Numéro du rôle : 7221
Arrêt n° 91/2020 du 18 juin 2020

ARRÊT

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 2.7.3.2.5 du Code flamand de la Fiscalité, posée par le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 20 juin 2019, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 juin 2019, le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 2.7.3.2.5 du Code flamand de la fiscalité viole-t-il les articles 10, 11 et 16 de la Constitution ainsi que l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, notamment en ce que :

1. le renversement de la charge de la preuve, tel qu'il est prévu à l'article 2.7.3.2.5 du Code flamand de la fiscalité, qui porte atteinte, dans la pratique, au droit de propriété, tel qu'il est garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, de l'héritier qui est arbitrairement privé de sa propriété sans que cette privation soit justifiée par un objectif d'intérêt général ou à tout le moins sans qu'un juste équilibre entre l'intérêt général et les droits du redevable soit respecté ?

2. cette disposition établit une discrimination entre, d'une part, les héritiers qui sont confrontés à des légataires fictifs, conformément aux articles 2.7.1.0.5, § 1er, alinéa 2, et 2.7.1.0.6 du Code flamand de la fiscalité, et qui, par suite de l'article 3.10.4.3.1, alinéa 3, du même Code, ne sont pas (plus) tenus au paiement de l'impôt de succession sur les legs fictifs et, d'autre part, les héritiers qui, par application de l'article 2.7.3.2.5 du même Code, sont taxés sur des avoirs présumés dépendre de la succession et qui sont, quant à eux, tenus au paiement de l'impôt de succession sur ces avoirs, alors que les héritiers n'ont pas davantage d'emprise sur la manière dont le défunt a fait usage de ces avoirs ou sur la personne à laquelle ces avoirs ont été dévolus, et alors qu'ils n'ont, *a fortiori*, aucune emprise sur le paiement de l'impôt de succession par les bénéficiaires effectifs ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- E.P., K.P. et K.P., assistés et représentés par Me G. Deknudt, avocat au barreau de Flandre occidentale;
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me B. Martel et Me M. Delanote, avocats au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 22 avril 2020, 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 6 mai 2020 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 6 mai 2020.

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. *Les faits et la procédure antérieure*

Les parties demanderesse devant le juge *a quo* sont les seuls héritiers du défunt qui est décédé le 12 décembre 2014. Dans la déclaration de succession, le patrimoine mobilier propre, le patrimoine immobilier propre et les dettes totales sont estimés respectivement à 229 353,80 euros, à 225 000 euros et à 5 043,68 euros. Le « Vlaamse belastingdienst » (l'administration fiscale flamande) conteste la déclaration en se basant sur le fait que l'actif de la succession de l'épouse du défunt, décédée le 15 novembre 2012, s'élevait à 1 095 706,84 euros et, en application de la présomption de propriété légale contenue dans l'article 2.7.3.2.5 du Code flamand de la fiscalité, décide de taxer en outre un patrimoine mobilier d'un montant de 537 834,04 euros. Après que les parties demanderesse ont introduit une réclamation contre les avertissements-extraits de rôle en question relatifs au droit de succession, l'administration fiscale juge que les parties demanderesse ont apporté la preuve qu'une partie des biens concernés avait disparu du patrimoine du défunt et elle adapte les impositions en conséquence. Les parties demanderesse ne peuvent se satisfaire de cette décision et elles introduisent le 17 avril 2018 une requête devant le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand.

Les parties demanderesse poursuivent à titre principal l'annulation des avertissements-extraits de rôle établis à leur égard et, à titre subsidiaire, elles demandent la non-application de l'article 2.7.3.2.5 du Code flamand de la fiscalité, en raison de l'incompatibilité de cette disposition avec la Constitution. Avant de se prononcer au fond, le Tribunal estime qu'il est indiqué de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Le Gouvernement flamand expose que la disposition en cause porte sur la composition de l'actif de la succession. Il souligne qu'il appartient en principe à l'administration fiscale de démontrer quels actifs dépendent de la succession du défunt à la date du décès. Puisqu'il arrive souvent que l'administration fiscale puisse démontrer que certains actifs ont un jour appartenu au patrimoine du défunt, sans pouvoir démontrer que ces actifs font encore partie de ce patrimoine à la date du décès, le législateur décréto a prévu, à l'instar du législateur fédéral compétent par le passé, la présomption réfragable contenue dans la disposition en cause : lorsqu'il peut être démontré qu'un bien a fait partie à un moment donné du patrimoine du défunt, il est présumé que ce bien dépend de la succession, sauf si les héritiers démontrent que tel n'est pas le cas.

A.2.1. En ce qui concerne la première partie de la question préjudicielle, le Gouvernement flamand est d'avis à titre principal qu'en l'espèce, il n'y a pas d'ingérence dans le droit de propriété.

A.2.2. S'il fallait considérer que la disposition en cause peut effectivement donner lieu à une ingérence dans le droit de propriété, le Gouvernement flamand estime à titre subsidiaire que cette ingérence est objectivement et raisonnablement justifiée. Il fait valoir que la disposition en cause n'impose pas de désagréments exagérés aux contribuables, dès lors qu'elle instaure uniquement une présomption qui peut être contestée par toutes voies de droit, témoignages et présomptions compris, à l'exception toutefois du serment. Il considère qu'en adoptant la disposition en cause, le législateur décréto a réalisé un juste équilibre entre, d'une part, les droits des contribuables et, d'autre part, la nécessité de déterminer la base imposable du droit de succession.

A.3.1. En ce qui concerne la seconde partie de la question préjudicielle, le Gouvernement flamand estime à titre principal que les catégories de personnes qui y sont définies ne sont pas suffisamment comparables, dès lors que les dispositions en cause concernent des situations fondamentalement différentes.

La disposition en cause porte sur la question de savoir quels biens doivent être considérés comme faisant partie de la succession et règle ainsi la base imposable.

En ce que certains biens ne font pas partie de la succession, il se pose, le cas échéant, la question de l'existence d'éventuels legs et légataires fictifs. Dans ce contexte, le législateur décrétoal a prévu, à l'instar du législateur fédéral compétent par le passé, que les biens dont le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années précédant son décès, sont encore assujettis au droit de succession, bien qu'ils ne fassent pas partie de la succession, sauf si la libéralité a été assujettie aux droits de donation ou au droit d'enregistrement établi pour les donations entre vifs (article 2.7.1.0.5 du Code flamand de la fiscalité). Ainsi, les héritiers et les légataires sont en principe redevables du droit de succession sur ce legs fictif, sans préjudice de leur droit de recours contre le donataire. Ce n'est que s'il était clair dès le départ que le legs fictif était attribué à une personne particulière que celle-ci est immédiatement considérée comme légataire de la donation. Après que la composition de la base imposable et l'identité de celui qui, le cas échéant, doit être considéré comme un légataire fictif sont apparues clairement, les impositions à l'égard de chaque héritier individuel, légataire ou donataire sont établies dans le droit de succession en proportion de la part successorale qu'ils ont recueillie. Ce n'est que lorsque l'un d'eux ne paie pas que les autorités font usage des possibilités de recouvrement qui leur sont conférées, parmi lesquelles la possibilité prévue par l'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la fiscalité, selon laquelle les héritiers, légataires universels et donataires sont, chacun en proportion de leur part, tenus solidairement au paiement des droits de succession dus par les légataires et donataires à titre universel ou à titre particulier, même s'il faut préciser que les héritiers et les légataires universels ne peuvent pas être contraints de payer le droit de succession qui est dû sur les legs fictifs.

A.3.2. Le Gouvernement flamand déduit de ce qui précède qu'un héritier, qui, sur la base de l'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la fiscalité, ne peut pas être contraint de payer l'impôt qui est dû sur les legs fictifs, ne saurait être comparé avec un héritier à l'égard duquel la base imposable est établie, en application de la disposition en cause. Selon lui, la non-comparabilité ressort aussi du critère de distinction auquel le juge *a quo* fait référence dans sa question, à savoir « l'obligation de paiement qui est sans rapport avec un héritage quelconque ». Le Gouvernement flamand estime que la prémisse sur laquelle se fonde la question est dépourvue de tout fondement : alors que l'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la fiscalité prévoit effectivement une obligation de paiement, abstraction faite de l'héritage concret, l'article 2.7.3.2.5 de ce Code prévoit uniquement un moyen de preuve pour l'administration fiscale.

A.3.3. À titre subsidiaire, et pour autant que la Cour estimerait que les catégories de personnes mentionnées dans la question préjudicielle sont effectivement comparables, le Gouvernement flamand fait valoir que la différence de traitement en cause n'est pas déraisonnable. En adoptant la disposition en cause, le législateur décrétoal a en effet poursuivi un objectif légitime, plus précisément celui de permettre à l'administration fiscale de déterminer, au moyen d'une présomption réfragable, quels actifs dépendent de la succession du défunt à la date du décès. Cette disposition est pertinente au regard de cet objectif et n'a pas d'effets disproportionnés, puisque les héritiers ont la possibilité d'apporter la preuve contraire, par exemple, en démontrant que les fonds ont été remployés dans des actifs qui ont effectivement été déclarés à l'actif de la succession, qu'ils ont été donnés ou consommés par le défunt. En ce qui concerne la proportionnalité, le Gouvernement flamand souligne encore que, pour ce qui est des biens mobiliers, la présomption légale ne s'applique que lorsque les actes de propriété n'existent pas depuis plus de trois ans avant le décès.

A.3.4. Le Gouvernement flamand renvoie à un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 15 janvier 2019, jugeant que la question préjudicielle suggérée par une des parties, qui avait, quant à son contenu, une portée similaire à la présente question préjudicielle, ne devait pas être posée à la Cour en raison de la non-violation manifeste du principe d'égalité et de non-discrimination et du droit de propriété.

A.4. Pour autant que la Cour estimerait que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative, le Gouvernement flamand demande à la Cour de maintenir les effets de la disposition jugée inconstitutionnelle, au motif qu'une déclaration d'inconstitutionnalité non modulée entraînerait l'insécurité juridique et des difficultés administratives.

A.5.1. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* estiment que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative, et ce pour des raisons similaires à celles qui sont mentionnées dans les arrêts n^{os} 162/2011 et 20/2018 de la Cour. Elles exposent que les arrêts précités portaient sur l'article 70 du Code des droits de succession, lequel correspond, quant à son contenu, à l'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la fiscalité. Dans les deux arrêts, la Cour a jugé que cette disposition porte atteinte au principe d'égalité et de non-discrimination et au droit de propriété des héritiers. L'article 70 du Code des droits de succession concernait l'obligation pour les héritiers et les légataires universels de s'acquitter des droits de succession sur les biens qu'ils recueillent eux-mêmes de la succession et sur ce que les légataires ou les donataires ont recueilli à titre universel ou à titre particulier. La Cour a jugé que l'application de cette disposition est problématique parce que les héritiers et les légataires universels ne peuvent pas s'assurer que les bénéficiaires d'une acquisition qui est assimilée à un legs, s'acquitteront de leurs droits de succession. Selon les parties demanderesses devant le juge *a quo*, le fait que l'article 70 du Code des droits de succession vise à assurer le paiement du droit de succession, alors que la disposition en cause vise à faciliter la composition de l'actif de la succession pour l'administration fiscale, n'est pas pertinent, dès lors que les deux dispositions produisent les mêmes effets pour le contribuable.

A.5.2. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* estiment que la présente affaire est comparable avec les affaires qui ont donné lieu aux arrêts n^{os} 162/2011 et 20/2018 de la Cour, puisque la disposition en cause fait naître pour les héritiers une obligation de paiement qui est sans rapport avec un héritage quelconque. Elles allèguent qu'en cas d'application de la disposition en cause, il existe un risque réel que les héritiers doivent payer le droit de succession d'un tiers. Ainsi, cette disposition a des effets disproportionnés, en ce qu'un impôt peut être prélevé chez les héritiers sur des biens qu'ils n'ont jamais reçus. Elles estiment que la preuve contraire que les héritiers peuvent apporter, conformément à la disposition en cause, est difficile à apporter dans certains cas, par exemple lorsqu'il s'agit de transactions en argent liquide effectuées par le défunt, le bénéficiaire des transactions refusant de prêter son concours. Selon elles, dans de tels cas, la disposition en cause impose aux héritiers une charge excessive qui est déséquilibrée par rapport à l'objectif poursuivi par cette disposition. Bien que la preuve contraire puisse en principe être apportée par toutes voies de droit, il n'est pas rare que l'administration n'accepte que les preuves de paiement concrètes. Ainsi, la disposition en cause viole les normes de référence figurant dans la question préjudicielle, à tout le moins lorsque cette disposition est interprétée d'une façon à ce point rigide que des opérations en espèces ne peuvent être étayées que par des preuves de paiement concrètes, et non par d'autres moyens de preuve tels que des témoignages et des déclarations unilatérales du défunt.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 2.7.3.2.5 du Code flamand de la fiscalité, qui dispose :

« Pour la perception de l'impôt [de] succession, ainsi que des majorations d'impôt pour défaut de déclaration ou pour l'omission de déclaration de certains biens, l'existence d'un bien mobilier ou immobilier, jusqu'à preuve du contraire, est suffisamment établie par les actes de propriété qui ont été passés en faveur du défunt ou à sa demande.

Pour les biens meubles, mentionnés à l'article 2279 du Code civil, la présomption légale dont question au premier alinéa n'existe qu'à la condition que les actes n'existent pas depuis plus de trois ans avant le décès. Si tel est bien le cas, l'existence de ces actes ne peut être invoquée par l'entité compétente de l'administration flamande que comme un élément de présomption, tel que figurant à l'article 3.17.0.0.1 ».

B.2. Le juge *a quo* demande si cette disposition est compatible avec les articles 10, 11 et 16 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. La première branche de la question préjudicielle porte sur la compatibilité de la disposition en cause avec le droit de propriété, tel qu'il est garanti par l'article 16 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. La seconde branche de cette question porte sur la compatibilité de la disposition en cause avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.3.1. La disposition en cause fait partie de la section 3 (« Base imposable ») du chapitre 7 (« Impôt [de] succession ») du titre 2 (« Perception des impôts ») du Code flamand de la fiscalité et concerne l'actif de la succession.

B.3.2. En vertu de l'article 2.7.3.2.1 du Code flamand de la fiscalité, le droit de succession est établi sur la base de la valeur imposable de tous les biens qui appartiennent au défunt, déduction faite des dettes. En vertu de l'article 2.7.7.0.1 du même Code, le droit de succession est établi sur le vu de la déclaration de succession ou d'office, si la déclaration n'est pas introduite dans le délai prévu à cet effet ou en cas de déclaration inexacte ou incomplète.

B.3.3. Lorsque l'administration fiscale estime que la déclaration de succession est inexacte ou incomplète ou établit le droit de succession d'office, il appartient en principe à cette administration de démontrer quels biens appartiennent à la succession du défunt à la date de son décès.

Dans ce cadre, la disposition en cause prévoit toutefois une présomption légale, impliquant que lorsque l'administration peut démontrer, sur la base d'actes de propriété qui ont été passés en faveur du défunt ou à sa demande, que les biens en question ont, par le passé, fait partie du patrimoine du défunt, ces biens sont présumés faire partie du patrimoine du défunt à la date de son décès. Les héritiers ont toutefois la possibilité de démontrer qu'à la date du décès du défunt, ces biens ne faisaient plus partie de son patrimoine. En ce qui concerne les biens mobiliers mentionnés à l'article 2279 du Code civil, la présomption légale précitée s'applique uniquement à condition que les actes de propriété n'existent pas depuis plus de trois ans avant le décès du défunt.

B.4. La disposition en cause trouve son origine dans l'article 108 du Code des droits de succession, qui trouve à son tour son origine dans l'article 18 de la loi du 17 décembre 1851.

Les travaux préparatoires de cette dernière loi font apparaître que la présomption légale instaurée par l'article 18 précité était dictée par le constat que l'administration fiscale se trouve souvent dans l'impossibilité de prouver qu'un bien qui, en vertu d'un acte de propriété plus ou moins ancien, appartient au défunt, fait toujours partie de son patrimoine le jour de son décès. Le législateur a considéré à cet égard qu'étant donné l'existence d'actes attestant la propriété, la présomption légale établie est en principe conforme à la réalité et que, dans les rares cas où les faits ne sont pas conformes à la réalité, les contribuables produiront sans peine la preuve contraire (*Doc. parl.*, Chambre, 1848-1849, n° 8, séance du 7 novembre 1848, pp. 11-12).

Il convient de partir de l'hypothèse que, lorsqu'il a adopté la disposition en cause, le législateur décrétoal flamand a poursuivi des objectifs analogues.

B.5.1. L'article 16 de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité ».

L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

B.5.2. L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ayant une portée analogue à celle de l'article 16 de la Constitution, les garanties qu'il contient forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans l'article 16 de la Constitution, de sorte que la Cour en tient compte lors de son contrôle de la disposition en cause.

B.5.3. L'article 1er du Premier Protocole additionnel offre une protection non seulement contre une expropriation ou une privation de propriété (premier alinéa, deuxième phrase) mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (premier alinéa, première phrase). Un impôt ou une autre contribution constituent, en principe, une ingérence dans le droit au respect des biens.

Cependant, aux termes de l'article 1er du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété « ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

L'ingérence dans le droit au respect des biens n'est compatible avec ce droit que si elle est raisonnablement proportionnée au but poursuivi, c'est-à-dire si elle ne rompt pas le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection de ce droit. Même si le législateur fiscal dispose d'une large marge d'appréciation, un impôt viole dès lors ce droit s'il fait peser sur le contribuable une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière (CEDH, 31 janvier 2006, *Dukmedjian c. France*, §§ 52-58; décision, 15 décembre 2009, *Tardieu de Maleissye e.a. c. France*; 16 mars 2010, *Di Belmonte c. Italie*, §§ 38 à 40).

B.6.1. Ainsi qu'il est dit en B.4, la présomption contenue dans la disposition en cause a été établie sur la base du constat que l'administration fiscale, lorsqu'aucune déclaration de succession n'a été introduite ou lorsque cette administration présume que la déclaration est inexacte ou incomplète, se trouve souvent dans l'impossibilité de prouver qu'un bien qui, en vertu d'un acte de propriété, appartenait au défunt, fait toujours partie de son patrimoine le jour de son décès, ce qui complique une perception correcte du droit de succession. La disposition en cause est, plus généralement, dictée par l'objectif consistant à prévenir la fraude fiscale dans le cadre du droit de succession qui doit en principe être perçu sur la base de la déclaration de succession, de même que par l'objectif sous-jacent consistant à respecter, en vue de la perception de cet impôt, le principe d'égalité et de non-discrimination pour tous les contribuables. Cette disposition poursuit donc un but légitime d'intérêt général.

B.6.2. La présomption légale établie au profit de l'administration fiscale ne s'applique, aux termes de la disposition en cause, que lorsque cette administration peut prouver que les biens en question ont, par le passé, fait partie du patrimoine du défunt. Pour les biens mobiliers mentionnés à l'article 2279 du Code civil, il faut en outre que l'acte attestant que le bien a fait partie du patrimoine du défunt soit récent. En effet, pour ces actes, selon l'alinéa 2 de la disposition en cause, la présomption légale ne s'applique qu'à la condition que « les actes n'existent pas depuis plus de trois ans avant le décès ».

