



CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 59.955/4
du 26 septembre 2016

sur

un avant-projet d'ordonnance
de la Région de
Bruxelles-Capitale 'portant la
deuxième partie de la réforme
fiscale'

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 59.955/4
van 26 september 2016

over

een voorontwerp van
ordonnantie van Brussels
Hoofdstedelijk Gewest
'houdende het tweede deel van
de fiscale hervorming'

Le 27 juillet 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget, des Relations extérieures et de la Coopération au développement à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé jusqu'au 12 septembre 2016 ^(*), sur un avant-projet d'ordonnance 'portant la deuxième partie de la réforme fiscale'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 26 septembre 2016. La chambre était composée de Pierre LIÉNARDY, président de chambre, Martine BAGUET et Bernard BLERO, conseillers d'État, Christian BEHRENDT et Marianne DONY, assesseurs, et Colette GIGOT, greffier.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Martine BAGUET.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 26 septembre 2016.

^(*) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois coordonnées sur le Conseil d'État qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

*

Op 27 juli 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, bevoegd voor Financiën, Begroting, Externe Betrekkingen en Ontwikkelingssamenwerking verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 12 september 2016 ^(*), een advies te verstrekken over een voorontwerp van ordonnantie 'houdende het tweede deel van de fiscale hervorming'.

Het voorontwerp is door de vierde kamer onderzocht op 26 september 2016. De kamer was samengesteld uit Pierre LIÉNARDY, kamervoorzitter, Martine BAGUET en Bernard BLERO, staatsraden, Christian BEHRENDT en Marianne DONY, assessoren, en Colette GIGOT, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Martine BAGUET.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 26 september 2016.

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, 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 suivantes.

FORMALITÉS PRÉALABLES

Selon une jurisprudence constante¹, la notion d'aide d'État se définit comme visant toute intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État qui accorde un avantage sélectif à son bénéficiaire et est susceptible d'affecter les échanges entre les États membres et de fausser ou menacer de fausser la concurrence. Le régime applicable aux droits de succession frappant la transmission des entreprises familiales et des sociétés familiales constitue incontestablement un avantage financé par des ressources d'État puisqu'il se traduit par une réduction des droits de succession au bénéfice de ces entreprises et sociétés et implique une diminution des recettes fiscales².

La section de législation n'est pas en mesure de se prononcer sur le caractère sélectif de l'avantage ainsi accordé pas plus que sur le fait qu'il soit susceptible d'affecter les échanges entre États membres et de fausser ou menacer de fausser la concurrence. L'avant-projet peut cependant être considéré comme un projet tendant à instituer ou à modifier une aide qui, en vertu de l'article 108, paragraphe 3, TFUE et de l'article 2 du règlement (UE) n° 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 'portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne', doit être notifiée en temps utile à la Commission européenne.

Il appartient à l'auteur de l'avant-projet de veiller au bon accomplissement de cette formalité.

¹ Voir notamment, en dernier lieu, CJUE, 16 avril 2015, C-690/13, *Trapeza Eurobank Ergasias*, ECLI:EU:C:2015:235, point 17 ; 4 juin 2015, C-15/14 P, *Commission c. MOL*, ECLI:EU:C:2015:362, point 47 ; 16 juillet 2015, C-39/14, *BVVG*, ECLI:EU:C:2015:470, point 24 ; Trib., 15 janvier 2015, *France c. Commission*, point 30 ; 2 juillet 2015, T-425/04 RENV et T-444/04 RENV, *France c. Commission*, ECLI:EU:T:2015:450, point 187.

² Trib., 1^{er} juillet 2010, T-335/08, *BNP Paribas et BNL c. Commission* ; CJUE, 8 septembre 2011, C-78/08, C-79/08, et C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550 ; CJUE, 18 juillet 2013, C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525 ; CJUE, 9 octobre 2014, C-522/13, *Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

DISPOSITIF

Article 4

Dans le texte français de l'article 50, § 1^{er}, alinéa 4, en projet, l'expression « présomption réfutable » doit être remplacée par l'expression « présomption réfragable » comme à l'article 55*bis* en vigueur, dans un souci de cohérence et de sécurité juridique.

Article 7

Au 9°, la phrase se lirait de manière plus harmonieuse si les mots à insérer en remplacement à l'alinéa 9 étaient « ou son partenaire » plutôt que « son partenaire ».

Par ailleurs, il subsiste dans l'article 55*bis* du Code des droits de succession, tel que modifié par l'avant-projet, des occurrences dans lesquelles il est encore question d'époux, de cohabitant ou de personnes qui cohabitent.

L'auteur de l'avant-projet s'assurera qu'il ne s'agit pas d'un oubli.

Articles 9 à 12

1. Comme l'explique le commentaire relatif aux articles concernés de l'avant-projet, les dispositions à l'examen se donnent pour objet de « modifier profondément » les règles relatives au régime applicable aux droits de succession frappant la transmission des entreprises « familiales et des sociétés familiales ». L'objectif poursuivi est de contribuer à la « continuité » de ces entreprises et sociétés. La réforme porte tant sur les droits de succession que sur les droits de donation, ces derniers faisant l'objet de règles d'inspiration similaire à l'article 20 de l'avant-projet (article 140*bis* à *septies*, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe où il est prévu que la donation d'une entreprise ou société familiale est exonérée des droits de donation selon un régime similaire à celui qui s'applique pour l'octroi du taux réduit en matière de droits de succession).

En vertu du droit actuellement en vigueur, la transmission pour cause de mort de la valeur nette de la part d'un défunt dans une petite ou moyenne entreprise bénéficie d'un régime plus favorable puisque, conformément à l'article 60*bis* du Code des droits de succession, et si ses conditions d'application sont remplies, ce n'est pas le tarif général des droits de succession³ mais un taux de 3 % qui frappe ces transmissions.

³ Le droit commun normalement applicable pour la détermination des droits de succession sur le patrimoine délaissé par un défunt est actuellement constitué par le tarif général des droits de succession prévu aux articles 48 et 48² du Code des droits de succession : quatre tarifs existent selon que la succession opère en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants (tarif I), entre frères et sœurs (tarif II), entre oncles ou tantes et neveux ou nièces (tarif III) ou entre toutes autres personnes (tarif IV). Les droits sont dus par tranches et les taux s'échelonnent de 3 % à 30 % dans le tarif I, de 20 à 65 % dans le tarif II, de 35 à 70 % dans le tarif III et de 40 à 80 % dans le tarif IV.

2. Lorsque le régime actuellement en vigueur a été introduit dans le Code des droits de succession, la section de législation s'est interrogée sur la question de savoir si un tel régime était compatible avec l'article 172 de la Constitution qui interdit d'établir des privilèges en matière d'impôts.

Dans l'avis 27.426/2 qu'elle a donné le 3 avril 1998 sur un avant-projet devenu l'ordonnance du 29 octobre 1998 'instaurant un tarif réduit pour les droits de succession en cas de transmission de petites ou moyennes entreprises'⁴, elle a de ce point de vue formulé l'observation suivante :

« 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 justifiables⁵ ».

Cette observation reste entièrement d'actualité.

3.1. D'abord, il convient de noter que la réduction des taux qui actuellement ne bénéficie qu'à la transmission d'entreprises qui ont la qualité de PME est étendue à la transmission de toutes les entreprises ou sociétés sans aucune distinction. Pour bénéficier du régime en projet, il suffira d'être en présence ou bien d'actifs investis à titre professionnel dans une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou dans une profession libérale exercée personnellement par le défunt – l'entreprise familiale au sens de l'avant-projet vise donc en résumé le défunt ou le donateur qui exerce ou exerçait son activité professionnelle telle que visée ci-avant en qualité de personne physique pour l'application des impôts sur les revenus – ou bien d'actions d'une société détenue de manière prépondérante par le défunt ou son entourage familial et ayant pour objet l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une profession libérale (la société familiale au sens de l'avant-projet).

Dans l'avis 37.741/2 donné le 16 novembre 2004 sur un avant-projet de décret-programme 'de relance économique et de simplification administrative'⁶, la section de législation a formulé l'observation suivante :

« En ce qui concerne les PME, ce régime se justifie par la recommandation de la Commission européenne du 7 décembre 1994 n° 94/1069/CE sur la transmission de petites et moyennes entreprises⁷ qui a invité les États membres à prendre les mesures

⁴ *Doc. parl.*, Parl. Rég. Brux.-Cap., 1997-1998, n° A-255/1.

⁵ *Note de bas de page 1 de la page 5 l'avis cité* : 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 [...] ».

⁶ *Doc. parl.*, Parl. wall., 2004-2005, n° 74/1, pp. 71-103.

⁷ *Note de bas de page 14 de l'avis cité* : Journal Officiel, L385 du 31/12/1994.

nécessaires pour faciliter la transmission des PME dans le but d'assurer la survie des entreprises et le maintien des emplois qui y sont attachés, notamment en évitant que l'imposition de la succession ou de la donation ne mette en péril la survie de l'entreprise (article 1^{er}).

Les entreprises qui ne présentent pas le caractère de PME au sens défini par l'article 60bis, § 1^{er}bis en projet sont très généralement organisées sous forme de société anonyme et le décès de l'actionnaire de contrôle ne met normalement pas en péril la survie de l'entreprise et l'emploi : les héritiers auront normalement la possibilité de vendre la participation de leur auteur et le prix de vente leur permettra de payer les droits de succession au tarif de droit commun. La seule justification d'un tarif de faveur en pareille hypothèse est de permettre aux héritiers de garder le contrôle qu'exerçait le défunt sur la société.

À défaut de pouvoir se justifier par l'intérêt social qui s'attache à la survie de l'entreprise et au maintien de l'emploi, l'application d'un tarif de 3 % à la transmission d'une participation de contrôle dans une société ne répondant pas au caractère de PME apparaît comme un privilège contraire au principe constitutionnel d'égalité⁸ ».

3.2. Ensuite, l'avant-projet n'exige plus, comme c'est le cas actuellement⁹, que le nombre de travailleurs salariés dans l'entreprise, exprimé en unité temps plein, soit maintenu au moins à 75 % d'année en année durant la durée requise pour bénéficier du régime de faveur. Ce faisant, la justification économique du régime fiscal favorable perd grandement de sa consistance et ne peut plus être liée au maintien de l'emploi dans son acception usuelle : s'il est indifférent pour le législateur que l'emploi soit maintenu après le transfert de propriété pour cause de mort des entreprises ou sociétés familiales au sens de l'avant-projet, la section de législation s'interroge en effet d'autant plus sur les raisons qui poussent à permettre que ce transfert se réalise à un taux très avantageux par rapport au droit commun.

Sous l'angle du principe d'égalité, l'auteur de l'avant-projet doit d'ailleurs expliquer pourquoi un régime de taux réduit des droits de succession, qui a été conçu à l'origine pour éviter les conséquences sociales et économiques liées au démantèlement d'une entreprise à la mort de son patron ou de son principal actionnaire, est aussi appliqué aux commerçants, artisans, agriculteurs et titulaires de professions libérales qui exercent personnellement leurs activités et n'occupent parfois pas de personnel dans les liens d'un contrat de travail alors même que la succession qui s'ouvre au décès de ceux-ci ne soulève pas nécessairement les mêmes problèmes économiques et sociaux.

3.3. Enfin, alors même que la justification avancée de manière centrale par l'exposé des motifs de l'avant-projet pour fonder l'avantage fiscal consiste dans le souci de favoriser la « continuité des entreprises », l'avant-projet réduit de cinq à trois ans la durée pendant laquelle « l'activité » – non autrement définie¹⁰ – de l'entreprise familiale ou de la société familiale doit

⁸ Note de bas de page 15 de l'avis cité : Il est à noter que suivant le texte applicable en Région bruxelloise, le tarif exceptionnel de 3 % ne s'applique qu'à la transmission des PME. Le texte applicable en Région flamande ne se limite pas, il est vrai, aux PME mais, en ce qui concerne les sociétés, se limite aux participations dans des sociétés de famille.

⁹ Voir l'article 60bis, § 5, 2°, du Code des droits de succession dans sa version actuellement applicable.

¹⁰ À l'exception de l'article 60bis, § 2, alinéa 3, en projet, excluant du bénéfice de la mesure le transfert de sociétés « qui n'ont pas d'activité économique réelle » telle que définie par l'avant-projet et de l'article 60bis/1, § 2, 3°, en

être poursuivie après le décès du *de cujus*. Sans autre explication, il paraît difficile d'admettre qu'une continuité assurée sur trois ans d'une activité non autrement définie, et qui ne s'accompagne même pas nécessairement d'un volume d'emploi qui y serait lié, contrebalance sous l'angle de l'égalité l'importance de l'avantage fiscal consenti.

4. La section de législation conclut de ce qui précède que l'exposé des motifs n'apporte pas de réponse à la question de savoir si les différences de traitement qui sont induites par l'avant-projet sont justifiables au regard de l'intérêt général.

En tout état de cause, il appartiendra le cas échéant à la Cour constitutionnelle de répondre aux diverses questions d'égalité qu'appelle la réduction des taux des droits de succession sur la transmission des entreprises et sociétés familiales.

Enfin, l'avant-projet ne contient aucun mécanisme destiné à éviter que l'entreprise familiale ou la société familiale qui est transférée en bénéficiant des taux réduits ne se voie dotée *in articulo mortis* de fonds affectés à l'activité professionnelle dans le but de faire échapper ces fonds aux droits de succession perçus selon le tarif général de droit commun.

L'auteur de l'avant-projet réexaminera celui-ci à la lumière de cette observation.

Article 9

Au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, il convient d'ajouter les mots « de la nue-propriété » dans la version néerlandaise.

La même observation vaut pour l'article 140bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Article 10

Il y a lieu de constater à l'article 60bis/1, § 1^{er}, 1^o, en projet, que l'hypothèse envisagée porte sur « l'entreprise familiale » et non sur la « société familiale » comme le mentionne la disposition examinée, dans le texte français.

Article 11

1. Au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, compte tenu de ce que le service de l'impôt concerné est toujours assuré par l'autorité fédérale en application de l'article 5, §§ 3 et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', il va de soi, comme la section de législation l'a déjà observé par le passé, que la communication effectuée par le fonctionnaire désigné par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne peut avoir une portée décisive pour le receveur compétent. C'est à ce dernier que revient la décision

projet, qui interdit les diminutions de capital par des allocations ou remboursement pendant trois ans à compter de la date du décès.

de déterminer si le tarif réduit doit être maintenu ou non puisque trancher cette question relève de la matière du service de l'impôt.

2. Le paragraphe 2, alinéa 1^{er}, en projet doit être omis car la Région de Bruxelles-Capitale n'est pas compétente pour déterminer une règle de procédure administrative liée à un impôt dont elle n'assure pas encore le service.

La Région de Bruxelles-Capitale est par contre bien compétente pour la matière réglée aux alinéas 2 et 3 du même paragraphe mais l'alinéa 2 doit être réécrit compte tenu de l'observation formulée sur l'alinéa 1^{er}.

Article 12

Comme expliqué dans l'observation 1 sous l'article 11, si la Région de Bruxelles-Capitale est bien compétente pour déterminer qu'une attestation délivrée par la Région de Bruxelles-Capitale doit être jointe au dossier pour bénéficier du tarif réduit ¹¹, l'existence de cette attestation ne peut lier le receveur compétent dans la décision qu'il prendra relativement à l'application de ce tarif réduit.

Compte tenu de ces règles, le paragraphe 2 en projet devrait être réécrit à l'image du paragraphe 1^{er} et le paragraphe 3 devrait être adapté en conséquence pour ne pas donner l'impression au contribuable que, en ce qui concerne la procédure administrative liée au service de l'impôt concerné, l'interlocuteur du contribuable serait les services du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale plutôt que le receveur compétent.

Article 16

Cet article, qui modalise l'entrée en vigueur de certaines dispositions de l'avant-projet, n'a pas sa place dans le corps du texte. Il doit être déplacé dans le chapitre 12 de l'avant-projet consacré à l'entrée en vigueur, en veillant à identifier exactement les dispositions concernées.

¹¹ En ce sens, C.C., 9 décembre 1998, n° 128/98, qui considère que l'indication des renseignements que le redevable doit fournir lorsqu'il souhaite bénéficier du tarif réduit relève de la compétence des régions (cons. B.8.4).

Article 17

Il est renvoyé à l'observation sous l'article 16 pour ce qui concerne la disposition autonome de l'article 17 réglant l'applicabilité de l'article 133, alinéa 2, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Article 18

Dans la phrase introductive, les mots « tel qu'il est applicable en Région de Bruxelles-Capitale » doivent être omis car ils vont de soi.

Article 19

Il est renvoyé aux observations sous les articles 16 et 17 avec cette différence qu'ici l'auteur de l'avant-projet doit en outre être en mesure de démontrer que la règle d'applicabilité autonome que le texte instaure est conciliable avec le principe général de la non-rétroactivité des lois.

Article 20

1. Dans la mesure où l'article examiné transpose aux droits de donation les règles que l'avant-projet prévoit pour le traitement fiscal du transfert des entreprises et sociétés familiales en ce qui concerne les droits de succession, il est renvoyé *mutatis mutandis* aux observations qui précèdent, formulées sous les articles 9 à 12 de l'avant-projet.

2. À l'article 140*quater*, alinéa 1^{er}, 2^o, troisième tiret, 2^o, la section de législation s'interroge sur la portée réelle de la disposition étant donné notamment que les actions ne sont pas nécessairement nominatives.

Article 29

L'article examiné devrait être omis et son contenu déplacé dans le commentaire de l'article 28 de l'avant-projet.

Article 30

Dans la phrase liminaire, il y a lieu de préciser où cette disposition doit être insérée.

Article 34

Dans la version française, dans la phrase liminaire, le mot « injecté » doit être remplacé par le mot « inséré ».

Article 38

Dans le texte en projet, il faut écrire « prime visée à l'article 36 » et non « prime visée à l'article 3 ».

Article 42

Il résulte de l'ensemble de l'avant-projet que cette disposition doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2017. Il y a lieu de rédiger la disposition en ce sens.

Article 46

Il faut écrire « L'article 34 » plutôt que « Le deuxième article du chapitre 10 ».

Article 47

Cet article doit être omis.

OBSERVATION FINALE DE LÉGISTIQUE

D'une manière générale, le texte de l'avant-projet laisse à désirer. Il y a lieu de le revoir tant sur le plan grammatical que légistique, de même que la concordance entre les deux versions. Il est renvoyé au Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires¹².

*

¹² *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, www.raadvst-consetat.be, onglet « Technique législative ».

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, 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.

VOORAFGAANDE VORMVEREISTEN

Volgens een vaste rechtspraak¹ laat het begrip staatssteun zich definiëren als elke maatregel die van de Staat uitgaat of met staatsmiddelen bekostigd is, waarbij aan de begunstigde ervan een selectief voordeel wordt verschaft en dat het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden en dat de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen. De regeling die geldt voor de successierechten die geheven worden op de overgang van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen vormt ontegensprekelijk een voordeel dat met staatsmiddelen bekostigd wordt, aangezien het leidt tot een verlaging van de successierechten ten gunste van die ondernemingen en vennootschappen en een vermindering van de fiscale ontvangsten impliceert.²

De afdeling Wetgeving kan zich niet uitspreken over de vraag of het aldus verschaft voordeel selectief van aard is, noch over de vraag of die maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen. Het voorontwerp kan evenwel beschouwd worden als een ontwerp dat strekt tot het invoeren of wijzigen van een steunmaatregel, welke krachtens artikel 108, lid 3, VWEU en artikel 2 van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 ‘tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie’ tijdig bij de Europese Commissie moet worden aangemeld.

De steller van het voorontwerp behoort erop toe te zien dat dit vormvereiste naar behoren wordt vervuld.

¹ Zie inzonderheid recentelijk HvJ 16 april 2015, C-690/13, *Trapeza Eurobank Ergasias*, ECLI:EU:C:2015:235, punt 17; 4 juni 2015, C-15/14 P, *Commissie v. MOL*, ECLI:EU:C:2015:362, punt 47; 16 juli 2015, C-39/14, *BVVG*, ECLI:EU:C:2015:470, punt 24; Gerecht 15 januari 2015, *Frankrijk v. Commissie*, punt 30; 2 juli 2015, T-425/04 RENV en T-444/04 RENV, *Frankrijk v. Commissie*, ECLI:EU:T:2015:450, punt 187.

² Gerecht 1 juli 2010, T-335/08, *BNP Paribas en BNL v. Commissie*; HvJ 8 september 2011, C-78/08, C-79/08, en C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550; HvJ 18 juli 2013, C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525; HvJ 9 oktober 2014, C-522/13, *Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

DISPOSITIEF

Artikel 4

In de Franse tekst van het ontworpen artikel 50, § 1, vierde lid, dient met het oog op de onderlinge samenhang en de rechtszekerheid de uitdrukking “*présomption réfutable*” vervangen te worden door de uitdrukking “*présomption réfragable*”, zoals in het geldende artikel 55*bis*.

Artikel 7

Wat de bepaling onder 9° betreft, zou de zin vlotter leesbaar zijn indien in het negende lid de woorden “, zijn echtgenoot of samenwonende,” vervangen zouden worden door de woorden “of zijn partner” en niet door de woorden “zijn partner”.

Overigens blijven er in artikel 55*bis* van het Wetboek der successierechten, zoals dat artikel bij het voorontwerp gewijzigd wordt, plaatsen waar nog sprake is van echtgenoot, van samenwonende of van personen die samenwonen.

De steller van het voorontwerp dient zich ervan te vergewissen of het niet gaat om een nalatigheid.

Artikelen 9 tot 12

1. Zoals uitgelegd wordt in de commentaar bij de artikelen in kwestie van het voorontwerp, strekken de voorliggende bepalingen ertoe de regels die deel uitmaken van de huidige regeling van de successierechten die geheven worden op de overgang van “familiale ondernemingen en familiale vennootschappen” “grondig aan te passen”. Het doel bestaat erin bij te dragen tot de “continuïteit” van die ondernemingen en vennootschappen. De hervorming heeft betrekking zowel op de successierechten als op de schenkingsrechten, voor welke laatstgenoemde rechten regels van soortgelijke aard uitgevaardigd worden bij artikel 20 van het voorontwerp (ontworpen artikelen 140*bis* tot 140*septies*, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, waarin bepaald wordt dat de schenking van een familiale onderneming of een familiale vennootschap van het schenkingsrecht vrijgesteld is volgens een regeling die lijkt op die welke geldt voor de toekenning van het verlaagd tarief inzake successierechten).

Krachtens het thans geldende recht geniet de overgang wegens overlijden van de nettowaarde van het aandeel van de erflater in een kleine of middelgrote onderneming een voordeliger regeling, aangezien overeenkomstig artikel 60*bis* van het Wetboek der successierechten en indien de voorwaarden voor de toepassing van die bepaling vervuld zijn, op

die overgangen niet het algemeen tarief van de successierechten³ wordt geheven maar een tarief van 3 %.

2. Toen de thans geldende regeling in het Wetboek der successierechten ingevoerd is, heeft de afdeling Wetgeving zich gebogen over de vraag of een dergelijke regeling wel bestaanbaar is met artikel 172 van de Grondwet naar luid waarvan inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd.

In advies 27.426/2, dat de afdeling Wetgeving op 3 april 1998 gegeven heeft over een voorontwerp dat geleid heeft tot de ordonnantie van 29 oktober 1998 'houdende invoering van een verlaagd tarief van successierechten in geval van overdracht van kleine en middelgrote ondernemingen'⁴, heeft ze in dit verband de volgende opmerking gemaakt:

“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 zijn⁵”.

Deze opmerking geldt nog steeds.

3.1. In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat de verlaging van de tarieven, die thans alleen geldt voor de overgang van ondernemingen die de hoedanigheid van KMO bezitten, uitgebreid wordt tot alle ondernemingen of vennootschappen zonder enig onderscheid. Om onder de ontworpen regeling te vallen, zal het voldoende zijn dat het gaat ofwel om activa die de erflater beroepsmatig geïnvesteerd heeft in een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwbedrijf of een vrij beroep dat door hem persoonlijk uitgeoefend werd – met familiale onderneming in de zin van het voorontwerp wordt kortom dan ook bedoeld op de erflater of de schenker die zijn beroepsactiviteit zoals hierboven beschreven uitoefent of uitoefende als natuurlijke persoon voor de toepassing van de inkomstenbelastingen – ofwel om activa van een vennootschap die grotendeels in het bezit was van de erflater of zijn familiale omgeving en die de

³ Het gemeen recht dat normaliter van toepassing is bij het bepalen van de successierechten die geheven moeten worden op het vermogen dat door de erflater wordt nagelaten, wordt thans gevormd door het algemeen tarief van de successierechten bepaald in de artikelen 48 en 48² van het Wetboek der successierechten: er zijn vier tarieven naar gelang de successie geschiedt in rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen samenwonenden (tarief I), tussen broers en zussen (tarief II), tussen ooms of tantes en neven of nichten (tarief III) of tussen alle andere personen (tarief IV). De rechten zijn verschuldigd per schijf en de tarieven schommelen tussen 3 % en 30 % voor tarief I, tussen 20 en 65 % voor tarief II, tussen 35 en 70 % voor tarief III en tussen 40 en 80 % voor tarief IV.

⁴ *Parl.St.* Br.Parl. 1997-98, nr. A-255/1.

⁵ *Voetnoot 5 op bladzijde 12 van het geciteerd advies*: Het bepalen van het doel van de successierechten zou ook bijdragen tot de toetsing van de grondwettigheid van het ontwerp. Voor Maurice Duverger ressembleren 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. [...]”.

uitoefening van een nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwactiviteit, of van een vrij beroep tot doel heeft (de familiale vennootschap in de zin van het voorontwerp).

In advies 37.741/2, dat de afdeling Wetgeving op 16 november 2004 gegeven heeft over een voorontwerp dat geleid heeft tot het Waals programmadecreet van 3 februari 2005 'betreffende de economische heropleving en de administratieve vereenvoudiging',⁶ heeft ze de volgende opmerking gemaakt:

“En ce qui concerne les PME, ce régime se justifie par la recommandation de la Commission européenne du 7 décembre 1994 n° 94/1069/CE sur la transmission de petites et moyennes entreprises⁷ qui a invité les États membres à prendre les mesures nécessaires pour faciliter la transmission des PME dans le but d'assurer la survie des entreprises et le maintien des emplois qui y sont attachés, notamment en évitant que l'imposition de la succession ou de la donation ne mette en péril la survie de l'entreprise (article 1^{er}).

Les entreprises qui ne présentent pas le caractère de PME au sens défini par l'article 60bis, § 1^{er}bis en projet sont très généralement organisées sous forme de société anonyme et le décès de l'actionnaire de contrôle ne met normalement pas en péril la survie de l'entreprise et l'emploi : les héritiers auront normalement la possibilité de vendre la participation de leur auteur et le prix de vente leur permettra de payer les droits de succession au tarif de droit commun. La seule justification d'un tarif de faveur en pareille hypothèse est de permettre aux héritiers de garder le contrôle qu'exerçait le défunt sur la société.

À défaut de pouvoir se justifier par l'intérêt social qui s'attache à la survie de l'entreprise et au maintien de l'emploi, l'application d'un tarif de 3 % à la transmission d'une participation de contrôle dans une société ne répondant pas au caractère de PME apparaît comme un privilège contraire au principe constitutionnel d'égalité⁸.”

3.2. Voorts is, anders dan nu het geval is,⁹ volgens het voorontwerp niet langer vereist dat het aantal werknemers tewerkgesteld in de onderneming, uitgedrukt in voltijdse eenheden, jaar na jaar voor minstens 75 % behouden blijft gedurende de tijd die nodig is om die voordelige regeling te kunnen genieten. Aldus boet de economische verantwoording voor deze voordelige fiscale regeling enorm aan consistentie in en kan ze niet meer gerelateerd worden aan het behoud van de werkgelegenheid in de gangbare betekenis van die uitdrukking: als het voor de ordonnantiegever niets uitmaakt of de werkgelegenheid wel behouden blijft nadat de eigendom van familiale ondernemingen of van familiale vennootschappen in de zin van het voorontwerp overgegaan is wegens overlijden, vraagt de afdeling Wetgeving zich immers des te meer af welke redenen hem ertoe brengen toe te staan dat die overgang geschiedt tegen een tarief dat zeer voordelig is ten opzichte van het gemeen recht.

⁶ Parl.St. W.Parl. 2004-05, nr. 74/1, 71-103.

⁷ Voetnoot 14 van het geciteerd advies: Journal Officiel, L385 du 31/12/1994.

⁸ Voetnoot 15 van het geciteerd advies: Il est à noter que suivant le texte applicable en Région bruxelloise, le tarif exceptionnel de 3 % ne s'applique qu'à la transmission des PME. Le texte applicable en Région flamande ne se limite pas, il est vrai, aux PME mais, en ce qui concerne les sociétés, se limite aux participations dans des sociétés de famille.

⁹ Zie artikel 60bis, § 5, 2°, van het Wetboek der successierechten in de thans geldende versie ervan.

In het licht van het gelijkheidsbeginsel moet de steller van het voorontwerp overigens uitleggen waarom een regeling die voorziet in een verlaagd tarief van successierechten en die oorspronkelijk opgezet was ter voorkoming van de sociale en economische gevolgen die verbonden zijn aan de ontmanteling van een onderneming bij het overlijden van de baas of de hoofdaandeelhouder ervan, ook wordt toegepast op handelaars, ambachtslieden, landbouwers en beoefenaars van een vrij beroep die hun activiteit persoonlijk uitoefenen terwijl dezen vaak geen werknemers in dienst hebben, zodat de nalatenschap die openvalt bij hun overlijden niet noodzakelijk dezelfde economische en sociale problemen doet rijzen.

3.3. Hoewel de centrale reden die in de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt opgegeven ter verantwoording van het fiscaal voordeel het streven is om de “continuïteit van de ondernemingen” te bevorderen, voorziet het voorontwerp ten slotte in een vermindering van vijf tot drie jaar van de tijd gedurende welke de – niet nader bepaalde¹⁰ – “activiteit” van de familiale onderneming of van de familiale vennootschap moet worden voortgezet na het overlijden van de *de cujus*. Zonder nadere uitleg lijkt moeilijk aanvaard te kunnen worden dat een voortzetting gedurende drie jaar van een niet nader bepaalde activiteit, die niet noodzakelijk gepaard gaat met een daaraan verbonden volume aan werkgelegenheid, in het licht van het gelijkheidsbeginsel het tegenwicht vormt voor het ruime fiscaal voordeel dat toegekend wordt.

4. Uit wat voorafgaat, leidt de afdeling Wetgeving af dat de memorie van toelichting geen antwoord biedt op de vraag of de verschillende behandelingen waartoe het voorontwerp leidt in het licht van het algemeen belang verantwoord kunnen worden.

Hoe dan ook zal het Grondwettelijk Hof in voorkomend geval moeten antwoorden op de onderscheiden vragen inzake de gelijkheid die opgeworpen worden door de verlaging van het tarief van de successierechten voor de overgang van familiale ondernemingen en familiale vennootschappen.

Ten slotte voorziet het voorontwerp in geen enkel mechanisme om te voorkomen dat aan de familiale onderneming of de familiale vennootschap die aan verlaagde tarieven overgaat *in articulo mortis* voor de beroepsactiviteit bestemde gelden worden toegewezen met de bedoeling die gelden te onttrekken aan de successierechten die volgens het gemeenrechtelijk algemeen tarief worden geheven.

De steller van de tekst dient het voorontwerp in het licht van deze opmerking opnieuw te onderzoeken.

¹⁰ Met uitzondering van het ontworpen artikel 60bis, § 2, derde lid, waarin bepaald wordt dat de maatregel niet geldt voor de overgang van vennootschappen “die geen reële economische activiteit hebben” volgens de definitie die daarvan in het voorontwerp wordt gegeven, en van het ontworpen artikel 60bis/1, § 2, 3°, naar luid waarvan het verboden is om gedurende drie jaar vanaf de datum van het overlijden het kapitaal te verlagen door uitkeringen of terugbetalingen.

Artikel 9

In de Nederlandse tekst van paragraaf 1, eerste lid, 1°, dienen de woorden “de naakte eigendom of” te worden ingevoegd tussen de woorden “de volle eigendom,” en “het vruchtgebruik”.

Dezelfde opmerking geldt voor het ontworpen artikel 140bis, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten.

Artikel 10

Er dient te worden vastgesteld dat het geval dat besproken wordt in het ontworpen artikel 60bis/1, § 1, 1°, dat is van de “familiale onderneming” en niet dat van de “familiale vennootschap”, zoals verkeerdelijk vermeld wordt in de Franse tekst.

Artikel 11

1. Gelet op het feit dat voor de dienst van de belasting in kwestie krachtens artikel 5, §§ 3 en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ nog steeds gezorgd wordt door de federale overheid, spreekt het, zoals de afdeling Wetgeving in het verleden al opgemerkt heeft, wat de ontworpen paragraaf 1, eerste lid, betreft, vanzelf dat de mededeling die de door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering aangewezen ambtenaar aan de bevoegde ontvanger richt voor hem geen beslissing mag inhouden. Hem komt de bevoegdheid toe te beslissen of het verlaagd tarief al dan niet behouden moet blijven, aangezien die kwestie onder de dienst van de belasting valt.

2. De ontworpen paragraaf 2, eerste lid, dient te vervallen, aangezien het Brussels Hoofdstedelijk Gewest niet bevoegd is om te beslissen over een administratieve procedureregeling die verband houdt met een belasting voor de dienst waarvan het Gewest nog niet zorgt.

Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is daarentegen wel bevoegd voor de aangelegenheid die geregeld wordt in het tweede en het derde lid van dezelfde paragraaf, maar het tweede lid moet worden herschreven gelet op de opmerking die over het eerste lid is gemaakt.

Artikel 12

Zoals uitgelegd is in opmerking 1 die over artikel 11 gemaakt is, is het Brussels Hoofdstedelijk Gewest weliswaar wel bevoegd om te bepalen dat een attest afgegeven door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest bij het dossier moet worden gevoegd om het verlaagd tarief te

kunnen genieten,¹¹ maar kan het bestaan van dat attest de bevoegde ontvanger niet binden bij de beslissing die hij neemt betreffende de toepassing van dat verlaagd tarief.

Gelet op die regels, zou de ontworpen paragraaf 2 herschreven moeten worden overeenkomstig paragraaf 1 en zou paragraaf 3 dienovereenkomstig aangepast moeten worden om bij de belastingplichtige niet de indruk te wekken dat, wat de administratieve procedure in verband met de dienst van de belasting in kwestie betreft, de gesprekspartner van de belastingplichtige de diensten van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zouden zijn in plaats van de bevoegde ontvanger.

Artikel 16

Dit artikel, dat de inwerkingtreding van een aantal bepalingen van het voorontwerp regelt, hoort niet thuis in de tekst zelf. Het dient te worden ondergebracht in hoofdstuk 12 van het voorontwerp, dat over de inwerkingtreding handelt, waarbij ervoor gezorgd moet worden dat de bepalingen in kwestie nauwkeurig vermeld worden.

Artikel 17

Met betrekking tot de autonome bepaling van artikel 17 tot regeling van de toepassing van het ontworpen artikel 133, tweede lid van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, wordt verwezen naar de opmerking die bij artikel 16 gemaakt is.

Artikel 18

In de inleidende zin dienen de woorden “zoals van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest” te worden weggelaten, aangezien die precisering vanzelfsprekend is.

Artikel 19

Er wordt verwezen naar de opmerkingen die over de artikelen 16 en 17 gemaakt zijn, met dit verschil dat de steller van het voorontwerp, wat dit artikel betreft, bovendien moet kunnen aantonen dat de autonome bepaling inzake de toepassing die bij de tekst wordt ingevoerd bestaanbaar is met het algemeen beginsel dat wetten niet terugwerken.

Artikel 20

1. Voor zover het voorliggende artikel ertoe strekt om de regels waarin het voorontwerp voorziet voor de fiscale behandeling van de overgang van familiale ondernemingen

¹¹ Zie in die zin GwH 9 december 1998, nr. 128/98, waarin geoordeeld wordt dat de vermelding van de gegevens die de belastingplichtige moet meedelen wanneer hij het verlaagde tarief wenst te genieten een bevoegdheid van de gewesten is (overweging B.8.4).

en van familiale vennootschappen op het stuk van de successierechten ook te laten gelden voor de schenkingsrechten, wordt *mutatis mutandis* verwezen naar de opmerkingen die hiervoor bij de artikelen 9 tot 12 van het voorontwerp zijn gemaakt.

2. Wat het ontworpen artikel 140^{quater}, eerste lid, 2°, derde streepje, 2°, betreft, vraagt de afdeling Wetgeving zich af wat de werkelijke draagwijdte is van de bepaling, aangezien het onder andere zo is dat aandelen niet langer noodzakelijkerwijze op naam zijn.

Artikel 29

Het voorliggende artikel zou weggelaten moeten worden en de inhoud ervan zou ondergebracht moeten worden in de commentaar bij artikel 28 van het voorontwerp.

Artikel 30

In de inleidende zin zou aangegeven moeten worden waar deze bepaling ingevoegd wordt.

Artikel 34

In de Franse tekst van de inleidende zin dient het woord “injecté” vervangen te worden door het woord “inséré”.

Artikel 38

In de ontworpen tekst dient te worden geschreven “de in artikel 36 bedoelde premie” en niet “de in artikel 3 bedoelde premie”.

Artikel 42

Uit het voorontwerp in zijn geheel volgt dat deze bepaling in werking moet treden op 1 januari 2017. Deze bepaling behoort in die zin gesteld te worden.

Artikel 46

Men schrijve “Artikel 34” in plaats van “Het tweede artikel van hoofdstuk 10”.

Artikel 47

Dit artikel behoort te vervallen.

SLOTOPMERKING VAN WETGEVINGSTECHNISCHE AARD

Algemeen gesproken laat de tekst van het voorontwerp te wensen over. De tekst dient zowel uit het oogpunt van de grammatica als uit dat van de wetgevingstechniek te worden herzien, waarbij ook op de overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst moet worden gelet. Er wordt verwezen naar de Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten.¹²

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Colette GIGOT

Pierre LIÉNARDY

¹² *Beginnelsen van de wetgevingstechniek - Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten* www.raadvst-consetat.be, tab “Wetgevingstechniek”.