



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 17/2026
du 29 janvier 2026
Numéro du rôle : 8469**

En cause : la question préjudiciale relative aux articles 17, 134, 135 et 138 du Code des droits de succession, tels qu'ils étaient applicables avant leur modification par la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses », posée par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, et des juges Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudiciale et procédure

Par jugement du 2 avril 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 2 mai 2025, le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a posé la question préjudiciale suivante :

« L'article 17 du Code des droits de succession, portant sur la réduction du droit de succession exigible en Belgique à concurrence de l'impôt prélevé par le pays de la situation des immeubles situés à l'étranger, les articles 134 et 135 du même Code, portant sur la restitution des droits, intérêts et amendes, et l'article 138 du même Code, portant sur la prescription de la demande en restitution des droits, intérêts et amendes, tels qu'ils étaient applicables avant les modifications apportées par la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'ils impliquent une différence de traitement entre les contribuables qui demandent la restitution des droits, intérêts et amendes correspondant à la réduction des droits prévue par l'article 17, alinéa 1er, du même Code (la restitution étant en ce cas subordonnée à la condition que les pièces justificatives prévues par l'article 17 aient été déposées chez le receveur dans le délai de deux ans à partir du paiement de l'impôt effectué dans le Royaume, qui est prévu à peine de forclusion), et les contribuables qui demandent la restitution des droits, intérêts et amendes dans la plupart des

autres cas de restitution des droits, intérêts et amendes, tels que les cas prévus par l'article 134, 1°, et l'article 135, 3°, 6° et 7°, (la restitution n'étant pas subordonnée en ces cas à la condition que les pièces justificatives ou d'autres preuves aient été déposées ou qu'une quelconque déclaration ou autre formalité ait été accomplie dans un tel délai de forclusion, et la restitution étant seulement subordonnée dans ces cas à l'introduction de la demande dans le délai de prescription de l'action en restitution, qui est de cinq ans à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'action est née, suivant l'article 138, alinéa 1er, du même Code) ? ».

Jean-Claude Tancredi, Marc Tancredi et Claire Tancredi, assistés et représentés par Me Ferenc Ballegeer, avocat au barreau de Bruxelles, ont introduit un mémoire.

Par ordonnance du 3 décembre 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Magali Plovie et Willem Verrijdt, 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 à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, 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. Les faits et la procédure antérieure

La *de cuius*, qui était domiciliée à Schaerbeek, est décédée le 4 août 2018. Elle a laissé trois enfants, parties demanderesses devant la juridiction *a quo*, qui sont ses héritiers. Le 27 novembre 2018, ceux-ci ont déposé une déclaration de succession comprenant des biens immobiliers situés en France. Ils ont sollicité, en vertu de l'article 17 du Code des droits de succession, la réduction du droit de succession dû en Belgique à concurrence de l'impôt de succession payé en France sur les biens immobiliers qui y sont situés, sur la base d'une déclaration de succession complémentaire à déposer ultérieurement.

Le 30 janvier 2019, les héritiers ont payé un montant de 277 361,73 euros au titre du droit de succession dû en Belgique.

Le 17 novembre 2021, ils ont déposé la déclaration de succession complémentaire annoncée ainsi que des pièces justificatives attestant du paiement de l'impôt successoral en France pour un montant de 254 826 euros. Ils ont sollicité la restitution du droit de succession qu'ils avaient payé en Belgique à concurrence du montant qu'ils avaient payé à l'administration fiscale française, en vertu de l'article 17, précité, du Code des droits de succession.

Le receveur des droits de succession a rejeté cette requête en restitution, estimant que la déclaration complémentaire du 17 novembre 2021 était tardive. Le 3 février 2022, le notaire des héritiers a introduit un recours contre cette décision auprès de l'administration fiscale, alléguant que le dépôt tardif de la déclaration complémentaire était imputable à un cas de force majeure. Ce recours a été rejeté par une décision du 7 mars 2022.

Les héritiers ont saisi le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles d'un recours contre cette dernière décision. Ils ont agi tant contre l'État belge que, à titre subsidiaire, contre leur notaire et son assureur. Le

Tribunal a constaté que les pièces justificatives et la déclaration complémentaire avaient été déposées au-delà du délai de deux ans et qu'il n'y avait pas de force majeure. Il a rouvert les débats afin d'entendre le point de vue des parties concernant l'opportunité d'interroger la Cour constitutionnelle et a ensuite posé la question préjudiciable reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

A.1. Les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* indiquent s'en remettre à la sagesse de la Cour, mais font néanmoins valoir que l'article 135, 2^o, du Code des droits de succession ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination.

A.2. Elles relèvent tout d'abord que le délai de deux ans prévu à l'article 135, 2^o, du Code des droits de succession n'est pas un délai de prescription, mais une formalité qui conditionne la naissance du droit à la restitution du droit de succession exigible en Belgique. C'est uniquement lorsque les pièces justificatives sont déposées dans les deux ans du paiement du droit de succession en Belgique que le contribuable bénéficie d'un droit à la restitution de cet impôt, droit à la restitution qui, conformément à l'article 138 du Code des droits de succession, se prescrit par cinq ans. Il s'ensuit d'après elles que le délai de deux ans énoncé à l'article 135, 2^o, du Code des droits de succession ne saurait être comparé à celui de cinq ans énoncé à l'article 138 du même Code, étant donné qu'une formalité qui conditionne la naissance d'un droit n'est pas comparable à un délai qui entraîne l'extinction d'un droit.

À titre subsidiaire, si des catégories comparables de personnes devaient tout de même être identifiées, les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* soutiennent que la différence de traitement trouve une justification dans l'objectif que poursuit l'article 135, 2^o, du Code des droits de succession, à savoir permettre d'éviter une double taxation économique, moyennant le respect de la formalité énoncée dans cet article. En outre, cet objectif se distingue de celui que le législateur recherchait lorsqu'il a étendu de deux à cinq ans le délai de prescription prévu à l'article 138 du Code des droits de succession. De fait, cette extension avait spécifiquement pour but d'éviter que des héritiers qui étaient dans l'ignorance des « forces exactes de la succession » soient trop rapidement en butte à la prescription. Le fait que l'article 10 de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » ait étendu à cinq ans le délai prévu à l'article 135, 2^o, du Code des droits de succession ne change d'ailleurs rien à ce qui précède. Le nouveau délai n'est pas applicable dans le litige au fond et cette extension ne permet pas de déduire que le délai prévu antérieurement était inconstitutionnel.

- B -

B.1. La question préjudiciale porte sur le délai de deux ans, prenant cours à compter du paiement du droit de succession effectué en Belgique, dans lequel les héritiers doivent déposer chez le receveur les pièces justificatives faisant apparaître qu'un impôt de succession a été payé à l'étranger sur les biens qui y sont situés, pour obtenir la restitution de tout ou partie du droit de succession payé en Belgique.

B.2. La question préjudiciale mentionne les articles 17, 134, 135 et 138 du Code des droits de succession, tels qu'ils étaient applicables avant la modification de l'article 135 du même

Code par la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » (ci-après : la loi du 28 décembre 2023), qui disposent :

« Art. 17. Lorsque l'actif de la succession d'un habitant du royaume comprend des immeubles situés à l'étranger qui donnent lieu à la perception, au pays de la situation, d'un impôt successoral, le droit de succession exigible en Belgique est, dans la mesure où il frappe ces biens, réduit à concurrence de l'impôt prélevé par le pays de la situation, converti en euro à la date du paiement de cet impôt.

La réduction dont il s'agit est subordonnée au dépôt, chez le receveur qui détient la déclaration de succession, de la quittance dûment datée des droits payés à l'étranger, ainsi que d'une copie, certifiée conforme par les autorités étrangères compétentes, de la déclaration qui leur a été remise et de la liquidation qu'elles ont établie.

Si les pièces justificatives visées à l'alinéa précédent ne sont pas déposées avant l'échéance des droits, ceux-ci doivent être payés dans le délai légal, sauf restitution, le cas échéant, conformément à ce qui est prévu à l'article 135, 2° ».

« Art. 134. Les droits de succession et de mutation par décès, les intérêts et les amendes acquittés sont sujets à restitution :

1° lorsque la loi a été mal appliquée;

2° lorsque l'existence de dettes rejetées pour défaut de justifications est établie dans les deux ans du paiement de l'impôt ».

« Art. 135. Moyennant le dépôt d'une déclaration indiquant le fait donnant lieu à la restitution, les droits, intérêts et amendes sont restituables :

1° lorsque, dans le cas de l'article 3, l'existence de l'absent vient à être légalement prouvée;

2° lorsque, dans le cas de l'article 17, les pièces justificatives qui y sont prévues, ont été déposées chez le receveur, dans les deux ans du paiement de l'impôt effectué dans le royaume;

3° lorsqu'il est prouvé qu'un bien meuble ou immeuble individuellement désigné a été porté par erreur à l'actif de la déclaration;

4° lorsque, postérieurement à l'ouverture de la succession[,] la consistance de celle-ci est diminuée, soit par l'arrivée d'une condition ou de tout autre événement, soit par la solution d'un litige en suite d'un jugement passé en force de chose jugée ou d'une transaction, à moins que la diminution d'actif ne soit la conséquence d'une résolution provenant de l'inexécution par les héritiers, légataires ou donataires, des conditions d'un contrat;

5° lorsqu'il survient un changement dans la dévolution de l'héritage de nature à diminuer le montant de l'impôt primitivement liquidé;

6° lorsqu'il est établi qu'une erreur a été commise dans la déclaration :

a) quant au degré de parenté existant entre le défunt et ses héritiers, légataires ou donataires;

b) quant à la dévolution légale ou testamentaire de la succession;

c) quant à la qualité d'habitant du royaume dans le chef du défunt;

7° lorsque, dans les cas prévus à l'article 49, l'intéressé parvient à établir la situation réelle et qu'il en résulte une diminution d'impôt;

8° lorsque, dans le cas prévu à l'article 60ter, alinéa 2, l'application du tarif réduit est expressément demandée après le dépôt de la déclaration et la force majeure prouvée dans les deux ans du paiement de l'impôt;

9° lorsque l'agrément visé à l'article 59, 1°, est obtenu le jour du décès ou l'année qui le suit ».

« Art. 138. Il y a prescription pour la demande en restitution des droits, intérêts et amendes, après cinq ans à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'action est née.

En cas de décision définitive sur une procédure de règlement des différends visée aux articles 3, 4, 6 10 ou 15 de la loi du 2 mai 2019 transposant la directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'[Union] européenne, une nouvelle prescription est acquise après un an.

L'alinéa 2 s'applique seulement si, cumulativement :

1° La prescription visée à l'alinéa 1er est acquise ou s'il reste moins d'un an avant qu'elle ne le soit;

2° La personne concernée a renoncé au droit à toute voie de recours interne;

3° L'article 15, § 4, alinéa 3 de la loi précitée ne s'applique pas ».

B.3.1. L'article 17 du Code des droits de succession prévoit, dans le cas où l'actif de la succession comprend des biens situés à l'étranger, une réduction du droit de succession dû en Belgique jusqu'à concurrence de l'impôt de succession payé à l'étranger sur ce même bien (alinéa 1er). L'imputation de l'impôt de succession prélevé à l'étranger requiert que les héritiers fournissent la preuve que des droits successoraux ont effectivement été payés. À cet effet, ils doivent soumettre une preuve de paiement dûment datée, ainsi qu'une copie de la déclaration

certifiée conforme par l'autorité étrangère compétente et le calcul de l'impôt de succession étranger (alinéa 2).

Si les héritiers n'ont pas déposé ces pièces justificatives avant l'échéance des droits de succession, ils doivent payer l'intégralité de ces droits dans le délai légal, sauf s'ils en obtiennent la restitution partielle ou totale conformément à l'article 135, 2°, du Code des droits de succession (alinéa 3). En vertu de cet article 135, 2°, tel qu'il était applicable avant sa modification par l'article 10 de la loi du 28 décembre 2023, les droits, intérêts et amendes sont restituables, moyennant le dépôt d'une déclaration, lorsque les pièces justificatives précitées, prévues à l'article 17, alinéa 2, du même Code, ont été déposées chez le receveur, dans les deux ans du paiement de l'impôt effectué dans le Royaume.

B.3.2. La situation précitée n'est pas la seule dans laquelle la restitution des droits, intérêts et amendes peut être obtenue moyennant le dépôt d'une déclaration. L'article 135 du Code des droits de succession prévoit une telle possibilité dans huit autres situations encore. Par ailleurs, l'article 134 du même Code dispose que les droits de succession et de mutation par décès, les intérêts et les amendes acquittés sont sujets à restitution lorsque la loi a été mal appliquée et lorsque l'existence de dettes rejetées pour défaut de justifications est établie dans les deux ans du paiement de l'impôt.

B.3.3. L'article 138, alinéa 1er, du Code des droits de succession dispose enfin que la demande en restitution se prescrit par cinq ans à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'action en restitution est née.

B.4. La juridiction *a quo* demande à la Cour si les articles 17, 134, 135 et 138, tels qu'ils étaient applicables avant la modification de l'article 135 du Code des droits de succession par la loi du 28 décembre 2023, sont compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les contribuables qui, sur le fondement des articles 17 et 135, 2°, du Code des droits de succession, demandent la restitution de droits, d'intérêts et d'amendes ne peuvent y prétendre que si les pièces justificatives ont été déposées chez le receveur dans les deux ans du paiement de l'impôt effectué dans le Royaume, alors que, dans la plupart des autres cas, et notamment dans les situations visées aux articles 134, 1°, et 135, 3°, 6° et 7°, du Code des droits de

succession, la demande en restitution formulée par un contribuable n'est pas tributaire de l'accomplissement d'une formalité dans un délai de forclusion de deux ans, de sorte que, dans ces cas-là, il faut uniquement prendre en compte le délai de prescription de cinq ans prévu à l'article 138, alinéa 1er, du Code des droits de succession.

B.5.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.5.2. La différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui découle de l'application de règles procédurales différentes dans des circonstances différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait être question de discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles de procédure entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées, en l'espèce du droit de propriété.

B.6. Il ressort de la question préjudicelle qu'est en cause le délai de deux ans dans lequel les héritiers doivent déposer les pièces justificatives visées à l'article 17, alinéa 2, du Code des droits de succession, attestant qu'un impôt de succession a été payé à l'étranger, délai visé à l'article 135, 2°, du même Code. Ce délai trouve sa source dans l'article 33 de la loi du 10 août 1923 « apportant des modifications aux lois sur les droits de timbre, d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de succession », qui est devenu l'article 17 du Code des droits de succession.

Quoique le législateur ne l'ait pas précisé, l'on peut supposer que ce délai vise à assurer l'administration fiscale, à brève échéance, du montant de l'impôt successoral véritablement dû et payé à l'étranger, à concurrence duquel une demande en restitution de l'impôt payé en Belgique est encore possible. Cet objectif est légitime.

B.7. Le délai en cause est un délai de forclusion. Le droit à la restitution disparaît si les pièces justificatives n'ont pas été déposées chez le receveur dans le délai. Cette sanction n'a pas en soi pour conséquence que le délai en cause entraînerait une restriction disproportionnée des droits des héritiers. Tel ne serait le cas que si le délai de dépôt des pièces justificatives était exagérément bref.

En vertu de l'article 135, 2°, du Code des droits de succession, dans sa version applicable avant sa modification par l'article 10 de la loi du 28 décembre 2023, le délai est de deux ans et prend cours à compter du paiement de l'impôt effectué dans le Royaume, et non à compter de l'ouverture de la succession. Ce délai est suffisamment long pour effectuer une déclaration à l'étranger, payer l'impôt successoral qui y est dû, rassembler les pièces justificatives nécessaires et déposer celles-ci chez le receveur. Il est par ailleurs suspendu pendant une période de force majeure, étant donné qu'il n'est pas dérogé au principe général de droit selon lequel la sévérité de la loi peut être tempérée en cas de force majeure.

B.8. La circonstance que le législateur, par l'article 10 de la loi du 28 décembre 2023, a étendu de deux à cinq ans le délai en cause ne modifie pas non plus les constats qui précèdent. À peine de rendre impossible toute modification de la législation, on ne peut déduire de l'instauration d'un nouveau régime que l'ancien serait, *ipso facto*, inconstitutionnel.

B.9. L'article 135, 2°, du Code des droits de succession, tel qu'il était applicable avant sa modification par l'article 10 de la loi du 28 décembre 2023, est par conséquent compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il prévoit un délai de deux ans prenant cours à compter du paiement du droit de succession effectué en Belgique pour déposer chez le receveur les pièces justificatives attestant de l'impôt de succession payé à l'étranger.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 135, 2°, du Code des droits de succession, tel qu'il était applicable avant sa modification par l'article 10 de la loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses », ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il prévoit un délai de deux ans prenant cours à compter du paiement du droit de succession effectué en Belgique pour déposer chez le receveur les pièces justificatives attestant de l'impôt de succession payé à l'étranger.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 29 janvier 2026.

Le greffier,

Nicolas Dupont

Le président,

Pierre Nihoul