ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 23 décembre 1967, d'une demande d'avis sur un projet de loi "créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée", a donné le 11 avril 1968 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 23e december 1967 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde", heeft de 11e april 1968 het volgend advies gegeven :

L'exposé des motifs du projet de loi contient un historique et une critique du régime de la taxe de transmission instaurée en 1921 et de celui de la taxe sur les contrats d'entreprise datant de 1923. Les inconvénients que présente un système cumulatif de taxes sur la transmission des biens et sur la fourniture des services ont été dénoncés depuis de longues années. Ils sont apparus de moins en moins supportables à chaque étape de relèvement de ces taxes qui, fixées à l'origine à 1 p.c., se sont progressivement élevées à 7 p.c.

Les six pays de la Communauté économique européenne ont décidé à l'unanimité d'instaurer une taxe nouvelle appelée improprement taxe sur la valeur ajoutée (voir exposé des motifs). Cette taxe se caractérise par une égalité des charges frappant les produits et services au moment où ils parviennent au consommateur.

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt de consommation qui, sur certains points, ne diffère pas essentiellement de ceux qu'il remplace, ce qui a permis de conserver dans le projet de Code une grande partie des anciennes règles de perception et de contrôle.

Comme pour la taxe actuelle de transmission et celle sur les contrats d'entreprise, le système de la T.V.A. prévoit que le vendeur ou l'entrepreneur est constitué redevable et joue le rôle de percepteur de la taxe. Comme celle-ci est chaque fois absorbée par la taxe perçue sur l'acheteur suivant, c'est finalement le consommateur qui doit être considéré comme le contribuable.

.../...

La T.V.A., conçue comme une taxe unique, doit nécessairement s'établir à un taux plus élevé qu'une taxe qui est perçue plusieurs fois au cours de la fabrication et de la commercialisation d'un produit.

L'importance des taux postule que la taxe soit perçue par fractions tout au long des circuits de production et de distribution, de manière à assurer des rentrées régulières au Trésor et à répartir sur plusieurs redevables-percepteurs le financement de la taxe.

Cette répartition de la perception s'opère par un système de déductions de taxe sur taxe. Chaque commerçant, industriel ou entrepreneur ne doit payer les montants des taxes qu'il a inscrites sur les factures de ventes ou de services qu'il a dressées que sous déduction des montants de taxe qui figurent sur les factures qu'il a reçues pour ses achats, services de sous-traitants, investissements, etc.

Lorsque les déductions dépassent le montant des taxes dues (par exemple, en cas d'exemption à l'exportation), la différence est remboursée en fin d'année par le Trésor public.

Le fait générateur de l'impôt.

Selon le projet de Code de la T.V.A., le fait générateur de l'impôt est principalement la "livraison" de biens ou de services (article 2), opérée en exécution d'un contrat à titre onéreux (articles 11 et 19).Pour les biens, ce contrat doit être translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit (article 11).

.../...

Le titre Ier de l'actuel Code des taxes assimilées au timbre impose la taxe de transmission à toute vente de marchandises, à toute transmission entre vifs, à titre onéreux,de biens meubles par nature, lorsque la livraison est effectuée en Belgique.

Toutefois, la livraison, qui n'apparaît dans ce texte que comme une condition d'exigibilité de la taxe, a été considérée, au cours des travaux préparatoires de la loi du 28 août 1921, comme le fait générateur de cette exigibilité (Répertoire pratique du droit belge, v° timbre - taxes assimilées, n° 77 et références y citées).

Il a été clairement dit à l'époque que "la caractéristique du nouvel impôt étant de frapper la livraison, la taxe n'est pas due s'il n'y a pas livraison" (rapport de la Commission des finances du Sénat, Pasinomie 1921, p. 658).

Le projet de Code de la T.V.A. ne s'écarte pas de cette conception mais il l'exprime plus nettement.

Attributions de pouvoirs.

Le projet de Code contient de très nombreuses attributions de pouvoirs au Roi,qui dépassent la mission normale du pouvoir exécutif. Outre le pouvoir réglementaire directement conféré par l'article 67 de la Constitution, "le Roi n'a d'autres pouvoirs que ceux que lui attribuent formellement la Constitution et les lois particulières portées en vertu de la Constitution même" (article 78 de la Constitution).

.../...

Les attributions conférées par le projet constituent une dévolution de matières faite au pouvoir exécutif.

Mais cette dévolution a lieu dans un domaine qui est réservé au législateur par les articles 110 et 112 de notre Charte fondamentale. En donnant au Roi des pouvoirs en matière d'impôts, le Parlement sera amené à déterminer, dans le respect des textes constitutionnels, les limites du domaine réservé au pouvoir législatif.

A cet égard, il importe, tout d'abord, de rappeler les textes essentiels de la Constitution :

L'article 110, alinéa 1er :

"Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi".

L'article 112, alinéa 2 :

"Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi".

La doctrine a toujours reconnu l'autorité de ces textes impératifs qui, par ailleurs, n'ont jamais fait l'objet d'une proposition de revision. Ils constituent dans notre régime démocratique une des bases essentielles qui trouve ses racines dans les anciennes libertés propres aux provinces belgiques et à la principauté de Liège.

Sous l'ancien régime, l'octroi par les Etats des aides financières au Prince a toujours été lié à la détermination du régime fiscal. Et souvent, même là où les crédits n'étaient pas marchandés, il arrivait que la répartition de la charge provoquât de nombreuses récriminations.

.../...

La fixation de tout régime de répartition des charges financières dans un Etat a donc une importance politique considérable et ne peut être abandonnée au pouvoir exécutif.

Dans son commentaire de la Constitution, J.J. THONISSEN écrit à propos de l'article 110 :

"Mais à quelle autorité convient-il de confier le vote de l'impôt perçu au profit de l'Etat ?

Le pouvoir législatif est ici désigné par la nature des choses. Comme représentant de la Nation, ce pouvoir possède seul la force nécessaire pour opposer une résistance efficace aux prétentions exagérées de la puissance exécutive; d'autre part, composé aux deux tiers d'hommes désignés par les suffrages du corps électoral, il connaît les besoins et partage les charges qui pèsent sur les citoyens" (1).

De son côté, ORBAN écrit :

"Le droit d'établir l'impôt attribué au législateur par l'article 110 nous paraît incessible, indélégable, comme tous les droits de souveraineté. Pourtant, les délégations partielles, limitées - en dépit du silence des textes - ne sont pas considérées comme défendues; et le législateur se les permet parfois. Ainsi, l'article 2 de la loi du 21 mars 1846 permet au Gouvernement d'assimiler aux marchandises grevées de droits de douane d'autres marchandises similaires : il y a là un véritable droit d'établir un impôt par arrêté royal. Observons pourtant que les arrêtés royaux de l'espèce sont soumis ultérieurement à l'approbation des Chambres. Il en est de même des arrêtés royaux que la loi du 19 mai 1902 permet au Gouvernement de prendre pour

.../...

(1) J.J. THONISSEN, La Constitution belge annotée, Bruxelles, 1879, n° 522, p. 352.

frapper de droits compensateurs l'importation de marchandises bénéficiant de primes directes ou indirectes d'exportation dans leur pays de provenance ou d'origine" (2).

Selon M. P. WIGNY, il n'est pas douteux que la délégation globale du pouvoir de créer un nouvel impôt et d'en déterminer toutes les modalités est évidemment inconstitutionnelle (3).

M. A. MAST précise à ce sujet :

"Het heffen van belastingen ten behoeve van de Staat is een voor de wetgever gereserveerde materie. De Koning heeft slechts het recht om binnen de bij artikel 67 der Grondwet bepaalde perken, de belastingwetten uit te voeren zonder ooit die wetten zelf te mogen wijzigen" (4).

Tandis qu'on lit chez M. J. VAN HOUTTE :

"On peut donc difficilement contester l'inconstitutionnalité des lois sur les pouvoirs spéciaux et extraordinaires en tant qu'elles donnaient mission au Roi d'apporter des modifications aux lois fiscales, tout au moins sur un point essentiel tel que l'assiette de l'impôt, les tarifs, etc. ...

Nous pensons que les "lois de cadre" rencontrent en matière d'impôts les mêmes objections d'ordre constitutionnel que les "lois de pouvoirs spéciaux" (5).

.../...

- -

(2) O. ORBAN, Le droit constitutionnel de la Belgique, Liège 1911, t. III, n° 122, p. 280.

(3) P. WIGNY, Droit constitutionnel, t. II, n° 645.

(4) A. MAST, Overzicht van het Belgisch Grondwettelijk Recht, Gent 1963, n° 317.

(5) J. VAN HOUTTE, Principes de droit fiscal belge, 1958, n° 114.

Les lois de pouvoirs spéciaux ont, en effet, attribué au Roi des pouvoirs dans le domaine de la détermination et de l'organisation de la perception de l'impôt. Les auteurs s'accordent à reconnaître que ces attributions de pouvoirs, bien que limitées étroitement dans le temps, sont inconstitutionnelles. Le législateur lui-même l'a admis et a parfois prévu une ratification pour répondre à cette objection d'inconstitutionnalité. C'est le cas de la loi du 31 juillet 1934, complétée et prorogée par celles des 7 décembre 1934, 15 mars 1935 et 30 mars 1935, ainsi que de la loi du 1er mai 1939.

> "L'arrêté royal, écrit M. J.MERTENS, qui établit un impôt, et de façon générale tout arrêté royal qui statue sur une matière réservée est donc en principe inconstitutionnel. S'inspirant de l'exemple des lois de cadenas, le législateur en autorise la création et l'exécution par provision, mais il reconnaît que cette situation est irrégulière et la ratification a pour objet d'effacer cette irrégularité en faisant intervenir, comme le veut la Constitution, le législateur dans la procédure d'établissement de l'impôt" (6).

Il reste cependant que le Roi possède, de par l'article 67 de la Constitution, le pouvoir de faire "les règlements et arrêtés nécessaires pour l'exécution des lois", que ces lois soient portées ou non dans les matières réservées, "sans pouvoir jamais ni suspendre les lois elles-mêmes, ni dispenser de leur exécution".

