

Numéro du rôle : 6947
Arrêt n° 109/2019 du 10 juillet 2019

ARRÊT

En cause : le recours en annulation des articles 15 et 32, alinéa 1er, du décret flamand du 8 décembre 2017 portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées, introduit par Paul Lannoy et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul, T. Giet et J. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

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 13 juin 2018 et parvenue au greffe le 14 juin 2018, un recours en annulation des articles 15 et 32, alinéa 1er, du décret flamand du 8 décembre 2017 portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées (publié au *Moniteur belge* du 14 décembre 2017) a été introduit par Paul Lannoy, Katrien Mattelaer, Pierre Lannoy et Marie Lannoy, assistés et représentés par Me A. Verbeke et Me P. Macaluso, avocats au barreau de Bruxelles.

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

Par ordonnance du 20 mars 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. Moerman, 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 24 avril 2019 et l'affaire mise en délibéré.

À la suite de la demande des parties requérantes à être entendues, la Cour, par ordonnance du 24 avril 2019, a fixé l'audience au 15 mai 2019.

À l'audience publique du 15 mai 2019 :

- ont comparu :
 - . Me A. Verbeke et Me P. Macaluso, pour les parties requérantes;
 - . Me K. Caluwaert, qui comparissait également *loco* Me B. Martel, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. Moerman 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant au premier moyen

A.1. Le premier moyen est dirigé contre l'article 15 du décret flamand du 8 décembre 2017 portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées (ci-après : le décret du 8 décembre 2017) et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.2. Dans la première branche du premier moyen, les parties requérantes font valoir que l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, tel qu'il a été remplacé par la disposition attaquée, crée une différence de traitement injustifiée, en ce que des avantages matrimoniaux étrangers au patrimoine commun des époux (ci-après : la communauté conjugale) qui sont attribués au conjoint survivant sont imposés différemment des avantages matrimoniaux qui sont accordés au conjoint survivant par le biais de la communauté conjugale.

A.3.1. Les parties requérantes exposent que, lorsque le conjoint survivant recueille, au décès de l'autre conjoint, des acquêts qui, du point de vue du droit matrimonial, avaient été préalablement apportés dans une communauté, l'impôt de succession à payer est moins élevé que lorsque le conjoint survivant, marié sous le régime de la séparation de biens, recueille la valeur de tels acquêts à la faveur d'une clause de participation finale figurant dans le contrat de mariage. Dans les deux cas, il s'agit cependant d'un avantage matrimonial de droit civil ayant la même finalité. Elles estiment que les avantages matrimoniaux s'acquèrent non pas par la voie successorale mais par la voie du droit matrimonial, de sorte qu'ils ne sont pas soumis en principe à l'impôt de succession, sauf par le biais d'une fiction. Dans ce cadre, elles attirent l'attention sur l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité selon lequel l'avantage matrimonial attribuant plus de la moitié de la communauté au conjoint survivant est, pour la part qui dépasse la moitié de celle-ci, fiscalement et fictivement assimilé à un legs consenti au profit de ce conjoint.

A.3.2. Les parties requérantes considèrent que la disposition attaquée crée non seulement une discrimination entre les conjoints survivants, mais également entre les héritiers de l'époux prédécédé. Elles exposent que s'il existe une communauté conjugale au moment du décès, seule la part du défunt apportée dans cette communauté se retrouve dans la succession et que seule cette part est soumise à l'impôt de succession. S'il n'existe pas de communauté conjugale, c'est l'ensemble du patrimoine du défunt qui est imposé, alors qu'il est amputé à concurrence du montant de la créance de participation du conjoint survivant. Selon les parties requérantes, les héritiers risquent donc de ne rien obtenir de la succession et d'être imposés sur la dette de participation qui, à la suite de l'article 15, attaqué, du décret du 8 décembre 2017, n'entre pas en considération dans le passif de la succession.

A.3.3. Les parties requérantes estiment que les motifs d'équité et de sécurité juridique invoqués par le législateur décréteur ne peuvent pas justifier que des avantages matrimoniaux similaires poursuivant la même finalité subissent un traitement fiscal différent. Elles considèrent que la disposition attaquée ne réduit pas les différences fiscales mais qu'elle les accroît, au contraire. Selon elles, le législateur décréteur aurait pu éliminer d'éventuelles différences fiscales disproportionnées en adaptant l'article 2.7.1.0.4, existant, du Code flamand de la fiscalité afin que tout ce que recueille le conjoint survivant, et qui dépasse la moitié des acquêts ou la valeur des acquêts, soit imposé à charge de celui-ci, que ces acquêts aient été apportés dans une communauté conjugale ou qu'ils soient restés dans le patrimoine propre d'un époux et soient attribués au conjoint survivant par une clause de participation finale.

A.3.4. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes font valoir que la disposition attaquée viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que toutes les clauses visées par cette disposition sont traitées de la même manière, alors qu'elles n'ont pas toutes le même objectif, ni les mêmes effets. Elles estiment qu'il existe une différence fondamentale entre les clauses d'attribution et les clauses optionnelles à titre onéreux, d'une part, et les clauses de participation, d'autre part, et plus particulièrement entre les différents types de clauses de participation qui peuvent figurer dans un contrat de mariage dans le cadre du régime de séparation de biens. Elles soutiennent que leur critique porte sur le fait que la disposition attaquée est applicable à toutes les clauses de participation, sans distinction selon qu'elles tendent à une imputation équivalente des acquêts ou qu'elles visent à une protection accrue pour le conjoint survivant.

Elles considèrent qu'une clause de participation qui vise à l'imputation équivalente des acquêts des deux époux a précisément le même objectif que la répartition paritaire des acquêts dans un régime de communauté et que la règle contenue dans l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité devrait, pour cette raison, être applicable à de telles clauses. Selon elles, le fait que la répartition paritaire des acquêts relève, dans un cas, du droit des biens et, dans l'autre cas, du droit des obligations n'a, en l'occurrence, aucune importance, puisque les deux situations, considérées sous un angle économique, sont identiques. Elles attirent en outre l'attention sur le fait qu'en 2018, le législateur fédéral a modifié le Code civil, dans le but précisément d'encourager les époux qui optent pour un régime de séparation de biens, à compléter celui-ci par l'une ou l'autre clause de participation aux acquêts.

A.4.1. À titre principal, le Gouvernement flamand estime que la différence de traitement contestée par les parties requérantes ne découle pas de la disposition attaquée mais du fait que le législateur décrétoal n'a pas prévu une disposition comparable à celle de l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité à l'égard des époux qui sont mariés sous un régime de séparation des biens et qui, par des techniques relevant du droit matrimonial, souhaitent que des acquêts résultant du patrimoine propre puissent être attribués au conjoint survivant.

Contrairement à ce que les parties requérantes prétendent, la disposition attaquée ne fait pas de distinction entre les époux, selon qu'ils sont mariés sous un régime de communauté ou sous un régime de séparation des biens. Cette disposition ne vise pas exclusivement les clauses de participation finale d'époux qui sont mariés sous un régime de séparation de biens, mais également les clauses dites « d'attribution » ou les clauses dites « optionnelles à titre onéreux » d'époux qui sont mariés sous un régime de communauté. Dans les deux cas, la disposition attaquée a pour effet de ne pas tenir compte fiscalement de la dette qui provient de l'application de la clause.

A.4.2. À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand estime que la différence de traitement contestée est raisonnablement justifiée, parce qu'elle se fonde sur la situation juridique objectivement différente des époux selon qu'ils sont mariés sous un régime de communauté ou sous le régime de séparation de biens et ce, tant en ce qui concerne leurs devoirs mutuels que leur situation patrimoniale.

Dans le régime de séparation de biens, il n'est pas question de communauté conjugale, de sorte que les acquêts qu'un époux recueille pendant le mariage aboutissent dans son patrimoine propre. En revanche, dans le régime légal, il est effectivement question de communauté conjugale qui, en cas de décès, est répartie par moitiés égales. Le Gouvernement flamand considère qu'il est logique que, dans le cadre de l'impôt de succession, ce soit l'ensemble du patrimoine propre du défunt qui entre en considération, alors que pour la communauté conjugale, seule la moitié du patrimoine est considérée. Le Gouvernement flamand déduit de la jurisprudence de la Cour que, lorsque les époux dérogent en toute liberté au régime matrimonial légal, ils sont censés en accepter les conséquences, également en ce qui concerne les droits successoraux de l'époux survivant.

A.4.3. Le Gouvernement flamand déduit des travaux préparatoires que, par la disposition attaquée, le législateur décrétoal a eu pour objectif le traitement égal et équitable de tous les contribuables. Il attire l'attention sur le fait que la stipulation de clauses de participation dans des contrats de mariage peut avoir pour effet que certaines personnes recueillent un patrimoine considérable, sans être assujetties à l'impôt de succession. Il déduit en outre des travaux préparatoires que le législateur décrétoal a également recherché la sécurité juridique et ce, compte tenu du nombre élevé de litiges que cette problématique a fait naître dans le passé. Enfin, il ne peut pas être reproché au législateur décrétoal d'avoir également voulu tenir compte de l'effet budgétaire considérable engendré par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 2017, lequel a considéré que la dette de participation est fiscalement déductible.

A.4.4. Le Gouvernement flamand estime que la disposition attaquée n'a pas d'effet disproportionné, puisque seuls des effets fiscaux et non civils sont attachés à cette disposition. Selon lui, les époux qui, dans une intention bienveillante, souhaitent prévoir des clauses dans leur contrat de mariage, le peuvent toujours. En outre, rien n'empêche les époux d'adapter leur contrat de mariage.

A.4.5. Dans la mesure où les parties requérantes font valoir dans leur mémoire en réponse qu'il s'agit d'un traitement égal injustifié de cas incomparables, en ce que les clauses d'attribution et les clauses optionnelles à titre onéreux, d'une part, et des clauses de participation, d'autre part, sont traitées identiquement pour fixer la base imposable de l'impôt de succession, le Gouvernement flamand observe que ce grief est évoqué pour la première fois dans le mémoire en réponse et que la requête traite seulement d'un grief selon lequel des avantages matrimoniaux seraient traités fiscalement de manière inégale. Le grief précité doit être considéré comme un moyen nouveau, qui est irrecevable.

A.5. Dans la seconde branche du premier moyen, les parties requérantes soutiennent que la disposition attaquée traite, sans justification raisonnable, toutes les clauses de la même manière, que leur véracité puisse être démontrée ou non.

A.6. Les parties requérantes exposent que la disposition attaquée a pour effet qu'une dette de participation n'entre pas en considération pour fixer la base imposable de l'impôt de succession, alors qu'elle existe civilement le jour du décès. Selon elles, cette disposition ne peut s'expliquer que par le fait que le législateur décrétal rejette la validité et la véracité de la dette de participation. La section de législation du Conseil d'État avait demandé au législateur décrétal de justifier pourquoi deux situations différentes sont traitées de manière égale, à savoir la situation dans laquelle la véracité de la dette de participation ne ressort pas clairement et la situation dans laquelle la véracité de celle-ci peut effectivement être démontrée. Elles estiment que le législateur décrétal n'a pas répondu de manière satisfaisante à la demande du Conseil d'État et qu'il a considéré indûment que la dette de participation est une dette fictive qui ne serait pas ou rarement remboursée.

A.7. Le Gouvernement flamand estime qu'en adoptant la disposition attaquée, le législateur décrétal n'a nullement eu l'intention de qualifier certains actes juridiques suspects d'abus fiscal, dès lors que l'article 3.17.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité prévoit déjà une disposition anti-abus. En revanche, le législateur décrétal a eu l'intention de prendre une réglementation générale relative à l'imposabilité d'une dette née d'une clause prévue dans un contrat de mariage qui porte sur la liquidation du régime matrimonial. Il estime que la disposition attaquée ne peut donc pas être qualifiée de disposition anti-abus, mais qu'elle doit être considérée comme une disposition qui contribue à déterminer la base imposable de l'impôt de succession. Compte tenu de cet élément, les motifs sous-jacents du contribuable ne sont pas pertinents, selon lui, et il ne faut donc pas faire de distinction selon que la véracité de la dette de participation peut être démontrée ou non.

Quant au second moyen

A.8. Le second moyen est dirigé contre l'article 32, alinéa 1er, du décret du 8 décembre 2017 et est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de la confiance.

A.9.1. Les parties requérantes exposent qu'en vertu de l'article 32, alinéa 1er, attaqué, du décret du 8 décembre 2017, son article 15 entre en vigueur dix jours après la publication du décret au *Moniteur belge*. Elles relèvent que de ce fait, l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 8 décembre 2017, s'applique à des successions ouvertes à partir du 24 décembre 2017, alors que l'acte juridique qui consiste à stipuler une clause de participation dans le contrat de mariage est antérieur à cette date. Elles estiment que la dette de participation naît au moment où la clause de participation est prévue dans le contrat de mariage, et non au moment du décès d'un des époux. Elles considèrent donc que la disposition attaquée confère, sans justification, un effet rétroactif à l'article 15 du décret du 8 décembre 2017.

A.9.2. En outre, les parties requérantes estiment que le fait de prévoir que toutes les successions ouvertes à partir du 24 décembre 2017 seront soumises à l'application de l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 8 décembre 2017, porte atteinte à la confiance légitime des personnes qui ont accompli un acte juridique antérieur à l'entrée en vigueur de cette disposition. Selon elles, cet acte juridique est un acte juridique définitif et irrévocable sur lequel il n'est plus possible de revenir.

A.9.3. Enfin, les parties requérantes considèrent que l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 8 décembre 2017, doit être qualifié de disposition anti-abus et que de telles dispositions ne peuvent être applicables qu'à des actes juridiques qui sont accomplis à partir de l'entrée en vigueur de ces dispositions. La disposition attaquée crée une différence de traitement injustifiée entre les contribuables, en ce que la disposition anti-abus contenue dans l'article 3.17.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité n'est applicable qu'à des actes juridiques qui sont accomplis après l'entrée en vigueur de cette disposition, alors que tel n'est pas le cas pour l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité.

A.10.1. Le Gouvernement flamand estime que la disposition attaquée n'a pas d'effet rétroactif parce qu'en matière d'impôt de succession, la dette d'impôt ne naît définitivement qu'à la date du décès.

A.10.2. Le Gouvernement flamand considère également que les parties requérantes ne peuvent pas se prévaloir de la confiance légitime ou d'une attente légitime concernant le maintien des règles existant antérieurement en matière d'imposabilité d'une dette. Il déduit de la jurisprudence de la Cour que le législateur décréte peut estimer qu'il faut opérer un changement de politique avec effet immédiat, de sorte qu'il ne doit pas en principe prévoir un régime transitoire. L'autorité publique doit en effet toujours pouvoir adapter sa politique aux exigences changeantes de l'intérêt général. La mesure critiquée n'a que des conséquences purement fiscales et elle n'a donc pas d'effet sur la portée civile des clauses concernées. Enfin, rien n'empêche les époux de modifier leur contrat de mariage.

A.10.3. En ce qui concerne le traitement inégal, invoqué par les parties requérantes, de catégories égales de contribuables, le Gouvernement flamand estime que les parties requérantes partent de l'hypothèse erronée selon laquelle l'article 15 du décret du 8 décembre 2017 introduirait une disposition anti-abus. Il considère que cette disposition ne peut pas être qualifiée de disposition anti-abus, de sorte qu'en ce qui concerne son application dans le temps, elle ne peut pas être comparée à la disposition anti-abus contenue dans l'article 3.17.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 15 et 32, alinéa 1er, du décret flamand du 8 décembre 2017 portant des dispositions réglant le recouvrement de créances non fiscales pour la Communauté flamande et pour la Région flamande et les organismes qui en relèvent, des dispositions fiscales diverses et la reprise du service de la taxe sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées (ci-après : le décret du 8 décembre 2017).

