ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 13 février 1987, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "fixant les règles relatives au paiement des impôts sur les revenus et des taxes assimilées aux impôts sur les revenus", a donné le 6 avril 1987 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 13 februari 1987 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "houdende regels inzake betaling van de inkomstenbelastingen en van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", heeft op 6 april 1987 het volgend advies gegeven :

OBSERVATIONS GENERALES.

Le paiement des impositions fiscales est soumis aux règles du droit civil.

Selon l'article 1239, alinéa 1er, du Code civil, "le paiement doit être fait au créancier, ou à quelqu'un ayant pouvoir de lui, ou qui soit autorisé par justice ou par la loi à recevoir pour lui".

En fermant au public l'accès des bureaux de recettes et en n'autorisant le paiement en monnaie ayant cours légal que par le canal de la Régie des postes, le Gouvernement donne pouvoir à la Régie de recevoir au nom du Trésor les paiements qui sont destinés à celui-ci.

La Régie devient ainsi un caissier auxiliaire de l'Etat, mandataire du Trésor public.

Deux conséquences découlent de cette situation.

Tout d'abord, le contribuable doit pouvoir attendre l'échéance pour payer. Le problème est d'autant plus important que les salariés, de façon générale, et les agents des services publics, en particulier, sont payés à terme échu, c'est-à-dire le dernier jour du mois.

Certaines dettes fiscales, spécialement en matière de contributions directes, doivent être payées pour le dernier jour du mois au plus tard, afin d'éviter le paiement d'intérêts de retard.

.../...

Il est dès lors nécessaire, pour la légalité de l'arrêté en projet, que le jour du versement des espèces au guichet de la poste soit considéré comme le jour du paiement au créancier.

Il faut observer en second lieu que la Régie des postes est le mandataire choisi et imposé par le Gouvernement pour le paiement en espèces et que la rémunération du service ainsi rendu par la Régie ne peut être mise à charge du débiteur.

Raisonner autrement conduirait à imposer une majoration de l'impôt pour laquelle il n'existe aucune base légale.

*

OBSERVATIONS PARTICULIERES.

INTITULE.

La rédaction suivante est proposée :

"Arrêté royal fixant les modalités de paiement des impôts sur les revenus et des taxes assimilées aux impôts sur les revenus".

.../...

PREAMBULE.

Alinéa 3 :

Dans le visa de l'article 116 de l'arrêté royal du 4 mars 1965, il y a lieu d'ajouter les mots "et par l'arrêté royal du 22 décembre 1982;".

Le visa de l'article 183 du même arrêté royal doit être rédigé de la manière suivante :

" - l'article 183, modifié par les arrêtés royaux des 7 décembre 1966 et 8 juillet 1970;".

DISPOSITIF.

Article 2.

Paragraphe 2 de l'article 50 en projet :

1. L'établissement du modèle des versements ou virements est un acte de caractère réglementaire qui doit être accompli par le Ministre lui-même et ne peut faire l'objet d'une délégation à un fonctionnaire.

Le texte suivant est dès lors proposé pour le premier tiret de ce paragraphe 2 :

" - du modèle arrêté par le Ministre des Finances, en accord avec le Ministre dont relève l'Office des chèques postaux;".

.../...

La même observation vaut pour l'article 184 en projet, § 1er, premier tiret, figurant sous l'article 13 du projet.

2. La rédaction suivante est proposée pour le second tiret du paragraphe 2 de l'article 50 en projet :

"- qui sont délivrées sur demande ou d'office par le service "Contributions - Versements anticipés, Bruxelles" avec l'indication du nom du contribuable et d'un numéro d'immatriculation auprès de ce service".

Paragraphe 3 de l'article 50 en projet :

Ce paragraphe est peu clair en ce qui concerne la portée de la présomption qu'il établit. Il est inconcevable que cette présomption puisse couvrir l'affectation du paiement effectué au moyen d'une formule de paiement indiquant un numéro d'immatriculation erroné à la suite d'une erreur commise par le service compétent désigné au paragraphe 2. Dans ce cas, le contribuable doit pouvoir faire la preuve de l'erreur commise.

Il convient donc d'omettre du projet les mots "nonobstant toute déclaration contraire".

Article 6.

L'article serait mieux rédigé comme suit :

"Article 6.-

Dans le chapitre premier du même arrêté, la section Xbis, insérée par l'arrêté royal du 26 mars 1982 et comprenant l'article 57bis, est abrogée".

.../...

Article 8.

Le texte suivant est proposé :

"Article 8.-

Dans l'article 99 du même arrêté, modifié par l'arrêté royal du 7 décembre 1966, les mots "selon les règles prévues au chapitre III, section VI," sont insérés entre les mots "est payable" et "au receveur".

Article 9.

1. Le liminaire doit être complété par l'indication de la modification apportée au texte français par l'arrêté royal du 22 décembre 1982.

2. Le 1° doit être rédigé comme suit :

"1° Au paragraphe 1er, alinéa 1er, les mots "selon les règles prévues au chapitre III, section VI," sont insérés entre les mots "et verser" et "au même fonctionnaire;".

3. Au 2°, le paragraphe 3, alinéa 2, en projet, doit être complété par la phrase suivante :

"Lorsque l'autorisation est refusée ou retirée, la décision doit être motivée".

.../...

Article 10.

Le contenu de l'article 116bis, § 2, abrogé, est repris dans l'article 116, § 3, en projet figurant au 2° de l'article 9 du projet. C'est par inadvertance que se trouve supprimée l'obligation de motiver les décisions de refus ou de retrait. Le texte proposé ci-dessus a réparé cette omission.

Article 12.

L'article serait mieux rédigé de la manière suivante :

"Article 12.-

Dans l'article 122, alinéa 1er, du même arrêté, modifié par l'arrêté royal du 11 janvier 1974, les mots "selon les règles prévues au chapitre III, section VI," sont ajoutés après les mots "de l'activité professionnelle en Belgique".

Article 13.

Le texte suivant est proposé :

"Article 13.-

§ 1er. L'intitulé de la section VI du chapitre III du même arrêté est remplacé par l'intitulé suivant :

.../...

"Section VI. - Paiements et quittances (Code des impôts sur les revenus - articles 154, 208 et 439)".

§ 2. Les articles 181 à 188 du même arrêté, modifiés par l'arrêté royal du 7 décembre 1966 et par l'arrêté royal du 8 juillet 1970, sont remplacés par les dispositions suivantes : ... (la suite comme au projet, en tenant compte des observations faites ci-dessous).

§ 3. Les articles 189 à 193 sont abrogés".

*

Dans le nouvel article 181, il convient de mentionner l'article 185 nouveau, qui prévoit le paiement dans les mains d'un huissier de justice, et de lire : "l'article 122, alinéa 2, l'article 170bis et l'article 185".

.../...

A l'article 182 en projet, § ler, de l'accord du fonctionnaire délégué, il est proposé d'écrire : "... s'ils sont dus en vertu d'une déclaration déposée conformément aux articles 100, 116 à 120, ou 123, ou en vertu d'un rôle rendu exécutoire".

Le paragraphe 2 de l'article 182 en projet doit être omis, la question qu'il règle n'étant pas une modalité de paiement de l'impôt que le Roi est habilité à arrêter. Les mots "§ ler" doivent dès lors être supprimés. Au surplus, le paragraphe 2 est en contradiction avec les règles du Code civil et avec l'article 298 du Code des impôts sur les revenus.

Tel qu'il est rédigé, l'article 183, § ler, alinéa 2, en projet, paraît contenir une délégation tout à fait générale du pouvoir réglementaire au profit du Ministre des Finances ou de son délégué. Cette délégation ne peut permettre à ces autorités, sans que le projet ne fixe à cette fin un quelconque critère à observer, de modifier la substance même de la réglementation en projet.

Cet alinéa doit être omis ou remplacé par une disposition plus précise ne donnant pas au Ministre et à son délégué un pouvoir réglementaire. Cette disposition pourrait être rédigée comme suit :

"Le Ministre des Finances ou son délégué peut, dans des circonstances particulières, autoriser d'autres modes de paiement".

.../...

A l'article 184 en projet, § 1er, deuxième tiret, il convient d'écrire :

"- qui sont délivrées sur demande ou d'office par le bureau concerné, avec l'indication du nom du redevable et de son numéro d'enregistrement visé à l'article 116, § 2".

L'article 184, § 2, en projet, appelle les mêmes observations que celles qui ont été faites sous l'article 2 du projet, à propos de l'article 50, § 3, en projet.

Article 14.

L'article 239 de l'arrêté royal du 4 mars 1965, que l'article 14 tend à remplacer, trouve sa base légale dans l'article 13 de la loi du 5 juillet 1871 qui apporte des modifications aux lois d'impôts.

Il convient dès lors d'insérer dans le préambule du projet d'arrêté royal, un alinéa rédigé comme suit :

"Vu la loi du 5 juillet 1871 qui apporte des modifications aux lois d'impôts, notamment l'article 13, alinéa 1er;".

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas l'utilité de rendre applicables aux impositions provinciales :

- l'article 142 qui s'applique au versement du précompte mobilier (article 100 du Règlement général des impôts sur les revenus) et du précompte professionnel (article 116, 117 et 123 du même Règlement);

.../...

- l'article 143 qui ne concerne que les communes et les agglomérations.

Le texte suivant est proposé pour l'article 239, § ler, en projet :

"Sans préjudice aux règles relatives à la perception des centimes additionnels au précompte immobilier, les articles 171 à 227 et 238 sont applicables aux taxes provinciales".

Article 15.

Il y a lieu d'écrire : "Dans l'article 247ter, § 5, alinéa ler, du même arrêté, ...".

Article 18.

L'article 10 en projet doit être rédigé comme suit :

"Article 10. Les articles 183 et 185 à 188 de l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus sont applicables aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus".

ALGEMENE OPMERKINGEN.

Voor het betalen van belastingen gelden de regels van het burgerlijk recht.

Volgens artikel 1239, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek "(moet) de betaling gedaan worden aan de schuldeiser of aan iemand die volmacht van hem heeft, of die door de rechter of door de wet gemachtigd is om voor hem te ontvangen".

Doordat de Regering het publiek niet langer toelaat tot de ontvangkantoren en betalingen in wettelijk gangbare munt slechts door tussenkomst van de Regie der Posterijen toestaat, verleent zij de Regie de bevoegheid om uit naam van de Staatskas betalingen aan te nemen die voor deze zijn bestemd.

De Regie wordt op die manier een hulpkassier van de Staat, een gemachtigde van de Staatskas.

De gevolgen van deze situatie zijn tweeërlei.

Allereerst moet de belastingplichtige kunnen wachten tot de vervaldag om te betalen. De kwestie is des te belangrijker daar de loontrekkenden in het algemeen en de personeelsleden van de openbare diensten in het bijzonder na vervallen termijn worden betaald, d.w.z. op de laatste dag van de maand.

Sommige belastingschulden, inzonderheid ter zake van directe belastingen, moeten uiterlijk op de laatste dag van de maand betaald zijn, wil betaling van verwijlinteresten worden voorkomen.

.../...

Met het oog op de wettigheid van het ontworpen besluit is het derhalve noodzakelijk dat de dag waarop het geld gestort wordt, aan het loket van het postkantoor wordt aangemerkt als de dag waarop de schuldeiser is betaald.

Vervolgens valt op te merken dat de Regie der Posterijen de gevolmachtigde is die door de Regering voor de betaling in geld is gekozen en opgelegd, en dat de vergoeding voor de dienst die de Regie aldus verleent, niet ten laste van de schuldenaar mag worden gebracht.

Anders redeneren zou erop neerkomen dat een belastingvermeerdering wordt opgelegd waarvoor geen rechtsgrond voorhanden is.

+

BIJZONDERE OPMERKINGEN.

OPSCHRIFT.

Het volgende opschrift wordt voorgesteld :

"Koninklijk besluit tot bepaling van de wijzen waarop de inkomstenbelastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen worden betaald".

.../...

AANHEF.

Derde lid :

Aan de verwijzing naar artikel 116 van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 behoren de woorden "en bij het koninklijk besluit van 22 december 1982" te worden toegevoegd.

De verwijzing naar artikel 183 van hetzelfde koninklijk besluit behoort op de volgende wijze te worden geredigeerd :

"- artikel 183, gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 7 december 1966 en 8 juli 1970;".

BEPALEND GEDEELTE.

Artikel 2.

Paragraaf 2 van het ontworpen artikel 50 :

1. Het vaststellen van het model van de stortings- of overschrijvingsformulieren is een handeling met verordeningskarakter die door de Minister zelf behoort te worden verricht en niet aan een ambtenaar mag worden opgedragen.

.../...

Bijgevolg wordt voorgesteld de tekst na het eerste streepje van paragraaf 2 als volgt te redigeren :

"- waarvan het model door de Minister van Financiën is vastgesteld in overleg met de Minister tot wiens bevoegdheid het Bestuur der Postchecks behoort;".

Dezelfde opmerking geldt voor het ontworpen artikel 184, § 1, eerste streepje, dat onder artikel 13 van het ontwerp staat.

2. De volgende redactie wordt voorgesteld voor de tekst na het tweede streepje van paragraaf 2 van het ontworpen artikel 50 :

"- die op aanvraag of ambtshalve door de dienst "Belastingen - Voorafbetalingen, Brussel" worden afgegeven en de naam van de belastingplichtige en een registratienummer bij die dienst vermelden".

Paragraaf 3 van het ontworpen artikel 50 :

Deze paragraaf is niet erg duidelijk wat betreft de draagwijdte van het vermoeden dat hij instelt. Het is niet goed denkbaar dat met dit vermoeden mede de bestemming gedekt zou worden van een betaling die verricht zou zijn met een betalingsformulier waarop ten gevolge van een vergissing vanwege de in paragraaf 2 aangewezen bevoegde dienst een verkeerd registratienummer zou voorkomen. In dat geval moet de belastingplichtige de mogelijkheid hebben om te bewijzen dat er een vergissing is begaan.

De woorden "niettegenstaande elke strijdige verklaring" zouden dus uit het ontwerp moeten vervallen.

.../...

Artikel 6.

Het zou beter zijn het artikel als volgt te redigeren :

"Artikel 6.-

In hoofdstuk I van hetzelfde besluit wordt afdeling Xbis, die ingevoegd is bij het koninklijk besluit van 26 maart 1982 en artikel 57bis omvat, opgeheven".

Artikel 8.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Artikel 8.-

In artikel 99 van hetzelfde besluit, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 7 december 1966, worden de woorden "volgens de regels vastgesteld in hoofdstuk III, afdeling VI," ingevoegd tussen de woorden "betaalbaar" en "bij".

Artikel 9.

1. De inleidende volzin moet worden aangevuld met de vermelding van de wijziging die bij het koninklijk besluit van 22 december 1982 in de Franse tekst is aangebracht.

.../...

2. Het 1° moet als volgt geredigeerd worden :

1° In de Franse tekst van paragraaf 1, eerste lid, worden de woorden "selon les règles prévues au chapitre III, section VI," ingevoegd tussen de woorden "et verser" en "au même fonctionnaire".

3. In 2° moet de ontworpen paragraaf 3, tweede lid, met de volgende volzin worden aangevuld :

"Wanneer de vergunning geweigerd of ingetrokken wordt, moet de beslissing met redenen worden omkleed".

Artikel 10.

De inhoud van artikel 116bis, § 2, dat opgeheven wordt, is overgenomen in het ontworpen artikel 116, § 3, dat voorkomt in 2° van artikel 9 van het ontwerp. Het is door een onachtzaamheid dat de verplichting om de beslissingen tot weigering of tot intrekking met redenen te omkleden, is komen te vervallen. In de hierboven voorgestelde tekst is dat goedgemaakt.

Artikel 12.

Het zou beter zijn het artikel als volgt te redigeren :

"Artikel 12.-

In artikel 122, eerste lid, van hetzelfde besluit, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 11 januari 1974, worden de woorden "volgens de regels van hoofdstuk III, afdeling VI," ingevoegd tussen de woorden "moet" en "vóór 15 januari".

.../...

Artikel 13.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Artikel 13.-

§ 1. Het opschrift van afdeling VI van hoofdstuk III van hetzelfde besluit wordt vervangen door het volgende opschrift :

"Afdeling VI. - Betalingen en kwitanties (Wetboek van de inkomstenbelastingen - artikelen 154, 208 en 439)".

§ 2. De artikelen 181 tot 188 van hetzelfde besluit, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 7 december 1966 en bij het koninklijk besluit van 8 juli 1970, worden vervangen door de volgende bepalingen : ... (voorts zoals in het ontwerp, rekening houdend met de hierna gemaakte opmerkingen).

§ 3. De artikelen 189 tot 193 worden opgeheven".

+

In het nieuwe artikel 181 behoort ook melding te worden gemaakt van het nieuwe artikel 185 dat voorziet in de betaling in handen van een gerechtsdeurwaarder; men leze dus : "artikel 122, tweede lid, artikel 170bis en artikel 185".

De gemachtigde ambtenaar is het eens met het voorstel om in het ontworpen artikel 182, § 1, te schrijven : "... die verschuldigd zijn ingevolge een aangifte overgelegd overeenkomstig de artikelen 100, 116 tot 120, of 123, of ingevolge een uitvoerbaar verklaard kohier".

.../...

Paragraaf 2 van het ontworpen artikel 182 moet vervallen aangezien de kwestie die het regelt geen wijze van betaling van de belasting is, welke de Koning gemachtigd is vast te stellen. De woorden "§ 1" moeten derhalve geschrapt worden. Bovendien is paragraaf 2 strijdig met de regels van het Burgerlijk Wetboek en met artikel 298 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

Zoals het ontworpen artikel 183, § 1, tweede lid, is geredigeerd, lijkt het een volstrekt algemene opdracht van de verordeningsbevoegdheid ten voordele van de Minister van Financiën of diens gedelegeerde te bevatten. Deze opdracht mag die overheden niet de mogelijkheid bieden om het wezen zelf van de ontworpen regeling te wijzigen zonder dat het ontwerp daartoe enige in acht te nemen maatstaf bepaalt.

Dat lid moet vervallen of vervangen worden door een nauwkeuriger bepaling die aan de Minister of diens gedelegeerde geen verordeningsbevoegdheid geeft. Die bepaling zou als volgt geredigeerd kunnen worden :

"De Minister van Financiën of zijn gedelegeerde kan, in bijzondere omstandigheden, andere wijzen van betaling toestaan".

In het ontworpen artikel 184, § 1, tweede streepje, schrijve men :

"- die op aanvraag of ambtshalve door het betrokken kantoor worden afgegeven en de naam van de belastingschuldige en zijn in artikel 116, § 2, bedoelde registratienummer vermelden".

.../...

Bij het ontworpen artikel 184, § 2, zijn dezelfde opmerkingen te maken als die welke bij artikel 2 van het ontwerp gemaakt zijn in verband met het ontworpen artikel 50, § 3.

Artikel 14.

Artikel 239 van het koninklijk besluit van 4 maart 1965, hetwelk artikel 14 beoogt te vervangen, vindt zijn rechtsgrond in artikel 13 van de wet van 5 juli 1871 houdende wijziging van de belastingwetten.

Derhalve behoort in de aanhef van het ontwerp van koninklijk besluit een lid te worden ingevoegd, luidend als volgt :

"Gelet op de wet van 5 juli 1871 houdende wijziging van de belastingwetten, inzonderheid op artikel 13, eerste lid;".

Het is de Raad van State niet duidelijk welk nut het heeft op de provinciale belastingen toepasselijk te verklaren :

- artikel 142, dat van toepassing is op de storting van de roerende voorheffing (artikel 100 van het Algemeen Reglement van de inkomstenbelastingen) en van de bedrijfsvoorheffing (artikelen 116, 117 en 123 van hetzelfde Reglement);

- artikel 143, dat alleen betrekking heeft op de gemeenten en de agglomeraties.

.../...

De volgende tekst wordt voorgesteld voor het ontworpen artikel 239, § 1 :

"Onverminderd de regels betreffende de inning van de opcentiemen op de bedrijfsvoorheffing, zijn de artikelen 171 tot 227 en 238 van toepassing op de provinciale belastingen".

Artikel 15.

Men schrijve : "In artikel 247ter, § 5, eerste lid, van hetzelfde besluit, ...".

Artikel 18.

Het ontworpen artikel 10 moet als volgt geredigeerd worden :

"Artikel 10. De artikelen 183 en 185 tot 188 van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zijn van toepassing op de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen".

+

De Nederlandse tekst van het opschrift van hoofdstuk III dient als volgt te luiden : "Gemeenschappelijke bepalingen".

La chambre était composée de

Messieurs : J. LIGOT, président de chambre,
de Heren : kamervoorzitter,

J.-J. STRYCKMANS, conseillers d'Etat,
P. FINCOEUR, staatsraden,

Cl. DESCHAMPS, assesseurs de la section de législation,

P. GOTHOT, assessoren van de afdeling wetgeving,

Madame : M. VAN GERREWEY, greffier,
Mevrouw : griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

Le rapport a été présenté par M. Cl. ROUSSEAUX, premier auditeur.

De kamer was samengesteld uit

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

Het verslag werd uitgebracht door de H. Cl. ROUSSEAUX, eerste auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER, LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

M. VAN GERREWEY. J. LIGOT.