Ce qui permet à M. J. VAN HOUTTE de dire :

.../...

---

(6) J. MERTENS, Le fondement juridique des lois de pouvoirs spéciaux; Larcier, 1945, p. 221.

"L'établissement des impôts est, comme nous l'avons déjà longuement démontré, un monopole du pouvoir législatif. Mais le principe constitutionnel ne signifie nullement qu'en matière fiscale, tout, jusqu'au moindre détail, doive être réglé par la loi. Lorsque, conformément à l'article 110 de la Constitution, le législateur a clairement défini le principe d'un impôt, son assiette, ses tarifs, en bref tout ce qui est essentiel à son établissement, il appartient au Roi de prendre les arrêtés "nécessaires pour l'exécution des lois" " (7).

Malgré la rigueur de ces principes, il existe certaines matières où le législateur a maintes fois accepté de donner au Roi des pouvoirs plus étendus : ainsi en est-il des droits de douane et d'accise et, dans une mesure moindre, des taxes assimilées au timbre.

En ce qui concerne les droits de douane et d'accise, on a généralement justifié l'attribution de pouvoirs au Roi par la nécessité d'agir rapidement pour empêcher la spéculation ou la fuite de la matière taxable devant l'impôt, ce qui ne manquerait pas de se produire si les relèvements de tarifs étaient connus longtemps d'avance.

"Een stipte toepassing van de grondwettelijke regel zou -op het gebied van de indirecte belastingen- tot ernstige bezwaren aanleiding geven omdat de aan de parlementaire handelingen en debatten gegeven ruchtbaarheid de speculatie in de hand werkt. Om die te voorkomen geeft de wet aan de regering vaak verlof om terzake van douane- en accijnsrechten en van met het zegel gelijkgestelde taksen, onmiddellijk in te grijpen. Het Parlement komt dan achteraf aan het woord om de getroffen maatregel goed te keuren" (8).

.../...

---

(7) J. VAN HOUTTE, op. cit. , n° 117.

(8) A. MAST, op. cit., n°317, renvoyant à E. SCHREUDER, De machten van de Koning inzake belastingen, R.W. 1962, col. 2295 et ss.

La loi du 19 mars 1951 concernant les accises, en son article 39, § 1er, contient un texte qui s'inspire d'une proposition du Conseil d'Etat faite "afin d'éviter toute discussion concernant la constitutionnalité" (9). Il prévoit qu'en vue de l'application anticipée des changements qui doivent être apportés d'urgence aux droits d'accise, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, prescrire toutes mesures, y compris le versement provisoire des droits qui seront établis par la loi. Le Roi doit ensuite saisir les Chambres d'un projet de loi définitif, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session.

Cette procédure sauvegarde à la fois les principes constitutionnels et les nécessités d'une intervention rapide dans un domaine fiscal. Le Roi prend des mesures provisoires qui entrent en vigueur immédiatement et il soumet aux Chambres le projet de loi qui tend à instaurer définitivement les mesures nouvelles, celles-ci devant être assorties d'un effet rétroactif qui permette de couvrir l'application anticipée qui en a été faite.

On observera encore que depuis le Traité de Rome qui fait de la Belgique un membre d'une communauté internationale appliquant un même tarif de droits de douane, la loi du 2 mai 1958 a donné au Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, le pouvoir de modifier le tarif des droits d'entrée, de suspendre, rétablir ou remplacer ceux-ci et de prendre toutes autres mesures propres à assurer l'exécution des accords internationaux.

.../.

---

(9) Avis L. 153 reproduit D. P. Chambre , session 1948-1949, n° 180, p. 13 et avis L. 1184.

Lorsqu'il est fait usage de ces pouvoirs, les arrêtés royaux pris au cours d'une année sont soumis au Parlement pour confirmation au cours de l'année suivante.

Dans le domaine des droits spéciaux sur l'importation ou l'exportation de certaines marchandises, le Conseil d'Etat a émis l'avis suivant sur le projet qui est devenu la loi du 11 septembre 1962 (article 8) :

> "Dans le régime de la loi actuelle (loi du 30 juin 1931, modifiée par celle du 30 juillet 1934), les arrêtés royaux fixant des droits spéciaux sont délibérés en Conseil des Ministres, et soumis, comme les autres réglementations de l'importation et de l'exportation , à la ratification des Chambres législatives.
>
> Dans le nouveau régime, ces arrêtés ne seront plus soumis à cette ratification.
>
> Le projet supprime ainsi l'intervention du législateur, nécessaire, en vertu de l'article 110 de la Constitution, pour établir des impôts au profit de l'Etat ou, en vertu de l'article 113, pour exiger des citoyens une rétribution à un autre titre que l'impôt au profit de l'Etat, de la province ou de la commune.
>
> Les droits spéciaux poursuivent principalement un but économique. Cela ne suffit cependant pas pour enlever à pareils droits le caractère d'impôts. Le législateur ne pourrait, dès lors, donner au Roi le pouvoir d'ordonner la perception de droits sans fixer lui-même les conditions dans lesquelles ces droits pourront être perçus et sans en fixer le montant maximum.
>
> Aussi se recommande-t-il de continuer à soumettre à la ratification des Chambres les arrêtés royaux établissant des droits spéciaux" (10).

.../...

---

(10) Avis Conseil d'Etat L. 7845 et L.7924; Doc. parl. Chambre, session 1961-1962, n°366/1, p. 7.

Dans la matière qui sera remplacée par le présent projet de Code, celle des taxes assimilées au timbre, on trouve de nombreuses attributions de pouvoirs, dont certaines peuvent apparaître comme donnant au Roi de véritables pouvoirs spéciaux à l'égard de matières essentielles appartenant au domaine fiscal. Deux exemples peuvent être cités à cet égard.

1. Les articles 13, 18, 19 et 20 du Code des taxes assimilées au timbre organisent la perception de taxes forfaitaires uniques sur des séries de transmissions frappant certains produits désignés. Ces taxes permettent d'éviter la superposition de multiples taxes sur des produits faisant l'objet de nombreuses transmissions. L'article 21 du même Code autorise le Gouvernement , en dérogeant s'il le juge nécessaire aux dispositions du Code, à instituer des taxes forfaitaires dont il détermine les causes et conditions d'exigibilité, le taux, la base et toutes modalités de perception.

Sur base de ces pouvoirs, non seulement de nombreuses taxes forfaitaires ont été instaurées par arrêté royal (articles 28^2 à 34^2 du Règlement général, comportant 43 très longs articles) mais, en outre, les dispositions légales des articles 13 à 20 du Code ont été fréquemment modifiées et même abrogées par arrêté royal (par exemple, l'article 15 du Code abrogé par l'arrêté royal du 22 mai 1958).

.../...

2. L'article 202[1] du Code prévoit qu' "un arrêté royal peut atténuer ou réduire les taxes dont il est question dans les titres I à VII et XIII, si les contingences économiques rendent ces mesures nécessaires".

Bien que l'exposé des motifs ne s'exprime pas à cet égard, de nombreuses habilitations figurant dans le projet de Code de la T.V.A. participent de l'idée que l'exécutif doit pouvoir , d'une part, agir rapidement et, d'autre part, intervenir fréquemment en raison des modifications de structure et d'organisation qui s'opèrent dans les entreprises industrielles, commerciales et agricoles.

En outre, lorsque l'énoncé de règles précises aurait exigé une étude plus complète ou de longs développements de détail, le Gouvernement a estimé expédiant de demander au législateur les habilitations nécessaires pour régler ces matières.

Les attributions de pouvoirs prévues par le projet sont à ce point nombreuses que certains chapitres pourraient appartenir à une "loi de cadre". Aucune de ces attributions n'est assortie de l'obligation de délibérer l'arrêté en Conseil des Ministres.

Le Conseil d'Etat a soumis l'ensemble des dispositions habilitantes à un examen global, ainsi qu'il l'avait fait dans son avis sur le projet de loi portant réforme des impôts sur les revenus. La section de législation

.../...

avait attiré l'attention sur une série d'articles du projet "établissant des délégations difficilement admissibles de pouvoirs réservés au législateur par les dispositions constitutionnelles précitées " (11).Un grand nombre de ces délégations ont été retirées ou atténuées par la suite.

Alors que certaines des attributions figurant dans le projet de Code de la T.V.A. sont incompatibles avec les règles constitutionnelles, d'autres, au contraire, peuvent être laissées au pouvoir du Roi. Il en est d'autres encore qui constituent des élargissements des pouvoirs du Roi que l'urgence des interventions et les nécessités de l'économie nationale pourraient justifier aux yeux du Parlement, moyennant les modalités et garanties adéquates. Enfin, certaines habilitations, qui concernent des mesures d'exécution, ne font que rappeler les pouvoirs que le Roi tient de l'article 67 de la Constitution.

Il n'est pas possible de considérer comme échappant à la critique d'inconstitutionnalité, des dispositions qui permettent au Gouvernement de déterminer certains éléments constitutifs de l'assiette de l'impôt, de modifier le taux de celui-ci ou encore d'y renoncer, sans fournir aucun critère objectif et précis en vue de ces déterminations, modifications ou renonciations. La circonstance que certaines attributions de compétence analogues à celles qui sont prévues pour la T.V.A. seraient déjà contenues dans le Code des taxes assimilées au timbre ne constitue pas en soi une justification.

.../...

(11) Avis L. 7693 reproduit Doc. parl. Chambre, session 1961-1962, n° 264/1, p. 124.

Il convient, dès lors, de revoir les articles suivants du projet de Code qui sont incompatibles avec le prescrit constitutionnel.

1. L'article 7, § 1er, 4°, laisse au Roi le soin de déterminer "les conditions de la dépendance des entreprises".

De même, après avoir disposé que pour l'application du Code, est notamment considéré comme ayant produit un bien, celui qui en a modifié la composition, la forme ou le conditionnement, l'article 7, § 2, du projet prévoit que le Roi est autorisé à établir la distinction entre l'opération de production et toute autre opération.