B.1.2. L'article 15 du décret du 8 décembre 2017 remplace le 1° de l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, à la suite de quoi cet alinéa 1er dispose :

« Le passif admissible dans la succession d'un habitant du royaume se borne :

1° aux dettes du défunt existantes au moment du décès. Les dettes autres que les dettes, visées à l'article 2.7.3.2.7, découlant de l'application d'une stipulation dans un contrat de mariage conclu entre le défunt et son partenaire et se rapportant à la liquidation de leur régime matrimonial, ne sont pas prises en considération comme des dettes du défunt existantes au moment du décès;

2° aux frais funéraires ».

B.1.3. L'article 32, alinéa 1er, du décret du 8 décembre 2017 dispose :

« Le présent décret entre en vigueur le dixième jour [qui suit] sa publication au *Moniteur belge*, à l'exception de l'article 31, qui entre en vigueur le 1er décembre 2017 ».

B.2. Les travaux préparatoires exposent :

« Par le décret contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015, le Gouvernement flamand a fait la clarté sur la technique dite de la ' clause de la maison mortuaire '.

La suppression de la condition de survie inscrite à l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité a entre-temps clarifié le fait que ce qui est acquis par le conjoint survivant au-delà de la moitié du patrimoine commun est soumis à l'impôt de succession. Ce principe est applicable depuis le 1er juillet 2015.

Pour les époux mariés sous le régime de la séparation de biens également, il existe des clauses plus ou moins comparables qui ont pour effet que la base imposable de l'impôt de succession à charge du conjoint survivant peut être réduite. Ces clauses créent des dettes et des créances qui ont des conséquences importantes sur l'impôt de succession. Ces clauses ont déjà donné lieu à de nombreux litiges de longue durée, entraînant une insécurité juridique prolongée pour les contribuables et pour l'autorité publique.

De la même manière que le Gouvernement flamand a fait la clarté sur la ' clause de la maison mortuaire ', ce sont maintenant les ' clauses de participation finale ', d'une part, et les ' clauses d'attribution ou les clauses optionnelles à titre onéreux ', d'autre part, qui seront clarifiées.

En résumé, ces deux catégories de clauses ont les effets suivants :

- dans le cas d'une clause de participation finale prévue par des époux qui sont mariés sous un régime de séparation de biens, une dette est créée lors du décès du premier époux, à charge de la succession, au bénéfice de l'époux survivant. La jurisprudence qualifie cette clause de participation d'avantage matrimonial sur lequel, en l'absence d'une disposition décrétable explicite, l'impôt de succession ne peut pas être prélevé à charge de l'époux survivant. De plus, cette créance doit être considérée comme un passif admissible dans la succession du conjoint qui décède en premier lieu. Il en résulte que l'impôt de succession peut même être réduit à zéro;

- à l'inverse, dans le cas d'une clause d'attribution ou clause optionnelle à titre onéreux prévue par des époux mariés sous un régime de communauté, une créance naît lors du décès du premier époux, au bénéfice de la succession et à charge de l'époux survivant, qui ne devient exigible que lors du décès de ce second époux. Ces clauses ont elles aussi un effet important sur l'impôt de succession. Lors du premier décès, seule est imposable la créance mobilière de la succession envers l'époux survivant, alors que la dette qui est à charge de l'époux survivant relève du passif admissible dans la succession de cette personne.

Bien que ces clauses permettent de modérer considérablement l'impôt de succession, voire de le réduire à zéro, il s'agit souvent, du point de vue économique, d'acquisitions et de transferts de patrimoine importants. Dans un souci d'équité, d'une part, et de sécurité juridique, d'autre part, le Gouvernement flamand souhaite aussi faire la clarté sur ce point. Il peut le faire en prévoyant que de telles dettes ne relèvent plus, pour l'impôt de succession, du passif admissible dans une succession. C'est en ce sens que l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, est adapté.

Aux fins de cohérence fiscale, la dette non admise dans la succession de l'un des époux ne doit évidemment pas non plus être prise en considération comme créance imposable à titre d'élément d'actif dans la succession de l'autre époux. C'est à cela que tend le nouvel article 2.7.3.2.14.

Dans les deux cas, l'application des dispositions en projet a pour effet que la créance n'est pas à déclarer dans l'actif de la succession de l'un des partenaires (qui est, selon le cas, le premier ou le dernier à décéder) et, dans les deux cas, la dette ne relève pas non plus du passif admissible dans la succession de l'autre partenaire (qui est, selon le cas, le dernier ou le premier à décéder).

[...]

De même, il n'est pas établi de distinction selon la masse de participation choisie (les biens qui servent de base pour la participation) et/ou la clé de participation choisie (50/50, 0/100 ou d'autres clés). L'on ne distingue pas non plus les clauses optionnelles des clauses non optionnelles.

L'exposé des motifs du décret de 2015, précité, mentionne un plan par étapes visant à lutter contre les mécanismes d'évasion fiscale. Les présentes mesures poursuivent l'exécution de ce plan, à la suite des mesures déjà mises en œuvre auparavant, justifiées par un objectif d'équité et de sécurité juridique » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1301/1, pp. 7-9).

