



CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

avis 71.151/4
du 30 mars 2022

advies 71.151/4
van 30 maart 2022

sur

over

un avant-projet d'ordonnance
de la Région de
Bruxelles-Capitale 'modifiant
les articles 8, 17, 37, 38, 40
et 42 du Code des droits de
succession'

een voorontwerp van
ordonnantie van het Brussels
Hoofdstedelijk Gewest 'tot
wijziging van de artikelen 8,
17, 37, 38, 40 en 42 van het
Wetboek der successierechten'

Le 7 mars 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget, de la Fonction publique, de la Promotion du Multilinguisme et de l'Image de Bruxelles à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet d'ordonnance 'modifiant les articles 8, 17, 37, 38, 40 en 42 du Code des droits de succession'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 30 mars 2022. La chambre était composée de Martine BAGUET, président de chambre, Luc CAMBIER et Bernard BLERO, conseillers d'État, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

Le rapport a été présenté par Marc OSWALD, 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 30 mars 2022.

*

Op 7 maart 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, belast met Financiën, Begroting, Openbaar Ambt, de Promotie van Meertaligheid en van het Imago van Brussel verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van ordonnantie 'tot wijziging van de artikelen 8, 17, 37, 38, 40 en 42 van het Wetboek der successierechten'.

Het voorontwerp is door de vierde kamer onderzocht op 30 maart 2022. De kamer was samengesteld uit Martine BAGUET, kamervoorzitter, Luc CAMBIER en Bernard BLERO, staatsraden, en Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Marc OSWALD, 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 30 maart 2022.

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, 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.

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET

DISPOSITIF

Article 2

Comme l'explique l'exposé des motifs, l'avant-projet tend à intégrer dans le Code des droits de succession des dispositions similaires aux articles 2.7.1.0.6, § 1^{er}, alinéas 2 et 3, et § 2, alinéa 2, et 2.7.3.2.8, § 2, du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, tels que modifiés par les articles 34 et 35 du décret flamand du 23 décembre 2016 'portant des dispositions fiscales diverses et des dispositions relatives au recouvrement de créances non fiscales'.

Dans son avis n° 60.040/3 donné le 29 septembre 2016 sur l'avant-projet devenu le décret du 23 décembre 2016¹, la section de législation s'était interrogée dans les termes suivants sur la compétence de la Région flamande pour adopter un tel dispositif :

« [traduction]

23.3. Plus fondamentalement, la question peut même être posée de savoir si l'instauration d'une telle présomption irréfragable de gratuité est effectivement compatible avec les règles répartitrices de compétence relatives à la matière imposable.

En matière de droits de succession d'habitants du Royaume et de droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume, le transfert (à titre gratuit) de biens de la masse héritée du de cujus à la suite de son décès constitue la matière imposable ou ce qui donne lieu à l'impôt, ou l'élément générateur de la taxation².

[‡] S'agissant d'un avant-projet d'ordonnance, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

¹ *Doc. parl.*, Parl. fl., 2016-2017, n° 928/1, pp. 89 à 112, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/60040.pdf>.

² *Note de bas de page n° 30 de l'avis cité* : C.C., 21 janvier 1998, n° 4/98, B.7.1 ; *Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, n° 50-1183/007, pp. 157 et 158.

Les régions n'ont pas le pouvoir de modifier la matière imposable des impôts régionaux qui font l'objet du titre III de la loi spéciale de financement : la matière imposable est en effet déterminée par la loi spéciale de financement ³. En ce qui concerne les éléments essentiels de l'impôt, leur pouvoir normatif se limite à la détermination du taux d'imposition, de la base imposable et des exonérations (article 4, § 1^{er}, de la loi spéciale de financement).

Consécutivement à l'article 2.7.1.0.6, § 2, alinéa 2, en projet, du Codex, l'impôt sur la succession ne porterait plus uniquement sur l'imposition du transfert à titre gratuit de biens du défunt, mais la plus-value réalisée ensuite au moyen de l'objet de la donation serait également soumise à l'impôt sur la succession ⁴.

De ce fait, la matière imposable de l'impôt sur la succession paraît être élargie et s'étendre également aux sommes, rentes ou valeurs versées par la compagnie d'assurance au bénéficiaire ⁵. La Région flamande n'est toutefois pas compétente pour déterminer la matière imposable: les régions doivent en effet s'en tenir à la matière imposable déterminée par le législateur spécial.

En conséquence, il pourrait être soutenu que la Région flamande n'est pas compétente pour adopter les dispositions en projet. Il reviendra toutefois à la Cour constitutionnelle de se prononcer définitivement, le cas échéant, sur ce point ».

À cet égard, l'attention de l'auteur de l'avant-projet est attirée sur deux arrêts de la Cour constitutionnelle prononcés à propos des articles 2.7.1.0.6 et 2.7.3.2.8, § 2, du Code flamand de la fiscalité.

Tout d'abord, dans son arrêt n° 180/2021 du 9 décembre 2021, la Cour constitutionnelle a dit pour droit au sujet de la conformité de l'article 2.7.1.0.6, avant sa modification par le décret du 23 décembre 2016, au principe d'égalité et de non-discrimination :

« L'article 2.7.1.0.6 du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013, tel qu'il était applicable avant sa modification par l'article 34 du décret flamand du 23 décembre 2016 'portant des dispositions fiscales diverses et des dispositions relatives au recouvrement de créances non fiscales', interprété en ce sens qu'il s'applique à des prestations recueillies en vertu d'un contrat d'assurance-vie, lorsque ce contrat a fait l'objet d'une donation par le de cujus-preneur d'assurance au contribuable-bénéficiaire sur laquelle un impôt sur les donations a été prélevé, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que cette disposition aboutit, dans une telle situation, à ce qu'un impôt successoral intégral est dû, établi sur la base de la valeur totale des prestations recueillies en vertu du contrat d'assurance-vie ».

³ *Note de bas de page n° 31 de l'avis cité* : Avis n° 21.734/AG donné le 16 septembre 1992 sur une proposition de loi spéciale 'modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions', *Doc parl.* Chambre, S.E., 1991-1992, n° 604/2, pp. 11 et 12.

⁴ *Note de bas de page n° 32 de l'avis cité* : À la différence du dispositif sur lequel porte l'arrêt n° 58/2006 de la Cour constitutionnelle, il ne paraît pas s'agir ici d'une modification de la base imposable, à savoir « la valeur de tous les biens recueillis à l'occasion d'un décès, c'est-à-dire la valeur de la masse successorale, après déduction des dettes » (C.C. 26 avril 2006, n° 58/2006, B. 4.3-B.4.4). La Cour devait se prononcer dans cette affaire sur l'exonération des droits de succession d'une donation faite sous la condition suspensive du décès du donateur : en effet, il s'agissait en substance d'un legs, mais formellement il s'agissait d'une donation. Par la voie d'une fiction juridique, une telle donation a dès lors été assimilée à un legs. La matière imposable n'a toutefois pas été modifiée : il s'agissait en effet du transfert de biens à la suite d'un décès.

⁵ *Note de bas de page n° 33 de l'avis cité* : Si les droits de donation ont été payés, l'impôt n'est perçu que sur la plus-value, c'est-à-dire sur la valeur qui dépasse la valeur de rachat de la police à la date de la donation.

Par ailleurs, dans son arrêt n° 34/2019 du 28 février 2019, la Cour constitutionnelle a jugé que les articles 2.7.1.0.6 et 2.7.3.2.8, § 2, tels que modifiés par les articles 34 et 35 du décret flamand du 23 décembre 2016, « concernant la base d'imposition de l'impôt successoral et relèvent de la compétence des régions sur la base de l'article 4, § 1^{er}, de la loi spéciale de financement »⁶.

Article 9

1. En vertu de l'article 33, alinéa 2, de la loi spéciale du 12 janvier 1989 'relative aux Institutions bruxelloises', les ordonnances « sont obligatoires le dixième jour après celui de leur publication au *Moniteur belge*, à moins qu'elles n'aient fixé un autre délai ».

A l'alinéa 1^{er}, il n'est donc pas nécessaire de prévoir expressément un tel délai pour les articles 2 et 5 à 8, en projet, en manière telle que l'alinéa ne comportera que la mesure transitoire envisagée. Il sera donc rédigé comme suit :

« Les articles 2 et 5 à 8 sont applicables aux successions ouvertes à partir de l'entrée en vigueur de la présente ordonnance ».

2. L'alinéa 2 règle l'entrée en vigueur des articles 3 et 4 et déroge à la règle usuelle rappelée ci-avant, pour les motifs explicités dans le commentaire des articles.

Il fera l'objet d'un article distinct.

*

⁶ Point B.9.

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten ‘op de Raad van State’, gecoördineerd op 12 januari 1973, 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 die drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

ONDERZOEK VAN HET VOORONTWERP

DISPOSITIEF

Artikel 2

Zoals in de memorie van toelichting wordt uitgelegd, strekt het voorontwerp ertoe in het Wetboek der successierechten soortgelijke bepalingen in te voegen als de artikelen 2.7.1.0.6, § 1, tweede en derde lid, en § 2, tweede lid, en 2.7.3.2.8, § 2, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, zoals die gewijzigd zijn bij de artikelen 34 en 35 van het Vlaams decreet van 23 december 2016 ‘houdende diverse fiscale bepalingen en bepalingen omtrent de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen’.

In haar advies 60.040/3 van 29 september 2016 over het voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van 23 december 2016,¹ had de afdeling Wetgeving zich in de volgende bewoordingen afgevraagd of het Vlaams Gewest bevoegd was om een dergelijke regeling vast te stellen:

“23.3. Meer fundamenteel kan zelfs de vraag worden gesteld of het invoeren van een dergelijk onweerlegbaar vermoeden van kosteloosheid wel in overeenstemming is met de bevoegdheidverdelende regels inzake de belastbare materie.

Inzake het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners is de belastbare materie of datgene wat de belasting doet ontstaan of wat aanleiding is voor de heffing, het ingevolge het overlijden (kosteloos) overdragen van goederen uit de vererfde massa van de erflater.²

[‡] Aangezien het om een voorontwerp van ordonnantie gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

¹ *Parl.St.* VI.Parl. 2016-17, nr. 928/1, 89-112, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/60040.pdf>.

² *Voetnoot 30 van het geciteerde advies*: GwH 21 januari 1998, nr. 4/98, B.7.1; *Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 50-1183/007, 157-158.

De gewesten hebben niet de bevoegdheid om de belastbare materie van de gewestelijke belastingen die het voorwerp zijn van titel III van de bijzondere financieringswet, te wijzigen: de belastbare materie is immers bepaald bij de bijzondere financieringswet.³ Wat de essentiële elementen van de belasting betreft, beperkt hun normerende bevoegdheid zich tot het bepalen van de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen (artikel 4, § 1, van de bijzondere financieringswet).

Ingevolge het ontworpen artikel 2.7.1.0.6, § 2, tweede lid, van de Codex zou de erfbelasting niet louter meer betrekking hebben op het belasten van de overgang om niet van goederen van de erflater, maar zou ook de met het voorwerp van de schenking naderhand gerealiseerde meerwaarde aan erfbelasting onderworpen worden.⁴

Daardoor lijkt de belastbare materie van de erfbelasting te worden verruimd en zich ook uit te strekken tot de door de verzekeringsmaatschappij aan de begunstigde uitgekeerde sommen, renten of waarden.⁵ Het Vlaamse Gewest is echter niet bevoegd voor het bepalen van de belastbare materie: de gewesten moeten zich houden aan de door de bijzondere wetgever vastgestelde belastbare materie.

Gelet daarop zou kunnen worden geargumenteed dat het Vlaamse Gewest niet bevoegd is om de ontworpen bepalingen aan te nemen. Het zal echter aan het Grondwettelijk Hof toekomen om hierover in voorkomend geval definitief uitsluitsel te geven.”

In dat opzicht wordt de aandacht van de steller van het voorontwerp gevestigd op twee arresten die het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de artikelen 2.7.1.0.6 en 2.7.3.2.8, § 2, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit heeft uitgesproken.

In arrest nr. 180/2021 van 9 december 2021 heeft het Grondwettelijk Hof allereerst het volgende voor recht verklaard met betrekking tot de overeenstemming van artikel 2.7.1.0.6, zoals het luidde voordat het bij het decreet van 23 december 2016 was gewijzigd, met het beginsel van gelijkheid en non-discriminatie:

“Artikel 2.7.1.0.6 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, vóór de wijziging ervan bij artikel 34 van het Vlaamse decreet van 23 december 2016 ‘houdende diverse fiscale bepalingen en bepalingen omtrent de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen’, zo geïnterpreteerd dat het van toepassing is op prestaties verkregen uit een levensverzekeringsovereenkomst wanneer die overeenkomst het voorwerp heeft uitgemaakt van een schenking door de erflater-verzekeringnemer aan de belastingplichtige-begunstigde waarop schenkbelasting werd geheven, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, voor zover die bepaling er in een dergelijke

³ Voetnoot 31 van het geciteerde advies: Adv.RvS 21.734/AV van 16 september 1992 over een voorstel van bijzondere wet ‘tot wijziging van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, *Parl.St.* Kamer B.Z. 1991-92, nr. 604/2, 11-12.

⁴ Voetnoot 32 van het geciteerde advies: Anders dan de regeling waarop arrest nr. 58/2006 van het Grondwettelijk Hof betrekking heeft, lijkt het hier niet te gaan om een wijziging van de heffingsgrondslag. nl. “de waarde van alle goederen verkregen naar aanleiding van het overlijden, dat wil zeggen de waarde, na aftrek van de schulden, van de vererfde massa” (GwH 26 april 2006, nr. 58/2006, B.4.3-B.4.4). Het Hof diende zich in die zaak uit te spreken over het onttrekken van een schenking, gesloten onder de opschortende voorwaarde van het overlijden van de schenker, aan successierechten: het ging immers in wezen om een legaat, maar formeel was het een schenking. Door middel van een juridische fictie werd een dergelijke schenking daarom gelijkgesteld met een legaat. Aan de belastbare materie werd echter niet geraakt: het ging immers om de overdracht van goederen ten gevolge van overlijden.

⁵ Voetnoot 33 van het geciteerde advies: Indien schenkbelasting is betaald, wordt slechts belasting geheven op de meerwaarde, d.w.z. de waarde die de afkoopwaarde van de polis op datum van de schenking overstijgt.

situatie toe leidt dat een integrale erfbelasting verschuldigd is, vastgesteld op basis van de volledige waarde van de prestaties verkregen uit de levensverzekeringsovereenkomst.”

Voorts heeft het Grondwettelijk Hof in arrest nr. 34/2019 van 28 februari 2019 geoordeeld dat de artikelen 2.7.1.0.6 en 2.7.3.2.8, § 2, zoals gewijzigd bij de artikelen 34 en 35 van het Vlaams decreet van 23 december 2016, “betrekking [hebben] op de heffingsgrondslag van de erfbelasting en (...) tot de bevoegdheid van de gewesten [behoren] op grond van artikel 4, § 1, van de bijzondere financieringswet”.⁶

Artikel 9

1. Krachtens artikel 33, tweede lid, van de bijzondere wet van 12 januari 1989 ‘met betrekking tot de Brusselse Instellingen’ zijn de ordonnanties “verbindend de tiende dag na die van hun bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*, tenzij zij een andere termijn bepalen”.

Het is dus niet nodig om in het eerste lid uitdrukkelijk in een dergelijke termijn te voorzien voor de ontworpen artikelen 2 en 5 tot 8, zodat daar enkel van de beoogde overgangsmaatregel melding moet worden gemaakt. Het eerste lid moet dan ook als volgt worden geredigeerd:

“De artikelen 2 en 5 tot 8 zijn van toepassing op de nalatenschappen die openvallen vanaf de inwerkingtreding van deze ordonnantie.”

2. Het tweede lid regelt de inwerkingtreding van de artikelen 3 en 4 en wijkt af van de hierboven in herinnering gebrachte gebruikelijke regel, omwille van de redenen die in de commentaar op de artikelen worden opgegeven.

Het tweede lid moet een afzonderlijk artikel vormen.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE

Martine BAGUET

⁶ Punt B.9.