

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 15 février 1999, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet d'ordonnance "portant exonération de droits de succession afférents à certaines parts sociales", a donné le 17 mars 1999 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 15 februari 1999 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 "tot vrijstelling van successierechten verbonden aan bepaalde maatschappelijke rechten", heeft op 17 maart 1999 het volgende advies gegeven :

Observations générales

L'avant-projet tend à exonérer des droits de succession les parts sociales dans certaines sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ayant au moins partiellement pour objet "le financement de projets pour la construction ou la rénovation de logements sociaux" sur le territoire de la Région.

D'après l'exposé des motifs, l'objectif poursuivi est d'"inciter des investisseurs privés à souscrire à des parts de SICAV qui investissent au moins une partie des moyens recueillis dans le logement social".

A l'heure actuelle, pareille SICAV n'existe pas sur le marché.

D'après les explications du délégué du ministre, il s'agirait de créer une telle SICAV ayant pour objet d'investir "en obligations ou en actions". On ne sait qui émettrait ces obligations ou ces actions : s'agit-il des sociétés immobilières de services publics ayant pour objet la construction ou la rénovation de logements sociaux ?

Il s'agira en tout cas d'une SICAV constituée pour acquérir des actions ou des obligations de sociétés ayant pour objet la construction ou la rénovation de logements sociaux, c'est-à-dire d'une SICAV ayant pour objet le placement collectif en certaines catégories de valeurs mobilières.

.../...

Il paraît douteux que la définition extrêmement restreinte de ces valeurs mobilières réponde à la politique de placement des SICAV imposée par l'article 35 de l'arrêté royal du 4 mars 1991 relatif à certains organismes de placements collectifs, qui prévoit notamment que les valeurs mobilières doivent, en principe, être cotées en bourse.

En outre, l'exposé des motifs envisage

"un modèle qui prévoit que les investisseurs feraient, au moment de souscrire, don d'une partie de l'investissement à un Fonds à créer, qui pourrait alors financer des sociétés immobilières de services publics en vue de la construction ou de la rénovation de logements sociaux."

Ces dons pourraient bénéficier, d'après l'exposé des motifs, d'une exemption en matière d'impôts sur les revenus.

Rien n'est dit de ce Fonds, ni des dons qui seraient demandés aux souscripteurs de SICAV, dans le texte de l'ordonnance en projet. Rien n'est dit d'ailleurs, dans l'exposé des motifs, du pourcentage de la mise du souscripteur de SICAV qui devrait être affecté parallèlement à un don.

Lu à la lumière de l'exposé des motifs, le principe même de l'avant-projet appelle des objections à ce point fondamentales que le texte doit être entièrement revu en tenant compte des observations formulées ci-après.

.../...

1. Quant à la cohérence de l'ordonnancement 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). Il convient donc de veiller à limiter l'amplitude des différences entre les divers régimes fiscaux applicables, au sein des trois Régions (droits de succession) ou du Royaume (droits de donation) (2).

(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 des réformes en cours. 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" c'est-à-dire le dernier domicile du défunt. Il y va aussi de l'efficacité globale des mesures dérogatoires.

(2) En ce sens, voyez e.a. l'avis L. 26.467/2. (Doc. parl., Conseil de la Région bruxelloise, session 1997-1998, 171/2 n° A).

Du reste, le Conseil supérieur des Finances, Section "Fiscalité et parafiscalité", dans son rapport d'octobre 1989, a lui aussi considéré que :

"pour les droits de succession et de mutation par décès, l'évaluation de la situation actuelle a mis en exergue des problèmes importants, qui doivent être résolus, soit par le retour des droits de succession au pouvoir fédéral avec un statut d'impôt conjoint, soit par le maintien de l'autonomie fiscale des Régions toutefois accompagnée d'obligations de concertation et de coordination." (1).

2. Quant à l'égalité de traitement

Apprécier le caractère juridiquement admissible de l'avantage fiscal consenti par le projet au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution suppose que l'exposé des motifs montre, ou que le Conseil d'Etat aperçoive, qu'il est satisfait, in casu, au principe de l'égalité constitutionnelle devant l'impôt tel que la Cour d'arbitrage l'a défini.

Selon la jurisprudence de la Cour, les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lors-

(1) Min. Fin., Bull. doc., janvier-février 1999, p. 257.

qu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification objective et raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes (1).

On sait aussi que pour la Cour, lorsque la loi fiscale vise en même temps des contribuables dont les situations de revenus et d'avoirs sont diverses, ladite loi doit nécessairement appréhender cette diversité de situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative. Il en est ainsi d'autant plus qu'en droit fiscal, l'efficacité des critères et le coût administratif de leur application doivent être pris en considération pour apprécier s'ils sont susceptibles d'une justification raisonnable. Ces éléments sont donc à prendre en considération pour vérifier si le législateur n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation (2).

Le but sans doute légitime des auteurs du projet - orienter une partie de l'épargne mobilière vers des dépenses en faveur du logement social, dont la politique

(1) Voyez la note d'E. Willemart sous C.A., arrêt n° 70/96, du 11 décembre 1996, R.B.D.C., 1997, 1, pp. 66-67.

(2) C.A., arrêt n° 20/91, du 4 juillet 1991, B. 10.

relève des compétences régionales - est-il poursuivi par un moyen approprié et proportionné (1) ?

En effet, l'exemption a des effets tout à fait différents selon l'importance de l'émolument de l'héritier et le taux qui lui est applicable.

Plus généralement et plus abstraitement, on peut se demander s'il est justifié d'avantager si considérablement la transmission d'une certaine catégorie d'éléments du patrimoine, alors même que l'importance du soutien consenti au logement social par l'épargnant n'est pas prédéterminée par l'ordonnance (2).

Le seuil minimal d'affectation des ressources au logement social est au coeur du régime d'exonération envisagé par les auteurs du projet. Il doit être tout entier réglé dans l'ordonnance, par application de l'article 170 de la Constitution, qui consacre le principe de la légalité de l'impôt; il en résultera aussi une permanence de la règle, essentielle à la sécurité juridique en cette matière. En se conformant à ce principe, le législateur régional veillera aussi à respecter le principe d'égalité inscrit dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

(1) Déterminer le but du texte de base, qui instaure les droits de succession, contribuerait aussi à la vérification de la constitutionnalité du projet.

(2) En ce sens, voyez e.a. l'avis L. 26.825/2 (doc. parl., Chambre, session 1997-1998, n° 1608/1).

En outre, en ce qui concerne la règle selon laquelle la SICAV doit avoir son siège dans la Région de Bruxelles-Capitale, rien n'indique que la société qui ne satisferait pas à cette condition n'aurait pas une sphère d'activité qui s'étendrait à ladite région, de sorte que la restriction inscrite dans l'ordonnance ne paraît pas conciliable avec l'arrêt n° 128/98, de la Cour d'arbitrage (considérants B. 16.6 et B. 16.7).

Au demeurant, cette règle ne paraît pas juridiquement admissible au regard du droit européen.

Algemene opmerkingen

Het voorontwerp strekt ertoe de maatschappelijke rechten in sommige beleggingsvennootschappen, met veranderlijk kapitaal (BEVEKS), die op zijn minst gedeeltelijk de financiering van de bouw of renovatie van sociale woningen op het grondgebied van het Gewest tot doel hebben, vrij te stellen van successierechten.

Volgens de memorie van toelichting is het de bedoeling private investeerders ertoe aan te zetten om in te tekenen op aandelen van een BEVEK waarbij op zijn minst een deel van de aangetrokken middelen in sociale huisvesting wordt geïnvesteerd.

Op dit ogenblik is er geen dergelijke BEVEK op de markt.

Volgens de uitleg van de gemachtigde van de minister zou het de bedoeling zijn zulk een BEVEK op te richten die "in obligaties of in aandelen" investeert. Wie die obligaties of aandelen zal uitgeven, is niet bekend : gaat het om de openbare vastgoedmaatschappijen die sociale woningen bouwen of renoveren ?

Het gaat in elk geval om een BEVEK die wordt opgericht om aandelen of obligaties te verwerven van vennootschappen die sociale woningen bouwen of renoveren, d.i. een BEVEK die collectieve beleggingen doet in bepaalde categorieën van effecten.

.../...

Het lijkt twijfelachtig dat de bijzonder beperkte omschrijving van die effecten beantwoordt aan het beleggingsbeleid voor BEVEKS dat wordt voorgeschreven bij artikel 35 van het koninklijk besluit van 4 maart 1991 met betrekking tot bepaalde instellingen voor collectieve belegging, dat inzonderheid bepaalt dat de effecten in principe op de beurs genoteerd moeten staan.

Bovendien wordt in de memorie van toelichting gedacht aan

"een model waarbij de beleggers bij het intekenen een deel van hun investering schenken aan een op te richten Fonds, dat dan openbare vastgoedmaatschappijen zou kunnen financieren met het oog op de bouw of renovatie van sociale woningen.".

Volgens de memorie van toelichting zouden die schenkingen vrijgesteld kunnen worden van inkomstenbelasting.

In de ontworpen ordonnantie wordt met geen woord gerept over dat Fonds, noch over de schenkingen die aan de BEVEK-inschrijvers worden gevraagd. In de memorie van toelichting wordt overigens niets gezegd over het percentage van de BEVEK-inschrijving dat, gelijklopend daarmee, aan een schenking moet worden besteed.

In het licht van de memorie van toelichting moeten bij het principe zelf van het voorontwerp zo fundamentele bezwaren worden gemaakt dat de tekst op basis van de hierna vermelde opmerkingen volledig moet worden herzien.

.../...

1. 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). Er moet dus voor gezorgd worden dat de verschillen tussen de diverse toepasselijke belastingstelsels binnen de drie Gewesten (successierechten) of het Rijk (schenkingsrechten) zo klein mogelijk zijn (2).

Overigens heeft ook de Hoge Raad voor Financiën, afdeling "Fiscaliteit en parafiscaliteit", in zijn verslag van oktober 1989, als volgt geoordeeld :

-
- (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 de aan de gang zijnde hervormingen. 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 opengevalen", namelijk de laatste woonplaats van de overledene. Ook de algemene efficiëntie van de afwijkingsmaatregelen is hier aan de orde.
- (2) Zie in die zin onder meer advies L. 26.467/2 (Gedr. St., Brusselse Hoofdstedelijke Raad, zitting 1997-1998, 171/2 nr. A).

.../...

"Wat de successierechten en de rechten van overgang bij overlijden betreft, heeft de evaluatie van de huidige toestand belangrijke problemen aan het licht gebracht die moeten worden opgelost, hetzij door de terugkeer, met een statuut van samengevoegde belasting, van de successierechten naar de Federale Overheid, hetzij door het behoud van de fiscale autonomie van de Gewesten, waarbij deze echter moet samengaan met verplichtingen inzake overleg en coördinatie." (1).

2. Gelijke behandeling

De juridische aanvaardbaarheid van het fiscale voordeel dat door het ontwerp wordt toegestaan kan alleen aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet worden getoetst als uit de memorie van toelichting blijkt of de Raad van State vaststelt dat in casu voldaan is aan het grondwettelijke beginsel van gelijkheid voor de belastingen, zoals dit door het Arbitragehof is gedefinieerd.

Volgens de rechtspraak van dit Hof sluiten de grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie niet uit dat bepaalde categorieën van personen verschillend worden behandeld, voor zover het criterium van onderscheid objectief en redelijk gerechtvaardigd kan worden. De vraag of zulk een rechtvaardiging voorhanden is, dient te worden beantwoord in het licht van het doel en de gevolgen van de gehekkelde maatregel en van de aard van de beginselen die op het spel staan; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat de aangewende middelen niet in een redelijke verhouding staan tot het nagestreefde doel. De-

(1) Min. Fin., Documentatieblad, januari-februari 1999, blz. 259.

zelfde regels staan er overigens aan in de weg dat bepaalde categorieën van personen die zich in situaties bevinden die, uit het oogpunt van de maatregel in kwestie wezenlijk verschillen, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging blijkt te bestaan (1).

Het is ook bekend dat het Hof ervan uitgaat dat, wanneer de fiscale wet tegelijk belastingplichtigen beoogt met verscheiden inkomens- en vermogenstoestand, (...) zij deze verscheidenheid aan toestanden noodzakelijkerwijs (dient) op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts overeenstemmen op vereenvoudigende en benaderende wijze. Dat is des te meer het geval nu in het fiscaal recht de doeltreffendheid van de criteria en de administratieve kosten van de toepassing ervan in aanmerking moeten worden genomen bij de beoordeling van de vraag of zij op redelijke wijze kunnen worden verantwoord. Aan de hand van die gegevens moet dus worden nagegaan of de wetgever zijn beoordelingsbevoegdheid niet te buiten is gegaan (2).

Wordt voor het bereiken van het ongetwijfeld gewettigde doel van de stellers van het ontwerp - een deel van de belegging in effecten investeren in sociale huisvesting,

(1) Zie de noot van E. WILLEMART, onder Arbitragehof, arrest nr. 70/96, van 11 december 1996, R.B.D.C., 1, blz. 66-77.

(1) Arbitragehof, arrest nr. 20/91, van 4 juli 1991, B. 10.

waarvan het beleid tot de bevoegdheden van het gewest behoort - een geschikt en evenredig middel aangewend (1) ?

De vrijstelling heeft immers totaal verschillende gevolgen, naargelang de omvang van het profijt van de erfgenaam en de aanslagvoet die op hem van toepassing is.

Meer in het algemeen en meer in het abstracte rijst de vraag of het gerechtvaardigd is een dermate voordelige regeling in te stellen voor de overdracht van een bepaalde categorie van vermogensbestanddelen, terwijl de omvang van de steun die de spaarder voor sociale huisvesting toestaat niet vooraf in de ordonnantie wordt bepaald (2).

Het minimumpercentage van de inkomsten dat aan sociale woningen moet worden besteed, behoort tot de kern van de regeling inzake vrijstelling waaraan de stellers van het ontwerp denken. Dat aspect moet volledig worden geregeld in de ordonnantie, met toepassing van artikel 170 van de Grondwet waarin het beginsel van de wettigheid van de belasting vastgelegd is. Daaruit vloeit ook voort dat de regel bestendig moet zijn, wat fundamenteel is voor de rechtszekerheid ter zake. Door aan dat beginsel te voldoen, zorgt de gewestwetgever er ook voor dat het gelijkheidsbeginsel vastgelegd in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in acht wordt genomen.

(2) Als de doelstelling van de basistekst, die de successierechten vaststelt, wordt vastgelegd, zou zulks ook de toetsing van de grondwettigheid van het ontwerp vergemakkelijken.

(2) Zie in die zin onder meer advies L. 26.825/2 (Gedr. St. Kamer, zitting 1997-1998, nr. 1608/1).

Bovendien, wat de regel betreft dat de zetel van de BEVEK in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gevestigd moet zijn, blijkt nergens uit dat de vennootschap die niet aan die voorwaarde voldoet, geen werkgebied heeft dat zich tot het genoemde Gewest uitstrekt, zodat de beperking die in de ordonnantie wordt opgelegd, niet verenigbaar lijkt met arrest nr. 128/98 van het Arbitragehof (consideransen B.16.6 EN B. 16.7.).

Voorts lijkt die regel vanuit juridisch oogpunt niet te kunnen worden aanvaard in het licht van het Europese recht.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

J.-M. FAVRESSE,
J. KIRKPATRICK,

premier président,
eerste voorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

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

Madame J. GIELISSEN,
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 M. C. NIKIS, référendaire adjoint.

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

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PREMIER PRESIDENT - DE EERSTE
VOORZITTER,

J. GIELISSEN

J.-J. STRYCKMANS