Quant au fond

En ce qui concerne le premier moyen

B.3. Le premier moyen est dirigé contre l'article 15 du décret du 8 décembre 2017 et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.4. Dans la première branche du premier moyen, les parties requérantes font valoir que l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par la disposition attaquée, crée une différence de traitement injustifiée, en ce que des avantages matrimoniaux étrangers au patrimoine commun des époux (ci-après : la communauté conjugale) qui sont attribués au conjoint survivant sont imposés différemment des avantages matrimoniaux qui sont accordés au conjoint survivant par le biais de la communauté conjugale.

B.5.1. L'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par l'article 15, attaqué, du décret du 8 décembre 2017, fait partie de la section 3 (« Base imposable ») du chapitre 7 (« Impôt sur la succession ») du titre 2 (« Perception des impôts ») de ce Code.

Cet article détermine les dettes et les frais qui relèvent du passif admissible dans une succession.

B.5.2. Avant d'être remplacé par l'article 15, attaqué, l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité disposait que les « dettes du défunt existantes au moment du décès » relevaient du passif admissible dans la succession. L'article 15 du décret du 8 décembre 2017 a repris cette disposition en y ajoutant que les dettes autres que les dettes, visées à l'article 2.7.3.2.7, qui découlent de l'application d'une stipulation dans un contrat de mariage conclue entre le défunt et son partenaire et se rapportant à la liquidation de leur régime matrimonial, ne sont pas considérées comme des dettes du défunt existant au moment du décès.

B.5.3. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.2 que le législateur décrétole a visé les « clauses de participation finale » et les « clauses d'attribution ou clauses optionnelles à titre onéreux » inscrites dans les contrats de mariage.

B.6. Il ressort de la requête introduite par les parties requérantes qu'en ce que le premier moyen reproche à la disposition attaquée de créer une différence de traitement en ce qui concerne l'imposition des avantages matrimoniaux, selon que ces avantages sont octroyés au conjoint survivant en dehors ou par le biais de la communauté conjugale, ce moyen porte exclusivement sur les clauses de participation finale, précitées, et ne porte donc pas sur les clauses d'attribution ou sur les clauses optionnelles à titre onéreux.

Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes reprochent certes également à la disposition attaquée de traiter de manière égale, sans justification raisonnable, les clauses de participation finale, d'une part, et les clauses d'attribution ou les clauses optionnelles à titre onéreux, d'autre part, mais puisque ce grief n'est formulé pour la première fois que dans ce mémoire, il y a lieu, comme l'observe le Gouvernement flamand, de le considérer comme un moyen nouveau, qui est irrecevable en vertu de l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

La Cour limite donc son examen aux clauses de participation finale.

B.7.1. Lorsque les époux optent, dans leur contrat de mariage, pour un régime de séparation de biens, ils décident que leurs biens propres restent séparés et qu'aucune communauté de biens n'est créée (articles 1466 et suivants du Code civil). Lorsque l'un de ces époux décède, ses biens propres entrent en principe dans la succession. Le droit de succession est établi sur la valeur, après déduction des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession, conformément à la section 1^{ère} du chapitre 7 du Code flamand de la fiscalité (articles 2.7.3.1.1 et 2.7.3.2.1 du Code flamand de la fiscalité).

B.7.2. En vertu de l'article 1469, § 1^{er}, du Code civil, tel qu'il a été remplacé par l'article 34 de la loi du 22 juillet 2018 « modifiant le Code civil et diverses autres dispositions en matière de droit des régimes matrimoniaux et modifiant la loi du 31 juillet 2017 modifiant le Code civil en ce qui concerne les successions et les libéralités et modifiant diverses autres dispositions en cette matière », les époux qui optent pour le régime de la séparation de biens peuvent ajouter à ce régime toutes les clauses compatibles avec ce régime. Ils peuvent notamment ajouter des clauses concernant l'administration de la preuve, entre eux, du droit de propriété exclusif, concernant la preuve de créances que l'un peut invoquer contre l'autre, ainsi que des clauses précisant une indivision ou un patrimoine d'affectation pouvant exister entre eux. Ils peuvent aussi adopter des clauses visant à réaliser un décompte entre leurs patrimoines, notamment par l'ajout d'une clause de participation aux acquêts.

En vertu de l'article 1469, § 2, du Code civil, les époux qui ont opté pour une clause de participation aux acquêts sont soumis aux articles 1469/1 à 1469/13 de ce Code. Le patrimoine originaire, le patrimoine final, la créance de participation et le paiement de celle-ci sont définis conformément à ces articles.

Cependant, les époux peuvent y déroger dans leur contrat de mariage et convenir eux-mêmes de la masse de participation, de la clé de participation, du moment de participation et des modalités de participation.

B.7.3. Lorsqu'une clause de participation finale est inscrite dans le contrat de mariage d'époux qui sont mariés sous le régime de la séparation de biens, cette clause fait naître, au décès d'un des époux, une dette à charge de la succession et au bénéfice de l'époux survivant. La créance dont dispose l'époux survivant doit être qualifiée d'avantage matrimonial.

Avant l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, cet avantage matrimonial ne pouvait, en l'absence d'une disposition décrétable explicite, être soumis à l'impôt de succession à charge de l'époux survivant et était qualifié de dette du défunt existant au moment du décès, de sorte que cette dette relevait du passif de la succession.

La qualification de la créance comme dette du défunt existant au moment du décès avait pour effet qu'il fallait déduire cette créance de la valeur de tout ce qui était recueilli dans la succession. Cette qualification diminuait donc la base imposable de l'impôt de succession.

B.7.4. L'article 15, attaqué, du décret du 8 décembre 2017 modifie l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, du Code flamand de la fiscalité en ce sens que la créance précitée n'est pas considérée fiscalement comme une dette du défunt existant au moment du décès, de sorte que cette créance n'est plus déduite de la valeur de tout ce qui est recueilli dans la succession.

L'article 14, non attaqué, du décret du 8 décembre 2017 ajoute un article 2.7.3.2.14 au Code flamand de la fiscalité, aux termes duquel la créance précitée n'est pas prise en considération pour la perception du droit de succession, de sorte que « la dette non admise dans la succession de l'un des époux [n'est] pas non plus [...] prise en considération comme créance imposable à titre d'élément d'actif dans la succession de l'autre époux » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1301/1, p. 8).

B.8.1. L'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité dispose :

« L'époux survivant, auquel une convention de mariage non soumise aux règles relatives aux donations attribue plus de la moitié de la communauté, est assimilé, pour la perception des droits de succession et de mutation par décès, à l'époux survivant qui, en l'absence d'une dérogation au partage égal de la communauté, recueille, en tout ou en partie, la portion de l'autre époux, en vertu d'une donation ou d'une disposition testamentaire ».

B.8.2. Cette disposition, qui porte exclusivement sur les biens qui font partie de la communauté conjugale, a pour effet qu'aucun impôt de succession n'est dû sur ce que reçoit l'époux survivant par suite du contrat de mariage, lorsque cette acquisition ne dépasse pas la moitié de la communauté conjugale. Lorsque l'époux survivant reçoit la moitié de la communauté conjugale, l'autre moitié fait partie de la succession du défunt, qui est donc soumise à l'impôt de succession.

En vertu de la disposition précitée, l'époux survivant n'est soumis à l'impôt de succession que pour autant qu'il reçoive plus de la moitié de la communauté conjugale et uniquement sur la part qui excède la moitié de la communauté conjugale.

B.9. Étant donné que l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité porte sur la communauté conjugale, cette disposition ne saurait s'appliquer lorsque les époux ont stipulé une clause de participation finale dans leur contrat de mariage fondé sur le régime de la séparation de biens. Si l'un des époux décède, l'époux survivant n'est pas soumis à l'impôt de succession pour ce qui est de la créance qui lui est dévolue par cette clause. En revanche, les héritiers de l'époux décédé sont imposés, et ce, sur la valeur de tout ce qui est recueilli dans la succession, sans que soit déduite de cette valeur la créance qui résulte de la clause de participation, en vertu de l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par la disposition attaquée.

B.10. Il résulte de ce qui précède que les avantages matrimoniaux qui sont attribués à l'époux survivant dans le régime de séparation de biens sont soumis à un autre régime fiscal que les avantages matrimoniaux qui sont attribués à l'époux survivant par le biais de la communauté conjugale.

B.11.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que la différence de traitement précitée découle non pas de la disposition attaquée, mais bien de l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité.

B.11.2. La critique formulée par les parties requérantes à l'encontre de la disposition attaquée consiste en ce que le législateur décrétoal n'a pas prévu une mesure similaire à celle qui est contenue dans l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité pour ce qui est des avantages matrimoniaux qui sont octroyés à l'époux survivant en dehors de la communauté conjugale. Dans cette mesure, la différence de traitement critiquée découle de la disposition attaquée.

L'exception du Gouvernement flamand est rejetée.

B.12.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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.12.2. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit dans les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.13.1. La différence de traitement mentionnée en B.10 repose sur le critère de l'origine de biens qui constituent l'avantage matrimonial (le patrimoine commun ou le patrimoine propre à chacun des époux). Ce critère est objectif.

B.13.2. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.2 que la disposition attaquée a été dictée par la recherche de l'équité et de la sécurité juridique. Le législateur décrétoal avait constaté, d'une part, que certaines clauses inscrites dans un contrat de mariage « permettent de modérer considérablement l'impôt de succession, voire de le réduire à zéro » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1301/1, p. 8) et, d'autre part, qu'il existait une controverse en ce qui concerne la qualification fiscale des créances résultant de telles clauses.

B.13.3. C'est à juste titre que le législateur décrétoal peut vouloir corriger les conséquences fiscales inéquitables d'une clause inscrite dans un contrat de mariage et mettre fin au manque de clarté entourant la qualification fiscale des créances résultant d'une telle clause. Les objectifs poursuivis par la disposition attaquée sont donc légitimes.

B.14.1. Le seul fait qu'une disposition législative octroie un droit ou impose une obligation aux conjoints mariés sous certains régimes matrimoniaux mais pas aux conjoints mariés sous d'autres régimes n'est pas en soi discriminatoire, étant donné que cela résulte de l'existence de régimes matrimoniaux différents. Il en va de même pour une disposition législative qui, en ce qui concerne l'impôt de succession qui doit être payé au décès de l'un des époux, crée une différence de traitement qui repose sur la nature du régime matrimonial choisi. La Cour doit toutefois examiner, compte tenu de l'objectif, des caractéristiques et des effets d'une telle disposition, si la différence de traitement créée est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination. À cet égard, un large pouvoir d'appréciation doit toutefois être reconnu au législateur compétent, d'autant plus que les époux disposent toujours, sous réserve de l'application impérative du régime primaire, du droit de déroger, dans leur contrat de mariage, aux régimes légaux existants ou d'opter pour un régime que la loi ne prévoit pas.

B.14.2. En instituant le régime matrimonial légal, le législateur a entendu réaliser un équilibre entre, d'une part, la solidarité propre au mariage et, d'autre part, l'autonomie des deux conjoints, laquelle était liée, à l'époque, à l'objectif d'émancipation juridique de la femme poursuivi par le législateur.

Le choix d'un régime de séparation de biens suppose un écart, autorisé par le législateur, par rapport à cet équilibre, les époux optant pour une solidarité moindre et pour une autonomie accrue. Ce choix a pour conséquence de réduire à un minimum les effets patrimoniaux du mariage.

B.14.3. La liberté contractuelle est une des caractéristiques les plus fondamentales du droit matrimonial secondaire. Les époux qui choisissent un régime de séparation de biens dérogent de leur plein gré au régime matrimonial légal, de sorte qu'ils doivent également être réputés accepter les effets de ce choix.

Cette acceptation concerne autant les droits successoraux du conjoint survivant, que l'impôt de succession, en l'absence de patrimoine commun.

B.15.1. Dans le régime matrimonial légal, la communauté conjugale constitue un patrimoine distinct des avoirs propres des conjoints. En vertu de l'article 1445 du Code civil, l'actif du patrimoine commun se partage par moitié lors de la dissolution du régime matrimonial légal. Il ressort de ce qui précède que le législateur est parti du principe que le patrimoine commun revient, pour une moitié, à l'un des époux et, pour l'autre moitié, à l'autre époux.

B.15.2. Étant donné que le patrimoine commun d'époux mariés sous un régime de communauté de biens est réputé revenir pour moitié à l'époux survivant, il est raisonnablement justifié que cet époux ne doive pas payer d'impôt de succession lorsqu'il n'obtient pas plus de la moitié de ce patrimoine commun.

Étant donné que les avantages matrimoniaux qui sont octroyés à l'époux survivant en régime de séparation de biens, par le biais d'une clause de participation finale, trouvent leur origine dans le patrimoine propre de l'époux décédé, le législateur décrétoal pouvait considérer qu'il ne fallait pas prévoir, dans ce cas, une règle comme celle qui est contenue dans l'article 2.7.1.0.4 du Code flamand de la fiscalité.

B.15.3. Compte tenu du fait que la disposition attaquée a exclusivement une portée fiscale et ne modifie donc pas les effets civils d'une clause inscrite dans un contrat de mariage, du fait que, pour la perception du droit de succession, la créance résultant d'une telle clause n'est pas considérée comme un actif de la succession de l'époux survivant, ainsi que du fait que les époux ont toujours la possibilité de modifier leur contrat de mariage, la disposition attaquée n'a pas non plus d'effets disproportionnés.

B.15.4. Eu égard au large pouvoir d'appréciation qui doit lui être reconnu en l'espèce, le législateur décrétoal n'a pas pris de mesure dépourvue de justification raisonnable en adoptant la disposition attaquée.

B.16. Le premier moyen, en sa première branche, n'est pas fondé.

B.17. Dans la seconde branche du premier moyen, les parties requérantes font valoir que l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par la disposition attaquée, traite de la même manière, sans justification raisonnable, toutes les clauses qui y sont visées, que leur véracité puisse être démontrée ou non.

B.18. Les travaux préparatoires exposent :

« Dans son avis n° 62.071/3 du 28 septembre 2017, point 4, le Conseil d'État renvoie à la note du Gouvernement flamand dans laquelle celui-ci explique que la véracité de ces dettes et créances n'est pas claire dans toutes les situations. Le Conseil d'État indique ensuite qu'il y a lieu de justifier l'égalité de traitement des deux situations, à savoir la situation dans laquelle la véracité n'est pas claire et la situation dans laquelle la véracité peut être démontrée.

Les raisons pour lesquelles les dispositions en projet n'établissent pas la distinction suggérée par le Conseil d'État sont les suivantes.

Ce n'est nullement un doute éventuel quant à la véracité des créances visées par ces dispositions qui a constitué le mobile unique ou déterminant de l'élaboration de ces dispositions. L'objectif des dispositions présentées est d'éviter que les clauses, dont la validité juridique et la véracité sur le plan civil ne sont certainement pas mises en doute par définition et pour toutes les situations, entraînent des différences fiscales disproportionnées en matière d'impôt de succession, par rapport à d'autres conjoints.

La distinction entre les deux situations, suggérée par le Conseil d'État, n'est actuellement pas faite non plus dans les situations visées par l'article 2.7.3.2.7, existant, qui traite du fait que le compte de récompenses n'est pas pris en considération fiscalement dans le cas d'époux mariés sous un régime de communauté. Dans cette situation également, il n'est pas possible d'apporter la preuve contraire.

En outre, il n'est pas évident de prouver la véracité de ces clauses. Pour illustrer ce point, l'on peut renvoyer aux litiges entre l'administration et les contribuables qui résultent de l'application de l'article 2.7.3.4.4 existant, comme expliqué dans le manuel de Decuyper et Ruyssveldt ('Successierechten 2016-2017', sous le numéro 801). En vertu de cette disposition, les dettes qui ont été contractées par le défunt au bénéfice de ses successeurs ne relèvent pas du passif admissible dans la succession, à moins que les déclarants n'en démontrent la véracité. De nombreux cas d'application de cette règle ont déjà été soumis à l'appréciation du juge » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1301/1, p. 8).

