# Circulaire n° 14/2010 (AAF n° 12/2010) du 20.10.2010

* Date : 20-10-2010
* Langue : Français
* Section : Régulation
* Type : Circular letters
* Sous-domaine : FISCAL DISCIPLINE

Contact | Disclaimer | FAQ
 
 
Quick search :
Fisconet
plus Version 5.9.23
Service Public Federal
Finances
Home
Executed
searches
Advanced
search
News
Home >
Advanced search >
Search results > Circulaire n° 14/2010 (AAF n° 12/2010) du 20.10.2010
Circulaire n° 14/2010 (AAF n° 12/2010) du 20.10.2010
Document
Content exists in : fr nl
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Circular letters
Title : Circulaire n° 14/2010 (AAF n° 12/2010) du 20.10.2010
Document date : 20/10/2010
Keywords : Bruxelles / Région de Bruxelles-Capitale / actif imposable / droit de mutation par décès / non-habitant du royaume / dette / Espace économique européen / passif / dette uniquement reconnue par testament / exemption ou réduction / exemption / abattement / minimum imposable / société familiale / entreprise famililale / actifs professionnels familiaux / société / tarif
Document language : FR
Name : Circulaire n° 14/2010 (AAF n° 12/2010) du 20.10.2010
Version : 1
Circulaire n° 14/2010 (AAF n° 12/2010) du 20.10.2010
Droits de succession bruxellois - Droit de mutation par décès : passif déductible
SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES
Administration des Affaires Fiscales
4e service - 2e direction
Dossier n° 447
DOCUMENTATION PATRIMONIALE
Cadastre, Enregistrement et Domaines
E.E./L 201
2 annexes
Le Moniteur belge du 3 septembre 2010 a publié l'ordonnance du 26 août 2010 « modifiant le Code des droits de succession ».
Cette ordonnance apporte au Code des droits de succession les modifications suivantes :
1. en ce qui concerne le droit de mutation par décès :
- instauration d'un passif déductible (art. 1er, 15, 18, 27, al. 2, et 32 du C. succ. Rég. brux. - art. 2 à 6 de l'ordonnance) dans le cadre de la succession d'un habitant de l'Espace économique européen;
- élargissement du champ d'application de l'abattement prévu par l'article 54 en faveur des héritiers en ligne directe d'un défunt habitant du royaume aux héritiers d'un défunt non-habitant du royaume (art. 54 du C. succ. Rég. brux. - art. 7 de l'ordonnance) ;
2. en ce qui concerne les transmissions d'entreprises :
- application du tarif préférentiel aussi aux transmissions d'entreprises soumises au droit de mutation par décès (art. 60bis, § 1er, al. 1er, 1ère phrase du C. succ. Rég. brux. - art.8, 1°, de l'ordonnance) ;
- modification de la restriction territoriale relative au siège de l'entreprise et suppression de la condition de localisation relative au maintien de l'emploi (art. 60 bis, § 1er, 2°, § 4 et § 5, 1° du C. succ. Rég. brux. - art. 8 de l'ordonnance).
Ces modifications répondent aux exigences auxquelles la législation bruxelloise comme partie de la législation nationale doit aussi satisfaire pour être conforme aux règles de l'Union européenne.
Cette ordonnance est entrée en vigueur le 3 septembre 2010.
La présente circulaire donne un premier commentaire des nouvelles dispositions. L'annexe 1 reprend le texte de l'ordonnance. L'annexe 2 reprend le texte coordonné des dispositions modifiées dans le C. succ. Rég. brux.
COMMENTAIRE
1. Droit de mutation par décès - déductibilité d'un passif spécifique dans le cas où le défunt est un habitant de l'EEE. - art. 1er, 15, 18, 27, al. 2, nouveau et 32 du C. succ. Rég. brux. - Portée de la modification
1.1. Règle classique
Jusqu'à l'entrée en vigueur de ce décret, la règle était que lorsque le droit de mutation par décès (défunt ≠ habitant du royaume) est dû, il ne pouvait jamais être question d'un passif déductible.
1.2. Cour européenne de Justice
Dans son arrêt n° C-11/07 du 11 septembre 2008 (Eckelkamp) (1), la Cour de Justice des Communautés européennes, interrogée à propos de la non déductibilité d'une dette grevant un immeuble imposable au droit de mutation par décès, a dit pour droit que: "Les dispositions combinées des articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, relative au calcul des droits de succession et de mutation dus sur un bien immeuble sis dans un État membre, qui ne prévoit pas la déductibilité de dettes grevant ce bien immeuble lorsque la personne dont la succession est ouverte était, au moment de son décès, résidente non pas de cet État, mais d'un autre État membre, alors que cette déductibilité est prévue lorsque cette personne était, à ce même moment, résidente de l'État dans lequel est situé le bien immeuble faisant l'objet de la succession"(2).
----------
[(1) Arrêt de la Cour de Justice (Troisième chambre) du 11 septembre 2008 (demande de décision préjudicielle introduite par la Cour d'appel de Gand - Belgique) - Hans Eckelkamp, Nathalie Eckelkamp, Monica Eckelkamp, Saskia Eckelkamp, Thomas Eckelkamp, Jessica Eckelkamp, Joris Eckelkamp/ Etat belge - Affaire C-11/07
(2) Ceci concernait la Région flamande mais il s'agissait encore des textes fédéraux antérieurs, toujours identiques à l'époque en Région de Bruxelles-Capitale et en Région wallonne. V. http://curia.europa.eu/jurisp ; Rec. gén. enr. not., 2008, nos 25.986, note O. HERMAND, M. PROTIN, et 25.987 (reproduisant l'arrêt n° C-364/01 [Barbier] du 11 décembre 2003).]
----------
1.3. Réaction de la Région bruxelloise - passif déductible en cas de décès d'un habitant de l'Espace économique européen (EEE)
Suite à cet arrêt, la Région bruxelloise a modifié les articles 1er, 15, 18 et 32, et ajouté un alinéa 2 nouveau dans l'article 27 du C. succ. Rég. brux. Ces articles autorisent désormais l'admission au passif, au plan fiscal, des dettes se rapportant spécifiquement aux immeubles successoraux soumis au droit de mutation par décès, à savoir les immeubles situés en Belgique et faisant partie de la succession d'un non-habitant du royaume, pour autant toutefois que ce non-habitant du royaume ait, au moment de son décès, son domicile ou le siège de sa fortune dans l'Espace économique européen (EEE)(3).
----------
[(3) Les pays qui font partie de l'Espace économique européen au 3 septembre 2010 sont: l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, Chypre, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, la Lettonie, le Liechtenstein, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la Roumanie, le Royaume-Uni, la la Slovaquie, Slovénie, la Suède et la République Tchèque.]
----------
Lorsque le défunt n'est pas un habitant de l'EEE, il ne peut jamais être question d'un quelconque passif déductible, même après l'entrée en vigueur de la présente ordonnance. Il n'est dérogé à la règle classique que pour les habitants de l'EEE qui sont non-habitants du royaume ; pour les non-habitants de l'EEE, rien n'est changé.
1.4. Passif déductible lorsque le droit de mutation par décès est applicable et que le défunt est un habitant de l'EEE - passif spécifique
1.4.1. Dettes admissibles
Suivant le nouvel alinéa 2 de l'article 27 du C. succ. Rég. brux., le passif admissible en cas de décès d'un habitant de l'EEE est constitué par les « dettes du défunt existantes au moment de son décès dont les déclarants fournissent la preuve qu'elles ont été spécifiquement contractées pour acquérir ou conserver les immeubles soumis à l'impôt. ».
En principe, il s'agit donc des dettes relatives à des immeubles situés dans la Région de Bruxelles-Capitale. Mais, eu égard aux règles de localisation du droit de mutation par décès, il se peut qu'il faille aussi prendre en considération des dettes relatives à des immeubles situés dans une autre région(4).
----------
[(4) Si les biens immeubles d'un non-habitant du royaume sont situés dans plusieurs régions, le droit de mutation par décès est localisé dans la région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé. Le cas échéant, le droit de mutation par décès bruxellois peut donc aussi s'appliquer sur des biens immeubles situés dans une autre région que la région bruxelloise.]
----------
Notions de "dettes qui ont été spécifiquement contractées pour acquérir ou conserver les immeubles soumis à l'impôt"(5).
----------
[(5) En Région wallonne, le législateur a prévu que « le passif admissible dans les immeubles situés en Belgique d'un non-habitant du royaume se borne aux dettes se rapportant « spécialement » à ces biens ». Le terme est moins limitatif et n'a pas été défini plus avant. Il peut donc s'agir, dans cette Région, d'autres dettes que dans les droits bruxellois et flamand ; voir la circulaire ACED 19/2009 du 17 décembre 2009, point 1.1.]
----------
Le législateur bruxellois n'a pas défini plus avant ces notions. Mais elles sont identiques à celles adoptées par le législateur flamand dans le nouvel alinéa 2 de l'article 27 du C. succ. Rég. fl. Dans cette mesure on peut aussi leur donner le même contenu, à savoir celui qui leur est donné dans le contexte de l'article 48 du C. succ. Rég.fl.(6) :
----------
[(6) Voir la circulaire 6/2009 du 7 avril 2009, n° 1.1.3.2. - Parlement flamand Doc. 1894 (2008-2009) - N° 1. Projet de décret contenant diverse mesures d'accompagnement du budget 2009 - p.11: « Par dettes qui ont été spécifiquement encourues afin d'acquérir ou de maintenir ces immeubles ont entend les dettes visées à l'article 48, § 2, alinéa 6, du Code des droits de succession ».]
----------
Les termes « acquérir» ou « conserver » se comprennent ici de manière plus large que dans le cas de l'art. 33, dernier alinéa, 2°, du C. succ. Rég. fl. Un lien indirect entre la dette et l'acquisition ou la conservation de l'immeuble suffit. Par exemple, un emprunt que le défunt a contracté pour payer le prix d'un bien immeuble qu'il a acheté, est déductible de l'actif imposable. De même, les dettes contractées pour la conservation juridique de l'immeuble peuvent être déduites.
Les concepts « amélioration » et « conservation » n'apparaissent pas formellement dans le texte décrétal de l'art 48 du C succ. Rég fl. Les décrets ont cependant été inspirés par l'usage en ce qui concerne les dettes contractées spécifiquement en matière d'impôts directs (cf. article 14 du CIR 92). C'est ainsi que les dettes qui ont été contractées en vue de maintenir ou d'accroître la valeur d'un bien immeuble par l'exécution des travaux de transformation, d'amélioration, d'adaptation, de modernisation ou d'entretien entrent aussi en considération (cf. commentaire art. 14 CIR 92).(7)
----------
[(7) Voir la circulaire 11/2006 du 4 mai 2006 - n° 4.2.2.1.]
----------
Naturellement, il faut que les déclarants apportent la preuve de l'un et de l'autre.
La preuve de l'existence de(s) dette(s) doit être fournie conformément au prescrit de l'article 29 du Code des droits de succession(8). La preuve du caractère spécifique des dettes contractées doit être fournie conformément au droit commun(9).
----------
[(8) Voir Parlement flamand Doc 1894 (2008-2009) - N° 1. .Projet de décret contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2009.
(9) Voir la circulaire 11/2006 du 4 mai 2006 - n° 4.2.2.1.]
----------
1.4.2. Dettes exclues
Les dettes exclues du passif déductible en droit de mutation par décès sont définies à l'article 32 nouveau du C. succ. Rég. brux.
Auparavant, il n'était possible de déduire des dettes que dans le cadre du droit de succession. L'article 32 du C. succ. Rég. brux définissait aussi les dettes qui ne pouvaient pas entrer en considération comme passif déductible dans le cadre du droit de succession.
Etant donné que le but était de rendre désormais aussi possible la déduction de dettes dans le cadre du droit de mutation par décès, le législateur bruxellois souhaitait que pour les deux sortes de droits de succession, ce soient aussi les mêmes dettes qui soient exclues du passif déductible.
Strictement parlant, il ne fallait pas à cet effet, apporter de modification à l'article 32 du C. succ. Rég. brux., en tous cas pas dans sa version flamande. Dans sa version française cependant, les mots « dettes rentrant dans les prévisions de l'article 4 » pouvaient prêter à confusion Ce n'est que pour cette raison que le texte de l'article 32 du C. succ. Rég. brux. a été réécrit. Pour plus d'explication à cet égard, il est renvoyé à l'exposé des motifs(10).
----------
[(10) Voir doc A-90/1 - 2009/2010, Exposé des motifs, commentaire de l'article 6, p.4]
----------
1.4.3. Récapitulatif: Tableau du passif admissible suivant l'article 27, al. 2 nouveau, du C. succ. Rég. brux.
Droit de succession
(défunt = habitant du royaume)
Droit de mutation par décès
(défunt ≠ habitant du royaume)
défunt = habitant de l'EEE
défunt ≠ habitant de l'EEE
-   dettes existantes au moment du décès;
-   frais funéraires.
-   dettes contractées spécifiquement pour acquérir ou conserver un bien immeuble imposable.
rien
2. Abattement prévu en faveur des héritiers en ligne directe d'un défunt - art. 54 du C. succ. Rég. brux.
Le législateur bruxellois a profité de l'occasion pour réparer une omission. Lors de l'adoption de précédentes mesures visant à supprimer toute distinction entre le droit de succession et le droit de mutation par décès pour l'octroi des exonérations et des réductions établies par le Code, il avait été omis de modifier l'article 54 du C. succ. Rég. brux. pour y supprimer toute distinction entre le droit de succession et le droit de mutation par décès en ce qui concerne le bénéfice de l'abattement en faveur des héritiers en ligne directe d'un défunt. Ce bénéfice n'était accordé qu'aux seuls héritiers en ligne directe d'un défunt habitant du royaume. Désormais, cet abattement est accordé aussi aux héritiers en ligne directe d'un défunt non-habitant du royaume. Il s'applique donc tant en droit de succession qu'en droit de mutation par décès.
Remarque : contrairement à la mesure exposée au point 1 ci-avant, il importe peu pour l'application de l'abattement que le défunt était ou non un habitant de l'Espace économique européen (EEE).
3. Transmissions d'entreprises - art. 60bis du C. succ. Rég. brux.
Les modifications apportées à cet article répondent à une série de critiques formulées de la commission européenne quant à son contenu. Ainsi:
1° l'octroi du tarif réduit vaut désormais tant en droit de succession qu'en droit de mutation par décès (11) (modification de l'art. 60bis, al. 1er, 1ère phrase) ;
2° le bénéfice du tarif réduit est désormais accordé à toutes les entreprises ayant leur siège social dans l'Espace économique européen (EEE) (12) (modification de l'art. 60bis, § 1er, 2°, et § 4) ;
3° le maintien du bénéfice du tarif réduit n'est plus lié à l'obligation territoriale du maintien, après l'ouverture de la succession, de l'emploi en Belgique.(13)
----------
[(11) Auparavant, il ne valait que dans le cadre du droit de succession.
(12) Auparavant, le siège de direction effective de l'entreprise devait être établi sur le territoire d'un Etat membre de l'Union européenne.
(13) La condition du maintien de l'emploi est restée ; seulement ce maintien ne doit plus se situer en Belgique ni même dans l'EEE.]
----------
Entrée en vigueur
L'ordonnance est entrée en vigueur le 3 septembre 2010 (art. 9 de l'ordonnance - le jour de la publication au Moniteur belge). Les modifications au C. succ. Rég. brux. commentées dans la présente circulaire s'appliquent donc aux successions ouvertes à partir de cette date.
AU NOM DU MINISTRE :
L'Administrateur général adjoint,
Jean-Marc DELPORTE
ANNEXE 1
Extrait du Moniteur belge du 3 septembre 2010
26 AOUT 2010. - Ordonnance modifiant le Code des droits de succession
Article 1er
La présente ordonnance règle une matière visée à l'article 39 de la Constitution.
Article 2
L'article 1er du Code des droits de succession est remplacé comme suit :
« Article 1er. - … ». Texte : voir le texte coordonné.
Article 3
L'article 15 du même Code est remplacé par la disposition suivante :
« Art. 15. - … ».  Texte : voir le  texte coordonné.
Article 4
L'article 18 du même Code est remplacé par la disposition suivante :
« Art. 18. - … ». Texte : voir le texte coordonné.
Article 5
A l'article 27 du même Code, il est ajouté un alinéa 2, rédigé comme suit :
« Le passif admissible dans la succession d'un habitant de l'Espace économique européen qui n'est pas un habitant du royaume, se borne aux dettes du défunt existantes au moment de son décès dont les déclarants fournissent la preuve qu'elles ont été spécifiquement contractées pour acquérir ou conserver les immeubles soumis à l'impôt. ».
Article 6
L'article 32 du même Code est remplacé par la disposition suivante :
« Art. 32. - … ». Texte. : voir le texte coordonné.
Article 7
Dans l'article 54 du même Code, modifié par l'article 6 de l'ordonnance du 20 décembre 2002, la phrase « Est exempt du droit de succession : » est remplacée par la phrase « Est exempt du droit de succession et du droit de mutation par décès : ».
Article 8
A l'article 60bis du même Code, inséré par l'article 2 de l'ordonnance du 29 octobre 1998 et modifié par l'article 10 de l'ordonnance du 20 décembre 2002, sont apportées les modifications suivantes :
1° au § 1er, les mots « et le droit de mutation par décès » sont insérés entre les mots « le droit de succession » et les mots « est fixé à 3 p.c. »;
2° au § 1er, 2°, et au § 4, les mots « l'Union européenne » sont remplacés par les mots « l'Espace économique européen »;
3° au § 5, 1°, les mots « en Belgique » sont supprimés.
Article 9
La présente ordonnance entre en vigueur à la date de sa publication au Moniteur belge.
…
ANNEXE 2
Texte coordonné des dispositions modifiées dans le C. succ. brux.
Article 1er
Il est établi :
1° un droit de succession sur la valeur, déduction faite du passif visé à l'article 27, alinéa 1er, de tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du royaume ;
2° un droit de mutation par décès sur la valeur, déduction faite du passif visé à l'article 27, alinéa 2, si le défunt est un habitant de l'Espace économique européen, des biens immeubles situés en Belgique recueillis dans la succession d'un non-habitant du royaume.
Est réputé habitant du royaume celui qui, au moment de son décès, y a établi son domicile ou le siège de sa fortune.
Est réputé habitant de l'Espace économique européen, celui qui, au moment de son décès, a établi dans cet espace son domicile ou le siège de sa fortune.
Article 15
Le droit de succession est dû sur l'universalité des biens en quelque lieu qu'ils se trouvent, appartenant au défunt ou à l'absent, déduction faite du passif visé à l'article 27, alinéa 1er, et sauf application des articles 16 et 17.
Article 18
Le droit de mutation par décès est dû sur l'universalité des immeubles situés en Belgique, appartenant au défunt ou à l'absent, déduction faite du passif visé à l'article 27, alinéa 2, si le défunt était un habitant de l'Espace économique européen.
Article 27
Le passif admissible dans la succession d'un habitant du royaume se borne :
1° aux dettes du défunt existantes au moment du décès ;
2° aux frais funéraires.
Le passif admissible dans la succession d'un habitant de l'Espace économique européen qui n'est pas un habitant du royaume, se borne aux dettes du défunt existantes au moment de son décès dont les déclarants fournissent la preuve qu'elles ont été spécifiquement contractées pour acquérir ou conserver les immeubles soumis à l'impôt.
Article 32
Sont exclues du passif, les dettes mentionnées à l'article 4.
Article 54
Est exempt du droit de succession et du droit de mutation par décès :
1° ce qui est recueilli par un héritier en ligne directe appelé légalement à la succession ou entre époux ou cohabitants, à concurrence de la première tranche de 15.000 euros. Cet abattement est augmenté, en faveur des enfants du défunt, qui n'ont pas atteint l'âge de vingt et un ans, de 2.500 euros pour chaque année entière restant à courir jusqu'à ce qu'ils atteignent l'âge de vingt et un ans et, en faveur du conjoint ou cohabitant survivant, de la moitié des abattements supplémentaires dont bénéficient ensemble les enfants communs ;
2° ce qui est recueilli par tous autres héritiers, légataires ou donataires dans les successions dont le montant net ne dépasse pas 1.250 euros.
Article 60bis
§ 1er. Par dérogation aux articles 48 et 48², le droit de succession et le droit de mutation par décès est fixé à 3 % de la valeur nette de la part du défunt dans une petite ou moyenne entreprise pour autant que la succession, ou la liquidation du régime matrimonial suite au décès :
1° comprenne les biens composant une universalité de biens, une branche d'activité ou un fonds de commerce au moyen desquels le de cujus ou son conjoint exerçait, au jour du décès, une exploitation industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, une profession libérale ou une charge ou office ;
2° comprenne la pleine propriété de titres d'une société dont le siège de direction effective est situé dans un État membre de l'Espace économique européen et qui se livre à une exploitation industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession libérale.
L'ensemble des titres qui ont été transmis doit représenter au moins 25 % des droits de vote à l'assemblée générale.
Au cas où l'ensemble des titres qui ont été transmis représente moins de 50 % des droits de vote à l'assemblée générale, un pacte d'actionnariat doit en outre être conclu portant sur au moins 50 % des droits de vote à l'assemblée générale. Dans ce pacte d'actionnariat, les parties s'engagent à respecter les conditions visées au paragraphe 5.
§ 2. Par petite ou moyenne entreprise, il faut entendre une entreprise :
- qui emploie moins de 250 personnes;
- dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas les 40 millions d'euros ou dont le montant total du bilan annuel n'excède pas les 27 millions d'euros;
- qui respecte le critère d'indépendance selon lequel une grande entreprise ne peut posséder 25 % ou plus du capital de la petite ou moyenne entreprise.
§ 3. …
§ 4. Par titres, il faut entendre :
- les actions ou parts sociales de sociétés ;
- les certificats d'actions ou de parts sociales qui sont délivrés par des personnes morales ayant leur siège dans un État membre de l'Espace économique européen, et qui représentent des actions ou des parts sociales de sociétés remplissant les conditions requises, pour autant que :
- chaque certificat corresponde à une action ou part sociale ;
- la personne morale est tenue de verser immédiatement et au plus tard dans le mois de la décision de distribution au titulaire de certificats les dividendes et autres bénéfices de l'actif ;
- la personne morale ne peut aliéner les actions ou parts sociales sans le consentement du titulaire de certificats.
§ 5. La disposition au § 1er n'est applicable qu'à condition que :
1° l'activité principale de l'entreprise soit poursuivie pendant au moins cinq ans après le décès ;
2° le nombre de travailleurs salariés dans l'entreprise, exprimé en unités temps plein, soit maintenu au moins à 75 %, et ce d'année en année durant les cinq premières années après le décès ;
3° les avoirs investis dans une exploitation ou profession libérale, une charge ou office, visées au § 1er, 1°, ou le capital social d'une société visée au § 1er, 2°, ne diminuent pas à la suite de versements ou de remboursements au cours des cinq premières années après le décès.
Les avoirs investis durant les trois années qui précèdent le décès, n'entrent pas en ligne de compte pour la réduction, sauf si l'investissement de ces avoirs répond à des besoins financiers ou économiques légitimes.
Le capital libéré au cours des trois années qui précèdent le décès, n'entre pas en ligne de compte pour le tarif réduit, sauf s'il répond à des besoins financiers ou économiques légitimes ;
4° les successeurs remettent au Receveur compétent lors du dépôt de la déclaration de la succession une attestation délivrée par le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale qui confirme que les conditions requises sont remplies. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale détermine les modalités de la demande, du contrôle et de la délivrance de ladite attestation.
Les successeurs ayant bénéficié de la réduction prévue par le présent article doivent en outre, pendant la période de cinq ans après le décès, fournir annuellement la preuve que les conditions pour bénéficier du tarif réduit restent remplies. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale détermine les modalités de cette preuve annuelle.