

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre de l'Economie, des Finances, du Budget, de l'Energie et des Relations extérieures de la Région de Bruxelles-Capitale, le 16 février 1998, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet d'ordonnance "instaurant un tarif réduit pour les droits de succession en cas de transmission de petites ou moyennes entreprises", a donné le 3 avril 1998 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 16 februari 1998 door de Minister van Economie, Financiën, Begroting, Energie en Externe Betrekkingen van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een voorontwerp van ordonnantie "houdende invoering van een verlaagd tarief van successierechten in geval van overdracht van kleine of middelgrote ondernemingen", heeft op 3 april 1998 het volgende advies gegeven :

I. Compétence régionale

Plusieurs recours sont introduits devant la Cour d'arbitrage contre des modifications du Code des droits de succession adoptées par la Région flamande.

La Cour aura sans doute à trancher ainsi des questions d'interprétation analogues à celles que soulève l'avant-projet d'ordonnance présentement examiné, concernant la répartition des compétences entre l'Etat fédéral et les régions, même si la législation édictée par la Région flamande en cette matière, est conçue de façon sensiblement différente, incluant des changements d'une autre nature, et des conditions d'application plus spécifiques.

C'est pourquoi le Conseil d'Etat se borne à relever ici, qu'outre la question de principe qui vient d'être réservée, l'avant-projet soulève aussi le double problème de la cohérence globale de l'ordonnancement juridique et du respect du principe d'égalité, qui débouche sur une interrogation plus générale.

*

* *

II. Cohérence de l'ordre juridique

La Belgique est un Etat fédéral. Partant, il est impossible que son ordonnancement juridique échappe complètement aux tensions entre l'égalité constitutionnelle et le

.../...

fédéralisme. Les législateurs concernés peuvent néanmoins tenter de réduire, en fait, ces tensions, en se concertant entre eux et en adoptant des mesures convergentes, ceci notamment en vue de préserver l'union économique et monétaire (1).

Ils ne peuvent, notamment, faire abstraction du régime fiscal respectif de la transmission à cause de mort, de la donation et de la vente de l'entreprise; il convient de veiller à limiter l'amplitude des différences entre les divers régimes fiscaux applicables.

En effet, faute pour eux de ce faire, des constructions juridiques complexes, étrangères à l'objectif poursuivi qui est de maintenir l'unité de l'entreprise et de favoriser sa pérennité, pourraient être imaginées par les intéressés. L'insécurité juridique qui en résulterait nuirait à l'efficacité des réformes. La paix des familles pourrait également s'en trouver menacée.

(1) La concertation sur la politique fiscale prévue à l'article 8 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions pourrait servir de cadre à la conception coordonnée de cette réforme globale. Une telle concertation s'avère d'autant plus nécessaire qu'il y va de la sauvegarde des recettes fiscales, menacées qu'elles seraient dans leur existence même par la survenance d'une spirale de mesures de défiscalisation concurrentes. La menace est réelle en matière d'impôt successoral où le critère de rattachement à un ordre juridique est déterminé par "l'endroit où la succession s'est ouverte", critère sur lequel les intéressés ont prise.

Au demeurant, la recommandation 94/1069/CE du 7 décembre 1994 de la Commission des Communautés européennes (J.O.C.E., 31 décembre 1994, L. 385/14 à 17) envisage expressément la fiscalité de la succession, de la donation et la transmission aux tiers des "petites" et des "moyennes" entreprises.

*

* *

III. Egalité de traitement

En ce qui concerne la fiscalité applicable aux successions ouvertes en Région de Bruxelles-capitale, le projet soulève la question de savoir si le taux préférentiel qui serait applicable à la transmission, à cause de mort, d'une entreprise, serait juridiquement admissible, au regard des articles 10, 11 et 172, de la Constitution. En d'autres termes, le but légitime des auteurs du projet - éviter le démantèlement de l'entreprise au décès de son propriétaire - est-il poursuivi par un moyen approprié, et proportionné ? Les différences de taux sont, dans certains cas, extrêmes. L'exposé des motifs est insuffisant pour permettre de

.../...

répondre à la question si ces différences sont justifiables (1).

*

* *

IV. Politique législative

La progressivité des droits n'a pas été adaptée à l'érosion monétaire; il en résulte que ces droits sont devenus, dans de nombreux cas, exorbitants, mais de façon occulte, c'est-à-dire sans qu'une décision expresse de les augmenter ait été prise par le législateur. S'agissant d'une donation ou d'une succession recueillie en dehors de la proche famille, les conséquences de cette absence d'adapta-

-
- (1) Déterminer le but de l'impôt successoral contribuerait aussi à la vérification de la constitutionnalité du projet. Pour Maurice Duverger, les droits de succession relèvent de ce qu'il appelle l'"interventionnisme fiscal par amputation"; comme cet auteur l'explique : le simple fait de l'accroissement de l'impôt, pour les fortunes importantes, suffit à obtenir le résultat recherché - égaliser les niveaux de vie des individus, sans qu'il soit besoin d'attirer ceux-ci vers certains choix ou de les en détourner. L'avant-projet d'ordonnance modifie cette perspective. L'exposé des motifs laisse aussi dans l'ombre la question de savoir comment les auteurs du projet envisagent que sera réparti l'avantage fiscal consenti (dira-t-on que chaque héritier ou légataire recueille une quotité de l'actif net sans individualisation des biens ? Quid si le défunt a institué un légataire particulier ?). La question de l'égalité pourrait se poser ici aussi; c'est pourquoi, il est essentiel de clarifier la portée exacte du projet sur ce point également.

.../...

tion des taux ou des tranches d'imposition sont très onéreuses.

Au point qu'une série de stratégies d'évitement de l'impôt ont été imaginées, dont certaines sont d'ailleurs licites. Ces stratégies expliquent aussi le faible rendement de l'impôt, en même temps qu'elles risquent de troubler la dévolution régulière des successions, par le manque de transparence qu'elles impliquent parfois.

Ces diverses constatations devraient inciter les législateurs concernés, et les auteurs du projet présentement examiné, à vérifier avec soin le maintien de la cohérence de l'ordonnancement juridique, à la suite de réformes partielles, la pertinence du critère de distinction retenu, l'efficacité et la proportionnalité du moyen mis en oeuvre, voire l'exactitude de la démarche. En termes d'efficacité et d'équité fiscale, il convient de se demander s'il y a lieu de créer des régimes dérogatoires complexes et vraisemblablement instables ou s'il n'est pas préférable de corriger de façon générale, les taux des droits de donation et de succession (et leur aggravation en cas d'absence de lien conjugal ou de parenté). Il faut aussi s'interroger sur les droits de succession dûs sur la partie du patrimoine correspondant au prix de la vente d'une entreprise, qu'un entrepreneur n'aurait pas la possibilité de léguer ou de donner, en raison, par exemple, de son âge et de son état de fortune, qui l'auraient contraint à la céder à titre onéreux.

.../...

Au demeurant, le poids relatif des droits de succession sur la transmission de la fortune immobilière, par rapport à d'autres formes d'épargne, est tel qu'il menace, à moyen terme, de contrecarrer les effets attendus de la politique régionale du logement. Les mesures envisagées dans l'avant-projet, compréhensibles au titre de la politique économique de la Région, en viendraient à aggraver la menace qui pèse ainsi sur la poursuite d'une autre politique régionale, si ces mesures restaient isolées.

L'exposé des motifs laisse entendre

"qu'une éventuelle diminution des tarifs généraux sera réglée dans un autre projet d'ordonnance."

Un examen concomitant des projets serait propice au maintien de la cohérence de la politique fiscale (1).

*

*

*

V. Définition légale

La définition des P.M.E. doit figurer dans le dispositif de l'ordonnance et non dans son commentaire.

*

*

*

(1) En ce sens, voyez entre autres les avis L. 26.825/2 et L. 27.082/4.

VI. Rétroactivité

L'avis du 2 février 1998 de l'Inspection des finances relève ce qui suit :

"De retroactieve datum van inwerkingtreding (1 januari 1997) wordt in de Memorie van Toelichting gemotiveerd door het oogmerk "het gelijkheidsprincipe voor alle Belgen te verzekeren" met verwijzing naar de datum van inwerkingtreding van de Vlaamse ordonnantie.

Quid dan met het Waalse Gewest ? Daarenboven kan gelet op de niet-identiteit van beide teksten wat betreft de toepassingsmodaliteiten deze retroactiviteit ook in vraag gesteld worden.".

La date retenue dans le texte soumis à l'avis du Conseil d'Etat, à savoir le 1er janvier 1998, soulève la même interrogation, même si elle correspond à la date de l'entrée en vigueur du décret régional wallon réglant la matière. Au demeurant, il est malaisé de préjuger du délai d'adoption de l'avant-projet et de l'absence de trouble, du point de vue de l'impératif de prévisibilité.

I. Bevoegdheid van de Gewesten

Bij het Arbitragehof zijn verscheidene beroepen ingesteld tegen door het Vlaamse Gewest aangenomen wijzigingen van het Wetboek der Successierechten.

Zo zal het Arbitragehof wellicht uitspraak moeten doen over soortgelijke interpretatieproblemen als die welke het thans onderzochte voorontwerp van ordonnantie doet rijzen omtrent de verdeling van de bevoegdheden onder de federale Staat en de Gewesten, ook al is de wetgeving die het Vlaamse Gewest terzake heeft uitgevaardigd erg verschillend geconcipieerd en houdt ze andere wijzigingen en specifiekere toepassingsvoorwaarden in.

Daarom bepaalt de Raad van State zich ertoe hier op te merken dat het voorontwerp, naast de zojuist vermelde beginselkwestie, ook het tweeledige probleem van de gehele samenhang van de rechtsordening en de inachtneming van het gelijkheidsbeginsel doet rijzen dat in een algemener vraagstuk uitmondt.

*

* *

II. Samenhang van de rechtsordening

België is een federale Staat. Dat houdt in dat de rechtsordening ervan niet volledig gevrijwaard blijft voor

.../...

de spanningen tussen de grondwettelijke gelijkheid en het federalisme. De betrokken wetgevers kunnen evenwel trachten die spanningen feitelijk te beperken door onderling overleg te plegen en gelijklopende maatregelen uit te vaardigen, onder meer om de monetaire en economische unie te waarborgen (1).

Inzonderheid mogen de betrokken wetgevers de respectieve belastingregeling inzake overgang wegens overlijden, schenking of verkoop van de onderneming niet buiten beschouwing laten; ze moeten ervoor zorgen dat de verschillen tussen de diverse toepasselijke belastingstelsels zo klein mogelijk zijn.

Doen zij dat niet, dan zouden de belanghebbenden immers complexe rechtsfiguren kunnen bedenken die niets van doen hebben met de beoogde doelstelling, namelijk de eenheid van de onderneming behouden en het voortbestaan ervan bevorderen. De daaruit voortvloeiende rechtsonzekerheid zou afdoen aan de werkzaamheid van de hervormingen en zou ook tot familietwisten kunnen leiden.

(1) Het overleg over het fiscaal beleid vermeld in artikel 8 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten zou dienst kunnen doen als kader voor de gecoördineerde uitwerking van die algemene hervorming. Dat overleg lijkt des te noodzakelijker daar het gaat om het beveiligen van de belastingopbrengst, waarvan het bestaan zelf bedreigd zou worden door het ontstaan van een spiraal van met elkaar wedijverende defiscalisatiemaatregelen. Dat gevaar is reëel bij successierechten, een aangelegenheid waarin het criterium op basis waarvan de zaak bij een specifieke rechtsordening wordt aangehaakt, wordt bepaald door "de plaats waar de nalatenschap is opgevalen", een criterium waarop de belanghebbenden vat hebben.

Aanbeveling 94/1069/EG van 7 december 1994 van de Commissie van de Europese Gemeenschappen (P.B.E.G., 31 december 1994, L. 385/14 tot 17) heeft overigens uitdrukkelijk betrekking op het belastingstelsel voor erfopvolging, schenking en overdracht aan derden van "kleine" en "middelgrote" ondernemingen.

*

* *

III. Gelijke behandeling

Wat de belastingregeling betreft voor erfenissen die in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest openvallen, doet het ontwerp de vraag rijzen of het voordeeltarief dat bij overlijden van toepassing zou zijn op de overdracht van een onderneming in het licht van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wel juridisch aanvaardbaar is. Met andere woorden : wordt voor het bereiken van het gewettigde doel van de stellers van het ontwerp - de ontmanteling van de onderneming bij het overlijden van de eigenaar ervan tegengaan - een geschikt en evenredig middel aangewend ? De tariefverschillen zijn in sommige gevallen bijzonder groot. De memorie van toelichting schiet tekort om een antwoord te

.../...

kunnen geven op de vraag of die verschillen te rechtvaardigen zijn (1).

*

*

*

IV. Wetgevingsbeleid

De progressie van de rechten is niet aangepast aan de geldontwaarding, wat tot gevolg heeft dat die rechten in talrijke gevallen overmatig geworden zijn, doch steelsgewijs d.w.z. zonder dat de wetgever uitdrukkelijk heeft besloten

-
- (1) Het bepalen van het doel van de successierechten zou ook bijdragen tot de toetsing van de grondwettigheid van het ontwerp. Voor Maurice Duverger ressorteren de successierechten onder wat hij "interventionnisme fiscal par amputation" noemt. Die auteur stelt het volgende : de loutere verhoging van de belasting op grote vermogens is voldoende om het beoogde resultaat te verkrijgen - de levensstandaard van de individuen nivelleren, zonder dat zij tot het maken van bepaalde keuzes hoeven te worden aangezet of daarvan worden weerhouden. Met het voorontwerp van ordonnantie wordt die gezichtshoek veranderd.

In de memorie van toelichting wordt evenmin een antwoord gegeven op de vraag hoe de stellers van het ontwerp het toegestane fiscale voordeel willen verdelen (zal men zeggen dat elke erfgenaam of legataris een gedeelte van het eigen vermogen krijgt zonder de goederen te individualiseren ? En wat als de erflater een bijzondere legataris heeft aangewezen ?). Ook de vraag van de gelijkheid zou hier kunnen rijzen. Daarom is het van wezenlijk belang de precieze strekking van het ontwerp ook op dit punt te verduidelijken.

.../...

ze te verhogen. Wanneer het gaat om een schenking of een erfenis buiten de naaste familie heeft het feit dat de belastingtarieven of -schijven niet zijn aangepast, zeer zware financiële gevolgen.

Als gevolg daarvan zijn strategieën om belasting te ontwijken uitgedacht; sommige ervan zijn trouwens wettig. Niet alleen bieden zulke strategieën een verklaring voor het zwakke rendement van de belasting, ze kunnen ook een regelmatige erfopvolging bemoeilijken wegens het gebrek aan doorzichtigheid dat met die strategieën soms gepaard gaat.

Die verschillende bevindingen zouden de betrokken wetgevers en de stellers van het heden onderzochte ontwerp ertoe moeten aanzetten zorgvuldig na te gaan of na gedeeltelijke hervormingen de rechtsordening samenhangend blijft, of het gekozen differentiatiecriterium relevant is, of het aangewende middel doeltreffend en evenredig is, ja of de aanpak wel juist is. Uit een oogpunt van fiscale doeltreffendheid en billijkheid rijst de vraag of het dienstig is ingewikkelde afwijkende regelingen te creëren die waarschijnlijk onstandvastig zijn, dan wel of het verkieslijk is de percentages van de schenkings- of successierechten in het algemeen aan te passen (en iets te doen aan de stijging ervan wanneer geen huwelijks- of verwantschapsband bestaat). Tevens rijzen vragen omtrent de successierechten die verschuldigd zijn op het deel van het vermogen dat overeenkomt met de verkoopprijs van een onderneming en dat de ondernemer niet kan legateren of schenken wanneer hij zijn onderneming bijvoorbeeld wegens zijn leeftijd of zijn vermogensstaat onder bezwarende titel wil overdragen.

.../...

Bovendien is het relatieve gewicht van de successierechten op de overdracht van het vastgoedvermogen in vergelijking met andere beleggingsvormen zo groot dat het op middellange termijn de verwachte resultaten van het gewestelijk huisvestingsbeleid in het gedrang kan brengen. De maatregelen die in het voorontwerp worden gepland zijn vanuit het oogpunt van het economische beleid van het Gewest begrijpelijk, maar als ze op zich blijven staan, vergroten ze de bedreiging die aldus op de voortzetting van een ander gewestelijk beleid drukt.

In de memorie van toelichting laat men uitschijnen

dat "een verlaging van de algemene tarieven (...) desgevallend in een ander ontwerp van ordonnantie zal worden geregeld."

Als men het fiscale beleid (1) samenhangend wil houden, doet men er goed aan de ontwerpen gelijktijdig te onderzoeken.

*

*

*

(1) Zie in dat verband onder meer adviezen L. 26.825/2 en L. 27.082/4.

V. Wettelijke begripsbepaling

De begripsbepaling van kleine en middelgrote ondernemingen moet in het dispositief van de ordonnantie en niet in de memorie van toelichting worden vermeld.

*

*

*

VI. Terugwerkende kracht

In haar advies van 2 februari 1998 merkt de Inspectie van Financiën het volgende op :

"De retroactieve datum van inwerkingtreding (1 januari 1997) wordt in de Memorie van Toelichting gemotiveerd door het oogmerk "het gelijkheidsprincipe voor alle Belgen te verzekeren" met verwijzing naar de datum van inwerkingtreding van de Vlaamse ordonnantie.

Quid dan met het Waalse Gewest ? Daarenboven kan gelet op de niet-identiteit van beide teksten wat betreft de toepassingsmodaliteiten deze retroactiviteit ook in vraag gesteld worden."

Dezelfde vraag rijst bij de datum die wordt vermeld in de tekst die om advies aan de Raad van State is voorgelegd, namelijk 1 januari 1998, ook al stemt die datum overeen met de datum van inwerkingtreding van het decreet van het Waalse Gewest terzake. Men kan overigens moeilijk vooruitlopen op de datum waarop het voorontwerp zal worden goedgekeurd en op de vraag of er al dan niet onenigheid omtrent de eis van voorzienbaarheid zal bestaan.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

P. GOTHOT,
J.-M. FAVRESSE,

président,
voorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

Madame B. VIGNERON,
Mevrouw

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Le rapport a été présenté par
M. J. REGNIER, premier auditeur
chef de section. La note du Bureau
de coordination a été rédigée et
exposée par Mme G. JOTTRAND,
référéndaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht
door de H. J. REGNIER, eerste
auditeur afdelingshoofd. De nota
van het Coördinatiebureau werd
opgesteld en toegelicht door
Mevr. G. JOTTRAND, adjunct-
referendaris.

La concordance entre la version
française et la version néerlandai-
se a été vérifiée sous le contrôle
de M. R. ANDERSEN, président de
chambre.

De overeenstemming tussen de
Franse en de Nederlandse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. R. ANDERSEN, kamer-
voorzitter.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

J.-J. STRYCKMANS