B.6.3. La présomption légale contenue dans la disposition en cause est une présomption que les contribuables peuvent renverser en prouvant que, le jour du décès, les biens en question ne faisaient plus partie du patrimoine du défunt. La présomption légale peut être réfutée par toutes voies de droit, les présomptions sérieuses et concordantes et témoignages compris, à l'exclusion toutefois du serment.

B.7. Vu que l'administration fiscale ne peut invoquer la présomption légale que lorsqu'elle est en mesure de prouver que les biens en question ont, par le passé, fait partie du patrimoine du défunt, et que cette preuve, en ce qu'il s'agit de biens mobiliers mentionnés à l'article 2279 du Code civil, ne peut pas être apportée sur la base d'actes qui existent depuis plus de trois ans avant l'ouverture de la succession et compte tenu de ce que les contribuables peuvent renverser la présomption légale par toutes voies de droit, la disposition en cause repose sur un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection du droit de propriété et cette disposition n'est pas disproportionnée aux buts poursuivis par le législateur décréteil. Au cas où l'administration fiscale n'accepterait pas la preuve contraire apportée, les contribuables disposent en outre de la possibilité de faire usage de voies de recours contre les décisions prises à leur égard, auquel cas il appartient au juge compétent de statuer sur la légitimité de la preuve contraire.

B.8.1. La disposition en cause est compatible avec l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

B.8.2. La première branche de la question préjudicielle appelle une réponse négative.

B.9. La seconde branche de la question préjudicielle porte sur la compatibilité de la disposition en cause avec le principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que cette disposition établirait une différence de traitement entre les héritiers, selon qu'ils sont imposés, par application de cette disposition, sur les biens qui sont présumés appartenir à la succession ou qu'ils sont, par application de l'article 3.10.4.3.1, alinéa 3, du Code flamand de la fiscalité, exemptés de l'obligation de s'acquitter du droit de succession sur les « legs fictifs », visés dans les articles 2.7.1.0.5, § 1er, alinéa 2, et 2.7.1.0.6 de ce Code.

B.10.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que les catégories de personnes mentionnées dans la seconde branche de la question préjudicielle ne sont pas comparables.

B.10.2. Il ne faut pas confondre différence et comparabilité. Le constat que, selon le Gouvernement flamand, une disposition prévoit une preuve et l'autre une obligation de paiement peut certes constituer un élément dans l'appréciation d'une différence de traitement, mais ne saurait suffire pour conclure à la non-comparabilité, sous peine de priver de sa substance le contrôle exercé au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

B.11.1. L'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la Fiscalité fait partie de la section 4 (« Cas particuliers ») du chapitre 10 (« Recouvrement ») du titre 3 (« Perception et recouvrement ») de ce Code et dispose :

« Les héritiers, légataires universels et donataires dans la succession d'un habitant du Royaume sont, chacun en proportion de leur part, tenus solidairement au paiement de l'ensemble des droits de succession, des intérêts de retard et des frais de poursuite et d'exécution, dus par les légataires et donataires à titre universel ou à titre particulier, hormis leur recours sur ces légataires et donataires à titre universel ou particulier.

Le premier alinéa n'est pas d'application aux droits de succession, aux intérêts de retard et aux frais de poursuite ou d'exécution dus sur les nouvelles déclarations visées à l'article 3.3.1.0.6, alinéa premier, s'ils ne sont pas tenus de déposer ces déclarations.

Le premier alinéa n'est pas d'application non plus aux droits de succession, aux intérêts de retard et aux frais de poursuite et d'exécution dus sur une acquisition qui est assimilée à un legs conformément aux articles 2.7.1.0.5, § 1er, alinéa deux, et 2.7.1.0.6 ».

B.11.2. L'alinéa 3 de cette disposition, auquel il est fait référence dans la question préjudicielle, a été adopté par le législateur décrétoal flamand afin de se conformer aux arrêts n^{os} 162/2011 et 20/2018, par lesquels la Cour s'est prononcée sur la constitutionnalité, notamment, de l'article 70, alinéa 2, du Code des droits de succession, qui prévoyait des règles dont le contenu correspond aux règles prévues par l'article 3.10.4.3.1, alinéas 1er et 2, du Code flamand de la fiscalité.