Par ces dispositions, le Gouvernement serait habilité à interpréter des expressions employées par le législateur , alors que"l'interprétation des lois par voie d'autorité n'appartient qu'au pouvoir législatif" (article 28 de la Constitution) et que les contestations portant sur l'application de la loi sont du ressort des tribunaux (articles 92 et 93 de la Constitution).

Au surplus, si l'on tient compte des explications contenues dans l'exposé des motifs, il apparaît que l'intention serait d'autoriser des dérogations à la règle énoncée par l'alinéa 1er du § 2, ce qui aurait pour effet de vider cette disposition légale de sa substance.

.../...

2. L'article 8, § 3, donne au Gouvernement la faculté d'imposer une taxation complémentaire, dont le taux et l'assiette restent à déterminer, sur les livraisons effectuées par un exploitant agricole à des non-assujettis.

3. L'article 10, § 3, alinéa 2, en donnant au Roi la mission de "définir" le terme "bâtiments" utilisé au premier alinéa, soulève la même critique que l'article 7, § 2.

4. L'article 20, § 3, confie au Roi le soin de déterminer les cas où l'exécution par un assujetti d'une prestation destinée à ses propres besoins sera considérée comme un service taxable. Le Roi serait ainsi habilité à fixer le fait générateur de l'impôt.

5. Selon l'article 24, la franchise totale ou partielle de la taxe n'est acquise aux biens transitant par notre territoire, dirigés sur un entrepôt ou s'y trouvant ainsi qu'aux biens bénéficiant de franchise de droits d'entrée que dans les cas que le Roi détermine, ce qui abandonne l'exemption de l'impôt à la discrétion du Gouvernement.

6. L'article 35 autorise le Roi, aux conditions qu'il fixera, à réduire la base d'imposition de certains biens vendus à des prix de détail.

.../...

7. L'article 40, § 2, alinéa 2, qui autorise le Roi à établir la distinction entre les travaux comportant l'incorporation d'un bien meuble dans un immeuble et toute autre opération, soulève la même critique que l'article 7, § 2.

En outre, le même alinéa 2 autorise le Roi à déroger au texte de l'alinéa 1er qui définit ce qu'il faut entendre par "travaux immobiliers".

8. En vertu de l'article 42, le Roi pourrait non seulement définir les biens et les services visés aux articles 2, 2°; 7, § 1er, 5°; 38 à 41, mais aussi désigner limitativement ceux qui tombent sous l'application de ces articles et doivent en conséquence être soumis à la taxe. Cette disposition est d'autant plus critiquable que l'étendue des pouvoirs qu'elle confère est pratiquement illimitée.

9. L'article 44 permet de réduire par arrêté royal le taux de la T.V.A. pour n'importe quel bien ou service en passant du taux normal au taux intermédiaire ou au taux réduit.

Le même article prévoit une autre possibilité de réduction, sans limitation, pour les biens et services faisant l'objet d'une réglementation communautaire établie par la Communauté économique européennes, tandis qu'un taux plus élevé, sans limitation, peut être appliqué lorsque ces biens ou ces services sont importés par un non-assujetti ou prélevés sous certaines conditions par un assujetti.

.../...

10. L'article 47, § 2, donne tout pouvoir au Roi pour exempter, dans les cas et aux conditions qu'il détermine, les livraisons de biens à destination d'un entrepôt et les fournitures de services relatifs à l'importation, au transit ou à l'entreposage de biens.

11. Parmi les services qui ont pour objet des soins personnels ou qui sont habituellement fournis à des particuliers, le Gouvernement pourra choisir, aux termes de l'article 50, § 1er, ceux qui seront exemptés de la taxe. L'exposé des motifs ne dissimule pas l'étendue de l'attribution de pouvoir. "Pour ces services, y lit-on, l'article 50 se borne à poser le principe de l'exemption. Il charge le pouvoir exécutif d'en établir une liste limitative et de fixer les conditions auxquelles l'exemption est subordonnée".

Ainsi, si cette disposition était admise, toute exemption serait subordonnée à la seule volonté du Gouvernement.

De même, le § 2, 4°, du même article 50, abandonne au pouvoir exécutif le soin d'accorder le bénéfice de l'exonération aux catégories de spectacles et de divertissements qu'il désigne. Une observation analogue doit être faite à propos du § 3, 2°, de cet article.

12. L'article 55, § 1er, 5°, permet au Roi de déterminer les opérations réalisées en dehors du pays qui donnent droit à déduction. Le Gouvernement serait ainsi en mesure d'établir une liste limitative de ces opérations et de modifier l'assiette de l'impôt.

.../...

13. L'article 55, § 2, permet au Roi d'exclure partiellement ou totalement du régime des déductions les biens et les services qu'il désigne.

En fonction de ce texte, le Gouvernement pourrait apporter d'importantes dérogations aux principes qui servent de fondement à la T.V.A. et aggraver la charge fiscale des contribuables qui se trouvent à la fin de la chaîne des transmissions.

14. L'article 62 contient sans conteste la plus large habilitation du projet de Code. Le pouvoir exécutif pourra, en dérogeant aux dispositions du Code, instaurer des régimes particuliers pour tous les biens et les services qu'il désignera et déterminer les modalités d'application de la taxe pour ces biens et services.

L'exposé des motifs ne fournit que peu d'exemples d'utilisation de cette disposition tout en rappelant qu'actuellement une taxe forfaitaire est perçue à l'occasion de l'abattage des animaux de boucherie. Si ce régime était maintenu, on s'écarterait des principes de perception de la T.V.A. car la taxe d'abattage n'exige pas une livraison, ni une vente pour être due.

Mais les pouvoirs que le Gouvernement recevrait en fonction de l'article 62 du projet pourraient conduire à la destruction progressive de l'oeuvre du législateur, par le biais de régimes particuliers de plus en plus nombreux.

.../...

15. L'article 84 confie au Roi le soin de fixer les minimums en dessous desquels il n'est pas donné suite aux demandes de restitution.

Ces minimums devraient être fixés dans le Code puisqu'ils ont pour effet d'attribuer à l'Etat des sommes que celui-ci serait légalement tenu de rembourser.

Tout au plus, pourrait-on admettre qu'après avoir fixé les limites en dessous desquelles l'Etat n'est pas tenu de rembourser, le législateur donne au Gouvernement le pouvoir d'établir des limites inférieures.

Aux termes de l'article 205 du Code des impôts sur les revenus, l'excédent des précomptes n'est restitué que s'il atteint 300 francs. Cette somme s'applique à une perception qui couvre une période d'un an. Elle pourrait être trop élevée en matière de T.V.A., spécialement lorsqu'un non-assujetti n'a fait qu'une opération isolée sur laquelle il a trop versé au Trésor.

.../...

Aussi, l'article 41 de l'actuel Code des taxes assimilées au timbre prévoit-il , qu'il n'est pas donné suite aux demandes de remboursement dont le montant est inférieur soit à 10 francs par opération, soit à 2 francs par opération lorsque, groupées, ces demandes atteignent un total de 10 francs. Cet article 41 ne comporte pas d'attribution de pouvoirs au Roi.

Dans l'établissement de minimums, on doit tenir compte que les montants à rembourser ne sont pas nécessairement importants. Dans le cas prévu par l'article 81, 1°, il peut s'agir d'erreurs minimes involontairement commises dans la facturation.

16. L'article 105 du projet confie tous pouvoirs au Roi pour arrêter des dispositions transitoires, lui permettant notamment d'accorder des déductions forfaitaires pour les stocks existant lors de l'entrée en vigueur du projet.

L'attribution de pouvoirs au Roi ne peut être admise que si elle n'a pas pour conséquence de modérer ou d'aggraver la charge fiscale.

L'essentiel des mesures transitoires devrait figurer dans la loi, tandis que le Roi serait autorisé à mettre provisoirement en vigueur les mesures complémentaires qui seraient ensuite soumises à la ratification législative.

*

* * .../...

Conclusion.

Selon l'article 25, alinéa 2, de la Constitution, les pouvoirs doivent être exercés de la manière établie par la Constitution. Ils sont, en principe, inaliénables et intransmissibles. Les attributions de pouvoirs au Roi ne peuvent concerner que les matières non réservées au législateur et, dans les matières réservées, des mesures de détail ou de simple exécution.

Les impôts ne peuvent être établis en Belgique que de la manière prescrite par les articles 110 et 112 de la Constitution. Ces dispositions constituent une garantie pour tous les citoyens. Elles n'ont pas jusqu'ici été considérées comme une entrave au bon exercice des pouvoirs. Elles n'ont jamais été soumises à revision et ne sont pas comprises dans la déclaration de revision dont les Chambres sont actuellement saisies.

Il appartient au législateur de déterminer, dans le respect de ces textes constitutionnels, l'étendue du domaine qui lui est réservé dans la matière des impôts et taxes et dont il ne peut par conséquent confier le règlement au Roi. Mais ce domaine doit comprendre tout ce qui touche à l'assiette, aux taux de l'impôt et aux exemptions.

.../...

Par ailleurs, la loi en projet a pour objet d'établir un Code permanent. Elle ne peut être comparée à une loi attribuant à l'exécutif des pouvoirs spéciaux pour un temps limité.

*

* *

A ces exigences de respect des compétences, on pourrait objecter que d'impérieuses raisons d'urgence postulent parfois des modifications immédiates du régime des taxes et que seul le pouvoir exécutif peut intervenir avec la promptitude nécessaire.

Cependant, l'urgence qui doit présider à certaines modifications de tarifs est certainement moins grande dans la matière des taxes que dans celle des douanes et accises, domaine où des produits étrangers disponibles peuvent être importés en masse avant une hausse de tarif ou dédouanés lorsqu'ils se trouvent déjà en entrepôt.

On pourrait prévoir, pour rencontrer cette éventualité, une attribution de pouvoirs au Roi qui permettrait de prendre des mesures provisoires par arrêté motivé et délibéré en Conseil des Ministres. Le projet de loi mettant définitivement en vigueur ces mesures devrait être déposé immédiatement et avoir un effet rétroactif, de manière à couvrir

.../...

l'exécution qui aurait été donnée aux mesures provisoires. Pour garantir pleinement le fonctionnement et la constitutionnalité du système, il devrait être prévu que l'arrêté royal serait de plein droit rapporté, c'est-à-dire perdrait "ex tunc" tous ses effets, si le projet de loi n'était pas déposé dans un délai déterminé (un, deux ou trois mois, par exemple).

Dans un autre ordre d'idées, il semble que l'on ait voulu éviter d'alourdir le texte légal de définitions ou de nomenclatures de produits, pour laisser au pouvoir exécutif le soin de les établir.

Ces définitions et nomenclatures participent cependant étroitement à l'établissement de l'assiette de l'impôt. Elles en déterminent l'étendue et les limites. Elles doivent être l'oeuvre du législateur.

S'il s'avérait peu pratique d'insérer ces définitions et nomenclatures dans le corps du Code, elles pourraient faire l'objet d'une annexe au projet de loi et être ainsi votées par le Parlement. Cette méthode est celle qui a été suivie pour le tarif des droits d'entrée.

Le Conseil d'Etat se réserve de proposer ci-après d'autres solutions particulières à propos des habilitations contenues dans certains articles du projet.

.../...

Le Conseil d'Etat propose de grouper comme suit la matière faisant l'objet des chapitres II et III :

CHAPITRE II. - ASSUJETTISSEMENT (articles 4 à 9).

CHAPITRE III. - CHAMP D'APPLICATION.

Section 1ère. Livraisons de biens (articles 10 à 18).

Section 2. Prestations de services (articles 19 à 22).

Section 3. Importations (articles 23 à 25).

EXAMEN DES DISPOSITIONS.

Article 2.

Cet article vise les "livraisons de biens ou de services". Il doit être mis en regard de la 2e directive de la Communauté économique européenne (67/228) dont l'article 2 vise "les livraisons de biens et les prestations de services"

A la différence de la directive, le projet emploie l'expression "livraison de services".

Le terme "livraison" ne s'applique normalement qu'à des biens corporels, telles les marchandises, ou à des droits matérialisés par des titres au porteur : actions, obligations.

.../...

Les autres biens font l'objet de transferts ou de cessions.

Au contraire, les services ou le travail sont rendus, assurés ou prêtés, mais ne sont pas "livrés".

Le langage usuel et le droit social emploient de plus en plus les termes "prestation" pour qualifier tout travail quelconque et "prestataire" pour désigner celui qui le fournit.

L'article 60 du traité instituant la Communauté économique européenne considère comme services, les prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes.

Pour qualifier celui qui fournit les services, le même article 60 emploie le mot de "prestataire".

Le Conseil d'Etat estime, dès lors, qu'il conviendrait de suivre la terminologie du traité et des directives de la Communauté économique européenne (12) et d'adopter les expressions: "prestation de services" et "prestataire".

.../...

- -

(12) Voir notamment l'article 6, n° 1, de la 2e directive C.E.E. du 11 avril 1967 (67/228).

Les mots "livraisons de services" devraient, en conséquence, être remplacés par ceux de "prestations de services", notamment aux articles 2, 4, 5 et 8 du projet tandis que les mots "fournisseur de services" devraient être remplacés par celui de "prestataire" aux articles 6, 43 et 46.

*

* *

L'article 2 soumet à la taxe les livraisons faites par un assujetti "dans le cadre de son entreprise".

Cette dernière expression est imprécise.

Par souci de concordance avec la définition de l'assujetti donnée à l'article 4, il est proposé de parler des livraisons faites par un assujetti "dans l'exercice de son activité habituelle".

Article 4.

Le texte suivant est proposé :

"Article 4.-

Est un assujetti, quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité habituelle et d'une manière indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services, visées par le présent Code".

.../...

Article 6.

Cet article prévoit qu'en principe les organismes de droit public ne sont pas des assujettis.

Leur reconnaissance en tant qu'assujetti permettrait cependant de réduire le prix, hors taxe, des produits vendus ou des services fournis et de ne pas interrompre la filière des déductions de taxe.

Selon les renseignements fournis au Conseil d'Etat, l'intention du Gouvernement est de reconnaître la qualité d'assujetti à toutes les personnes morales de droit public, en ce compris l'Etat, les provinces ou les communes, lorsqu'elles exercent une activité économique d'une certaine importance et que les taxes sur la valeur ajoutée qu'elles doivent supporter représentent une charge appréciable.

La rédaction suivante est proposée pour l'article 6 :

"Article 6.-

Les personnes morales de droit public, notamment l'Etat, les provinces et les communes ne sont pas des assujettis.

Lorsqu'elles exercent une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, le Roi peut leur reconnaître la qualité d'assujetti pour tout ou partie des livraisons de biens ou prestations de services qu'elles effectuent".

.../...

Article 7.

Le projet ne définit pas ce qu'il faut entendre par "magasin de détail".

