

LES EFFETS FISCAUX PARFOIS INSOUPÇONNÉS DU DROIT CIVIL DES SUCCESSIONS : PISTES POUR RÉTABLIR L'ÉQUILIBRE OU ÉVITER LE DÉSÉQUILIBRE

Introduction

La présente contribution s'inscrit dans la lignée de celle de la livraison précédente qui traite de certaines des conséquences fiscales du rapport et de la réduction des libéralités entre vifs (1). L'objectif demeure le même : illustrer les antagonismes parfois insoupçonnés entre le droit civil et le droit fiscal, et en mesurer les conséquences tant sur le montant des droits de succession dus par les héritiers et légataires que sur leur contribution à la dette fiscale.

Il est important pour le disposant (et pour le praticien) d'en avoir conscience au moment où la libéralité est envisagée et réalisée, mais également pour les héritiers, donataires ou légataires lors de l'ouverture de la succession, notamment en ce qui concerne l'exercice de l'option héréditaire.

Si ces incohérences entre les législations civiles et fiscales sont dues à des objectifs distincts, le testateur peut jouer un rôle proactif dans le rétablissement d'un parallélisme entre ces deux aspects essentiels de la transmission patrimoniale en dérogeant aux règles relatives à la contribution à l'impôt successoral.

Section 1^{re}. Legs rapportable et renonciation à la succession

Le legs est communément défini comme une « libéralité faite par testament au bénéfice d'une personne physique ou morale » (2). Il est universel lorsqu'il a vocation à porter sur l'universalité des biens du testateur (3) ; à titre universel quand il vise à attribuer une quote-part des biens (ou des biens meubles ou immeubles uniquement) (4) ; ou

(1) J. DE CODT, « De quelques conséquences fiscales des mécanismes civils du rapport et de la réduction des libéralités entre vifs », *Rev. not. belge*, 2025, paru dans la livraison de mai.

(2) Définition du legs par le dictionnaire *Larousse*, version en ligne, disponible sur www.larousse.fr (date de dernière consultation : 5 mai 2025).

(3) Code civil, article 4.193.

(4) Code civil, article 4.195.

particulier quand il n'a pour objet ni l'universalité des biens du *de cuius* ni une quote-part de ceux-ci (5). Indépendamment des catégories précitées, le legs suit les règles relatives au rapport des libéralités. Il est donc présumé rapportable si le légataire est un héritier en ligne directe descendante venant à la succession, et est présumé hors part lorsqu'il est fait à une autre personne. Lorsque le légataire est le conjoint ou le cohabitant légal survivant du testateur, le legs n'est pas susceptible de rapport. Par exception à ce régime, et sauf disposition contraire, les legs universels ou à titre universel sont considérés comme faits avec dispense de rapport même quand leur bénéficiaire est un héritier en ligne directe venant à la succession (6).

Quel est l'intérêt d'un legs rapportable qui attribue au légataire un bien que celui-ci doit aussitôt rapporter à la masse partageable ? En effet, le legs rapportable étant imputable sur la part successorale du légataire, celui-ci n'en tire aucun bénéfice. Le rapport immédiat du bien légué « détruit » (7) en quelque sorte le legs. Le recours à ce type de libéralité n'est pas vain pour autant. Il permet d'une part, dans une certaine mesure, au *de cuius* d'allotir les biens dont il est propriétaire (§ 1^{er}) et peut d'autre part, avoir des conséquences civiles et fiscales lorsque le gratifié renonce à la succession (§ 2).

§ 1^{er}. Allotissement

Le fait de disposer de ses biens par le biais de legs rapportables permet au testateur de procéder à un allotissement (partiel) de son patrimoine. Le bénéficiaire d'un legs rapportable se voit ainsi attribuer un ou plusieurs biens qu'il a l'assurance de pouvoir conserver (8).

Par ailleurs, dès lors qu'il est rapportable, le legs ne procure pas d'avantage économique à celui qui en bénéficie. L'attribution de tels ou tels biens en particulier est toutefois susceptible de revêtir une grande importance symbolique pour le successeur gratifié.

§ 2. Renonciation à la succession

Le caractère rapportable d'un legs (ou d'une donation) peut se révéler trompeur lorsque le légataire est appelé à la succession mais renonce à celle-ci. En effet, l'héritier qui renonce à la succession légale a le droit

(5) Code civil, article 4.201.

(6) Code civil, article 4.83.

(7) H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VIII², 2^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1973, p. 932, n° 797.

(8) En effet, même s'il devait s'avérer que le legs excède la quotité disponible (dans l'hypothèse où il serait imputé sur la réserve globale, et le surplus sur la quotité disponible toutefois insuffisante pour absorber le solde du legs) la réduction aurait lieu en valeur (Code civil, articles 4.89 et 4.154).

de conserver le legs qu'il a reçu pour autant qu'il n'ait pas de descendants se substituant à lui, et dans les limites de la quotité disponible (9).

Le légataire devient par la renonciation « étranger » (10) à la succession mais cela pas d'incidence sur sa qualité de légataire (11).

Il ne peut être tenu au rapport du bien légué étant donné que « seuls les héritiers ayant accepté la succession *ab intestat* sont tenus de rapporter les libéralités rapportables qui leur ont été consenties » (12).

Il convient cependant d'analyser les deux limites figurant au deuxième paragraphe de l'article 4.86 du Code civil.

A. « s'il n'a pas de descendants se substituant à lui »

Le successible renonçant à la succession est-il tenu de rapporter lui-même les biens qu'il a reçus du *de cuius* lorsqu'il a des descendants en ligne directe pouvant se substituer à lui dans la succession du *de cuius* ? Une réponse affirmative aurait comme conséquence pour le légataire de le priver, en cas de renonciation, de ses droits dans le bien reçu par le simple fait d'avoir des enfants.

À première vue, la lecture de l'article 4.86, § 2, du Code civil, semble mener à une telle réponse.

Une interprétation correcte de cette disposition impose toutefois un détour par l'analyse de l'intention du législateur. En effet, cette limite n'est pas contemporaine à la naissance du Code civil puisque l'article 845 de l'ancien Code civil précisait simplement, jusqu'à sa modification en 2012 (13), que « l'héritier qui renonce à la succession, peut cependant retenir le don entre vifs, ou réclamer le legs à lui fait, jusqu'à concurrence de la portion disponible ». Dans le contexte de l'extension du mécanisme de la substitution aux descendants du successible indigne ou renonçant à la succession, le législateur a tenu à clarifier les règles du rapport en cas de substitution pour cause de prédécès du successible, pour cause de renonciation de celui-ci ou en cas d'indignité. Les règles

(9) Code civil, article 4.86, § 2.

(10) A. CULOT, « Droits de succession et de mutation par décès — Taxe compensatoire des droits de succession », *Rép. not.*, t. XV, l. 2/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 1033, n° 931.

(11) La renonciation à la succession n'entraîne pas automatiquement la renonciation au legs puisqu'en cas de vocations multiples, il y a de multiples options (H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. IX¹, 2^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1974, p. 406, n° 542 ; A. MAYEUR, *Droits de succession — 2022-2023*, mis à jour par M. PETIT, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2023, p. 133, n° 221). Ainsi le successible renonçant à la succession demeure libre d'accepter — le cas échéant sous bénéfice d'inventaire — le legs qui lui est fait ou d'y renoncer.

(12) A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit des successions et des libéralités*, 1^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 542.

(13) Loi du 10 décembre 2012 modifiant le Code civil, le Code pénal et le Code judiciaire en ce qui concerne l'indignité successorale, la révocation des donations, la déchéance des avantages matrimoniaux et la substitution, *Moniteur belge*, 11 janvier 2013, p. 997.

relatives au rapport des libéralités en cas de renonciation doivent dès lors être lues à l'aune des travaux préparatoires qui ont abouti à cette réforme de 2012 (14).

Ceux-ci distinguent deux hypothèses :

1° Le renonçant a des descendants se substituant à lui.

Dans ce cas, ces derniers (et non le renonçant lui-même) sont tenus de rapporter les biens reçus par le renonçant qui peut les conserver dans les limites de la quotité disponible.

2° Le renonçant n'a pas descendants se substituant à lui.

Il peut alors retenir la donation ou le legs non rapportable qui lui a été fait dans les limites de la quotité disponible. Effectivement, la précision selon laquelle le renonçant peut retenir les libéralités non rapportables « s'il n'a pas de descendants se substituant à lui », ne doit pas être interprétée comme une limite à la possibilité pour le successible qui renonce à la succession de conserver ces libéralités. Elle indique simplement au lecteur le traitement à réserver aux libéralités faites au renonçant qui n'a pas de descendants se substituant à lui, le cas inverse étant déjà traité par la disposition précédente.

Les commentaires accompagnant le douzième amendement au document parlementaire initialement dénommé « proposition de loi modifiant le Code civil en ce qui concerne le comportement incorrect des bénéficiaires et en vue d'autoriser la représentation de l'héritier renonçant », apportant les modifications aux articles 845, 847 et 848 de l'ancien Code civil tels qu'ils ont été adoptés (15) par la loi du 10 décembre 2012 (16), sont limpides.

Après avoir illustré par un exemple le rapport de la donation (17) consentie à un donataire qui renonce à la succession du donateur par la personne se substituant à ce donataire, les travaux préparatoires précisent pour la disposition traitant du cas où le renonçant n'a pas de descendants en ligne directe se substituant à lui que « ce nouvel article porte sur une autre conséquence de la renonciation. Il a déjà été dit quel

(14) Proposition de loi modifiant le Code civil, le Code pénal et le Code judiciaire en ce qui concerne l'indignité successorale, la révocation des donations, la déchéance des avantages matrimoniaux et la substitution, *Doc. parl.*, Sén., sess. ord. 2011-2012, n° 5-550.

(15) À l'exception de quelques modifications de forme et de langage par amendements ultérieurs.

(16) Loi du 10 décembre 2012, précitée.

(17) Si l'exemple fourni par les travaux préparatoires concerne une donation, l'interprétation doit bien entendu être la même pour un legs. Les dispositions légales modifiées par cette loi du 10 décembre 2012 et se trouvant désormais à l'article 4.86 du Code civil, visent en effet tant la donation entre vifs que le leg.

serait le sort de la libéralité dans l'hypothèse où il y a substitution. Ici, est envisagé le sort de la libéralité dans l'hypothèse où il n'y a pas substitution. Le rapport de la libéralité ne peut plus être exigé; le bénéficiaire conserve la libéralité, mais seulement pour autant qu'elle ne dépasse pas la quotité disponible » (18). Le professeur Pierre Moreau écrivait en ce sens à propos de l'ancien article 848 de l'ancien Code civil (19) qu'« il ne peut être déduit *a contrario* que le successible renonçant ou indigne de succéder doit le rapport s'il a « des descendants se substituant à lui ». Lorsque les descendants d'un successible viennent à la succession par substitution, ce sont eux qui sont tenus au rapport (à moins que la libéralité sujette à rapport ne soit annulée ou révoquée) » (20).

En 2012, le législateur a modifiée et déplacé le contenu de l'ancien article 845 de l'ancien Code civil à l'article 848 lequel devait depuis lors être lu comme le pendant de l'article 847. Par la recodification de 2022 (21), ces deux articles ont été respectivement placés aux premier et deuxième paragraphes de l'article 4.86 du Code civil. La recodification n'a cependant pas modifié le contenu de ces dispositions qui doivent toujours être interprétées de la même manière.

B. « Jusqu'à concurrence de la quotité disponible »

À l'inverse de ce qui a été commenté ci-dessus, le libellé précisant que les donations et legs peuvent être retenus « jusqu'à concurrence de la quotité disponible » constitue bien une limite à la règle établie à l'article 4.86, § 2 du Code civil. Le successible qui renonce à la succession peut en effet conserver les libéralités qu'il a reçues du *de cujus*, qu'il ait des descendants se substituant à lui ou non, mais dans la limite de la quotité disponible.

Si le legs perd son caractère rapportable par l'effet de la renonciation du gratifié à la succession (à tout le moins dans son chef), et si, en conséquence, il doit s'imputer sur la quotité disponible, le risque de réduction existe en présence d'héritiers réservataires (22). Cependant, si le renonçant a des descendants se substituant à lui, le legs est imputé sur la réserve globale et ce n'est que l'éventuel surplus qui doit être imputé sur la quotité disponible.

(18) Proposition de loi modifiant le Code civil, le Code pénal et le Code judiciaire en ce qui concerne l'indignité successorale, la révocation des donations, la déchéance des avantages matrimoniaux et la substitution, Amendement n° 12 de M. Taelman et consorts, *Doc. parl.*, Sén., sess. ord. 2011-2012, n° 5-550/3, pp. 25-26.

(19) Actuellement Code civil, article 4.86, § 2.

(20) P. MOREAU, « Le rapport des libéralités » in *La réforme du droit des successions* (sous la dir. de P. Moreau), 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2018, p. 150.

(21) Loi du 19 janvier 2022 portant le livre 2, titre 3, « Les relations patrimoniales des couples » et le livre 4 « Les successions, donations et testaments » du Code civil, *Moniteur belge*, 14 mars 2022, p. 19772.

(22) Code civil, article 4.145.

Le fait que le legs ou de la donation rapportable est imputable soit sur la réserve globale soit immédiatement sur la quotité disponible n'est pas sans conséquence sur le légataire. Ce dernier risque en effet moins la réduction de son legs s'il a des descendants se substituant à lui que s'il n'en a pas.

Illustration

a) Renonciation sans substitution

Lucas a trois enfants : Enzo, Matteo et Hugo. En 2018 il a donné à sa filleule Florence un appartement d'une valeur de 300.000,00 €. Il décède en 2025 en Wallonie où il a sa résidence depuis plus de 5 ans. Par testament il a légué à Matteo ses actifs bancaires d'une valeur totale de 200.000,00 €. Son testament précise que le legs est rapportable. Outre ses actifs bancaires, il laisse dans sa succession des biens d'une valeur de 400.000,00 €. Matteo **accepte le legs et renonce à la succession légale**.

Masse de calcul (23)

Biens existants = 600.000,00 €

Donations = 300.000,00 €

Total = 900.000,00 €

— Quotité disponible (Q.D.) = 450.000,00 €

— Réserve globale (R.G.) = 450.000,00 €

— Réserve individuelle (1/2 de la réserve globale car renonciation par Matteo) = 225.000,00 €

Imputation des libéralités

— La donation à Florence peut totalement être imputée sur la quotité disponible.

➤ Q.D. (450.000,00) – donation à Florence (300.000,00) = reste Q.D. (150.000,00).

— Le legs à Matteo, censé être rapportable, ne doit pas être rapporté puisqu'il n'a pas de descendants se substituant à lui (article 4.86, § 2, Code civil). Il excède toutefois la quotité disponible à concurrence de

(23) Par souci de simplification, il n'est pas tenu compte pour cette illustration et celles qui suivent, de la valorisation des donations conformément aux articles 4.90, §§ 2 à 9, et 4.153 du Code civil.

50.000,00 et doit donc être réduit en nature (24) à hauteur de ce montant.

➤ Reste Q.D. (150.000,00) – legs à Matteo (200.000,00) = - 50.000,00 : la quotité disponible ne permet pas d’absorber l’intégralité du legs à Matteo, l’excédent doit être réduit, ou plus exactement, ne sera pas exécuté.

Masse de partage

Biens existants = 600.000,00 €

- Exécution partielle du legs à Matteo (150.000,00 €)

Total = 450.000,00 €

Partage

— Matteo a le droit de retenir son legs jusqu’à concurrence de la quotité disponible. Il recueille donc la partie de ce legs qui n’excède pas la quotité disponible, soit 150.000,00 €.

— Enzo et Hugo ont droit chacun à 225.000,00 €. Ils prennent chacun 225.000,00 € dans les biens existants.

b) Renonciation avec substitution

Même scénario que le précédent, mais Matteo a deux filles, Emma et Hélène, qui se substituent à lui.

Masse de calcul

Biens existants = 600.000,00 €

Donations = 300.000,00 €

Total = 900.000,00 €

— Quotité disponible = 450.000,00 €

— Réserve globale = 450.000,00 €

— Réserve individuelle (1/3 de la réserve globale car Emma et Hélène se substituent à Matteo) = 150.000,00 €

Imputation des libéralités

— La donation à Florence peut totalement être imputée sur la quotité disponible.

➤ Q.D. (450.000,00) – donation à Florence (300.000,00) = reste Q.D. (150.000,00).

(24) Par la renonciation, le gratifié perd sa qualité d’héritier et est donc tenu à une réduction en nature de son legs (Code civil, article 4.150).

— Le legs rapportable à Matteo doit être rapporté par ses descendantes, Emma et Héléna, se substituant à lui (article 4.86, § 1^{er}, Code civil). Il peut totalement être imputé sur la réserve globale

➤ R.G. (450.000,00) – legs rapportable à Matteo (200.000,00) =
reste R.G. (250.000,00)

Masse de partage

Biens existants = 600.000,00 €

Partage

— Matteo a le droit de retenir l'intégralité de son legs puisqu'il ne porte pas atteinte à la quotité disponible. Il reçoit donc 200.000,00 €.

— Enzo et Hugo ont droit chacun à 1/3 de la masse de partage (200.000,00 €). Ils prennent chacun 200.000,00 € dans les biens existants.

— Emma et Héléna ont droit ensemble à 1/3 de la masse de partage (200.000,00) mais elles doivent rapporter le legs fait à Matteo (200.000,00 €) et ne recueillent donc plus rien.

§ 3. Droits de succession

En ce qui concerne la taxation successorale, il convient de distinguer l'acceptation de la succession légale par le légataire (A.) de la renonciation à celle-ci (B.).