B.11.3. Comme la Cour l'a jugé par ses arrêts n^{os} 162/2011 et 20/2018 précités, l'article 70, alinéa 2, du Code des droits de succession constituait une garantie pour le recouvrement des droits de succession. Si la dette de droits de succession est conçue comme une dette individuelle de chaque héritier, légataire ou donataire, en fonction de la part que chacun recueille dans la succession, cette garantie porte, compte tenu de ce que les héritiers et légataires universels ont vocation à recueillir toute la succession, sur les biens successoraux dans leur globalité, sans distinguer dans le patrimoine de quel successeur ces biens sont transférés ou appelés à l'être. Il en va de même de la règle contenue à l'article 3.10.4.3.1, alinéa 1er, du Code flamand de la fiscalité.

B.11.4. Par ses arrêts n^{os} 162/2011 et 20/2018, la Cour a jugé que la garantie précitée en vue du recouvrement des droits de succession ne porte pas en soi atteinte au principe d'égalité et de non-discrimination, ni au droit de propriété, sauf en ce que cette garantie peut également s'appliquer lorsque les héritiers, légataires et donataires universels dans la succession n'ont pas eu la possibilité de s'assurer que les légataires et donataires à titre universel ou à titre particulier acquitteront les droits et intérêts dont ils sont redevables. Le constat d'inconstitutionnalité portait dans les deux arrêts sur la situation où les héritiers et légataires universels pouvaient être appelés à acquitter les droits de succession dus par des personnes qui avaient reçu une libéralité, qui est assimilée, sur la base de la loi, à un legs (les « legs fictifs »).

B.11.5. En prévoyant, à l'alinéa 3 de l'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la fiscalité, une exception à la garantie, contenue dans l'alinéa 1er de cette disposition, en vue du recouvrement des droits de succession, exception qui implique que les héritiers, légataires et donataires universels dans la succession ne sont pas solidairement tenus au paiement des droits de succession, des intérêts de retard et des frais de poursuite et d'exécution dus sur une acquisition qui, conformément aux articles 2.7.1.0.5, § 1er, alinéa 2, et 2.7.1.0.6 du même Code, est assimilée à un legs (les « legs fictifs »), le législateur décrétoal s'est conformé à la jurisprudence précitée de la Cour.

B.12.1. Il ressort de ce qui précède que l'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la fiscalité porte sur l'obligation en vigueur pour les héritiers, légataires et donataires universels dans la succession de s'acquitter des droits de succession, des intérêts de retard et des frais de poursuite et d'exécution. Cette disposition concerne donc la perception et le recouvrement des droits, intérêts et frais en question. L'alinéa 3 de l'article 3.10.4.3.1 du Code flamand de la fiscalité prévoit une exception à cette obligation de paiement définie à l'alinéa 1er.

B.12.2. La disposition en cause ne porte en revanche pas sur l'obligation de paiement précitée. Cette disposition entend procurer à l'administration fiscale un moyen de preuve, plus précisément une présomption légale, qui peut être mis en œuvre pour déterminer la valeur imposable des biens appartenant au défunt et elle porte donc sur la base imposable des droits de succession. Ainsi qu'il a déjà été dit en B.6.2 et B.6.3, l'administration ne peut invoquer la présomption précitée que s'il est satisfait à certaines conditions et la présomption peut être renversée par les contribuables.

B.13.1. Il résulte de ce qui précède que, compte tenu de la liberté d'appréciation étendue dont dispose le législateur en matière fiscale, la différence de traitement est objectivement et raisonnablement justifiée.

B.13.2. La seconde branche de la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 2.7.3.2.5 du Code flamand de la Fiscalité ne viole pas les articles 10, 11 et 16 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 18 juin 2020.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen