaux et, d'autre part, les cohabitants de fait. La Cour limite son examen à cette différence.

B.10. Les mesures attaquées visent à répondre aux besoins sociaux en cas de cessation de la cohabitation par suite d'une séparation. Les travaux préparatoires du décret flamand du 19 décembre 2014 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2015 mentionnent :

« Le Gouvernement flamand estime que les personnes qui se trouvent dans une situation de divorce ou qui émergent à peine de la rupture d'une cohabitation traversent une période difficile, non seulement au niveau émotionnel mais également au niveau administratif et financier. Le partage de l'habitation ou d'autres biens immobiliers représente alors souvent un point difficile et délicat. Il n'est pas souhaitable de traiter fiscalement une telle opération trop lourdement. Cela risque seulement d'accroître les déboires financiers susceptibles de découler d'un divorce ou d'une séparation » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2014-2015, n° 132/1, p. 21).

Cette justification se trouve également à la base de l'article 175, attaqué, du décret flamand du 19 décembre 2014 portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 :

« La réduction du taux du droit de partage à 1 % pour autant qu'il s'agisse de partages ou de cessions effectués à l'occasion d'un divorce ou de la cessation d'une cohabitation légale (formalisée) est prévue dans les articles 98 et 99 du projet de décret contenant diverses dispositions d'accompagnement du budget 2015 (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2014-2015, n° 132/1) et ne nécessite pas de plus amples commentaires.

Le présent amendement veille uniquement à intégrer cette disposition dans le Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2014-2015, n° 114/2, p. 6).

B.11. Les époux et les cohabitants légaux, d'une part, et les cohabitants de fait, d'autre part, sont des catégories de personnes qui, au regard de cet objectif, sont comparables.

B.12. La différence de traitement entre les catégories de personnes comparées se fonde sur un élément objectif, à savoir que leur situation juridique diffère aussi bien en ce qui concerne les obligations mutuelles qu'en ce qui concerne leur situation patrimoniale.

Cette situation juridique différente peut, dans certains cas, lorsqu'elle est liée au but de la mesure, justifier une différence de traitement.

B.13.1. La différence de traitement entre, d'une part, les époux et les cohabitants légaux et, d'autre part, les cohabitants de fait a été justifiée par le caractère formalisé des relations entre les époux et entre les cohabitants légaux, en conséquence de quoi ils ont contracté des droits et obligations réciproques.

B.13.2. Dans les travaux préparatoires du décret flamand du 13 juillet 2012 « portant modification du tarif du droit de partage et de transferts de même ordre », il est mentionné :

« La présente proposition prévoit une réduction du droit de partage dû par les époux qui, dans le cadre de leur divorce, attribuent à l'un des deux partenaires un ou plusieurs biens immobiliers qui sont la propriété des deux et par les cohabitants légaux qui, dans le cadre de la cessation formelle de leur cohabitation légale, attribuent à l'un des deux partenaires un ou plusieurs biens immobiliers. Etant donné que les deux catégories, contrairement aux cohabitants de fait, ont formalisé leur cohabitation et ont contracté de par ce fait des droits et obligations réciproques, il est justifié de leur accorder une intervention financière dans le cadre de la formalisation de la fin de leur vie commune.

[...]

L'utilisation de la technique de l'abattement offre une solution pour intégrer les aspects sociaux et familiaux et de cette manière répond mieux à un besoin social (' de l'argent plutôt que des pour cent ') (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2011-2012, n° 1529/7, pp. 2-3) ».

B.13.3. Interrogé par la section de législation du Conseil d'Etat quant à la justification de la différence de traitement critiquée par la partie requérante, le délégué du Gouvernement flamand a répondu ce qui suit :

« Le groupe cible bénéficiaire de la réduction du taux est, conformément à l'exposé des motifs, totalement aligné sur l'actuel groupe cible bénéficiaire de l'abattement. Pour une justification de la délimitation de ce groupe cible, je vous renvoie dès lors à l'élaboration de cet abattement. A cet égard, il peut être fait référence aux propos du ministre de l'époque : ' La majorité a opté pour ne permettre la correction qu'à l'égard des formes de cohabitation durables, dans le cadre desquelles le partenaire a consciemment choisi tant les droits que les obligations qui découlent d'une telle forme de vie commune. Dans cette optique, il ne s'agit

pas seulement de bénéficier du volet des *droits* sans également vouloir assumer la responsabilité des obligations que chaque partenaire a contractées vis-à-vis de l'autre. Les cohabitants légaux bénéficient par exemple également de droits successoraux l'un vis-à-vis de l'autre, alors que tel n'est pas le cas des cohabitants de fait.' (Voir la réunion plénière n° 51 (2011-2012) – 12 juillet 2012, p. 23) » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2014-2015, n° 132/1, p. 93).

B.14. Le choix du législateur décrétoal de n'accorder l'avantage fiscal du taux réduit ou de l'abattement qu'aux époux et aux cohabitants légaux repose sur un critère de distinction pertinent. Le législateur décrétoal a choisi de n'accorder cet avantage fiscal que lors de la cessation des formes de vie commune qui ont été formalisées, lesquelles sont caractérisées par un certain nombre de droits et d'obligations découlant directement de la loi. Le législateur décrétoal peut vouloir protéger une forme de vie familiale qui offre de meilleures chances de stabilité. Il n'est donc pas tenu d'accorder les mêmes avantages fiscaux aux cohabitants de fait.

B.15. Il n'est pas porté atteinte de manière disproportionnée aux droits des intéressés, étant donné que l'avantage fiscal qui leur est accordé ou non résulte du choix qu'ils font en faveur de l'une ou de l'autre forme de cohabitation. Le législateur décrétoal a pu raisonnablement considérer que les partenaires cohabitants qui choisissent de ne pas s'unir dans le cadre de la cohabitation légale ou du mariage connaissent les avantages et les inconvénients des diverses formes de cohabitation et acceptent les conséquences juridiques de leur choix.

B.16. Les moyens ne sont pas fondés.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 25 mai 2016.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot