27 JUIN 1961

ROYAUME DE BELGIQUE. KONINKRIJK BELGIE.

Coordination (2)

AVIS DU CONSEIL D'ETAT. ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 14 juin 1961, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal "relatif à la perception de l'impôt complémentaire personnel par voie de retenue à la source sur certains revenus mobiliers", a donné le 22 juin 1961 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste kamer, de 14e juni 1961 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "betreffende de inning van de aanvullende personele belasting door inhouding aan de bron op sommige roerende inkomsten", heeft de 22e juni 1961 het volgend advies gegeven :

Le projet a pour objet :

1° de mettre en vigueur l'article 131 de la loi du 14 février 1961 d'expansion économique, de progrès social et de redressement financier;

2° d'assurer l'exécution de cet article 131.

Eu égard au peu de temps dont il a disposé, le Conseil d'Etat n'a pu procéder qu'à un examen sommaire du projet et il doit se limiter aux observations suivantes.

I. OBSERVATIONS GENERALES.

Il résulte tant du texte de l'article 131 que des travaux préparatoires que l'objet de cet article est d'assurer une perception aussi exacte que possible de l'impôt complémentaire personnel par une retenue à la source sur le revenu des valeurs mobilières.

Le projet, dans certaines dispositions, concerne les personnes morales ou les personnes qui ne sont pas habitants du Royaume : les deux catégories des personnes ne sont pas assujetties à l'impôt complémentaire personnel (articles 37 et 38 de la loi coordonnée relative aux impôts sur les revenus).

L'article 131 n'a ni créé un impôt nouveau, ni étendu le champ d'application de l'impôt existant. Aussi les conditions et les formalités auxquelles

.../...

le projet subordonne la non-perception par voie de retenue ou la restitution des sommes perçues ne peuvent être telles qu'elles aient pour effet de priver définitivement de leur droit sur tout ou partie des sommes retenues, les personnes qui ne sont pas assujetties à l'impôt complémentaire personnel. Dans la mesure où elles auraient cette portée, ces conditions et formalités permettraient au Roi d'étendre le champ d'application de l'impôt complémentaire personnel, ce qui équivaudrait à créer un impôt nouveau, alors que la loi n'a pas donné au Roi ce pouvoir.

A cet égard, certaines dispositions du projet soulèvent des objections quant à leur légalité :

A. L'article 5, qui traite de la restitution des sommes retenues, dispose, en son § 2, que la demande en restitution doit être introduite "sous peine de déchéance" dans un délai de trois ans.

La personne sur les revenus mobiliers de laquelle a été faite une retenue, alors qu'elle n'était pas assujettie à l'impôt complémentaire personnel, a un droit civil au remboursement de ces sommes sur la base de l'action en restitution de l'indu. Le Roi ne trouve dans aucun texte le pouvoir de la déchoir de ce droit.

Les mots "sous peine de déchéance du droit à la restitution" devraient donc être omis aux alinéas 1er et 2 du § 2 de l'article 5. Quant au délai il est fixé par l'article 34 de la loi du 15 mai 1846, modifié par la loi du 5 mars 1952 sur la comptabilité de l'Etat, disposition qui fixe un délai de cinq ans.

.../...

Il est utile de faire ressortir que les contestations relatives à la restitution des retenues opérées à charge de personnes non assujetties à l'impôt complémentaire personnel ou des excédents qui apparaîtront après l'établissement de la cotisation à cet impôt, ne sont point soumises à la procédure spéciale prévue par les lois fiscales. Elles ont le caractère de litiges civils, dont l'objet est la restitution d'un indu et sont, dès lors, de la compétence des tribunaux ordinaires.

B. Le § 3 de l'article 5 traite du cas où la restitution est sollicitée par une société holding étrangère. Cette restitution n'est "accordée que dans la mesure correspondant au rapport existant, au premier jour de l'exercice social au cours duquel les revenus ont été encaissés ou recueillis, entre, d'une part, la quotité de son capital social appartenant à des personnes physiques n'ayant en Belgique ni leur domicile, ni leur résidence, ou à des personnes morales et, d'autre part, l'ensemble de son capital social".

Cette disposition a pour effet de donner expressément à l'administration le pouvoir de prélever en tout état de cause sur les revenus des sociétés holding étrangères visées, un impôt dont le montant correspond à la différence entre le montant de la retenue à la source et le montant calculé conformément à l'article 5, § 3, précité.

.../...

L'établissement de cet impôt excède les pouvoirs donnés au Roi par l'article 131, étant donné que les sociétés holding étrangères ne sont pas assujetties à l'impôt complémentaire personnel.

En outre, eu égard à l'article 41, § 2, des lois coordonnées, ce système rend possible la perception cumulée de l'impôt complémentaire personnel et de la retenue à la source sur un même revenu mobilier.

C. Le § 4 de l'article 5 permet à l'administration d'exiger que les intéressés produisent des documents établissant qu'ils sont propriétaires ou usufruitiers des titres productifs des revenus.

La propriété des titres au porteur s'établit par le seul fait de la possession, conformément à l'article 2279 du Code civil.

Sans doute, seule la possession exempte de vices mérite la protection légale, mais tout comme la bonne foi pour laquelle existe un texte exprès (article 2268), la régularité de la possession se présume (cfr DEPAGE, Traité de droit civil, t. V, n° 1055). Il appartient, dès lors, à la partie à l'encontre de laquelle la possession est invoquée d'établir l'irrégularité de celle-ci.

.../...

La disposition proposée tend à substituer au système légal de preuve de la propriété mobilière un système différent, à savoir la production de documents, non autrement précisés, dont la valeur probante serait appréciée par l'administration.

Cette disposition manque de fondement légal et doit être omise.

En pratique, toutes les fois que le demandeur fera état de la possession de valeurs mobilières dont le nombre et l'importance contrastent avec sa situation sociale notoire, l'administration sera armée, conformément au droit commun, pour établir, devant les tribunaux au besoin, que la possession de l'intéressé est équivoque : il appartiendra en ce cas à ce dernier de produire d'autres éléments probants qui corroboreront une possession qui, à elle seule, en raison de son irrégularité, ne constituerait point une preuve suffisante de propriété.

Il appartiendra à l'administration de prescrire à ses agents par voie de circulaire la conduite à tenir en semblable circonstance.

D. L'article 5, § 1er, prévoit que les montants dus par voie de retenues qui excèdent les montants réellement dus au titre de l'impôt complémentaire personnel peuvent être affectés à l'apurement d'autres cotisations dont le bénéficiaire des revenus serait redevable. Cette règle constitue une application du principe de la compensation légale et

.../...

n'appelle pas d'observation. Toutefois, la même disposition prévoit que cette affectation ou la restitution éventuelle de l'excédent ne seront effectuées qu'après vérification de la déclaration aux impôts sur les revenus.

Cette disposition constitue une restriction à la règle de la restitution de l'excédent provenant des retenues par rapport à la cotisation réellement due et excède les pouvoirs que le Roi tient de l'article 131. Il résulte, en effet, des travaux préparatoires que le législateur a voulu adopter, pour les valeurs mobilières, la méthode de la retenue à la source qui est actuellement appliquée pour d'autres impôts, notamment la taxe professionnelle et l'impôt complémentaire personnel sur les traitements, salaires et pensions. Or, la restriction prévue par le projet ne figure pas à l'article 16 de l'arrêté royal du 22 septembre 1937 pris en exécution des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus. Elle est, du reste, contraire au principe de la compensation légale, qui ne peut s'effectuer qu'entre créances liquides et exigibles.

E. L'article 1er, § 1er, prévoit, en son 5°, b, que l'impôt est perçu par voie de retenue sur les revenus produits par "des titres d'emprunt émis en Belgique ou à l'étranger par des organismes internationaux ou supranationaux de droit public dont la Belgique est membre", et l'article 2 dispose, en son § 1er, 2°, que sont redevables de l'impôt complémentaire personnel dû par voie de retenue : "les débiteurs de revenus visés à l'article 1er, § 1er, 5°, dans la mesure où ces revenus sont encaissés ou recueillis directement chez eux en Belgique".

.../...

Les organismes internationaux de droit public qui sont installés sur le territoire belge jouissent d'un statut juridique spécial et leur nature s'oppose à ce que le Gouvernement belge puisse leur imposer l'obligation de percevoir un impôt à la source pour son compte.

Il y aurait donc lieu d'écrire à l'article 2, § 1er, 2° : "les débiteurs de revenus visés à l'article 1er, § 1er, 5°, a, c et d...".

F. L'article 10 devrait être omis. En effet, le projet trouve son fondement légal dans le nouvel alinéa inséré dans l'article 39 des lois coordonnées. Il s'ensuit que l'arrêté en projet n'étant pris qu'en exécution de ces lois, ne peut y déroger.

II. OBSERVATIONS DE FORME.

A. Au premier alinéa du préambule, le mot "complété" doit être omis : compléter une disposition légale, c'est, par le fait même, la modifier.

B. Le deuxième alinéa du préambule devrait être rédigé comme suit :

"Vu la loi du 14 février 1961 d'expansion économique, de progrès social et de redressement financier, notamment l'article 134;".

.../...

C. L'ensemble des dispositions du projet trouve sa base dans l'article 39 des lois coordonnées le 15 janvier 1948, tel que cet article a été modifié par l'article 131 de la loi du 14 février 1961, article qui doit être mis en vigueur par le projet. Il est donc logique que la disposition mettant cet article 131 en vigueur précède les autres dispositions. C'est pourquoi l'article 12 du projet devrait en devenir l'article 1er.

D. Il serait souhaitable, du point de vue de la présentation du projet, que certains articles anormalement longs soient scindés de façon à rendre le texte plus clair.

Article 1er.

Au § 2, 5°, les mots "non visés aux 1° et 4°" sont superflus et pourraient être omis. Si le Gouvernement estime devoir les maintenir pour des raisons de clarté,il y aurait lieu de prévoir une mention similaire au 4° et de préciser que les valeurs qui doivent être déposées sont celles qui ne sont pas visées aux 1°, 2° et 3°.

Au § 3, étant donné que parmi les dispositions de l'article 1er, § 2, 4°, seules celles qui font l'objet du littera a sont applicables à une société étrangère, le texte devrait être rédigé comme suit :

"§ 3. Les dispositions du § 2, 4°, a, 5°, b, et 6° ...".

.../...

Article 2.

Le § 1er, 3°, mentionne "les débiteurs de revenus visés à l'article 1er, § 1er, encaissés ou recueillis à l'étranger ...". Or, l'article 1er, § 1er, 5°, est relatif uniquement à des revenus encaissés ou recueillis en Belgique. Il y a donc lieu de préciser au 3° du § 1er de l'article 2 : "les débiteurs de revenus visés à l'article 1er, § 1er, 1° à 4°".

Au § 2, l'obligation prévue à l'égard des redevables se limite aux revenus imposables déterminés à l'article 1er.

Cette précision pourrait figurer dans le texte qui serait rédigé comme suit :

"§ 2. Les redevables ... sur les revenus imposables déterminés à l'article 1er".

Article 11.

A cet article, il suffirait d'écrire : "Les articles 1er à 10 sont applicables ...".

.../...

Article 13.

Conformément à l'usage, cet article devrait être scindé en deux articles relatifs respectivement à l'entrée en vigueur et à l'indication du Ministre chargé de l'exécution.

Het ontwerp strekt :

1° tot inwerkingstelling van artikel 131 van de wet van 14 februari 1961 voor economische expansie, sociale vooruitgang en financieel herstel;

2° tot uitvoering van genoemd artikel 131.

Binnen de korte tijd waarover hij heeft beschikt, heeft de Raad van State slechts de grote trekken van het ontwerp kunnen onderzoeken; hij moet zich dan ook tot het maken van de volgende opmerkingen beperken.

I. ALGEMENE OPMERKINGEN.

Zowel uit de tekst van artikel 131 als uit de parlementaire voorbereiding blijkt, dat dit artikel een zo nauwkeurig mogelijke inning van de aanvullende personele belasting beoogt door een inhouding aan de bron op het inkomen uit roerende waarden.

Sommige bepalingen van het ontwerp hebben betrekking op rechtspersonen of personen die geen Rijksinwoners zijn : beide categorieën van personen zijn niet onderworpen aan de aanvullende personele belasting (artikelen 37 en 38 van de gecoördineerde wetten betreffende de inkomstenbelastingen).

Artikel 131 heeft geen nieuwe belasting in het leven geroepen, en evenmin de werkingssfeer van de bestaande belastingen verruimd. De voorwaarden en formaliteiten welke het ontwerp verbindt aan het

.../...

niet innen bij wege van inhouding of aan het teruggeven van geïnde bedragen, mogen dan ook niet tot gevolg hebben dat aan hen, die **niet** aan de aanvullende personele belasting onderworpen zijn, het recht op het geheel of een gedeelte van de ingehouden bedragen voorgoed wordt ontnomen. Voor zover bedoelde voorwaarden en formaliteiten die strekking mochten hebben, zouden zij de Koning in de gelegenheid stellen het toepassingsgebied van de aanvullende personele belasting uit te breiden, of, met andere woorden, een nieuwe belasting in het leven te roepen, ofschoon de wet hem die bevoegdheid niet heeft verleend.

In dit opzicht komt de wettigheid van sommige bepalingen van het ontwerp in het gedrang:

A. Artikel 5, dat handelt over de teruggave van ingehouden bedragen, bepaalt in § 2, dat de aanvraag tot teruggave "op straffe van verval" moet worden ingediend binnen een termijn van drie jaar.

De persoon op wiens roerende inkomsten een inhouding is verricht ofschoon hij niet aan de aanvullende personele belasting onderworpen was, heeft een burgerlijk recht op terugbetaling van die bedragen, op grond van de rechtsvordering tot teruggave van niet verschuldigde bedragen. Geen tekst machtigt de Koning ertoe, hem van dat recht vervallen te verklaren.

De woorden "op straffe van verval van het recht op teruggave" moeten derhalve worden geschrapt in het eerste en tweede lid van artikel 5, § 2. De termijn, van zijn kant, is bepaald bij artikel 34 van

.../...

de wet van 15 mei 1846 op de Rijkscomptabiliteit, gewijzigd bij de wet van 5 maart 1952, waar een termijn van vijf jaar wordt gesteld.

Er moge op worden gewezen, dat geschillen betreffende de teruggave van inhoudingen verricht ten laste van personen die niet aan de aanvullende personele belasting onderworpen zijn, of van overschotten die aan het licht komen na het vestigen van de aanslag in die belasting, geenszins onder de bijzondere rechtspleging van de belastingwetten vallen. Het zijn burgerrechtelijke geschillen betreffende de teruggave van niet verschuldigde bedragen, die derhalve tot de bevoegdheid van de gewone rechtbanken behoren.

B. Paragraaf 3 van artikel 5 handelt over het geval, dat de teruggave door een buitenlandse holdingvennootschap wordt aangevraagd. Die teruggave wordt slechts "toegestaan in de mate van de verhouding die bestaat op de eerste dag van het boekjaar tijdens hetwelk de inkomsten werden geïncasseerd of verkregen tussen, eensdeels, het gedeelte van haar maatschappelijk kapitaal dat toebehoort aan natuurlijke personen die in België hun woon- of verblijfplaats niet hebben of aan rechtspersonen en, anderdeels, het geheel van haar maatschappelijk kapitaal".

Deze bepaling heeft tot gevolg, dat het bestuur uitdrukkelijk gemachtigd wordt, hoe dan ook, op de inkomsten van bedoelde buitenlandse holdingvennootschappen een belasting te heffen waarvan het bedrag gelijk is aan het verschil tussen het bedrag van de inhouding aan de bron en het bedrag dat berekend is overeenkomstig genoemd artikel 5, § 3.

.../...

Het invoeren van deze belasting valt buiten de bevoegdheid welke artikel 131 aan de Koning verleent, aangezien de buitenlandse holdingvennootschappen niet aan de aanvullende personele belasting onderworpen zijn.

Gelet op artikel 41, § 2, van de gecoördineerde wetten, maakt deze regeling het bovendien mogelijk op eenzelfde roerend inkomen én een aanvullende personele belasting én een inhouding aan de bron te innen.

C. Krachtens § 4 van artikel 5 mag het bestuur van de betrokkenen overlegging eisen van de documenten waaruit blijkt dat zij eigenaar of vruchtgebruiker zijn van de effecten die de inkomsten hebben opgebracht.

Overeenkomstig artikel 2279 van het Burgerlijk Wetboek wordt de eigendom van effecten aan toonder alleen reeds door het bezit bewezen.

Ongetwijfeld verdient alleen het bezit zonder gebreken wettelijke bescherming, maar zowel als de goede trouw, waarvoor een uitdrukkelijke tekst bestaat (artikel 2268), wordt het regelmatig bezit vermoed (cfr DEPAGE, Traité de droit civil, deel V, nr 1055). Het is dus zaak van de partij tegen wie het bezit wordt ingeroepen, de onregelmatigheid daarvan te bewijzen.

.../...

De voorgestelde bepaling strekt ertoe, de wettelijke bewijsregeling ter zake van roerende eigendom te vervangen door een andere regeling, die bestaat in het overleggen van niet nader omschreven documenten waarvan de bewijskracht ter beoordeling van het bestuur zou staan.

Deze bepaling mist rechtsgrond en dient te vervallen.

In feite zal het bestuur, telkens als de aanvrager gewag maakt van het bezit van roerende waarden waarvan het aantal en de omvang in tegenspraak zijn met zijn algemeen bekende maatschappelijke rang, overeenkomstig het gemeen recht over de middelen beschikken om, desnoods voor de rechtbanken, te bewijzen dat het bezit van de betrokkene twijfelachtig is : in dat geval zal de betrokkene andere bewijsmiddelen moeten overleggen tot staving van een bezit dat op zichzelf, wegens zijn onregelmatigheid, geen voldoende bewijs van eigendom zou zijn.

Het is zaak van het bestuur zijn ambtenaren bij omzendbrief voor te schrijven, welke houding zij in dergelijke gevallen moeten aannemen.

.../...

D. Artikel 5, § 1, bepaalt dat hetgeen meer is ingehouden dan werkelijk in de aanvullende personele belasting is verschuldigd, kan worden aangewend tot aanzuivering van andere aanslagen welke de betrokkene verschuldigd mocht zijn. Bij deze regel, die het beginsel van de wettelijke schuldvergelijking toepast, is geen opmerking te maken. Dezelfde bepaling zegt echter ook, dat deze aanwending of de eventuele teruggave van het overschot eerst na onderzoek van de aangifte in de inkomstenbelastingen wordt gedaan.

Deze bepaling is een beperking op de regel, dat hetgeen meer is ingehouden dan werkelijk als aanslag verschuldigd is, wordt teruggegeven; zij reikt verder dan de bevoegdheid die de Koning aan artikel 131 ontleent. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt immers dat de wetgever ook voor roerende waarden, met inhouding aan de bron heeft willen werken, zoals thans met andere belastingen wordt gedaan, namelijk met bedrijfsbelastingen en aanvullende personele belastingen op wedden, lonen en pensioenen. Die beperking komt echter niet voor in artikel 16 van het koninklijk besluit van 22 september 1937 tot uitvoering van de gecoördineerde wetten op de inkomstenbelastingen. Zij is trouwens in strijd met het beginsel van de wettelijke schuldvergelijking, die alleen mogelijk is tussen vaststaande en opeisbare schuldvorderingen.

E. Artikel 1, § 1, bepaalt in 5°, b, dat de belasting door inhouding wordt geheven op de inkomsten voortkomende uit "effecten in België of in het buitenland uitgegeven door internationale of supranationale instellingen naar publiek recht waarvan België lid is",

.../...

en artikel 2 bepaalt, in § 1, 2°, dat de door inhouding geïnde aanvullende personele belasting verschuldigd is "door de schuldenaars van inkomsten bedoeld bij artikel 1, § 1, 5°, in de mate dat deze inkomsten bij hen in België rechtstreeks geïncasseerd of verkregen worden".

De op Belgisch grondgebied gevestigde internationale publiekrechtelijke instellingen hebben een bijzonder rechtsstatuut en de Belgische Regering kan hen, gelet op hun aard, niet verplichten, voor haar rekening een belasting aan de bron te innen.

In artikel 2, § 1, 2°, schrijve men derhalve: "de schuldenaars van inkomsten bedoeld in artikel 1, § 1, 5°, a, c en d ...".

F. Artikel 10 kan worden geschrapt. Het ontwerp vindt immers zijn rechtsgrond in het in artikel 39 van de gecoördineerde wetten ingevoegde nieuwe lid. Het ontwerp-besluit, dat alleen ter uitvoering van die wetten wordt vastgesteld, mag er dus niet van afwijken.

II. VORMOPMERKINGEN.

A. In het eerste lid van de aanhef schrappe men het woord "aangevuld": een wettelijke bepaling aanvullen betekent ipso facto ze wijzigen.

B. Het tweede lid van de aanhef leze men als volgt :

.../...

"Gelet op de wet van 14 februari 1961 voor economische expansie, sociale vooruitgang en financieel herstel, inzonderheid op artikel 134;".

C. Het geheel van de bepalingen van het ontwerp steunt op artikel 39 van de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948, zoals dit artikel is gewijzigd bij het door het ontwerp in werking te stellen artikel 131 van de wet van 14 februari 1961. Logischerwijze zou de bepaling, die dit artikel 131 in werking stelt, vóór de overige bepalingen moeten komen. Artikel 12 van het ontwerp zou dus artikel 1 moeten worden.

D. Voor een betere inkleding van het ontwerp splitse men sommige al te lange artikelen; de tekst kan er alleen overzichtelijker door worden.

Artikel 1.

In § 2, 5°, kunnen de woorden "niet bedoeld onder 1° tot 4°" als overbodig vervallen. Acht de Regering ze voor de duidelijkheid nodig, dan neme men in 4° een soortgelijke vermelding op en zegge men duidelijk dat gedeponeerd moeten worden de waarden, die niet onder 1°, 2° en 3° zijn bedoeld.

Aangezien van artikel 1, § 2, 4°, alleen het bepaalde onder letter a op vreemde vennootschappen toepassing vindt, leze men § 3 als volgt :

"§ 3. De bepalingen van § 2, 4°, a, 5°, b, en 6° ...".

.../...

Artikel 2.

§ 1, 3°, spreekt van : "de schuldenaars van inkomsten, bedoeld bij artikel 1, § 1, in het buitenland geïncasseerd of verkregen ...". Artikel 1, § 1, 5°, betreft echter alleen in België geïncasseerde of verkregen inkomsten. De tekst onder 3° van § 1 van artikel 2 redigere men dus in dezer voege : "de schuldenaars van inkomsten bedoeld in artikel 1, § 1, 1° tot 4°".

In § 2 is de verplichting voor belastingschuldenaars beperkt tot de in artikel 1 bedoelde belastbare inkomsten.

Dit ware in de tekst als volgt weer te geven:

"§ 2. De belastingschuldenaars ... op de belastbare inkomsten bepaald in artikel 1".

Artikel 11.

In dit artikel zegge men eenvoudig : "De artikelen 1 tot 10 zijn toepasselijk ...".

Artikel 13.

Zoals gebruikelijk splitse men dit artikel in twee artikelen : een voor de inwerkingtreding, en een ter aanduiding van de Minister die met de uitvoering is belast.

La chambre était composée de

Messieurs : J. SUETENS, premier président,
L. MOUREAU, conseillers d'Etat,
G. HOLOYE,
P. ANSIAUX, assesseurs de la section de législation,
G. VAN HECKE,
C. ROUSSEAUX, greffier adjoint, greffier.

De kamer was samengesteld uit

de Heren : eerste-voorzitter,
raadsheren van State,
bijzitters van de afdeling wetgeving,
adjunct-griffier, griffier.

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

Le rapport a été présenté par M. H. ROUSSEAU, substitut.

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

Het verslag werd uitgebracht door de H. H. ROUSSEAU, substituut.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

(s) C. ROUSSEAUX.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s) J. SUETENS.