B.19. Il en ressort que le législateur décrétoal a conçu l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par la disposition attaquée, non pas comme une disposition anti-abus – à savoir une disposition visant à prévenir l'abus fiscal, qui donne au contribuable la possibilité de réfuter la présomption d'abus invoquée par l'administration –, mais bien comme une disposition qui contribue à établir la base imposable de l'impôt. Eu égard à ce qui précède, et compte tenu des objectifs poursuivis, mentionnés en B.13.2, le législateur décrétoal a pu considérer qu'il n'y avait pas lieu de faire une distinction entre les contribuables selon qu'ils peuvent ou non démontrer la véracité d'une clause inscrite dans un contrat de mariage.

B.20. Le premier moyen, en sa seconde branche, n'est pas fondé.

En ce qui concerne le second moyen

B.21. Le second moyen est dirigé contre l'article 32, alinéa 1er, du décret du 8 décembre 2017 et est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de la confiance légitime.

Selon les parties requérantes, la disposition attaquée confère, sans justification raisonnable, un effet rétroactif à l'article 15 du décret du 8 décembre 2017 et porte atteinte à la confiance légitime des époux qui ont inscrit une clause dans leur contrat de mariage antérieurement à l'entrée en vigueur de cet article 15.

Elles estiment également que la disposition attaquée crée une différence de traitement non raisonnablement justifiée entre les contribuables selon que l'administration applique à leur égard l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1^o, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 8 décembre 2017, ou la disposition anti-abus contenue dans l'article 3.17.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité, en ce que cette dernière disposition n'est applicable qu'à des actes juridiques qui sont accomplis après l'entrée en vigueur de cette disposition.

B.22.1. En vertu de l'article 32, alinéa 1er, du décret du 8 décembre 2017, ce décret entre en vigueur, à l'exception de son article 31, le dixième jour qui suit sa publication au *Moniteur belge*, à savoir le 24 décembre 2017. Il s'ensuit que l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1^o, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 8 décembre 2017, est applicable aux successions qui se sont ouvertes à partir de cette date.

B.22.2. Les travaux préparatoires exposent :

« Ces dispositions relatives aux clauses de participation finale et aux clauses d'attribution à titre onéreux sont, par définition, applicables aux successions ouvertes à partir de la date d'entrée en vigueur, étant donné qu'il s'agit de dispositions qui portent sur la composition de l'actif et du passif de la succession. Une éventuelle entrée en vigueur qui ne concernerait que les clauses stipulées après la date d'entrée en vigueur donnerait lieu à des situations particulièrement complexes qui apparaîtraient d'ailleurs comme inéquitables. En effet, l'administration devrait alors aborder ces clauses de manière fort différente, pendant une très longue période, ce qui ne serait nullement bénéfique pour la transparence et pour le traitement équitable » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1301/1, p. 9).

B.23. En matière de droits de succession, la dette fiscale naît définitivement à la date du décès. Une loi qui modifie avant ce moment la base imposable en matière de droits de succession n'a pas d'effet rétroactif.

B.24. L'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, du Code flamand de la fiscalité, tel qu'il a été remplacé par l'article 15 du décret du 8 décembre 2017, modifie la base imposable du droit de succession. En ce qu'elle ne peut être appliquée qu'aux successions qui se sont ouvertes à partir du dixième jour suivant la publication du décret du 8 décembre 2017 au *Moniteur belge*, cette disposition n'a pas d'effet rétroactif.

B.25. Il appartient en principe au législateur décréteur d'estimer, lorsqu'il décide d'introduire une nouvelle réglementation, s'il est nécessaire ou opportun d'assortir celle-ci de dispositions transitoires. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'est violé que si le régime transitoire ou son absence entraîne une différence de traitement dénuée de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime.

Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire.

Le principe de la confiance légitime est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, également invoqué par les parties requérantes, qui interdit au législateur décrétoal de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

B.26. Les dispositions législatives qui définissent la base imposable d'un impôt peuvent à tout moment être modifiées, en tout ou en partie, de sorte que les justiciables ne peuvent pas légitimement escompter le maintien sans modification, dans le futur, de ces dispositions. Eu égard à l'objectif poursuivi, qui consiste à corriger les effets fiscaux inéquitables de clauses inscrites dans des contrats de mariage, le législateur décrétoal a pu considérer qu'il n'y avait pas lieu de prévoir une disposition transitoire.

B.27. Comme il est dit en B.19, le législateur décrétoal a conçu la disposition attaquée non pas comme une disposition anti-abus, mais comme une disposition qui contribue à établir la base imposable de l'impôt. Eu égard à la différence de nature des articles 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, et 3.17.0.0.2 du Code flamand de la fiscalité et compte tenu de ce qui a été dit en B.26, la différence de traitement, critiquée par les parties requérantes, entre les contribuables selon qu'ils se voient appliquer l'article 2.7.3.4.1, alinéa 1er, 1°, ou l'article 3.17.0.0.2, n'est pas sans justification raisonnable.

B.28. Le second moyen n'est pas fondé.

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 10 juillet 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen