ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 3 mai 1967, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "n° ... modifiant le Code des impôts sur les revenus, en vue d'assurer une perception plus exacte de ces impôts", a donné le 17 mai 1967 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 3e mei 1967 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "nr. ... tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, ten einde een juistere inning van die belastingen te verzekeren", heeft de 17e mei 1967 het volgend advies gegeven :

Le projet se fonde sur la loi du 31 mars 1967 attribuant certains pouvoirs au Roi, et spécialement sur l'article 2, § 5, de cette loi, ainsi conçu :

"Le Roi peut prendre des mesures pour assurer une perception plus exacte de l'impôt".

Cette disposition n'est pas encore en vigueur. Selon le prescrit du § 6 du même article, l'arrêté en projet devra être précédé d'un arrêté royal fixant cette entrée en vigueur.

En vertu du même § 6, cet arrêté doit être pris "sur proposition du conseil des Ministres". L'exigence de pareille proposition implique en principe l'accord de tous les Ministres et cette unanimité ne pourra être constatée que par le contreseing de chacun d'eux.

Mention de cet arrêté doit figurer au préambule du présent projet, dans un second alinéa.

Quant au premier alinéa du préambule, il convient de citer la loi du 31 mars 1967 avec son intitulé exact: "Loi du 31 mars 1967 attribuant certains pouvoirs au Roi en vue ... ". En outre, il suffit de citer l'article 2, § 5, seul fondement légal du projet.

Dans le second alinéa actuel du préambule, il y a lieu d'ajouter la mention de l'article 312.

.../...

Article 1er.

Les mots "même destinées à un usage non fiscal", qui figurent dans l'article 1er, § 1er, 2°, sont peu clairs et paraissent en contradiction avec la suite de la phrase. Ils pourraient être interprétés, au surplus, comme étant l'exercice par le Roi de pouvoirs excédant l'habilitation légale. Pour éviter toute interprétation erronée, il est proposé de les supprimer et de rédiger le 2° comme suit :

"2° prévoir pour certaines catégories de personnes susvisées l'indication dans le reçu de toutes mentions ou l'insertion de toutes formules, jugées utiles au contrôle des recettes et des dépenses de ces contribuables".

Article 3.

Le nouveau § 3 que le projet insère dans l'article 235 du Code dispose :

"§ 3. Pour l'application du § 1er, les parquets des cours et de toutes autres juridictions qui sont saisis d'une affaire pénale dont l'examen fait apparaître des indices sérieux de fraude en matière d'impôts sur les revenus, en informeront le Ministre des Finances, après avoir obtenu l'autorisation expresse du procureur général ou de l'auditeur général. Cette information entraîne d'office l'application dudit § 1er, sans autres formalités".

.../...

Selon les explications fournies par le fonctionnaire délégué, lorsque le Ministre des Finances aura été informé par les officiers du ministère public, il appartiendra encore au procureur général ou à l'auditeur général d'apprécier dans quelle mesure l'Administration des Finances pourra prendre connaissance ou copie du dossier répressif. L'autorisation donnée par les autorités judiciaires d'informer le Ministre des Finances n'implique donc pas, par elle-même, autorisation de consulter toutes les pièces du dossier. Après avoir été informée, l'Administration devra encore, en application du § 1er de l'article 235 du Code, requérir de prendre connaissance du dossier et obtenir à cette fin une autorisation expresse des autorités judiciaires, qui détermineront éventuellement la mesure dans laquelle la consultation sera permise.

Dans ces conditions, la dernière phrase du nouveau § 3 doit être omise, d'autant plus qu'elle ne traduit pas clairement les intentions du Gouvernement.

La rédaction suivante est proposée pour l'article 3 du projet :

"Article 3.-

L'article 235 du même Code est complété par la disposition suivante :

"§ 3. Les officiers du ministère public près les cours et tribunaux, qui sont saisis d'une affaire pénale dont l'examen fait apparaître des indices sérieux de fraude en matière d'impôts sur les revenus, en informeront le Ministre des Finances, après avoir obtenu l'autorisation expresse du procureur général ou de l'auditeur général".

.../...

Article 4.

Le liminaire suivant est proposé :

"Article 4.-

L'article 263, alinéa 1er, du même Code, modifié par l'arrêté royal n° 9 du 18 avril 1967, est remplacé par la disposition suivante :

... ".

Article 5.

Par souci de clarté, il est proposé de rédiger comme suit le nouvel alinéa 2 de l'article 304 du Code :

"Sont immédiatement exigibles pour leur totalité :

1° les impôts dus à la source, lorsqu'ils sont enrôlés à défaut de paiement dans les délais fixés à l'article 303;

2° les autres impôts, lorsque les droits du Trésor sont en péril".

En ce qui concerne le nouvel alinéa 3 du même article 304, il y a lieu d'observer que les pouvoirs accordés au Roi par l'article 2, § 5, de la loi du 31 mars 1967 ne lui permettent pas de supprimer des garanties juridictionnelles existantes et qui sont d'ailleurs de droit commun. En conséquence, les mots "et sans appel" doivent être supprimés.

.../...

Article 6.

Pour mieux faire apparaître l'analogie qui existe entre le texte du nouvel article 310bis et celui de l'article 310, il est proposé de rédiger le § 1er du nouvel article comme suit :

"§ 1er. En dehors des cas prévus à l'article 310, une garantie réelle ou une caution personnelle, agréée par le directeur général de l'Administration des contributions directes ou son délégué, peut être exigée de toute personne morale ... et d'exécution.

Les conditions de l'agréation sont déterminées par arrêté royal".

+

\+ +

En ce qui concerne le § 2, le projet confond la procédure sur requête et la procédure en référé qui, elle, est introduite par assignation; la procédure sur requête ne comporte de débat contradictoire que si la loi le prévoit. En outre, le projet supprime l'appel, alors que cette voie de recours est de droit.

Dans le système du Gouvernement, la procédure envisagée tend à obtenir du président du tribunal de première instance siégeant en référé "l'autorisation d'exiger la garantie réelle ou la caution personnelle visées au § 1er ".

Il va de soi que l'intervention du pouvoir judiciaire est subordonnée à l'existence d'une contestation. Il est conforme aux principes que cette contestation soit déférée

.../...

au tribunal par la partie qui s'oppose à l'exigence de l'Administration, que la décision judiciaire à intervenir soit rendue après débat contradictoire et qu'elle soit susceptible de recours.

La procédure en référé satisfait à ces critères et, par sa rapidité, sauvegarde les droits du Trésor.

Il est dès lors suggéré de remplacer le § 2 par une disposition qui devrait prévoir que le contribuable peut se pourvoir contre la décision de l'Administration exigeant une garantie réelle ou une caution personnelle, dans les ... jours de la notification de cette décision.

Le § 2 devrait prévoir, en outre, que ce recours sera porté devant le président du tribunal de première instance siégeant en référé, dont la compétence territoriale aura à être précisée.

Article 8.

Le mot "opposable" doit être remplacé par le mot "applicable".

Article 9.

Le 2° devrait être rédigé comme suit :

"2° l'article est complété par l'alinéa suivant: ... ".

.../...

Article 10.

Le texte suivant est proposé :

"Article 10.-

Dans l'article 339, alinéa 1er, du même Code, la mention des articles 226, 227, 310, est remplacée par la mention des articles 225, 226, 226bis, 227, 228, 229, 310, 310bis ".

Article 11.

Selon l'article 311 du Code des impôts sur les revenus, les sociétés étrangères, de même que tous autres redevables étrangers ayant en Belgique un établissement quelconque, sont tenus de faire agréer par l'Administration un représentant responsable établi dans le pays offrant les garanties nécessaires de solvabilité.

L'article 310 prévoit que l'obligation de fournir une garantie réelle ou une caution personnelle est imposée :

1° aux sociétés belges et autres redevables ayant des sièges d'opérations ou des établissements quelconques à l'étranger;

2° aux personnes physiques ou morales qui organisent des jeux de casino, ainsi qu'aux associés actifs de certaines formes de sociétés qui organisent des jeux de casino.

.../...

Le projet actuel introduit dans le Code un nouvel article 310bis qui permet d'exiger une garantie réelle ou une caution personnelle de tout redevable exerçant notamment une activité industrielle, commerciale ou agricole ou une profession libérale, ou remplissant une charge ou un office, lorsque ses biens saisissables par le Trésor sont insuffisants pour couvrir les impôts d'une année, majorés des accroissements, intérêts, frais de poursuite et d'exécution éventuels.

L'article 340 donne au Ministre des Finances le pouvoir de prononcer la fermeture des établissements situés en Belgique et d'interdire l'exercice de toute profession aux redevables étrangers qui n'ont pas fait agréer un représentant responsable ainsi qu'aux exploitants de casino qui n'ont pas constitué la garantie réelle ou la caution personnelle. Le Code ne commine pas ces sanctions à l'égard des sociétés et autres redevables belges qui ont des établissements à l'étranger (article 310, 1°, précité).

Le projet étend ces sanctions au redevable qui ne fournit pas la caution ou la garantie qui serait exigée en vertu du nouvel article 310bis.

Si ce redevable ne fournit pas la caution ou la garantie demandée, le Ministre des Finances peut, indépendamment de l'amende de 1.000 à 20.000 francs prévue par l'article 339, fermer l'établissement et interdire l'exercice de toute profession.

.../...

L'on doit se demander si l'interdiction d'exercice de toute profession ne porte pas atteinte aux droits fondamentaux du citoyen : la liberté individuelle garantie par l'article 7 de la Constitution paraît nécessairement impliquer la liberté de travailler.

La sanction envisagée par le projet soulève donc une question d'interprétation de la Constitution qu'il appartient au législateur seul de trancher. On ne saurait admettre que ce dernier ait entendu déléguer ce pouvoir au Roi.

Au surplus, en ce qui concerne les redevables exerçant des professions libérales, ou remplissant des charges ou offices, le pouvoir attribué par le projet au Ministre des Finances paraît incompatible avec les procédures de radiation ou de destitution organisées par des lois spéciales. Il appartient au Ministre des Finances de saisir, le cas échéant, les autorités disciplinaires compétentes.

En ce qui concerne la fermeture des établissements, pareille décision, lorsqu'elle ne constitue pas une simple mesure de sûreté, est, en principe, une peine accessoire et doit, en conséquence, être prononcée par les tribunaux avec les garanties qui s'y attachent. Il ne s'indique pas d'étendre les dérogations à ce principe.

Il ressort de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'article 11 du projet doit être omis.

Het ontwerp is gegrond op de wet van 31 maart 1967 tot toekenning van bepaalde machten aan de Koning, inzonderheid op artikel 2, § 5, waarin wordt gezegd :

"De Koning kan maatregelen treffen met het oog op een juistere heffing der belastingen".

Die bepaling is nog niet van kracht. Volgens het voorschrift van § 6 van hetzelfde artikel moet het ontwerpbesluit worden voorafgegaan door een koninklijk besluit dat die bepaling in werking stelt.

Krachtens dezelfde § 6 moet dat besluit worden vastgesteld "op voorstel van de Ministerraad". Zodanig voorstel impliceert in beginsel het akkoord van alle Ministers en die eensgezindheid kan maar tot uiting komen als ieder van hen het besluit mede-ondertekent.

Naar dat besluit moet in de aanhef van het onderhavige ontwerp, onder een tweede lid, worden verwezen.

In de Franse tekst moet het eerste lid van de aanhef de wet van 31 maart 1967 met haar juiste opschrift vermelden : "Loi du 31 mars 1967 attribuant certains pouvoirs au Roi en vue ...". In hetzelfde lid is het voldoende artikel 2, § 5, te vermelden, want alleen die bepaling levert rechtsgrond op voor het ontwerp.

In het huidige tweede lid van de aanhef moet ook worden verwezen naar artikel 312.

.../...

Artikel 1.

De woorden "zelfs buiten het belastingdomein te gebruiken" in artikel 1, § 1, tweede lid, zijn niet zeer duidelijk en lijken bovendien in tegenspraak te zijn met het vervolg van de zin. Zij zouden bovendien kunnen worden geïnterpreteerd, alsof de Koning een bevoegdheid uitoefent die verder reikt dan de wettelijke machtiging. Om verkeerde uitlegging te voorkomen, schrappe men die woorden en redigere men de tekst onder 2° als volgt :

"2° voor bepaalde categorieën van personen als hiervoren bedoeld voorschrijven, dat op het ontvangstbewijs alle gegevens vermeld of alle formules aangebracht worden die dienstig worden geacht voor de controle op de ontvangsten en uitgaven van die belastingplichtigen".

Artikel 3.

De nieuwe paragraaf 3 welke het ontwerp in artikel 235 van het Wetboek invoegt, luidt :

"§ 3. Voor de toepassing van § 1, zullen de parketten van de Hoven en van alle andere rechtscolleges, waarbij een strafzaak aanhangig is, waarvan het onderzoek ernstige indiciën van ontduiking in zake inkomstenbelastingen aan het licht brengt, de Minister van Financiën hierover inlichten, nadat ze van de procureur-generaal of van de auditeur-generaal uitdrukkelijk verlof daartoe hebben gekregen. Deze inlichting brengt, zonder andere formaliteit, van ambtswege de toepassing mede van voormelde § 1 " .

.../...

Volgens de uitleg welke de gemachtigde ambtenaar heeft verschaft, zal de procureur-generaal of de auditeur-generaal, als de Minister van Financiën door de ambtenaren van het openbaar ministerie is ingelicht, nog moeten oordelen in welke mate het bestuur van financiën inzage of afschrift zal kunnen nemen van het strafdossier. Het verlof dat de gerechtelijke overheden verlenen om de Minister van Financiën in te lichten, sluit dus op zichzelf geen machtiging in om inzage te nemen van alle stukken van het dossier. Na te zijn ingelicht zal het bestuur nog, krachtens § 1 van artikel 235 van het Wetboek, moeten verzoeken om inzage te krijgen van het dossier en daartoe uitdrukkelijk verlof moeten krijgen van de gerechtelijke overheden, die eventueel zullen bepalen in welke mate inzage wordt toegestaan.

De laatste volzin van de nieuwe § 3 moet dus vervallen, te meer daar hij de bedoeling van de Regering niet duidelijk weergeeft.

Voorgesteld wordt, artikel 3 van het ontwerp als volgt te lezen :

"Artikel 3.-

Artikel 235 van hetzelfde Wetboek wordt met de volgende bepaling aangevuld :

"§ 3. De ambtenaren van het openbaar ministerie bij de hoven en rechtbanken, die bij het onderzoek van een aanhangige strafzaak ernstige indiciën van ontduiking inzake inkomstenbelastingen waarnemen, moeten de

.../...

Minister van Financiën hierover inlichten nadat zij van de procureur-generaal of van de auditeur-generaal uitdrukkelijk verlof daartoe hebben gekregen".

Artikel 4.

De inleidende volzin leze men als volgt :

"Artikel 4.-

Artikel 263, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 9 van 18 april 1967, wordt door de volgende bepaling vervangen :

... ".

Artikel 5.

Duidelijkheidshalve leze men het nieuwe tweede lid van artikel 304 van het Wetboek als volgt :

"Over hun geheel zijn onmiddellijk eisbaar :

1° de aan de bron verschuldigde belastingen, wanneer zij ten kohiere werden gebracht bij gebreke van betaling binnen de in artikel 303 vastgestelde termijnen ;

2° de andere belastingen, wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren".

.../...

In verband met het nieuwe derde lid van hetzelfde artikel 304 moet worden opgemerkt, dat de Koning aan artikel 2, § 5, van de wet van 31 maart 1967 niet de bevoegdheid ontleent, om bestaande, overigens gemeenrechtelijke jurisdictionele waarborgen op te heffen. Bijgevolg moeten de woorden "zonder beroep" vervallen.

Artikel 6.

Om de analogie tussen het nieuwe artikel 310bis en artikel 310 beter te doen uitkomen, leze men § 1 van het nieuwe artikel als volgt :

"§ 1. Buiten de gevallen bepaald in artikel 310 kan een door de directeur-generaal van de administratie der directe belastingen, of door zijn gemachtigde aangenomen zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling worden geëist van elke rechtspersoon ... en tenuitvoerlegging.

De Koning bepaalt de voorwaarden van aanneming".

\+

\+ \+

.../...

In § 2 verwart het ontwerp de rechtspleging op verzoekschrift met de rechtspleging in kort geding, die door dagvaarding wordt ingeleid; bij rechtspleging op verzoekschrift is er geen contradictoir debat, tenzij de wet daarin voorziet. Bovendien sluit het ontwerp het hoger beroep uit, welke voorziening nochtans rechtens openstaat.

In de door de Regering ontworpen rechtspleging zou van de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg, rechtdoende in kort geding, "de toelating" moeten worden "bekomen de in § 1 bedoelde zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling te eisen".

Het spreekt vanzelf dat de rechterlijke macht maar kan optreden als er een geschil is ontstaan. Het ligt in de lijn van de beginselen dat het geschil voor de rechtbank wordt gebracht door de partij die zich tegen de eis van de administratie verzet, dat de rechtbank beslist na contradictoir debat en dat tegen de beslissing beroep openstaat.

De rechtspleging in kort geding beantwoordt aan die maatstaven en vrijwaart door haar snelle afwikkeling de rechten van de Schatkist.

Derhalve wordt voorgesteld § 2 te vervangen door de bepaling dat de belastingplichtige tegen de beslissing van de administratie die een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling eist, kan opkomen binnen ... dagen na de kennisgeving van die beslissing.

.../...

§ 2 zou ook moeten bepalen dat het beroep wordt ingesteld bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg, rechtdoende in kort geding, waarvan de territoriale bevoegdheid nader zal zijn omschreven.

Artikel 8.

De woorden "is niet tegenstelbaar aan" moeten worden vervangen door "is niet van toepassing op".

Artikel 9.

De tekst onder 2° zou als volgt moeten worden gelezen :

"2° het artikel wordt met het volgende lid aangevuld : ...".

Artikel 10.

Voorgesteld wordt :

"Artikel 10.-

In artikel 339, eerste lid, van hetzelfde Wetboek wordt de vermelding van de artikelen 226, 227, 310, vervangen door de vermelding van de artikelen 225, 226, 226bis, 227, 228, 229, 310, 310bis".

Artikel 11.

Volgens artikel 311 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zijn buitenlandse vennootschappen, alsmede alle andere buitenlandse belastingschuldigen die in België enige inrichting hebben, gehouden een

.../...

aansprakelijke vertegenwoordiger, in het land gevestigd en de nodige waarborgen van gegoedheid biedende, door de administratie te doen aannemen.

Artikel 310 verplicht tot het verstrekken van een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling :

1° Belgische vennootschappen en andere belastingschuldigen die bedrijfszetels of enigerlei inrichtingen in he buitenland hebben ;

2° natuurlijke of rechtspersonen die casinospelen inrichten alsook werkende vennoten van bepaalde vormen van vennootschappen welke casinospelen inrichten.

Het onderhavige ontwerp voegt in het Wetboek een nieuw artikel 310bis in, krachtens hetwelk een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling kan worden geëist van iedere belastingschuldige die onder meer een industriële, een handels- of een landbouwbedrijvigheid heeft, een vrij beroep uitoefent, of een ambt of een post bekleedt, wanneer zijn goederen waarop de Schatkist beslag kan leggen, ontoereikend zijn voor het dekken van de belastingen over één jaar, vermeerderd met de verhogingen de interesten en de eventuele kosten van vervolging en tenuitvoerlegging.

Krachtens artikel 340 kan de Minister van Financiën de sluiting van in België gevestigde inrichtingen bevelen en de uitoefening van enig beroep verbieden aan buitenlandse belastingschuldigen die geen aansprakelijke vertegenwoordiger hebben doen aannemen, alsook aan exploitanten van casino's, die geen zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling hebben verstrekt. Het Wetboek legt die sancties niet op aan Belgische

.../...

vennootschappen en andere belastingschuldigen die inrichtingen in het buitenland hebben (eerdervor eld artikel 310, 1°).

Het ontwerp legt die sancties ook op aan de belastingschuldige die niet de borgstelling of de zekerheid verstrekt welke krachtens het nieuwe artikel 310bis mocht zijn geëist.

Als die belastingschuldige de geëiste borgstelling of zekerheid niet verstrekt, kan de minister van Financiën, onverminderd de in artikel 339 bepaalde geldboete van 1.000 tot 20.000 frank, de inrichting sluiten en verbod tot het uitoefenen van enig beroep opleggen.

De vraag is nu of het verbod enig beroep uit te oefenen geen afbreuk doet aan de fundamentele rechten van de staatsburger : de door artikel 7 van de Grondwet gewaarborgde vrijheid van de persoon lijkt noodzakelijk de vrijheid van arbeid te implicoren.

De in het ontwerp voorziene sanctie doet dus een probleem van grondwetsinterpretatie rijzen, waarover alleen de wetgever kan beslissen. De wetgever kan niet de bedoeling hebben gehad, die bevoegdheid aan de Koning op te dragen.

Wat bovendien de belastingschuldigen betreft die vrije beroepen uitoefenen of ambten of posten bekleden, wil het voorkomen dat de bevoegdheid welke het ontwerp aan de minister van Financiën verleent, onbestaanbaar is met de procedures inzake schrapping of afzetting zoals die in bijzondere wetten zijn geregeld. In voorkomend geval behoort de minister van Financiën de zaak

.../...

aanhangig te maken bij de bevoegde tuchtoverheid.

Van haar kant is een beslissing tot sluiting van inrichtingen, als zij meer is dan een blote veiligheidsmaatregel, in beginsel een bijkomende straf; ze moet dus door de rechtbanken worden uitgesproken met alle waarborgen vandien. Het is niet geraden verder af te wijken van dat beginsel.

Uit al deze overwegingen blijkt, dat artikel 11 van het ontwerp moet vervallen.

La chambre était composée de

Messieurs : G. VAN BUNNEN, conseiller d'Etat, président,
de Heren : staatsraad, voorzitter,

J. MASQUELIN, conseillers d'Etat,
Madame : G. CISELET, staatsraden,
Mevrouw :

Messieurs : G. ARONSTEIN, assesseurs de la
de Heren : section de législation,
F. RIGAUX, bijzitters van de
afdeling wetgeving,

G. DE LEUZE, greffier adjoint, greffier.
adjunct-griffier, griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. G. VAN BUNNEN.

Le rapport a été présenté par M. G. PIQUET, substitut de l'auditeur général.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

(s) G. DE LEUZE.

De kamer was samengesteld uit

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. G. VAN BUNNEN.

Het verslag werd uitgebracht door de H. G. PIQUET, substituut-auditeur-generaal.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s) G. VAN BUNNEN.