A. Acceptation de la succession légale par le légataire

Lorsque le légataire qui est également héritier accepte la succession, sa part héréditaire demeure égale à celle qu'elle aurait été en l'absence de legs. En effet, « l'Administration fiscale est fondée à réclamer le droit de succession, selon les parts successorales que les héritiers et légataires sont appelés à recevoir d'après la loi ou les dispositions testamentaires connues du *de cuius* » (25). Les règles du rapport ont trait au partage, lequel ne constitue pas un changement de la dévolution (26). Elles sont sans incidence sur la perception des droits de succession (27). Ainsi le legs rapportable n'entraîne pas de changement de dévolution puisqu'il n'a pas pour effet d'accroître la part du bénéficiaire étant héritier venant à la succession, ni de réduire celle des autres héritiers.

(25) A. MAYEUR, *op. cit.*, p. 100, n° 180.

(26) *Ibidem*, p. 105, n° 188.

(27) J. DE CÔDT, *op. cit.*, paru dans la livraison de mai.

B. Renonciation à la succession légale

1. Considérations générales : abrogation de l'article 68 du Code des droits de succession

La renonciation à la succession par l'un des héritiers était, jusqu'il y a peu, susceptible d'engendrer une majoration de l'impôt successoral dû par ses cohéritiers. Avant son abrogation par le décret wallon du 5 décembre 2024 (28), l'article 68 du Code des droits de succession prévoyait encore, en Région wallonne, que la renonciation à la succession par l'un des héritiers ou légataires, ne pouvait porter préjudice à l'Administration fiscale. Il fallait donc, en cas de renonciation, « vérifier que le droit dû par la personne qui profite de la renonciation [n'était] pas inférieur à celui qu'aurait dû acquitter le renonçant » (29).

L'abrogation de cet article 68 est intervenue à la suite d'un arrêt du 21 avril 2022 par lequel la Cour constitutionnelle a estimé que l'article 2.7.7.0.3. du Code flamand de la Fiscalité — équivalent flamand de l'article 68 dont question — violait les articles 10 et 11 de la Constitution « en ce que le partenaire survivant qui bénéficie de l'avantage d'une renonciation à la succession ne peut pas payer un impôt de succession inférieur à celui qu'aurait dû payer le renonçant et se voit dès lors privé de l'avantage de l'exonération de l'impôt » (30) sur la part nette du conjoint dans le bien ayant servi d'habitation au *de cujus*. Bien que cet arrêt ait été rendu à une époque où l'article 2.7.7.0.3. du Code flamand de la Fiscalité avait déjà été abrogé, les pendants bruxellois et wallon de cet article étaient à ce moment encore en vigueur.

La différence de traitement injustifiée condamnée par l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle ne portait toutefois que sur celle que subissait le partenaire survivant bénéficiant d'une renonciation à la succession et qui, par application de l'article 2.7.7.0.3. du Code flamand de la Fiscalité était « privé de l'avantage de l'exonération de l'impôt de succession prévu à l'article 2.7.4.1.1.(31) » (32) du même Code. La question de savoir si l'enseignement de cet arrêt valait également pour les autres exonérations et réductions visées par le Code des droits de succession subsistait dès lors, tout comme les interrogations quant à

(28) Décret du 5 décembre 2024 portant réforme de la fiscalité wallonne et instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique ainsi qu'une diminution générale des droits de succession, article 8, *Moniteur belge*, 13 décembre 2024, p. 133343.

(29) Bruxelles, 5 avril 2007, *Rec. gén. enr. not.*, 2007, n° 25.818, p. 273, note A. CUILOT.

(30) C. const., 21 avril 2022, n° 59/2022, *Moniteur belge*, 25 avril 2022, p. 38519.

(31) Il s'agit de l'exonération de l'impôt successoral sur la part nette recueillie par le partenaire survivant dans l'habitation qui était celle du ménage constitué par le défunt et lui-même.

(32) C. const., 21 avril 2022, n° 59/2022, précité, B.5.

la portée que pouvait encore avoir cet article 68 à la suite de l'arrêt du 21 avril 2022 (33).

Les versions bruxelloise et wallonne de cet article ont finalement été abrogées respectivement par une ordonnance du 6 juillet 2023 (34) et par le décret du 5 décembre 2024 précité, en raison des motifs retenus par la Cour constitutionnelle mais également, de manière générale, étant donné le fait que ce mécanisme pouvait avoir pour effet de dissuader un héritier de renoncer à la succession à laquelle il était appelé (35).

Il peut cependant être déploré que le législateur wallon n'ait pas profité du décret précité du 5 décembre 2024 pour abroger l'article 69 du Code des droits de succession (36), comme l'a fait le législateur bruxellois via l'ordonnance du 6 juillet 2023. Cet article 69 prévoit qu'« en cas de renonciation à la communauté par les héritiers de la femme, le droit dû par l'époux survivant ne peut être inférieur à celui que les héritiers auraient dû acquitter » et son application nécessite, à l'instar de l'article 68 avant son abrogation, une comparaison entre le montant de l'impôt dû en l'absence de renonciation et celui avec renonciation.

Si par la suppression des articles 2.7.7.0.3. du Code flamand de la Fiscalité et 68 du Code des successions, la volonté des législateurs régionaux a été de calculer les droits de succession, en présence d'une renonciation, « en tenant compte de la situation civile telle qu'elle se présente à l'administration fiscale sans qu'il faille vérifier si la renon-

(33) Voy. notamment L. ROUSSEAU, « Droits de succession — Quand la Cour constitutionnelle tacle (à nouveau) le législateur fiscal », in *Tapas de droit notarial 2022* (sous la dir. de F. TAINMONT et J.-L. VAN BOXSTAEL), Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 34-38.

(34) Ordonnance du 6 juillet 2023 modifiant le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue d'adapter le droit fiscal bruxellois aux nouvelles structures familiales et de faciliter les transmissions entre générations, article 12, *Moniteur belge*, 27 septembre 2023.

(35) Projet de décret portant réforme de la fiscalité wallonne et instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique ainsi qu'une diminution générale des droits de succession, Commentaire des articles, *Doc.*, Parl. W., sess. ord. 2024-2025, n° 97/1, p. 13.

(36) Et ce en dépit de l'avis rendu par le Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie qui suggérerait d'étendre l'abrogation à l'article 69 du Code des droits de succession (Projet de décret portant réforme de la fiscalité wallonne et instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique ainsi qu'une diminution générale des droits de succession, Avis du Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie du 9 octobre 2024 relatif à deux avant-projets de décret l'un, instaurant un taux réduit de droits d'enregistrement pour l'acquisition d'une habitation propre et unique et portant des dispositions fiscales diverses, l'autre, instaurant une diminution générale des droits de succession et portant des dispositions fiscales diverses, *Doc.*, Parl. W., sess. ord. 2024-2025, n° 97/1, p. 79, Annexe 8, article 6.

ciation entraîne une diminution d'impôt » (37), force est de constater que la renonciation à une succession a toujours des effets fiscaux sur les héritiers venant effectivement à la succession. Il convient d'analyser la question en fonction de s'il y a ou non substitution du renonçant.

2. Renonciation sans substitution

Quand le légataire — qui est également héritier — renonce à la succession mais recueille son legs il y a une modification de la dévolution de la succession (38). Le renonçant est alors dispensé de rapport (pour autant que le rapport ne soit pas dû par ses propres descendants (39)) et devient légataire au sens fiscal du terme, ce qui a pour conséquence que ce legs constitue la part successorale sur laquelle il est imposé. Dans ce cas, les cohéritiers sont taxés sur le surplus des biens existant dans le patrimoine du *de cujus* (40) car la part héréditaire du renonçant est répartie entre eux et ils voient leur part héréditaire augmentée de cette manière.

D'un point de vue fiscal, cela a pour conséquence que les cohéritiers qui bénéficient d'un accroissement de leur part dans la succession, sont imposés sur leur part héréditaire ainsi gonflée. De la même manière, lorsqu'en renonçant à la succession, l'un des héritiers échappe au rapport d'un legs rapportable d'une valeur supérieure à la valeur de la part héréditaire de l'héritier légataire, la part successorale des cohéritiers peut en être amoindrie, ce qui entraîne une diminution des droits de succession qu'ils ont à payer.

Illustration

a) Absence de renonciation

Marie a deux sœurs et un frère : Jeanne, Léa et Arthur. Elle décède en 2025 en Wallonie où elle a sa résidence depuis plus de 5 ans. Elle laisse dans sa succession des biens d'une valeur de 300.000,00 €.

Jeanne, Léa et Arthur sont chacun taxés sur 100.000,00 € comme suit (41) :

(37) Circulaire 2024/C/42 du 18 juin 2024 concernant l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 6 juillet 2023 modifiant le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue d'adapter le droit fiscal bruxellois aux nouvelles structures familiales et de faciliter les transmissions entre générations, disponible sur www.fisconetplus.be.

(38) A. MAYEUR, *op. cit.*, p. 105, n° 187.

(39) Voir *infra*.

(40) G. DE FOY et A. CULOT, « Le point sur quelques aspects fiscaux découlant de la loi du 31 juillet 2017 réformant le droit des successions et des libéralités », *R.P.P.*, 2021, p. 97.

(41) Les taux utilisés pour cette illustration et celles qui suivent sont ceux qui sont en vigueur au 1^{er} janvier 2025 pour les successions soumises au droit wallon.

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	12.500,00	20	/	48
12.500,01	25.000,00	25	2.500	48
25.000,01	75.000,00	35	5.625	48
75.000,01	100.000,00	50	23.125	48
			35.625,00 €	

b) Renonciation entraînant une augmentation de la part des cohéritiers

Marie a deux sœurs et un frère : Jeanne, Léa et Arthur. Elle décède en 2025 en Wallonie où elle a sa résidence depuis plus de 5 ans. Elle laisse dans sa succession des biens d'une valeur de 300.000,00 €. Jeanne **renonce à la succession**.

Léa et Arthur sont chacun taxés sur 150.000,00 € comme suit :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	12.500,00	20	/	48
12.500,01	25.000,00	25	2.500	48
25.000,01	75.000,00	35	5.625	48
75.000,01	150.000,00	50	23.125	48
			60.625,00 €	

c) Renonciation entraînant diminution de la part des cohéritiers

Marie a deux sœurs et un frère : Jeanne, Léa et Arthur. Elle décède en 2025 en Wallonie où elle a sa résidence depuis plus de 5 ans. Elle laisse dans sa succession des biens d'une valeur de 300.000,00 €. Par testament elle consent un legs rapportable de 150.000,00 € à Jeanne qui **accepte le legs et renonce à la succession légale**.

Léa et Arthur sont chacun taxés sur 75.000,00 € comme suit :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	12.500,00	20	/	48
12.500,01	25.000,00	25	2.500	48
25.000,01	75.000,00	35	5.625	48
			23.125,00 €	

Jeanne est taxée sur 150.000,00 € comme suit :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	12.500,00	20	/	48
12.500,01	25.000,00	25	2.500	48
25.000,01	75.000,00	35	5.625	48
75.000,01	150.000,00	50	23.125	48
			60.625,00 €	

3. Renonciation avec substitution

Lorsqu'un successible renonce à une succession, alors qu'il a bénéficié de libéralités rapportables, et qu'il a un descendant en ligne directe qui vient à la succession par substitution, les conséquences fiscales sont en revanche plus éloignées de la situation civile. En effet, le « substituant » hérite en lieu et place du renonçant substitué mais il supporte dès lors l'impôt successoral sur la part héréditaire du substitué dont il bénéficie.

Le substituant doit, civilement, rapporter les biens que le substitué a reçus par legs rapportable (42). Cette obligation est une fiction civile puisque, dans le cadre d'une renonciation, il n'a pas bénéficié de la libéralité ayant été concédée au renonçant au moment où la substitution a lieu. Il est d'ailleurs possible qu'il ne bénéficie jamais de la libéralité qu'il est tenu de rapporter par substitution puisque le renonçant demeure en principe (43) libre de disposer du bien légué.

Le rapport ne peut alors avoir lieu qu'en valeur car la possibilité de rapporter la libéralité en nature est conditionnée au fait que l'objet de cette libéralité appartienne au jour du décès à l'héritier tenu au rapport, ce qui n'est pas le cas en l'espèce puisque l'objet de la libéralité n'a, dans ce cas de figure jamais appartenu au rapportant. Concrètement, le substituant est tenu de rapporter en moins prenant, ce qui équivaut factuellement à une réduction (dans le sens courant du terme) de sa part héréditaire.

D'un point de vue fiscal, cette obligation de rapport dans le chef du substituant pose toutefois question au niveau de la contribution aux droits de succession. Doit-on tenir compte de la valeur devant être rapportée par le substituant lors de la détermination de sa base imposable ?

Il est admis que les règles relatives au rapport n'ont en principe pas d'incidence sur le droit fiscal (voir *supra*).

(42) Code civil, article 4.86, § 1^{er}.

(43) Sauf s'il s'agit d'un legs *de residuo* étant celui par lequel « une personne (« le disposant ») dispose de tout ou partie de ses biens en faveur d'un premier bénéficiaire (« le grevé ») en stipulant qu'au décès de celui-ci, ce qui restera des biens (le « résidu ») reviendra à un second bénéficiaire (« l'appelé ») qu'elle désigne » (C. ANTOINE, « La traçabilité des libéralités de *residuo* », *Rev. not. belge*, 2010, p. 479).

Lors d'un arrêt du 11 juin 1870 (44), la Cour de cassation a estimé que le partage de la succession ne peut exercer aucune influence sur la liquidation des droits de succession ou de mutation. Ce principe a d'ailleurs été confirmé dans l'observation jointe à la décision de l'Administration fiscale du 6 juillet 1923, dans laquelle il a été précisé que « le rapport n'est qu'une opération préliminaire à partage et il est de doctrine et de jurisprudence en Belgique [...] que le partage n'exerce aucune influence sur la liquidation du droit de succession » (45).

Dès lors, les droits de succession doivent *a priori* être calculés sur base de ce que chacun des héritiers et légataires recueillent en vertu de la dévolution légale ou testamentaire de la succession, sachant que les règles relatives au partage ne concernent pas la dévolution successorale proprement dite (46).

Ce principe s'applique-t-il cependant uniquement aux règles du rapport des libéralités entre vifs ou vaut-il également pour les règles du rapport des legs ?

Première thèse : Les règles relatives au rapport **des libéralités** n'ont pas d'incidence sur la perception des droits de succession.

Dans l'observation publiée avec la décision de l'Administration fiscale du 6 juillet 1923, la règle est formulée de manière générale, et ne semble pas se justifier par le fait que les biens donnés ne se trouvent plus dans le patrimoine du *de cuius* au moment de son décès.

En outre, les dispositions du Code civil ayant trait au partage comprennent l'ensemble des règles relatives au rapport des libéralités. Il ne semble donc pas pouvoir être avancé que le rapport des legs est une règle concernant la dévolution de la succession alors que le rapport de la donation n'en n'est pas une.

Par ces considérations, il pourrait sembler cohérent de soutenir que pour le calcul des droits de succession, il ne doit pas être tenu compte du rapport du legs. Concrètement, cela impliquerait que lorsqu'un héritier bénéficie d'un legs rapportable, qu'il renonce à la succession et qu'il retient son legs rapportable, son propre descendant se substituant à lui doit être taxé sur sa part dans la succession sans prise en compte du rapport du legs.

Par voie de conséquence, alors que sur le plan civil, la part du substituant est diminuée à concurrence de la valeur qu'il est tenu de rapporter, cette part héréditaire demeurerait intacte sur le plan fiscal et serait donc imposée dans son intégralité.

(44) Cass. 11 juin 1870, *Rec. gén. enr. not.*, 1870, n° 7235, pp. 309-311.

(45) Décision du 6 juillet 1923, *Rec. enr. gén. not.*, 1923, n° 16.005, p. 288.

(46) A. MAYEUR, *op. cit.*, p. 113, n° 201.

Illustration

Victor a trois enfants : Raphaël, William et Thomas. Il décède en 2025 en Wallonie où il loue un appartement depuis plus de 5 ans. Par testament il a légué à Raphaël sa bibliothèque d'une valeur de 60.000,00 €. Son testament précise que le legs est rapportable. Outre la bibliothèque, il laisse dans sa succession des biens d'une valeur de 240.000,00 €. Raphaël **accepte le legs et renonce à la succession légale**, mais il a une fille, Camille, qui se substitue à lui.

Sur le plan civil :

Masse de partage

Actif net = 300.000,00 €

Partage

— Raphaël a le droit de retenir son legs dans son intégralité (60.000,00 €) car il ne porte pas atteinte à la quotité disponible (qui est de 150.000,00 €).

— William et Thomas ont chacun droit à 1/3 de la masse de partage (100.000,00 €). Ils prennent chacun 100.000,00 € dans les biens existants.

— Camille, venant par substitution, a droit à 1/3 de la masse de partage (100.000,00 €). Elle doit toutefois rapporter la valeur du legs à son père Raphaël (60.000,00 €). Elle rapporte en moins prenant et prend 40.000,00 € (100.000,00 – 60.000,00) dans les biens existants.

Sur le plan fiscal (R. W.) — sans tenir compte du rapport du legs pour le calcul des droits de succession

Raphaël est taxé sur la valeur de son legs (60.000,00 €), selon le tarif en ligne directe⁽⁴⁷⁾ :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	12.500,00	3	/	48
12.500,01	25.000,00	4	375	48
25.000,01	50.000,00	5	875	48
50.000,01	60.000,00	7	2.125	48
			2.825,00 €(48)	

(47) Bien que Raphaël renonce à la succession, il reste un enfant du *de cuius* et est donc imposé au taux applicable en ligne directe.

(48) Par sa renonciation, Raphaël est censé étranger à la succession et perd l'avantage de l'abattement visé à l'article 54 du Code des droits de succession (voir *infra*).

William et Thomas **et Camille** sont chacun taxés sur 1/3 de l'actif net déduction faite du legs à Raphaël (80.000,00 €), comme suit :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	25.000,00	Exemption	/	54
25.000,01	50.000,00	5	0	48
50.000,01	80.000,00	7	1.250	48
			3.350,00 €	

Camille paie des droits de succession sur un montant de 80.000,00 € alors qu'elle ne recueille en réalité, après rapport, que 40.000,00 € lors du partage de la succession.

Il est important de préciser que si cette thèse est retenue, l'acceptation d'une succession peut être économiquement défavorable pour les personnes qui se substituent à un héritier qui renonce à la succession dans l'objectif de retenir les libéralités rapportables dont il a bénéficié. C'est d'ailleurs toujours le cas lorsque la renonciation permet à l'un des héritiers de recueillir, par la rétention des libéralités rapportables dont il a été gratifié, une part plus importante que celle qu'il aurait recueillie dans la succession s'il l'avait acceptée et s'était soumis aux règles du rapport.

Seconde thèse : Seules les règles relatives au rapport **des donations** n'ont pas d'incidence sur la perception des droits de succession.

Peut-on vraiment soutenir que l'enseignement de l'arrêt de la Cour de cassation et de la décision de l'Administration fiscale précités est transposable au rapport des legs ?

Il importe d'abord de rappeler que l'arrêt de la Cour de cassation et la décision de l'Administration fiscale précités, datent de l'époque où la situation examinée n'était pas susceptible de se présenter puisque le Code civil ne prévoyait alors pas que le renonçant à la succession puisse être substitué par ses propres descendants. La question ne se pose en effet que depuis que la loi du 10 décembre 2012 a introduit le rapport par le substituant des libéralités faites au substitué renonçant (voir *supra*). Effectivement, hormis ce cas de figure précis dont la Cour de cassation et l'Administration fiscale n'ont pas pu tenir compte, le rapport du legs ne peut avoir d'effet en droit fiscal étant donné que le legs est « détruit » en cas d'acceptation de la succession par l'héritier légataire, et qu'il devient précipitaire si l'héritier réservataire renonce à la succession légale et décide de conserver le legs (voir *supra*).

André Culot et Philippe De Page précisent par ailleurs qu'« en droits de succession, le rapport du bien donné (49) n'a pas d'incidence fis-

(49) Nous soulignons.

cale sur la masse taxable : il est négligé pour la perception fiscale car il concerne un bien qui ne figure pas dans la masse successorale taxable » (50). *A contrario*, il peut être soutenu que le rapport du bien légué a une incidence fiscale sur la masse taxable car il concerne un bien qui figure dans la masse taxable.

Si le principe selon lequel l'héritier qui a reçu des biens en avance d'hoirie contribue autant que ses cohéritiers à l'impôt successoral est en règle générale respectueux de l'équilibre (51) entre les héritiers parce que le rapport rétablit l'égalité entre le gratifié et ses cohéritiers au moment du partage (52), la situation n'est pas la même lors du rapport d'un legs pour autrui.

Lorsque le rapport du legs a lieu pour autrui par le mécanisme de la substitution, le fait de recueillir une moindre part dans les biens existants — le rapport en moins prenant — n'est pas compensé par l'avancement d'hoirie qui a été concédé, étant donné que le rapportant n'a pas (ou du moins pas nécessairement) reçu la libéralité rapportable. Par ailleurs rien ne garantit au substituant que la libéralité qu'il doit rapporter pour le substitué se trouvera encore dans le patrimoine de ce dernier le jour où sa succession s'ouvrira, ou qu'il en sera le destinataire.

Dès lors, bien que le rapport du legs ne modifie — en théorie — pas la dévolution légale (53), il semble qu'il faille tenir compte du rapport du legs pour le calcul des droits de succession. En effet, le rapport par le donataire du bien qui lui a été donné a pour conséquence de modifier la valeur de ce qu'il peut prendre parmi les biens existants dans le patrimoine du *de cujus* au jour du décès de celui-ci, mais cela n'a pas pour effet de modifier sa part héréditaire (54). En revanche, lorsque le substituant rapporte le bien légué au substitué, le rapport entraîne bel et bien une diminution de sa part héréditaire étant donné qu'il rapporte un bien qu'il n'a pas reçu.

Il paraît donc « juste » qu'il soit imposé sur sa part héréditaire ainsi diminuée et non pas sur celle avant rapport.

(50) A. CULOT et P. DE PAGE, « Les nouvelles règles du droit civil des successions applicables aux règles du rapport — Articles 843 et 848 du Code civil », *Rec. gén. enr. not.*, 2019, n° 27.232, p. 273.

(51) Équilibre que l'Administration fiscale semble soucieuse de préserver. Voy. notamment la décision du 22 octobre 1990 permettant de tenir compte du rapport pour l'application du mécanisme de réserve de progressivité prévu à l'article 66bis du Code des droits de succession applicable en Région wallonne et à l'article 2.7.1.0.9. du Code flamand de la Fiscalité (Décision du 22 octobre 1990, n° E.E./92.336, *Rép. RJ*, S 66bis/02_01, disponible sur www.fisconetplus.be).

(52) J. DE CODT, *op. cit.*, paru dans la livraison de mai.

(53) A. MAYEUR, *op. cit.*, p. 105, n° 188.

(54) Sa part héréditaire n'est pas réduite puisque ce qu'il prend en moins est compensé par ce qu'il a déjà reçu.

Illustration

Même scénario que le précédent.

Sur le plan civil :Masse de partage

Actif net = 300.000,00 €

Partage

— Raphaël a le droit de retenir son legs dans son intégralité (60.000,00 €) car il ne porte pas atteinte à la quotité disponible (qui est de 150.000,00 €).

— William et Thomas ont chacun droit à 1/3 de la masse de partage (100.000,00 €). Ils prennent chacun 100.000,00 € dans les biens existants.

Camille, venant par substitution, a droit à 1/3 de la masse de partage (100.000,00 €). Elle doit toutefois rapporter la valeur du legs à son père Raphaël (60.000,00 €). Elle rapporte en moins prenant et prend 40.000,00 € (100.000,00 – 60.000,00) dans les biens existants.

Sur le plan fiscal (R. W.) — en tenant compte du rapport du legs pour le calcul des droits de succession

Raphaël est taxé sur la valeur de son legs (60.000,00 €), selon le tarif en ligne directe :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	12.500,00	3	/	48
12.500,01	25.000,00	4	375	48
25.000,01	50.000,00	5	875	48
50.000,01	60.000,00	7	2.125	48
			2.825,00 €	

William et Thomas sont chacun taxés sur 1/3 de l'actif net (100.000,00 €), comme suit :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	25.000,00	Exemption	/	54
25.000,01	50.000,00	5	0	48
50.000,01	100.000,00	7	1.250	48
			4.750,00 €	

Camille est taxée sur 1/3 de l'actif net déduction faite de la valeur du montant qu'elle doit rapporter (40.000,00 €), comme suit :

De ... €	à ... €	Pourcentage applicable	Montant total des tranches précédentes	article C. succ.
0,01	25.000,00	Exemption	/	54
25.000,01	40.000,00	5	0	48
			750,00 €	

Camille paie des droits de succession sur un montant de 40.000,00 € et recueille effectivement, un montant de 40.000,00 € lors du partage de la succession.

C. Exemptions et réductions

1. Législations wallonne et bruxelloise

L'article 54 du Code des droits de succession prévoit, tant en Région bruxelloise qu'en Région wallonne une exemption de droits de succession pour l'héritier en ligne directe appelé légalement à la succession ou pour le partenaire (en Région wallonne l'époux ou le cohabitant légal) du *de cuius*.

En Région wallonne (55), cette exemption se matérialise par un abattement sur la première tranche de 12.500,00 € imposée en principe (56) au taux de 3 %, ce qui représente une économie de 375,00 €. Lorsque l'héritier recueille une part nette inférieure ou égale à 125.000,00 € (57), l'abattement est élargi à la deuxième tranche de 12.500,00 € habituellement taxée au taux de 4 %, majorant l'économie de 500,00 €. La part exemptée d'impôt est encore augmentée si l'héritier a moins de 21 ans puisqu'il bénéficie alors d'un abattement supplémentaire de 2.500,00 € par année entière restant à courir jusqu'à ses 21 ans, sachant que le conjoint ou cohabitant légal survivant bénéficie de la moitié du cumul des abattements supplémentaires dont profitent ses enfants qu'il a en commun avec le *de cuius* en raison de leur âge.

Lorsque le droit bruxellois est applicable (58), l'abattement porte sur la première tranche de 15.000,00 € imposée au taux de 3 %, quel que soit le montant de la part héréditaire de l'héritier, ce qui lui permet d'économiser 450,00 € de droits de succession. Le même abattement supplémentaire qu'en Région wallonne est en outre prévu pour les héri-

(55) C. succ. [R. wal.], article 54.

(56) Sauf dérogation, comme par exemple celle du taux réduit sur la part recueillie par les héritiers en ligne directe dans l'immeuble ayant servi d'habitation au *de cuius* au cours des 5 ans ayant précédé son décès (article 60ter C. succ. [R. wal.]).

