

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 49.458/2
DU 11 AVRIL 2011

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget et des Relations extérieures, le 28 mars 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet d'ordonnance « modifiant le Code des droits de succession », a donné l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Examen de l'avant-projet

Dispositif

Article 2

1. Tel qu'il est actuellement applicable en Région de Bruxelles-Capitale, l'article 55 du Code des droits de succession dispose comme suit :

« Sont exempts des droits de succession et de mutation par décès, les legs faits à la Région de Bruxelles-Capitale, à l'Agglomération bruxelloise, à la Commission communautaire flamande, à la Commission communautaire française et à la Commission communautaire commune, ainsi que les legs faits aux établissements publics des personnes morales de droit publics précitées ».

Dans un avis motivé du 30 septembre 2010, la Commission européenne a estimé que cette disposition du Code des droits de succession viole l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 40 de l'Accord sur l'Espace économique européen - qui consacrent le principe de la liberté de circulation des capitaux - pour le motif que les legs faits en faveur des personnes morales de droit public et des établissements publics étrangers équivalents à ceux visés à l'article 55 du Code des droits de succession sont soumis au taux normal des droits de succession.

Pour conformer l'article 55 du Code des droits de succession aux dispositions visées dans l'avis motivé de la Commission européenne, l'avant-projet envisage d'insérer un alinéa 2 au dit article 55, qui disposerait comme suit :

« L'exemption, visée à l'alinéa premier, est également applicable aux personnes morales et institutions comparables, créées conformément et assujetties à la législation d'un autre État membre de l'Espace économique européen ».

Il y a lieu de considérer que cet alinéa nouveau répond aux exigences qui se déduisent de l'avis motivé précité. Sa formulation n'est toutefois pas très heureuse : d'une part, selon son texte même, « l'exemption, visée à l'alinéa 1^{er} » s'applique aux legs et non à

des personnes ; d'autre part, l'alinéa 1^{er} de l'article 55 du Code des droits de succession accorde une exemption aux legs faits à des « personnes morales de droit public et à leurs établissements publics » et non aux legs faits à des « personnes morales et institutions ».

Par conséquent, plutôt qu'insérer un alinéa 2 nouveau à l'article 55 du Code des droits de succession, il est suggéré de remplacer l'article 55 du Code des droits de succession par un nouvel article 55, rédigé comme suit :

« Art. 55. Sont exempts des droits de succession et de mutation par décès les legs faits :

- 1° à la Région de Bruxelles-Capitale ;
- 2° à l'Agglomération bruxelloise ;
- 3° aux Commissions communautaires commune, française et flamande ;
- 4° aux personnes morales de droit public, équivalentes à celles visées aux 1° à 3°, créées conformément et assujetties à la législation d'un autre État membre de l'Espace économique européen ;
- 5° aux établissements publics des personnes morales de droit public visées aux 1° à 4° » ¹.

2. Compte tenu de son objet, la disposition examinée ne peut pas ne pas être mise en rapport avec la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui dit pour droit qu'

« il ressort de l'ensemble des textes qui découlent des révisions constitutionnelles de 1970, 1980 et 1988, et notamment des dispositions de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 (...), que la structure de l'État belge repose sur une union économique et monétaire caractérisée par un marché intégré » ².

Le législateur régional doit dès lors tenir compte, dans l'exercice de toutes ses compétences, des principes énoncés par ces dispositions ³.

Au regard de la libre circulation des capitaux entre les diverses entités qui composent l'État belge, telle qu'elle résulte de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, précité, il faut considérer, à l'instar de ce qui est énoncé dans l'avis motivé de la Commission européenne pour ce qui concerne les situations juridiques qui tombent dans le champ d'application du droit européen, que le fait pour l'article 55 du Code des droits de succession, tel qu'il

¹ Cet article devra encore être complété comme suggéré au point 2 ci-après.

² C.C., arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005, B.8.1 ; sur l'importance des principes de l'Union économique et de l'unité monétaire, lesquels impliquent les libertés de circulation entre les composantes de l'État, voir déjà l'important arrêt n° 47 du 25 février 1988 qui condamne les entraves fiscales intra-étatique.

³ En ce sens, voir par exemple l'avis 44.687/2/V donné le 24 juillet 2008 par le Conseil d'État sur un avant-projet de décret de la Région wallonne devenu le décret du 22 avril 2010 portant statut des agences de voyages.

s'applique en Région de Bruxelles-Capitale, de prévoir une exemption des droits de succession pour les legs effectués en faveur de la Région de Bruxelles-Capitale et des commissions communautaires sans prévoir pareille exemption pour les legs faits en faveur de l'État fédéral, des Communautés flamande, française et germanophone et des Régions flamande et wallonne a pour conséquence de dissuader le testateur d'effectuer un legs en faveur d'une de ces autres entités comparables, ce qui porte atteinte à la libre circulation des capitaux entre les diverses entités qui composent l'État belge.

S'ajoute à cela le fait que la norme en cause constitue une mesure fiscale qui, conformément à l'article 172 de la Constitution, ne peut engendrer d'effets discriminatoires.

Or, par rapport au but poursuivi par l'article 55 du Code des droits de succession, le Conseil d'État n'aperçoit pas ce qui pourrait justifier que le patrimoine soumis aux droits de succession en Région de Bruxelles-Capitale soit exempté des droits de succession pour les legs faits en faveur des institutions publiques visées par l'article 55 et pas pour ceux faits en faveur d'autres institutions publiques comparables ⁴.

Il convient par conséquent de prévoir également une exemption des droits de succession pour les legs faits en faveur de l'État fédéral, des Communautés française, flamande et germanophone et des Régions wallonne et flamande ainsi que des établissements publics qui dépendent de ces personnes morales de droit public ⁵⁻⁶.

Comme l'article 59, 1°, alinéa 2, du Code des droits de succession prévoit actuellement un taux réduit à 6,60 % pour les legs faits aux Communautés française, flamande et germanophone, à leurs établissements publics et aux établissements scientifiques et culturels de l'État visés à l'article 6bis, § 2, 4°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, cette disposition devra aussi être abrogée.

⁴ Voir en ce sens – *mutatis mutandis* – l'arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998 de la Cour d'arbitrage, qui dit pour droit qu'un taux de taxation réduit prévu par un décret de la Région flamande en faveur des institutions publiques « de la Région flamande » viole le principe d'égalité devant la loi fiscale (voir spécialement le considérant B.16.6.)

⁵ À défaut, l'on se trouverait devant la situation paradoxale où un legs effectué par une personne domiciliée en Région de Bruxelles-Capitale en faveur d'une entité fédérée d'un État membre de l'Espace économique européen autre que la Belgique se ferait en exemption des droits de succession alors qu'un legs effectué dans les mêmes conditions en faveur d'une entité fédérée du Royaume de Belgique serait soumis aux droits de succession.

⁶ L'article 89 du décret du 18 décembre 2009 de la Région flamande contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2010 a complété l'article 55 du Code des droits de succession applicable en Région flamande par un alinéa identique à celui que l'avant-projet d'ordonnance se propose d'insérer à l'article 55 du Code des droits de succession applicable en Région de Bruxelles-Capitale. L'avis 47.354/1-3 donné le 29 octobre 2009 par la section de législation du Conseil d'État ne s'est pas prononcé sur la disposition devenue l'article 89 du décret précité puisqu'elle a estimé que la demande d'avis n'était pas recevable pour ce qui concernait cette disposition en raison de ce que l'urgence à saisir la section de législation n'était pas établie.

Article 3

Cet article ne soulève pas les difficultés rencontrées lors de l'examen de l'article 2.

En effet, comme l'application par analogie qui est prévue par l'article 60 en projet du Code des droits de succession concerne les « personnes morales analogues créées conformément et assujetties à la législation d'un État membre de l'Espace économique européen et ayant leur siège statutaire, leur direction générale ou leur établissement principal dans l'Espace économique européen », il permet de traiter de manière égale les personnes morales analogues établies ailleurs en Belgique et celles qui sont explicitement visées à l'article 59 du Code des droits de succession.

Tel n'aurait pas été le cas si, comme dans l'article 2 de l'avant-projet, il avait été question de personnes morales créées conformément et assujetties à la législation d'un « autre » État membre de l'Espace économique européen.

Par contre, le commentaire de l'article, qui envisage, lui, les personnes morales créées conformément et assujetties à la législation d'un autre État membre de l'Espace économique européen, soulève *mutatis mutandis* les mêmes difficultés que celles évoquées ci-dessus pour l'article 2.

Le commentaire de l'article sera adapté pour refléter la portée du dispositif, qui n'appelle pas de critique.

Article 4

Le Conseil d'État n'aperçoit pas le motif qui justifierait qu'il soit dérogé à la règle selon laquelle les ordonnances entrent en vigueur dix jours après leur publication au Moniteur belge, ce qui permet à chacun de disposer d'un délai utile pour prendre connaissance d'une norme nouvelle et pour régler sa conduite en fonction de celle-ci.

La chambre était composée de

Messieurs	P. LIÉNARDY,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Mesdames	M. BAGUET,	
	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

B. VIGNERON

P. LIÉNARDY

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 49.458/2
VAN 11 APRIL 2011

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, tweede kamer, op 28 maart 2011 door de Minister van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, belast met Financiën, Begroting en Externe Betrekkingen verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van ordonnantie “tot wijziging van het Wetboek der Successierechten”, heeft het volgende advies gegeven:

Aangezien de adviesaanvraag is ingediend op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten, haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Onderzoek van het voorontwerp

Dispositief

Artikel 2

1. Artikel 55 van het Wetboek der Successierechten, zoals het thans van toepassing is in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, bepaalt het volgende:

“Van de rechten van successie en van overgang bij overlijden worden vrijgesteld de legaten aan het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, de Brusselse Agglomeratie, de Vlaamse Gemeenschapscommissie, de Franse Gemeenschapscommissie en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie, evenals de legaten aan de openbare instellingen van de vermelde publiekrechtelijke rechtspersonen”.

In een met redenen omkleed advies van 30 september 2010 heeft de Europese Commissie geoordeeld dat deze bepaling van het Wetboek der Successierechten een schending inhoudt van artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en van artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte – die het beginsel van het vrij verkeer van kapitaal vastleggen – omdat legaten ten voordele van buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen en openbare instellingen die gelijkgesteld zijn met die waarvan sprake is in artikel 55 van het Wetboek der Successierechten, volgens het normale tarief van de successierechten worden belast.

Om artikel 55 van het Wetboek der Successierechten in overeenstemming te brengen met de bepalingen waarnaar wordt verwezen in het met redenen omkleed advies van de Europese Commissie, beoogt het voorontwerp een tweede lid in het genoemde artikel 55 in te voegen, dat als volgt zou luiden:

"De vrijstelling, vermeld in het eerste lid, is eveneens van toepassing op vergelijkbare rechtspersonen en instellingen die opgericht zijn volgens en

onderworpen zijn aan de wetgeving van een andere lidstaat van de Europees Economische Ruimte".

Er behoort van uitgegaan te worden dat dit nieuwe lid voldoet aan de vereisten die kunnen worden afgeleid uit het voormelde met redenen omkleed advies. De formulering ervan is evenwel niet erg geslaagd: enerzijds is volgens de tekst zelf "de vrijstelling, vermeld in het eerste lid" van toepassing op legaten en niet op personen; anderzijds verleent het eerste lid van artikel 55 van het Wetboek der Successierechten een vrijstelling voor legaten aan "publiekrechtelijke rechtspersonen en de openbare instellingen ervan" en niet voor legaten aan "rechtspersonen en instellingen".

In plaats van een nieuw tweede lid in te voegen in artikel 55 van het Wetboek der Successierechten wordt bijgevolg voorgesteld artikel 55 van het Wetboek der Successierechten te vervangen door een nieuw artikel 55, luidende:

"Art.55. Van de rechten van successie en van overgang bij overlijden worden vrijgesteld, de legaten:

1° aan het Brussels Hoofdstedelijk Gewest;

2° aan de Brusselse Agglomeratie;

3° aan de Vlaamse, de Franse en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie;

4° aan de publiekrechtelijke rechtspersonen die gelijkgesteld zijn met die vermeld in de onderdelen 1° tot 3°, die opgericht zijn volgens en onderworpen zijn aan de wetgeving van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte;

5° aan de openbare instellingen van de publiekrechtelijke rechtspersonen vermeld in de onderdelen 1° tot 4°"¹.

¹ Dit artikel moet nog worden aangevuld zoals voorgesteld in punt 2 hierna.

2. Gelet op het onderwerp ervan kan men niet anders dan de voorliggende bepaling in verband te brengen met de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, luidende:

“Uit het geheel van de teksten die het resultaat zijn van de grondwetsherzieningen van 1970, 1980 en 1988, en inzonderheid uit de bepalingen van artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 (...) blijkt dat het Belgische staatsbestel berust op een economische en monetaire unie die gekenmerkt wordt door een geïntegreerde markt en door de eenheid van de munt”².

De gewestwetgever moet bij het uitoefenen van al zijn bevoegdheden bijgevolg rekening houden met de beginselen die in deze bepalingen zijn vastgelegd³.

Uit het oogpunt van het vrij verkeer van kapitaal tussen de verschillende deelgebieden die de Belgische Staat vormen, zoals die voortvloeit uit het voormelde artikel 6, § 1, VI, derde lid, moet naar het voorbeeld van hetgeen in het met redenen omkleed advies van de Europese Commissie wordt gesteld voor de rechtstoestanden die onder de toepassing vallen van het Europese recht, ervan uitgegaan worden dat het feit dat artikel 55 van het Wetboek der Successierechten, zoals het van toepassing is in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, voorziet in een vrijstelling van successierechten voor legaten ten voordele van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en de Gemeenschapscommissies, zonder in een zodanige vrijstelling te voorzien voor legaten ten voordele van de federale Staat, de Vlaamse, Frans en Duitstalige Gemeenschap en het Vlaamse en Waalse Gewest, tot gevolg heeft dat de erflater ervan wordt afgebracht een legaat te verlenen ten voordele van een van die andere vergelijkbare deelgebieden; zulks doet afbreuk aan het vrij verkeer van kapitaal tussen de verschillende deelgebieden die de Belgische Staat vormen.

Daarbij komt nog dat de betreffende rechtsregel een fiscale maatregel is die overeenkomstig artikel 172 van de Grondwet geen aanleiding mag geven tot discriminatie.

Ten aanzien van het door artikel 55 van het Wetboek der Successierechten nagestreefde doel is het de Raad van State evenwel niet duidelijk hoe zou kunnen worden gerechtvaardigd dat een vermogen waarop successierechten worden geheven in het Brussels

² Grondwettelijk Hof, arrest nr. 107/2005 van 22 juni 2005, B.8.1; over de belangrijkheid van de beginselen van de economische en monetaire unie die het vrij verkeer tussen de deelgebieden van de Staat impliceren, zie ook het opmerkelijke arrest nr. 47 van 25 februari 1988 waarin fiscale belemmering tussen staten wordt veroordeeld.

³ Zie in die zin bijvoorbeeld advies 44.687/2/V, op 24 juli 2008 door de Raad van State verstrekt over een voorontwerp van decreet van het Waals Gewest dat ontstaan heeft gegeven aan het decreet van 22 april 2010 houdende het statuut van de reisbureaus.

Hoofdstedelijk Gewest vrijgesteld wordt van successierechten voor legaten ten voordele van de openbare instellingen vermeld in artikel 55 en niet voor legaten ten voordele van andere vergelijkbare openbare instellingen ⁴.

Er dient bijgevolg eveneens te worden voorzien in een vrijstelling van successierechten voor legaten aan de federale Staat, de Franse, Vlaamse en Duitstalige Gemeenschap en het Vlaams en Waals Gewest, alsmede aan de openbare instellingen die ressorteren onder die publiekrechtelijke rechtspersonen ^{5 6}.

Aangezien artikel 59, 1°, tweede lid, van het Wetboek der Successierechten thans voorziet in een verlaagd tarief van 6,60 % voor legaten aan de Vlaamse, Franse en Duitstalige Gemeenschap, aan de openbare instellingen ervan en aan de wetenschappelijk en culturele instellingen van de Staat bedoeld in artikel 6bis, § 2, 4°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, moet ook die bepaling worden opgeheven.

Artikel 3

Dit artikel levert niet de moeilijkheden op die gerezen zijn bij het onderzoek van artikel 2.

Aangezien de toepassing naar analogie waarin het ontworpen artikel 60 van het Wetboek der Successierechten voorziet, betrekking heeft op “gelijkaardige rechtspersonen die opgericht zijn volgens en onderworpen zijn aan de wetgeving van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte, en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Europese Economische Ruimte hebben”, maakt dit artikel het mogelijk soortgelijke rechtspersonen die elders in België gevestigd zijn en die welke

⁴ Zie in die zin – *mutatis mutandis*- arrest nr. 128/98 van 9 december 1998 van het Arbitragehof, waarin wordt beschikt dat een verlaagd belastingtarief waarin een decreet van het Vlaams Gewest voorziet ten voordele van de openbare instellingen “van het Vlaams Gewest” het beginsel van gelijkheid voor de belastingwet schendt (zie inzonderheid overweging B.16.6.)

⁵ Bij ontstentenis daarvan zou men zich gesteld zien voor de paradoxale situatie waarin een legaat dat wordt verleend door een persoon die in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gedomicilieerd is ten voordele van een deelentiteit van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte dan België, zou geschieden met vrijstelling van successierechten, terwijl op een legaat dat in dezelfde omstandigheden ten voordele van een deelentiteit van het Koninkrijk België verleend wordt, successierechten zouden worden geheven.

⁶ Artikel 89 van het decreet van 18 december 2009 van het Vlaams Gewest houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2010 heeft artikel 55 van het Wetboek der Successierechten, dat van toepassing is in het Vlaams Gewest, aangevuld met een lid dat identiek is aan het lid dat bij het voorontwerp van ordonnantie zou worden ingevoegd in artikel 55 van het Wetboek der Successierechten dat van toepassing is in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. In advies 47.354/1-3 -3, op 29 oktober 2009 door de afdeling Wetgeving van de Raad van State verstrekt, is geen uitspraak gedaan over de bepaling die artikel 89 van het voormelde decreet is geworden, aangezien de afdeling Wetgeving heeft geoordeeld dat de adviesaanvraag niet ontvankelijk was wat die bepaling betrof omdat de spoedeisendheid niet was aangetoond.

uitdrukkelijk worden vermeld in artikel 59 van het Wetboek der Successierechten gelijk te behandelen.

Dit zou niet het geval zijn geweest indien er, zoals in artikel 2 van het voorontwerp, sprake was geweest van rechtspersonen opgericht volgens en onderworpen aan de wetgeving van een “andere” lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

De commentaar bij het artikel die handelt over de rechtspersonen opgericht volgens en onderworpen aan de wetgeving van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte, levert daarentegen *mutatis mutandis* dezelfde moeilijkheden op als die welke hierboven in verband met artikel 2 ter sprake zijn gebracht.

De commentaar bij het artikel moet worden aangepast om de strekking weer te geven van het dispositief, dat geen bezwaar oplevert.

Artikel 4

Het is de Raad van State niet duidelijk om welke reden zou worden afgeweken van de regel luidens welke ordonnanties in werking treden tien dagen na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad, zodat elkeen kan beschikken over een dienstige termijn om kennis te nemen van een nieuwe rechtsregel en zijn gedrag ernaar kan regelen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	P. LIÉNARDY,	kamervoorzitter,
	J. JAUMOTTE,	staatsraden,
de Dames	M. BAGUET,	
	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de Heer P. RONVAUX, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de Heer P.VANDERNOOT, staatsraad.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

B. VIGNERON

P. LIÉNARDY