



CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

avis 75.591/4
du 10 avril 2024

advies 75.591/4
van 10 april 2024

sur

over

un avant-projet d'ordonnance
de la Région de
Bruxelles-Capitale 'portant
modifications diverses au
Code des droits de succession
et au Code des droits
d'enregistrement,
d'hypothèque et de greffe'

een voorontwerp van
ordonnantie van het Brussels
Hoofdstedelijk Gewest
'houdende diverse wijzigingen
aan het Wetboek der
successierechten en aan het
Wetboek der registratie-,
hypotheek- en griffierechten'

Le 9 février 2024, 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 'portant modifications diverses au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 10 avril 2024. La chambre était composée de Bernard BLERO, président de chambre, Luc CAMBIER et Géraldine ROSOUX, conseillers d'État, Christian BEHRENDT et Jacques ENGLEBERT, assesseurs, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

Le rapport a été présenté par Ambre VASSART, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Bernard BLERO.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 10 avril 2024.

*

Op 9 februari 2024 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 'houdende diverse wijzigingen aan het Wetboek der successierechten en aan het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten'.

Het voorontwerp is door de vierde kamer onderzocht op 10 april 2024. De kamer was samengesteld uit Bernard BLERO, kamervoorzitter, Luc CAMBIER en Géraldine ROSOUX, staatsraden, Christian BEHRENDT en Jacques ENGLEBERT, assessoren, en Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Ambre VASSART, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 10 april 2024.

*

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.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1.1. Les articles 2 à 5 de l'avant-projet modifient, respectivement, les articles 7, alinéa 1^{er}, 8, alinéa 2, 100, alinéa 3, et 108, alinéa 2, du Code des droits de succession, en remplaçant chaque fois le mot « trois » par le mot « cinq ».

Selon l'exposé des motifs,

« Ce projet d'ordonnance a pour principal objet de modifier le Code des droits de succession en vue d'allonger la durée de la 'période suspecte' relative aux donations mobilières consenties par le défunt avant sa mort, en la portant de trois à cinq ans.

La modification vise à inciter les contribuables à procéder à l'enregistrement des donations mobilières qu'ils réalisent. Le récent exemple de la Région wallonne – qui a allongé la durée de période suspecte de trois à cinq ans en 2022 – permet de démontrer la pertinence budgétaire d'une telle mesure.

En effet, selon les statistiques du SPF Finances communiquées par le Ministre wallon des Finances (Réponse donnée à la question n° 205 de R. Demeuse, *Q.R.*, Parl. w., 2022-2023, 22 mai 2023), le nombre de donations mobilières enregistrées est passé de 10.133 en 2021 à 11.380 en 2022, soit une augmentation de 12%.

Cette augmentation du nombre de donations enregistrées a conduit à ce que les recettes fiscales associées passent de 73 millions d'euros (2021) à 84 millions d'euros (2022). La pratique notariale comme le Ministre wallon des Finances y voient un effet avéré du décret wallon ayant allongé la durée de la période suspecte. Ainsi, l'objectif recherché au travers du décret wallon du 22 décembre 2021 portant diverses dispositions pour un impôt plus juste apparaît atteint.

Pour la Région de Bruxelles-Capitale, l'introduction d'une mesure similaire pourrait ainsi permettre, en augmentant le nombre de donations enregistrées, d'augmenter les recettes fiscales générées par les droits de donation.

Au vu du contexte budgétaire difficile de la Région, le Gouvernement propose donc d'adopter la même mesure. Les réformes menées en matière de droits de donation, qui ont incité les contribuables à enregistrer leurs donations mobilières, ont démontré qu'en incitant les contribuables à enregistrer les donations immobilières qu'ils réalisent, les recettes fiscales associées augmentent ».

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

1.2. Au sujet de l'article 2 de l'avant-projet, qui modifie l'article 7, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession, le commentaire des articles indique :

« Le Gouvernement propose, afin de renforcer les effets de la mesure, de porter la période suspecte de trois à cinq ans avant le décès du défunt.

En effet, la règle contenue à l'article 7 est aujourd'hui aisément contournée, simplement en planifiant plus tôt sa succession. Il ne devient ainsi pas rare que des successions majoritairement composées d'actifs mobiliers soient vidées de leur substance mobilière par un recours systématique à la technique des donations non enregistrées réalisées plus de trois ans avant le décès.

Or, avec un délai de cinq ans, le risque de survenance du décès avant l'écoulement du délai augmente et, partant, le risque de taxation en droit de succession – plus élevé que le droit de donation – augmente également.

Par cette mesure, le Gouvernement entend donc inciter les contribuables à procéder à l'enregistrement des donations et à préférer au choix de l'évitement de l'impôt le choix de la sécurité juridique, fiscale mais aussi civile (l'enregistrement assure une date certaine à la donation et ainsi son opposabilité aux tiers), tout en augmentant les recettes fiscales qui y sont associées ».

1.3. En ce qui concerne l'entrée en vigueur de cette disposition, le commentaire des articles indique :

« Il n'est pas prévu de mesure spécifique d'entrée en vigueur : la modification entre donc en vigueur dix jours après la publication de l'ordonnance au *Moniteur belge*. Pour tout décès survenant à partir de l'entrée en vigueur de l'ordonnance, toute donation réalisée par le défunt dans les cinq ans précédant son décès et qui n'a pas été enregistrée sera réintégrée dans la succession en application de l'article 7.

Il est ici procédé de la même manière qu'à l'époque de l'introduction du mécanisme : la loi du 30 août 1913 était elle aussi entrée en vigueur selon le même principe, à savoir que la période suspecte de trois ans s'appliquait à tout décès survenant à compter du dixième jour suivant sa publication au *Moniteur belge*.

Prenons l'exemple suivant :

- la présente ordonnance entre en vigueur le 1^{er} juillet 2024 ;
- X décède le 10 juillet 2024 ;
- X avait réalisé trois donations non enregistrées avant son décès : une le 10 juillet 2019, une le 25 août 2020 et une le 10 avril 2022.

À son décès, la période suspecte de l'article 7 s'étend sur les cinq années précédant son décès, soit du 11 juillet 2019 au 10 juillet 2024.

La donation réalisée le 10 juillet 2019, donc au cours de la sixième année qui précède le décès, ne réintègre pas la succession, tandis que celles réalisées le 25 août 2020 et le 10 avril 2022, donc respectivement au cours des quatrième et deuxième années qui précèdent le décès, réintègrent la succession et deviennent assujetties au droit de succession.

Si X était décédé le 30 juin 2024, soit avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance, aucune des donations réalisées les 10 juillet 2019 et 25 août 2020 n'auraient été réintégrées dans la succession, tandis que celle du 10 avril 2023, seule à avoir été réalisée au cours des trois années précédant le décès, l'aurait été.

Il convient de souligner que l'application immédiate de la prolongation de la période suspecte aux donations réalisées antérieurement à l'entrée en vigueur de l'ordonnance n'a pas d'effet rétroactif.

En effet, l'article 7 du Code des droits de succession qui fait l'objet de la modification concerne l'imposition au droit de succession : ce n'est pas la donation qui est imposée, mais la succession. Or, la disposition s'appliquera aux successions qui s'ouvrent à partir de son entrée en vigueur et non avant.

La disposition n'a pas non plus pour effet d'assujettir les donations concernées au droit de donation, puisqu'elles ne sont pas, à défaut d'enregistrement, assujetties à la perception d'un droit de donation (rétroactif). Leur soumission au droit de donation découlerait exclusivement de l'enregistrement volontaire – même si guidé par le souci d'éviter l'application de l'article 7 du Code des droits de succession – de la donation par les parties à l'acte de donation ».

2. L'article 7, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession, tel que l'article 2 de l'avant-projet envisage de le modifier, disposera :

« Les biens dont l'administration établit que le défunt a disposé à titre gratuit dans les cinq années précédant son décès, sont considérés comme faisant partie de sa succession si la libéralité n'a pas été assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations, sauf le recours des héritiers ou légataires contre le donataire pour les droits de succession acquittés à raison desdits biens ».

Par l'effet d'une fiction légale, cette disposition rapatrie dans l'actif successoral les donations mobilières qui n'ont pas été assujetties au droit d'enregistrement dû sur les donations pendant le délai qu'elle vise.

Ainsi que la Cour constitutionnelle l'a jugé au sujet de la version actuelle de l'article 7 du Code des droits de succession, cette disposition « établit une fiction selon laquelle les biens dont l'administration établit que le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années précédant son décès, et qui n'ont pas été assujettis au droit d'enregistrement établi pour les donations, sont considérés comme faisant partie de l'actif de la succession. Le bénéficiaire d'une telle libéralité est réputé légataire de la chose donnée. En conséquence, des droits de succession sont dus sur ces biens » ¹.

3.1. Selon la Cour constitutionnelle, « [u]ne règle de droit fiscal n'est rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur » ².

¹ C.C., 22 février 2018, n° 20/2018, B.5.

² C.C., 27 octobre 2022, n° 138/2022, B.30.1. Voir aussi C.C., 26 avril 2006, n° 58/2006, B.8.2 ; C.C., 18 mai 2011, n° 81/2011, B.4.3, alinéa 1^{er} ; C.C., 20 septembre 2012, n° 110/2012, B.5 ; C.C., 5 mars 2015, n° 25/2015, B.9.1.

Le commentaire des articles s'appuie sur le constat qu'en matière de droits de succession, la dette d'impôt naît à la date du décès³, pour considérer qu'en s'appliquant aux décès survenus après sa date d'entrée en vigueur, la fixation à cinq ans de la période « suspecte » prévue par le texte en projet n'emporte pas d'effet rétroactif⁴.

3.2. Cependant, indépendamment de cette question, l'ordonnance en projet ne prévoit aucune disposition transitoire relative à la prolongation de la période « suspecte » qu'elle consacre, contrairement au décret de la Région wallonne du 22 décembre 2021 'portant diverses dispositions pour un impôt plus juste' dont elle s'inspire⁵. Il en résulte qu'à partir du dixième jour suivant la publication de l'ordonnance à adopter, la période « suspecte » fixée à cinq ans s'appliquera à l'ensemble des donations effectuées avant tout décès appelé à survenir à partir de cette entrée en vigueur.

Une telle conséquence pose question au regard du principe de confiance légitime.

Il convient de rappeler à cet égard que, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle,

« C'est le propre d'une nouvelle règle d'établir une distinction entre les personnes qui sont concernées par des situations juridiques qui entraient dans le champ d'application de la règle antérieure et les personnes qui sont concernées par des situations juridiques qui entrent dans le champ d'application de la nouvelle règle. Semblable distinction ne viole pas en soi les articles 10 et 11 de la Constitution. À peine de rendre impossible toute modification de la loi, il ne peut être soutenu qu'une disposition nouvelle violerait ces dispositions constitutionnelles par cela seul qu'elle modifie les conditions d'application de la législation ancienne.

³ La jurisprudence de la Cour constitutionnelle est en ce sens : C.C., 26 avril 2006, n° 58/2006, B.8.4 ; C.C., 22 février 2018, n° 20/2018, B.4.

⁴ En ce sens, voir M. BOURGEOIS et K. ZEE, « Décret wallon portant diverses dispositions pour un impôt plus juste : commentaire critique des mesures prévues en matière de droits d'enregistrement et de succession », *Rec. gén. enr. not.*, 2022, pp. 103-118, p. 117.

⁵ L'article 55, alinéa 2, du décret wallon du 22 décembre 2021 prévoit que son article 2, qui modifie l'article 7 du Code des droits de succession, « est applicable aux donations effectuées à partir du 1^{er} janvier 2022 ». Cette disposition est issue d'un amendement n° 6, ainsi justifié : « Cet amendement concerne l'article 7, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession tel que modifié par l'article 2 du projet de décret portant diverses dispositions pour un impôt plus juste. Pour rappel, cet article 7 prévoit que les biens mobiliers, le plus souvent de l'argent ou des titres, dont le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années qui précèdent son décès sont rapatriés dans l'actif successoral.

Après la modification par l'article 2 du projet de décret, il est prévu que le délai de trois années passe à cinq années. Même s'il est juridiquement correct de pouvoir considérer que, lorsque l'actuel délai de trois ans n'est pas encore acquis au 1^{er} janvier 2022, il est automatiquement prolongé à cinq ans, et qu'il n'y a pas de rétroactivité *stricto sensu*, les redevables ayant effectué ce type de donations non enregistrées ces trois années s'attendaient à ce que tout risque quant à un rapatriement en droits de succession ait disparu dès ce délai de trois années échu.

Cette attente quant à un effet de la fiscalité applicable apparaît suffisamment légitime pour prévoir que le nouveau délai ne puisse impacter que les donations nouvelles au 1^{er} janvier 2022.

Ainsi, il est décidé que cet article 2 du projet de décret ne sera finalement applicable qu'aux donations effectuées à partir du 1^{er} janvier 2022 », *Doc. parl.*, Parl. w., 2021-2022, n° 707/3, p. 5.

Par ailleurs, si le législateur estime qu'un changement de politique s'impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et, en principe, il n'est pas tenu de prévoir un régime transitoire. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si l'absence d'une mesure transitoire entraîne une différence de traitement qui n'est pas susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Ce principe est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes »⁶.

3.3. En l'espèce, l'application immédiate du texte en projet a pour effet de prolonger de deux ans la période dite « suspecte » au cours de laquelle la fiction légale de rapatriement dans l'actif successoral peut s'appliquer aux donations mobilières effectuées avant le décès.

La prolongation de cette période, de trois à cinq ans, à l'égard des donations mobilières effectuées avant l'entrée en vigueur du texte en projet et pour lesquelles la période « suspecte » de trois ans n'est pas arrivée à échéance avant cette entrée en vigueur, ne semble pas soulever de difficulté au regard du principe de légitime confiance, dès lors que les personnes concernées n'avaient acquis aucun droit à être exonérés d'impôts au moment de l'entrée en vigueur du nouveau régime.

En revanche, cette application immédiate de la prolongation de la période « suspecte » est susceptible de déjouer les attentes légitimes que peuvent avoir tant le donateur que le donataire, s'agissant des donations mobilières effectuées avant l'entrée en vigueur du texte en projet et pour lesquelles la période « suspecte » de trois ans est arrivée à échéance avant cette entrée en vigueur, le décès du donateur survenant après cette date. En effet, ainsi qu'il était souligné dans l'amendement qui a donné lieu à une disposition transitoire insérée dans le décret de la Région wallonne du 22 décembre 2021, « les redevables ayant effectué ce type de donations non enregistrées ces trois années s'attendaient à ce que tout risque quant à un rapatriement en droits de succession ait disparu dès ce délai de trois années échu »⁷.

⁶ C.C., 15 juillet 2021, n° 108/2021, B.8.2. Voir aussi C.C., 31 août 2020, n° 113/2020, B.25.1 ; C.C., 17 mars 2022, n° 42/2022, B.8 et C.C., 16 juin 2022, n° 81/2022, B.4.2.1 et B.4.2.2.

⁷ *Doc. parl.*, Parl. w., 2021-2022, n° 707/3, p. 5.

Dans le cas de figure envisagé, à l'expiration du délai de trois ans après la donation mobilière, son bénéficiaire peut en effet légitimement escompter qu'il ne devra pas payer d'impôts sur cette donation mobilière, que ce soit au titre de droits d'enregistrement ou de droits de succession, et considérer en conséquence que cette donation mobilière relève pleinement de son patrimoine et qu'il peut librement en disposer. Une telle espérance légitime est susceptible de relever de la protection du droit au respect des biens, au sens de l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme⁸, combiné avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ailleurs, force est de constater qu'en ce qui concerne les donations pour lesquelles le délai de trois ans est arrivé à échéance avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance en projet, la mesure prévue par l'article 7 du Code des droits de succession qui, ainsi que l'indique le commentaire de l'article 2 de l'avant-projet, tend à « inciter les contribuables à procéder à l'enregistrement des donations mobilières qu'ils réalisent », doit être considérée comme ayant épuisé ses effets.

3.4. Dès lors que la mesure est de nature à porter atteinte aux attentes légitimes de cette catégorie de personnes, l'auteur du texte en projet doit démontrer que la différence de traitement qui en découle et qui peut incontestablement avoir des conséquences importantes, s'appuie sur des motifs d'intérêt général pouvant justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit⁹. À défaut de pouvoir apporter cette démonstration, il convient de prévoir un régime transitoire excluant du champ d'application de la règle fixant la période « suspecte » à cinq ans les donations mobilières à l'égard desquelles la période « suspecte » de trois ans est arrivée à échéance avant l'entrée en vigueur du texte en projet.

Enfin, dans la mesure où l'auteur de l'avant-projet établit un lien entre le contenu des articles 3 à 5 et la mesure contenue dans l'article 2, il lui appartient de veiller à la cohérence d'un éventuel régime transitoire qu'il adopterait pour l'article 2 avec un tel régime concernant l'application des articles 3 à 5 et les éventuelles attentes légitimes liées à ces dispositions.

⁸ Ainsi que le souligne la Cour constitutionnelle, « [s]elon l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété ne porte pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général. Il y a lieu d'établir un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection du droit de propriété. L'ingérence dans le droit au respect des biens n'est compatible avec ce droit que si elle est raisonnablement proportionnée au but poursuivi, c'est-à-dire si elle ne rompt pas le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection de ce droit. La Cour européenne des droits de l'homme considère également que les États membres disposent en la matière d'une grande marge d'appréciation (CEDH, 2 juillet 2013, *R.Sz. c. Hongrie*, § 38).

La Cour européenne des droits de l'homme a jugé qu'« une modification législative qui fait disparaître une attente légitime peut constituer en soi une ingérence dans le droit de propriété (voy., *mutatis mutandis*, *Maurice c. France* [GC], n° 11810/03, §§ 67-71 et 79, CEDH 2005-IX ; *Draon c. France* [GC], n° 1513/03, §§ 70-72, 6 octobre 2005 ; et *Hasani c. Croatie* (déc.), n° 20844/09, 30 septembre 2010) » (CEDH, 2 juillet 2013, *R.Sz. c. Hongrie*, § 33) », C.C., 21 octobre 2021, n° 147/2021, B.18.

⁹ Voir en ce sens l'avis 71.208/3 du 3 août 2022 sur une proposition de loi « modifiant la loi du 27 février 1987 relative aux allocations aux personnes handicapées, en ce qui concerne les conditions de résidence requises pour l'octroi de l'allocation de remplacement de revenus », *Doc. Parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-1599/001, point 6.3. Voir aussi l'avis 54.571/4 donné le 23 décembre 2013 sur un projet d'arrêté du Gouvernement wallon « modifiant l'arrêté du Gouvernement wallon du 30 novembre 2006 relatif à la promotion de l'électricité produite au moyen de sources d'énergie renouvelables ou de cogénération », point 3.

4. Le texte en projet sera revu à la lumière de ces observations.

*

Aangezien de adviesaanvraag is ingediend 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.

ALGEMENE OPMERKINGEN

1.1. Bij de artikelen 2 tot 5 van het voorontwerp worden respectievelijk de artikelen 7, eerste lid, 8, tweede lid, 100, derde lid, en 108, tweede lid, van het Wetboek der successierechten gewijzigd door telkens het woord “drie” te vervangen door het woord “vijf”.

In de memorie van toelichting staat in dat verband het volgende:

“Dit ontwerp van ordonnantie heeft als voornaamste doel om het Wetboek der successierechten te wijzigen met het oog op het verlengen van de ‘verdachte periode’ betreffende roerende schenkingen gedaan door de erflater vóór zijn overlijden, door deze te verlengen van drie naar vijf jaar.

De wijziging bestaat erin om de belastingplichtigen aan te moedigen tot registratie van de roerende schenkingen die zij realiseren. Het recente voorbeeld van het Waalse Gewest – dat de verdachte periode heeft verlengd van drie naar vijf jaar in 2022 – bevestigt het budgettaire belang van deze maatregel.

Volgens de statistieken van de FOD Financiën, meegedeeld door de Waalse Minister van Financiën (Antwoord gegeven op de vraag nr. 205 van R. Demeuse, *Vr. en Antw. W.Parl.*, 2022-2023, 22 mei 2023), is het aantal geregistreerde roerende schenkingen immers gestegen van 10.133 in 2021 naar 11.380 in 2022, ofwel een stijging van 12 %.

Deze stijging van het aantal geregistreerde schenkingen heeft ertoe geleid dat de verbonden fiscale ontvangsten gaan van 73 miljoen euro (2021) naar 84 miljoen euro (2022). De notariële praktijk, zoals de Waalse Minister van Financiën, zien een duidelijk gevolg van het Waals decreet dat de verdachte periode heeft verlengd. Het nagestreefde doel van het Waals decreet van 22 december 2021 houdende verscheidene bepalingen voor een rechtvaardiger belasting lijkt te zijn bereikt.

Voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zou de invoering van een gelijkaardige maatregel ook toelaten de fiscale ontvangsten gegenereerd door de schenkingsrechten, door verhoging van de geregistreerde schenkingen, te verhogen.

Gelet op de moeilijke budgettaire context van het Gewest, stelt de Regering dus voor om eenzelfde maatregel aan te nemen. De uitgevoerde hervormingen in het kader van de schenkingsrechten, die de belastingplichtigen hebben aangemoedigd om hun roerende schenkingen te registreren, hebben aangetoond dat door de belastingplichtigen aan te moedigen om de roerende schenkingen die zij realiseren te registreren, de bijbehorende belastinginkomsten stijgen.”

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

1.2. In verband met artikel 2 van het voorontwerp, waarbij artikel 7, eerste lid, van het Wetboek der successierechten wordt gewijzigd, stelt de commentaar bij de artikelen het volgende:

“De Regering stelt voor, teneinde de gevolgen van de maatregel te versterken, om de verdachte periode van drie jaar naar vijf jaar te brengen vóór het overlijden van de erflater.

Immers, de regel vervat in artikel 7 kan thans makkelijk omzeild worden door simpelweg de successie vroeger te plannen. Het is daarom niet ongebruikelijk dat nalatenschappen die grotendeels bestaan uit roerende activa hiervan worden ontdaan door een systematisch gebruik van de techniek van niet-geregistreerde schenkingen die worden uitgevoerd meer dan drie jaar vóór het overlijden.

Met een termijn van vijf jaar neemt het risico op het plaatsvinden van overlijden vóór het einde van de termijn echter toe en, daarmee ook, stijgt eveneens het risico van de belasting – hoger dan het schenkingsrecht – in het successierecht.

Door deze maatregel wil de Regering dus de belastingplichtigen aanmoedigen om over te gaan tot de registratie van de schenkingen en in plaats van de keuze van belastingontwijking de voorkeur te geven aan de keuze van, fiscale maar ook burgerlijke, rechtszekerheid (de registratie verzekert een vaste datum van de schenking en zijn tegenwerpbaarheid aan derden), en tegelijkertijd het verhogen van de fiscale inkomsten die eraan verbonden zijn.”

1.3. Met betrekking tot de inwerkingtreding van die bepaling wordt in de commentaar bij de artikelen het volgende aangegeven:

“Er wordt niet voorzien in een specifieke inwerkingtredingsmaatregel: de wijziging treedt dus in werking tien dagen na de bekendmaking van de ordonnantie in het *Belgisch Staatsblad*. Voor ieder overlijden dat plaatsvindt vanaf de inwerkingtreding van de ordonnantie, zal iedere schenking uitgevoerd door de erflater in de vijf jaar vóór zijn overlijden en die niet werd geregistreerd worden opgenomen in de nalatenschap in toepassing van artikel 7.

Er wordt hier op dezelfde manier gewerkt als ten tijde van de invoering van het mechanisme: ook de wet van 30 augustus 1913 trad in werking volgens hetzelfde principe, namelijk dat de verdachte periode van drie jaar van toepassing werd op ieder overlijden die plaatsvond te rekenen van de tiende dag volgend op de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.

Nemen we het volgende voorbeeld:

- deze huidige ordonnantie treedt in werking op 1 juli 2024;
- X overlijdt op 10 juli 2024;
- X had drie niet-geregistreerde schenkingen vóór zijn overlijden uitgevoerd: één op 10 juli 2019, één op 25 augustus 2020 en één op 10 april 2022.

Bij zijn overlijden, loopt de verdachte periode van artikel 7 over vijf jaar vóór zijn overlijden, ofwel van 11 juli 2019 tot en met 10 juli 2024.

De gerealiseerde schenking van 10 juli 2019, dus in de loop van het zesde jaar vóór het overlijden, valt niet in de nalatenschap, terwijl deze gedaan op 25 augustus 2020 en op 10 april 2022, dus respectievelijk in de loop van het vierde en het tweede jaar vóór het overlijden, zullen worden opgenomen in de nalatenschap en worden onderworpen aan het successierecht.

Indien X was overleden op 30 juni 2024, ofwel vóór de inwerkingtreding van de ordonnantie, zou geen van de uitgevoerde schenkingen van 10 juli 2019 en 25 augustus 2020 worden opgenomen in de nalatenschap, terwijl deze van 10 april 2023, de enige die werd uitgevoerd tijdens de drie jaar vóór het overlijden, het wel zou zijn geweest.

Er moet worden benadrukt dat de onmiddellijke toepassing van de verlenging van de verdachte periode op uitgevoerde schenkingen voorafgaand aan de inwerkingtreding van de ordonnantie geen retroactief effect heeft.

Artikel 7 van het Wetboek der successierechten dat het voorwerp uitmaakt van de betrokken wijziging betreft immers de belasting op successierechten: het is niet de schenking die wordt belast, maar de nalatenschap. Terwijl de bepaling van toepassing zal zijn op nalatenschappen die zullen openvallen vanaf de inwerkingtreding en niet daarvoor.

De bepaling heeft ook niet tot gevolg om de betrokken schenkingen te onderwerpen aan het schenkingsrecht, aangezien deze niet, bij gebreke van registratie, onderworpen zijn aan de heffing van een (retroactief) schenkingsrecht). Hun onderwerping aan het schenkingsrecht zou uitsluitend voortvloeien van de vrijwillige registratie – zelfs indien geleid door de zorg om de toepassing te vermijden van artikel 7 van het Wetboek der successierechten – van de schenking door de partijen bij de akte van schenking.”

2. Artikel 7, eerste lid, van het Wetboek der successierechten zal, zoals het bij artikel 2 van het voorontwerp zou worden gewijzigd, als volgt luiden:

“De goederen, waarover, naar het door het bestuur geleverd bewijs, de afgestorvene kosteloos beschikte gedurende de vijf jaren vóór zijn overlijden, worden geacht deel uit te maken van zijn nalatenschap, indien de bevoordeling niet onderworpen werd aan het registratierecht gevestigd voor de schenkingen, behoudens verhaal van de erfgenamen of legatarissen op de begiftigde voor de wegens die goederen gekweten successierechten.”

Die bepaling brengt de roerende schenkingen die binnen de vermelde termijn niet werden onderworpen aan het verschuldigde registratierecht op schenkingen, door de werking van een wettelijke fictie terug in het actief van de nalatenschap.

In verband met de huidige versie van artikel 7 van het Wetboek der successierechten heeft het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat die bepaling “een fictie [instelt] volgens welke de goederen waarover, naar het door het bestuur geleverd bewijs, de overledene kosteloos beschikte in de drie jaar vóór zijn overlijden en die niet onderworpen werden aan het registratierecht gevestigd voor de schenkingen, geacht worden deel uit te maken van het actief van de nalatenschap. De begunstigde van een dergelijke bevoordeling wordt voor legataris van de geschonken zaak gehouden. Bijgevolg zijn op die goederen successierechten verschuldigd.”¹

3.1. Volgens het Grondwettelijk Hof “[kan e]n fiscaalrechtelijke regel (...) slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden”.²

¹ GwH 22 februari 2018, nr. 20/2018, B.5.

² GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, B.30.1. Zie ook GwH 26 april 2006, nr. 58/2006, B.8.2; GwH 18 mei 2011, nr. 81/2011, B.4.3, eerste lid; GwH 20 september 2012, nr. 110/2012, B.5; GwH 5 maart 2015, nr. 25/2015, B.9.1.

Op basis van de vaststelling dat de belastingschuld inzake successierechten op de datum van het overlijden ontstaat,³ wordt in de commentaar bij de artikelen geoordeeld dat het vaststellen van de “verdachte” periode op vijf jaar, zoals voorzien in de ontworpen tekst, geen terugwerkende kracht heeft in zoverre het van toepassing is op overlijdens die na de datum van inwerkingtreding hebben plaatsgevonden.⁴

3.2. Los daarvan voorziet de ontworpen ordonnantie evenwel in geen enkele overgangsbepaling met betrekking tot de verlenging van de “verdachte” periode die zij vastlegt, dit in tegenstelling tot het decreet van het Waals Gewest van 22 december 2021 ‘houdende verscheidene bepalingen voor een rechtvaardiger belasting’ waardoor ze is geïnspireerd.⁵ Daaruit vloeit voort dat, vanaf de tiende dag na de bekendmaking van de aan te nemen ordonnantie, de “verdachte” periode die op vijf jaar is vastgesteld van toepassing zal zijn op alle schenkingen die worden gedaan vóór elk overlijden dat vanaf die inwerkingtreding zou plaatsvinden.

Een dergelijke consequentie doet vragen rijzen ten aanzien van het beginsel van gewettigd vertrouwen.

In dat verband dient te worden gewezen op de volgende rechtspraak van het Grondwettelijk Hof:

“Het is inherent aan een nieuwe regeling dat een onderscheid wordt gemaakt tussen personen die zijn betrokken bij rechtstoestanden die onder het toepassingsgebied van de vroegere regeling vallen en personen die zijn betrokken bij rechtstoestanden die onder het toepassingsgebied van de nieuwe regeling vallen. Een dergelijk onderscheid maakt op zich geen schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet uit. Elke wetswijziging zou immers onmogelijk worden indien zou worden aangenomen dat een nieuwe bepaling die grondwetsartikelen zou schenden om de enkele reden dat zij de toepassingsvoorwaarden van de vroegere regeling wijzigt.

³ Zie de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof in die zin: GwH 26 april 2006, nr. 58/2006, B.8.4; GwH 22 februari 2018, nr. 20/2018, B.4.

⁴ Zie in die zin M. BOURGEOIS en K. ZEE, “Décret wallon portant diverses dispositions pour un impôt plus juste: commentaire critique des mesures prévues en matière de droits d’enregistrement et de succession”, *Rec.gén.enr.not.* 2022, 103-118, 117.

⁵ Artikel 55, tweede lid, van het Waals decreet van 22 december 2021 bepaalt dat artikel 2 van dit decreet, waarbij artikel 7 van het Wetboek der successierechten wordt gewijzigd, “van toepassing [is] op schenkingen die vanaf 1 januari 2022 worden gedaan”. Die bepaling vloeit voort uit een amendement nr. 6 waarvan de verantwoording als volgt luidt: “Cet amendement concerne l’article 7, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession tel que modifié par l’article 2 du projet de décret portant diverses dispositions pour un impôt plus juste.

Pour rappel, cet article 7 prévoit que les biens mobiliers, le plus souvent de l’argent ou des titres, dont le défunt a disposé à titre gratuit dans les trois années qui précèdent son décès sont rapatriés dans l’actif successoral.

Après la modification par l’article 2 du projet de décret, il est prévu que le délai de trois années passe à cinq années.

Même s’il est juridiquement correct de pouvoir considérer que, lorsque l’actuel délai de trois ans n’est pas encore acquis au 1^{er} janvier 2022, il est automatiquement prolongé à cinq ans, et qu’il n’y a pas de rétroactivité *stricto sensu*, les redevables ayant effectué ce type de donations non enregistrées ces trois années s’attendaient à ce que tout risque quant à un rapatriement en droits de succession ait disparu dès ce délai de trois années échu.

Cette attente quant à un effet de la fiscalité applicable apparaît suffisamment légitime pour prévoir que le nouveau délai ne puisse impacter que les donations nouvelles au 1^{er} janvier 2022.

Ainsi, il est décidé que cet article 2 du projet de décret ne sera finalement applicable qu’aux donations effectuées à partir du 1^{er} janvier 2022” (*Parl.St.* W.Parl. 2021-22, nr. 707/3, 5).

Daarenboven kan de wetgever, wanneer hij meent dat een beleidsverandering noodzakelijk is, beslissen daaraan een onmiddellijk gevolg te geven en is hij er in beginsel niet toe gehouden te voorzien in een overgangsregeling. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn slechts geschonden indien de ontstentenis van een overgangsmaatregel leidt tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan. Dat beginsel is nauw verbonden met het rechtszekerheidsbeginsel, dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.”⁶

3.3. *In casu* heeft de onmiddellijke toepassing van de ontworpen tekst tot gevolg dat de zogenoemde “verdachte” periode, waarin de wettelijke fictie van het terugbrengen in het actief van de nalatenschap van toepassing kan zijn op roerende schenkingen die vóór het overlijden zijn gedaan, met twee jaar wordt verlengd.

De verlenging van die periode van drie naar vijf jaar voor roerende schenkingen die voor de inwerkingtreding van de ontworpen tekst zijn gedaan en waarvoor de “verdachte” periode van drie jaar niet is verstreken voor die inwerkingtreding, lijkt geen moeilijkheden op te leveren ten aanzien van het beginsel van gewettigd vertrouwen, aangezien de betrokkenen geen enkel recht hadden verworven om te worden vrijgesteld van belastingen op het ogenblik van de inwerkingtreding van de nieuwe regeling.

Wanneer het gaat om roerende schenkingen die voor de inwerkingtreding van de ontworpen tekst zijn gedaan en waarvoor de “verdachte” periode van drie jaar verstreken is voor die inwerkingtreding, kan die onmiddellijke toepassing van de verlenging van de “verdachte” periode daarentegen wel ingaan tegen de rechtmatige verwachtingen van zowel de schenker als de begiftigde, ingeval het overlijden van de schenker na die datum plaatsvindt. In het amendement dat aanleiding heeft gegeven tot een overgangsbepaling die is ingevoegd in het decreet van het Waals Gewest van 22 december 2021 werd immers al benadrukt dat “les redevables ayant effectué ce type de donations non enregistrées ces trois années s’attendaient à ce que tout risque quant à un rapatriement en droits de succession ait disparu dès ce délai de trois années échu”.⁷

⁶ GwH 15 juli 2021, nr. 108/2021, B.8.2. Zie ook GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, B.25.1; GwH 17 maart 2022, nr. 42/2022, B.8 en GwH 16 juni 2022, nr. 81/2022, B.4.2.1 en B.4.2.2.

⁷ *Parl.St.* W.Parl. 2021-22, nr. 707/3, 5.

In het hier bedoelde geval kan, wanneer de termijn van drie jaar na de roerende schenking verstreken is, de begunstigde van die schenking immers de rechtmatige verwachting koesteren geen belastingen op die roerende schenking te moeten betalen, noch in de vorm van registratierechten, noch in de vorm van successierechten, en kan hij er bijgevolg van uitgaan dat die roerende schenking volledig tot zijn vermogen behoort en dat hij er vrij over kan beschikken. Een dergelijke legitieme verwachting valt mogelijk onder de bescherming van het recht op het ongestoorde genot van de eigendom in de zin van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens,⁸ in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Daarnaast moet worden vastgesteld dat, met betrekking tot schenkingen waarvoor de termijn van drie jaar verstreken is voor de inwerkingtreding van de ontworpen ordonnantie, de in artikel 7 van het Wetboek der successierechten bepaalde maatregel die, zoals de commentaar bij artikel 2 van het voorontwerp stelt, ertoe strekt “de belastingplichtigen aan te moedigen tot registratie van de roerende schenkingen die zij realiseren”, moet worden beschouwd als uitgewerkt.

3.4. Aangezien de maatregel kan ingaan tegen de legitieme verwachtingen van die categorie van personen, moet de steller van de ontworpen tekst aantonen dat het verschil in behandeling dat daaruit voortvloeit en dat ongetwijfeld grote gevolgen kan hebben, steunt op redenen van algemeen belang die kunnen verantwoorden dat er geen overgangsregeling wordt ingevoerd ten voordele van die personen.⁹ Indien de steller dat niet kan aantonen, dient hij in een overgangsregeling te voorzien die roerende schenkingen waarvoor de “verdachte” periode van drie jaar verstreken is voor de inwerkingtreding van de ontworpen tekst, uitsluit van het toepassingsgebied van de regel die de “verdachte” periode op vijf jaar vaststelt.

⁸ Het Grondwettelijk Hof heeft op het volgende gewezen: “Volgens artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol tast de bescherming van het eigendomsrecht op geen enkele wijze het recht aan dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang. Een billijk evenwicht dient tot stand te worden gebracht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van het eigendomsrecht. De inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom is enkel verenigbaar met dat recht indien ze een redelijk verband van evenredigheid heeft tot het nagestreefde doel, dit wil zeggen indien ze het billijke evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van dat recht niet verbreekt. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is eveneens van oordeel dat de lidstaten ter zake over een grote appreciatiemarge beschikken (EHRM, 2 juli 2013, *R.Sz. t. Hongarije*, § 38). Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft geoordeeld dat ‘een wetswijziging die een legitieme verwachting ongedaan maakt op zich een inmenging in het eigendomsrecht kan uitmaken (zie, *mutatis mutandis*, *Maurice t. Frankrijk* [GC], nr. 11810/03, §§ 67-71 en 79, EHRM 2005-IX; *Draon t. Frankrijk* [GC], nr. 1513/03, §§70-72, 6 oktober 2005; en *Hasani t. Kroatië* (besl.), nr. 20844/09, 30 september 2010)’ (EHRM, 2 juli 2013, *R.Sz. t. Hongarije*, § 33)” (GwH 21 oktober 2021, nr. 147/2021, B.18).

⁹ Zie in die zin advies 71.208/3 van 3 augustus 2022 over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van de wet van 27 februari 1987 betreffende de tegemoetkomingen aan personen met een handicap, wat betreft de verblijfsvoorwaarden voor de inkomensvervangende tegemoetkoming’, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1599/001, punt 6.3. Zie ook advies 54.571/4 van 23 december 2013 over een ontwerp van besluit van de Waalse Regering ‘modifiant l’arrêté du Gouvernement wallon du 30 novembre 2006 relatif à la promotion de l’électricité produite au moyen de sources d’énergie renouvelables ou de cogénération’, punt 3.

In zoverre de steller van het voorontwerp een verband tot stand brengt tussen de inhoud van de artikelen 3 tot 5 en de maatregel vervat in artikel 2, hoort hij ten slotte toe te zien op de samenhang tussen een eventuele overgangsregeling die hij voor artikel 2 zou aannemen en een dergelijke regeling betreffende de toepassing van de artikelen 3 tot 5 en de eventuele legitieme verwachtingen met betrekking tot die bepalingen.

4. De ontworpen tekst moet in het licht van die opmerkingen worden herzien.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE

Bernard BLERO