(57) Il est important de préciser que la part nette recueillie par l'ayant-droit, permettant à celui-ci de bénéficier d'un double abattement lorsqu'elle est inférieure à 125.000,01 €, correspond à sa part dans l'actif net imposable sans qu'il ne soit tenu compte d'éventuels rapports ou réductions de libéralités. Il est donc possible qu'un héritier soit exempté de l'impôt successoral sur la première tranche de 25.000,00 € alors qu'au moment du partage il recueille une part d'une valeur supérieure à 125.000,00 €.

(58) C. succ. [R. brux.], article 54.

tiers en ligne directe âgés de moins de 21 ans et pour le partenaire dont les enfants communs avec le *de cujus* ont moins de 21 ans au moment de l'ouverture de la succession.

Le fait que l'héritier doit être appelé légalement à la succession pour bénéficier de l'abattement implique-t-il qu'il doit accepter celle-ci ? Oui. André Culot écrit en ce sens que l'héritier renonçant est censé étranger à celle-ci et qu'il ne peut dès lors se prévaloir de l'abattement pour les biens qu'il recueillerait par le biais d'un legs (59). Quand un héritier renonce à la succession mais qu'il retient les biens lui ayant été donnés ou légués sans dispense de rapport, il perd sa qualité d'héritier et revêt celle de légataire qui ne lui permet pas de jouir de l'exemption visée à l'article 54 du Code des droits de succession. En revanche, lorsqu'un descendant en ligne directe du *de cujus* vient à la succession en qualité d'héritier mais qu'il est également imposé comme légataire ou donataire (précipitaire), il bénéficie de l'abattement sur l'ensemble de ce qu'il recueille dans la succession (60).

Ceci ne vaut toutefois pas pour l'application du taux réduit sur la part nette dans le bien ayant servi de résidence au *de cujus* recueillie par un ascendant ou un descendant en ligne directe. En effet l'article 60ter du Code des droits de succession n'impose pas que l'ayant-droit soit légalement appelé à la succession. La version wallonne ouvre le champ d'application de cette disposition tant aux légataires et donataires qu'aux héritiers (61) tandis que la législation bruxelloise indique que le taux réduit est applicable à l'ascendant ou au descendant du *de cujus*, sans limiter son application à une quelconque qualité successorale (62).

Il en va de même en ce qui concerne les taux réduits pour la part nette des biens recueillis dans une entreprise ou société familiale au sens de l'article 60bis du Code des droits de succession. La renonciation à la succession ne fait pas non plus perdre au partenaire (conjoint ou cohabitant légal en Région wallonne) survivant l'avantage de l'exonération de la part recueillie dans l'habitation qui servait de logement familial (63).

2. Législation flamande

La législation flamande ne fait pas de distinction entre l'ayant-droit en ligne directe venant à la succession en qualité de légataire ou d'héritier. Le renonçant qui est assujetti au paiement de droits de succession

(59) A. CULOT, « Droits de succession et de mutation par décès — Taxe compensatoire des droits de succession », *Rép. not.*, t. XV, l. 2/1, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 1033, n° 931.

(60) A. MAYEUR, *op. cit.*, p. 1498, n° 2962.

(61) C. succ. [R. wal.], article 60ter.

(62) C. succ. [R. brux.], article 60ter.

(63) C. succ. [R. wal.], article 55quinquies et C. succ. [R. brux.], article 55bis.

n'est donc pas privé des exemptions, exonérations ou réductions de l'impôt successoral auxquelles il a droit de par la nature de sa relation avec le *de cuius*.

Le descendant en ligne directe, à l'instar du partenaire du *de cuius* bénéficie d'une réduction si la valeur nette des biens (mobiliers et immobiliers) (64) qu'il recueille dans la succession n'excède pas 50.000 euros. Cette réduction est calculée selon la formule suivante : $500 \text{ €} \times [1 - (\text{part nette}/50.000)]$ (65). Si l'ayant-droit est un enfant du *de cuius*, il profite également (et indépendamment de la valeur de la part qu'il recueille dans la succession) d'une réduction nette de 75,00 € par année entière à courir avant qu'il n'atteigne l'âge de 21 ans (66).

Illustration

Philippe a un petit-fils : Alexandre. Il décède en 2025 en Flandre où il loue un appartement. Il lègue à Alexandre des biens meubles d'une valeur de 47.000,00 €. Alexandre est âgé de 16 ans et 3 mois au moment du décès de son grand-père.

➤ La valeur recueillie par Alexandre (47.000,00) est imposée à un taux de 3 %. Il doit donc payer des droits de succession de 1.410,00 €.

➤ Il bénéficie toutefois d'une réduction car la part qu'il recueille est inférieure à 50.000,00 €. Cette réduction se calcule comme suit :

$500 \text{ €} \times [1 - (47.000/50.000)] = 500 \text{ €} \times 0,06 = \mathbf{30 \text{ €}}$. Le montant des droits de succession qu'il doit supporter est diminué à 1.380,00 €.

➤ Étant donné qu'il est âgé de moins de 21 ans, les droits de succession dont il est redevable peuvent encore être réduits de 75 € par année entière restant à courir jusqu'à ce qu'il atteigne 21 ans. Il lui reste quatre années complètes avant d'atteindre 21 ans.

$75 \text{ €} \times 4 = \mathbf{300 \text{ €}}$. Le montant des droits de succession qu'il doit supporter est donc de 1.080,00 €.

En outre, l'ayant-droit âgé de moins de 21 ans qui a déjà perdu un premier parent et qui hérite du second, est exonéré sur la première tranche nette de 75.000,0 € qu'il recueille dans les biens meubles de la succession de ce dernier (67). Il est également exonéré de tout impôt successoral, dans le même cas de figure, sur la part qu'il reçoit dans l'habitation qui était le domicile du *de cuius* au moment de son décès (68).

(64) Il semble important de rappeler qu'en Flandre, le taux progressif visé à l'article 2.7.4.1.1., § 1^{er}, est appliqué séparément sur les biens meubles et sur les biens immeubles (C.F.F., article 2.7.4.1.1., § 2).

(65) C.F.F., article 2.7.5.0.1., § 1^{er}.

(66) C.F.F., article 2.7.5.0.2., § 2.

(67) C.F.F., article 2.7.6.0.6., § 1^{er}.

(68) C.F.F., article 2.7.6.0.6., § 1^{er}.

Le descendant en ligne directe, tout comme le partenaire, est par ailleurs imposé à un taux réduit à 3 % sur les biens qu'il reçoit dans l'entreprise ou la société familiale, au sens des articles 2.7.4.2.2. à 2.7.4.2.4. du Code flamand de la Fiscalité, ayant appartenu au *de cujus*.

Le partenaire survivant bénéficie quant à lui d'une exonération de la part qu'il recueille dans le bien qui constituait, au moment du décès du *de cujus*, leur l'habitation commune (69), ainsi que de la première tranche de 50.000,00 € de biens meubles qu'il reçoit dans la succession du prémourant (70).

Section 2. Charge testamentaire

§ 1^{er}. Problématique

Le fait qu'un héritier ait bénéficié de donations rapportables n'a pas pour conséquence une diminution de l'impôt successoral dans son chef quand bien même la part qu'il recueille dans les biens faisant partie du patrimoine du *de cujus* au jour du décès de celui-ci est inférieure à celles que recueillent ses cohéritiers.

Cette règle est exacte d'un point de vue mathématique car en présence de libéralités rapportables, « la volonté du donateur d'attribuer à ses héritiers des portions égales s'accompagne logiquement d'une volonté de sa part de ne pas en voir certains taxés plus lourdement que d'autres » (71). Toutefois, l'écart qu'il peut y avoir entre ce qui est recueilli concrètement au moment de la succession et les droits de succession à payer, peut mener à des situations difficiles pour l'héritier donataire, plus particulièrement quand ce dernier a lui-même payé les droits d'enregistrement au moment de la donation. Cela peut par ailleurs pousser certains héritiers à renoncer à la succession sans que cela n'eût été le souhait du *de cujus*.

Certaines donations ne confèrent pas d'avantage économique concret au donataire. Cela peut par exemple être le cas du paiement de coûteux frais d'études de l'un des héritiers, à considérer qu'il s'agisse effectivement d'une donation (72). En effet les études que le donataire a pu faire grâce au financement de celles-ci par le donateur ont pu être considérées comme un investissement. Par un financement le donateur a par ailleurs pu éviter au donataire de devoir contracter un crédit pour entreprendre ces études. Toutefois, rien ne garantit que le donataire parvienne effectivement à terminer avec succès les études entreprises et financées ou

(69) C.F.F., article 2.7.4.1.1., § 2.

(70) C.F.F., article 2.7.6.0.6., § 2.

(71) J. DE CODT, *op. cit.*, paru dans la livraison de mai.

(72) Ce qui doit s'apprécier en fonction de la fortune et de la situation du bienfaiteur (E. DE WILDE D'ESTMAEL, B. DELAHAYE, G. HOLLANDERS et F. TAINMONT, « Donations », *Rép. not.*, t. III, l. 7, p. 66, n° 23).

encore, malgré l'obtention du diplôme espéré, qu'il décroche un emploi rentabilisant l'investissement que le paiement des frais d'études a pu représenter.

En outre, les biens donnés en avance d'hoirie, ou plutôt leur valeur, doivent être rapportés quand bien même ces biens ne se trouvent plus dans le patrimoine du donataire au jour de l'ouverture de la succession. Cela vaut tant pour les biens qui ont été aliénés volontairement par le donataire que pour ceux qui ont été perdus ou qui ont péri par force majeure (73). En effet, à l'occasion de la réforme de 2017, le législateur a estimé que devait être rapporté ce qui a été soustrait de la masse et que le donataire pouvait bénéficier de l'indemnité d'assurance à moins qu'il ait lui-même pris le risque de ne pas assurer le bien ce qui est considéré comme constituant une négligence dans son chef (74). Cela n'empêche qu'il peut, dans certains cas, être injuste ou difficile que le donataire, ayant perdu la chose qui lui avait été donnée, paye des droits de succession aussi élevés que ses cohéritiers.

L'on peut par ailleurs imaginer le cas du donataire qui a reçu du vivant du défunt des donations rapportables excédant la part à laquelle il a droit dans la succession après application des règles ayant trait au partage. Il peut sembler incongru qu'un donateur fasse à l'un de ses héritiers des donations rapportables d'une valeur plus importante que celle de la part à laquelle ce dernier a droit. Pour quelle raison le donateur maintient-il dans ce cas le caractère rapportable des donations ? Il arrive que le donateur s'appauvrisse entre le moment de la donation et le celui de son décès. Par ailleurs la libéralité rapportable permet par allotissement d'anticiper le partage de bien peu aisément divisibles. De surcroît, il n'est pas si évident pour le gratifiant d'estimer à l'avance la valeur des parts auxquelles auront droit ses héritiers au jour — la plupart du temps inconnu — de son décès, et donc de déterminer si ces parts sont ou non dépassées.

L'héritier donataire placé dans une telle situation se retrouve débiteur tant sur le plan civil que fiscal. De fait, il est débiteur de l'Administration fiscale de droits de succession équivalents à ceux dus par chacun de ses cohéritiers, mais il est également débiteur de ses cohéritiers, à qui il doit verser une soulte dans le cadre du partage de la succession (à moins qu'il n'opte pour un rapport en nature).

Si le donataire appelé à la succession en qualité d'héritier n'a rien à y gagner mais qu'au contraire il s'endette, il est logique qu'il y renonce. Dans le cas où il a bénéficié de libéralités rapportables supérieures à sa

(73) Code civil, article 4.90, § 9.

(74) Proposition de loi modifiant le Code civil en ce qui concerne les successions et les libéralités et modifiant diverses dispositions en cette matière, *Commentaire des articles, Doc. Parl.*, ch. repr., sess. Ord. 2016-2017, n° 54-2282/001, pp. 52-54.

part dans la masse de partage, la renonciation à la succession sans substitution entraîne une diminution de la masse de partage puisque celle-ci ne contient alors pas les valeurs rapportées (voir *supra*) et donc de la part des héritiers dans cette masse.

Au-delà des déséquilibres résultant de situations factuelles telles qu'illustrées ci-dessus, les fictions du droit fiscal successoral et ses incohérences avec les règles de droit civil sont sources de multiples iniquités dans la contribution aux droits de succession. Sans aucune prétention d'exhaustivité, peuvent notamment être cités la divergence entre les valorisations fiscale et civiles de l'usufruit (75) ; les effets de la renonciation et singulièrement l'absence de législation claire en cas de substitution du renonçant (voir *supra*) ; la divergence, dans certains cas de figure entre le moment de la valorisation civile et le moment de la valorisation fiscale de donations ou de biens faisant (réellement ou fictivement) partie du patrimoine du *de cuius* (76), etcetera.

Lorsque les héritiers et/ou légataires s'entendent, ils peuvent évidemment déroger conventionnellement aux règles relatives à la contribution aux droits de succession et s'arranger pour que ceux-ci soient supportés d'une manière qui leur semble plus cohérente avec ce que chacun recueille ou qu'ils estiment plus juste ou équilibrée. Ceci nécessite toutefois une coopération de toutes les personnes concernées et un paiement effectif de la totalité des droits de succession dus car ces conventions ne sont pas opposables à l'Administration fiscale (77).

Dans ces circonstances, il peut le cas échéant être pertinent de prévoir au sein de dispositions testamentaires, des modalités de prise en charge de la taxation successorale s'écartant des règles légales. Lorsque des dispositions de dernières volontés imposent à l'un des héritiers de contribuer aux droits de succession à hauteur d'un montant plus élevé que celui qu'il aurait dû payer à défaut de testament, il s'agit de charges testamentaires.

(75) Voy. la table visée à l'article 4.64 du Code civil à défaut de convention contraire des parties pour la valorisation civile et l'article 21, V. et VI. du Code des droits de succession pour la valorisation fiscale (ainsi que les articles 2.7.3.2.3., 2.7.3.3.2. et 2.7.3.3.3. du Code flamand de la Fiscalité).

(76) Voy. notamment C. succ., articles 4 à 11 et C.F.F., articles 2.7.1.0.3. à 2.7.1.0.10. ; ou encore le cas du recel successoral entraînant un changement de dévolution puisque le receleur est privé de tous droits dans les biens recelés : les biens recelés sont alors imposés dans le chef des cohéritiers du receleur à leur valeur au jour du jugement constatant ce changement de dévolution en vertu de l'article 25 du Code de droits de succession ou de l'article 2.7.3.3.7. du Code flamand de la Fiscalité (lisez à ce sujet L. STERCK, « Petite initiation au recel successoral », in *Contentieux successoral* (sous la dir. de FR. LALIÈRE), Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 81-107).

(77) Voir *infra* la distinction entre obligation et contribution à la dette.

§ 2. Dérogation aux règles relatives à la contribution à la dette fiscale

A. Convention entre vifs ou disposition testamentaire

Il est important de distinguer l'obligation à la dette successorale et la contribution à celle-ci. La première est établie à l'article 70 du Code des droits de succession qui précise que « les héritiers, légataires et donataires sont tenus envers l'État des droits de succession ou de mutation par décès et des intérêts, chacun pour ce qu'il recueille ». Les personnes sur lesquelles pèse l'obligation à la dette sont les personnes que le créancier, l'Administration fiscale, peut poursuivre lorsqu'il n'est pas satisfait à sa créance. La seconde, établie à l'article 75 du même Code, consiste dans le fait que les droits de succession sont supportés par les héritiers, légataires et donataires, chacun à concurrence de ce qu'ils recueillent, s'il n'y a pas de dispositions contraires à cela (78). La question de la contribution ne concerne pas le créancier, mais les débiteurs. Il s'agit de déterminer qui supporte *in fine* et dans quelle proportion l'impôt successoral, et contre quels codébiteurs la personne ayant payé les droits de succession peut se retourner pour récupérer le montant des droits qu'elle a avancés pour autrui (79).

C'est à la contribution à la dette successorale qu'il est permis de déroger, que ce soit par convention entre les héritiers et légataires ou par le biais d'un testament.

B. Charge testamentaire

1. Natures fiscale et civile

La pratique recourt régulièrement à la technique du legs en duo qui permet de réaliser une économie de droits de succession en faisant un legs à une personne bénéficiant d'un taux favorable, à charge pour cette personne de supporter les droits de succession dus par une ou plusieurs autres personnes soumises à un taux d'imposition plus élevé.

Ce mécanisme, ainsi que ses dérivées (80) repose notamment (81) sur l'article 64 du Code des droits de succession (82) qui indique que « ne peut être considérée comme un legs l'obligation de faire », et notamment que « la charge imposée à des héritiers, légataires ou donataires de supporter les droits et frais afférents à un legs fait à une autre per-

(78) C. succ., article 75.

(79) A. MAYEUR, *op. cit.*, p. 2021, n° 3884.

(80) Tels que le legs en duo inversé, le legs en duo interne ou encore le legs en mono (V. VAN WINCKEL, « Le legs en duo. Comment rédiger le testament de façon optimale ? », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, n° 26.450, pp. 2-21).

(81) Gand (5^e ch.), 22 décembre 2015, *R.P.P.*, 2016/4, pp. 421-426.

(82) Ou l'article 2.7.1.0.10. du C.F.F. lorsque le droit flamand est applicable.

sonne » ne peut être considérée comme un legs. En effet, d'un point de vue civil, l'obligation de faire ne peut constituer un legs car ce dernier requiert « une véritable aliénation de tout ou partie des biens successoraux, au profit du bénéficiaire désigné » (83). Fiscalement, cela a pour conséquence que la valeur correspondant à la dette qu'implique la charge ne peut être déduite de l'actif successoral pour la perception des droits de succession (84).

Si l'objectif du legs en duo est de réaliser une économie d'impôt, la possibilité de faire peser la charge de l'impôt différemment de ce qui est prévu par la loi fiscale peut également avoir comme finalité de résoudre une iniquité dont le testateur a connaissance. Ainsi, en ayant la faculté de prévoir par testament qu'un tel supportera les droits de succession qui seront dus par tel autre, le *de cujus* dispose d'un outil pour ajuster en détails la planification de sa succession. Une telle disposition ne constitue pas un legs mais une obligation de faire pesant sur l'héritier qui est en est chargé.

2. Nécessité d'un legs ?

La charge de supporter une partie ou la totalité des droits de succession d'un héritier peut-elle cependant être imposée à un autre héritier en dehors de tout legs ? « La charge s'analyse toujours en une obligation imposée par le disposant au gratifié » (85). Or, y a-t-il un gratifié lorsqu'il n'y a pas de legs, lorsque la succession est dévolue selon les règles établies par le Code civil ? L'enjeu est dès lors de savoir s'il est possible au *de cujus* d'imposer une charge testamentaire à l'un de ses héritiers sans l'avantager plus que les autres héritiers par le biais d'un legs précipitaire.

René Dekkers définissait la libéralité comme étant un « acte par lequel une personne, dans une intention désintéressée, transfère un bien gratuitement à une autre » (86). Si par testament, le *de cujus* s'est contenté de confirmer la dévolution légale et de ne pas priver ses héritiers des droits que la loi leur accorde dans sa succession, peut-il être soutenu qu'il est question d'une libéralité ?

Pour qu'il y ait une libéralité, trois critères doivent être réunis : « la nécessité d'un acte d'aliénation, translatif d'un bien ou d'un droit sur un bien, se réalisant à titre gratuit dans une intention libérale » (87).

(83) A. MAYEUR, *op. cit.*, p. 175, n° 331.

(84) *Ibidem*, p. 178, n° 341.

(85) J. SACE, « Libéralités (dispositions générales) », *Rép. not.*, t. III, l. 6, Bruxelles, Larcier, 1993, n° 248.

(86) R. DEKKERS, *Précis de droit civil belge*, t. III, Bruxelles, Bruylant, 1955, p. 489, n° 774.

(87) J. SACE, « Libéralités (dispositions générales) », *Rép. not.*, t. III, l. 6, Bruxelles, Larcier, 1993, n° 9.

— En ce qui concerne la nécessité du caractère gratuit, celle-ci est remplie même en l'absence de testament. En effet, à défaut de disposition testamentaire, les successibles héritent du patrimoine du *de cujus*, sans contrepartie de quelconque nature.

— Le *de cujus* ne laissant pas de disposition de dernières volontés a-t-il une intention libérale envers ses héritiers ? C'est possible, mais la seule absence de testament ne peut suffire à démontrer une intention d'avantager les héritiers légaux. En effet, « lorsque le défunt n'a pas usé de l'initiative que la loi lui laisse dans la succession testamentaire, la loi ne présume pas sa volonté, au surplus inexistante ; elle fait prévaloir d'autorité la solution traditionnelle des droits de la famille » (88). À l'inverse, un testament ne modifiant pas la dévolution légale ou, *a fortiori*, la confirmant, est plus apte à démontrer la volonté du défunt d'avantager ses héritiers légaux. De même, quand le testateur modifie en certains points la dévolution légale de sa succession, il confirme tacitement les règles auxquelles il ne déroge pas.

— Enfin subsiste la condition de l'acte d'aliénation translatif d'un bien ou d'un droit sur un bien. Le décès *ab intestat* du *de cujus* ne constitue pas un acte juridique défini comme « la manifestation de volonté par laquelle une ou plusieurs personnes ont l'intention de faire naître des effets de droit » (89), mais comme un fait juridique faisant naître des effets de droit indépendamment de la volonté du défunt. *A contrario*, un testament confirmant la dévolution légale et imposant une charge à l'un ou plusieurs des héritiers est bien un acte juridique. Quant au caractère aliénant de l'acte, il semble tout autant pouvoir être conféré au testament prévoyant que les biens du défunt doivent être attribués aux héritiers légaux selon les règles établies par le Code civil, qu'au testament prévoyant que les biens du défunt doivent être attribués à des personnes tierces ou dans des proportions différentes.

En conclusion, il semble pouvoir être affirmé que par la rédaction d'un testament ne modifiant pas, ne modifiant que partiellement la dévolution successorale légale ou confirmant celle-ci, le testateur gratifie les héritiers qui recueillent des biens ou une portion du patrimoine du défunt. Dès lors, par le même testament, le *de cujus* peut valablement imposer des charges aux héritiers y compris en l'absence de tout legs.

En ce sens, mais sans se prononcer sur le caractère libéral d'un testament confirmant la dévolution légale, Henri De Page, écrivait : « Il semble qu'on admet même que la charge est valable lorsqu'elle est imposée par testament aux héritiers, sans que ceux-ci soient institués légataires. Il y a là une certaine atteinte aux principes, la charge supposant un legs qui en constitue en quelque sorte le support, et en assure

(88) H. De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VIII², *op. cit.*, p. 916, n° 790.

(89) Code civil, article 1.3.

à ce titre la validité. Mais il est difficile d'admettre que pour consacrer la validité du procédé, le testateur soit obligé d'instituer *formaliter* un légataire » (90).

Ainsi, si « une charge, en matière testamentaire, appelle presque automatiquement l'idée de legs », ce n'est toutefois pas « en ce sens qu'il faille nécessairement un legs pour imposer une charge » (91). Il convient par ailleurs de distinguer la charge dite « précative », étant « un souhait exprimé par le testateur dont l'exécution est laissée à l'entière appréciation des héritiers et qui ne crée donc aucun droit pour son bénéficiaire » (92) de la charge non précative. Cette dernière, lorsqu'elle a pour objet une obligation de faire, constitue une dette pour les héritiers (ou légataires) à qui elle est imposée et ne donne au bénéficiaire « qu'un droit de créance à faire valoir contre le débiteur de la charge » (93) ce droit de créance étant de nature personnelle (94).

Il est toutefois important de préciser que la charge héréditaire ne peut être contraire aux bonnes mœurs (95) et aux lois impératives ou d'ordre public (96). Dès lors, à l'instar de ce qui prévaut en matière de legs en duo (97), la charge testamentaire de supporter tout ou partie des droits de succession dus par un autre héritier ou légataire ne peut dès lors porter atteinte à la réserve des éventuels héritiers réservataires.

3. Application

Le testament est bien l'outil adéquat quand il s'agit de déroger aux règles relatives à la contribution aux droits de succession. Certes il est parfois plus aisé de contourner le problème par le truchement d'un legs ou d'une donation dispensée de rapport, mais le fait d'imposer à un ou plusieurs héritiers ou légataires de supporter tout ou partie des droits de succession normalement dus par un autre héritier ou légataire permet d'atteindre une précision plus élevée que par le biais d'une libéralité préciputaire. En effet, le testateur est rarement en mesure de déterminer avec précisions les droits de succession qui seront dus par ses héritiers et légataires lors de la succession.

(90) H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VIII¹, Bruxelles, Bruylant, 1944, pp. 27-28, n° 13 C.

(91) H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VIII², *op. cit.*, p. 981, n° 836.

(92) Liège (1^{re} ch.), 16 mars 2014, *Act. dr. fam.*, 2016, p. 207.

(93) H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. VIII², *op. cit.*, p. 1166, n° 1018.

(94) Liège (1^{re} ch.), 16 mars 2014, *Act. dr. fam.*, 2016, p. 207.

(95) F. DERÈME, « L'exécuteur testamentaire-mandataire », *R.P.P.*, 2019, liv. 4, p. 331 ; J. SACE, « Libéralités (dispositions générales) », *Rép. not.*, t. III, l. 6, Bruxelles, Larcier, 1993, n° 251.

(96) Code civil, article 4.134.

(97) V. VAN WINCKEL, « Le legs en duo. Comment rédiger le testament de façon optimale ? », *Rec. gén. enr. not.*, 2013, n° 26.450, p. 4.

Outre le fait de rétablir un équilibre entre les cohéritiers, ou une cohérence avec la dévolution civile de la succession, le testament peut être utile pour préciser certaines règles fiscales, dont l'application parfois peu claire peut susciter des conflits entre les débiteurs de l'impôt successoral. Ceci, notamment en ce qui concerne la réserve de progressivité établie à l'article 66*bis* du Code des droits de succession applicable en Région wallonne et à l'article 2.7.1.0.9. du Code flamand de la Fiscalité. Ce mécanisme faisant gonfler fictivement l'actif imposable en vue d'atteindre des taux plus élevés en y ajoutant la valeur de donations réalisées dans les trois ans précédant le décès du donateur (et sans toutefois les taxer à nouveau), peut être réparti entre les héritiers en vertu d'une décision de l'Administration fiscale du 22 octobre 1990 en cas de rapport des donations visées (98). Cette décision suscite toutefois des interrogations quant à son application aux donations dispensées de rapport et à sa mise en œuvre pour les donations rapportables. Nous renvoyons le lecteur à une contribution précédente à ce sujet et nous bornons, dans le cadre de la présente à rappeler, l'utilité qu'un testament peut avoir à ce propos pour trancher anticipativement ces questions.

Jacques DE CODT

Assistant à l'UCLouvain
Collaborateur notarial

(98) Décision du 22 octobre 1990, précitée.