S'inspirant de l'exposé des motifs, le Conseil d'Etat propose la définition suivante :

"Le magasin de détail est l'installation accessible au public, où l'exploitant expose et offre en vente, par petites quantités, des marchandises qui sont habituellement utilisées par des particuliers pour leur usage privé ou celui de leur ménage".

*

* *

L'article 7, § 1er, 4°, laisse au Roi le soin de déterminer "les conditions de la dépendance des entreprises".

Comme il a déjà été dit plus haut, il appartient à la loi fiscale de délimiter elle-même son champ d'application.

A cet égard, le projet pourrait utilement s'inspirer de l'article 53 du Code des impôts sur les revenus ou de certaines dispositions de conventions internationales préventives des doubles impositions, tel l'article 9 de la convention belgo-suédoise du 2 juillet 1965, approuvée par la loi du 5 août 1967 et publiée au Moniteur belge du 5 janvier 1968.

*

* *

Le § 1er, 5°, d, du même article 7 ne concerne pas les diamants industriels mais seulement les pierres servant à la joaillerie. Il est recommandé, dès lors, de fusionner les littéras c et d ainsi qu'il suit :

"c) des articles de bijouterie, joaillerie et orfèvrerie, en ce compris les perles fines et les pierres précieuses ou fines qu'elles soient gemmes, synthétiques ou reconstituées".

*

* *

L'alinéa 1er du § 2 de l'article 7 contient une définition du producteur. Cette disposition de portée générale, valable pour l'ensemble du Code, pourrait faire l'objet d'un article distinct.

*

* *

La finale du § 3 de l'article 7 serait mieux rédigée comme suit : "... peuvent, à leur demande, obtenir cette qualité".

Article 8.

La rédaction suivante est proposée pour l'alinéa 1er du § 1er :

.../...

"Les exploitants agricoles ne sont pas des assujettis en ce qui concerne la livraison des produits de leur exploitation et les prestations de services agricoles".

Le § 1er, alinéa 2, appelle deux observations :

1. Par souci de précision, il est proposé de remplacer les mots : "effectuant, dans le cadre de son exploitation" par les mots "se livrant, pour les besoins de son exploitation ... ".

2. Ce même alinéa 2 considère comme "exploitant agricole toute personne effectuant, dans le cadre de son exploitation ... de pêche, des activités de production ou d'élevage". Cependant, en dehors des cas où l'activité se limite à la pisciculture ou à l'élevage des crustacés, huîtres et autres mollusques, une entreprise de pêche pratique normalement des opérations de capture.

Comme l'intention du Gouvernement est de suivre à cet égard les directives qui seront arrêtées par la Commission de la Communauté économique européenne et qu'on s'oriente vers le non-assujettissement des pêcheurs en eaux fluviales (13), le champ d'application du texte devrait être étendu aux opérations de capture.

.../...

- -

(13) Voir la proposition de troisième directive arrêtée par la Commission des communautés européennes.

En conclusion, le § 1er, alinéa 2, de l'article 8 pourrait être rédigé comme suit :

"Est un exploitant agricole, quiconque se livre, pour les besoins de son exploitation agricole, horticole, forestière ou de pêche, à des activités de production, d'élevage ou de capture".

*

* *

Le § 2 confie au Roi le pouvoir de "considérer comme des assujettis" certains exploitants agricoles. Il n'est pas possible de confier, inconditionnellement, à l'exécutif un pouvoir discrétionnaire qui peut dans certains cas aboutir à imposer une taxe non récupérable ni déductible. Ce sera le cas lorsque l'exploitant agricole vendra ses produits directement au consommateur pour son usage privé. Il appartient au législateur de fixer les critères objectifs permettant au Roi de conférer la qualité d'assujetti.

Par ailleurs, s'il y trouve intérêt, l'exploitant agricole peut toujours demander à être reconnu comme assujetti, en application du § 5 de l'article 8 du projet.

Au § 3, les obligations que le Roi peut imposer aux acheteurs devraient être précisées. Lorsque la livraison est faite par l'exploitant agricole à un assujetti, il est sans utilité d'imposer à celui-ci le paiement de la taxe puisque celle-ci sera perçue intégralement au moment de la revente ou du prélèvement pour les besoins personnels. Il suffit de prévoir certaines mesures de contrôle pour éviter que les produits agricoles échappent à la taxe.

.../...

Par contre, on comprend que le Gouvernement désire frapper les livraisons faites par un exploitant agricole à un non-assujetti pour arriver à une égalité de charge fiscale. La taxe, dans ce cas, devrait être inférieure à la T.V.A. applicable normalement à la denrée en cause car ni l'exploitant agricole ni son cocontractant n'auront la possibilité de déduire les taxes antérieurement payées.

Par ailleurs, la disposition faisant l'objet du § 3 trouverait mieux sa place à la fin de l'article. Compte tenu de l'objection d'inconstitutionnalité formulée dans la première partie de l'avis, la rédaction suivante est proposée :

"§ 5. Lorsque des livraisons ou prestations sont accomplies par des exploitants agricoles qui n'ont pas la qualité d'assujetti, le Roi peut imposer aux autres parties contractantes certaines obligations en matière de déclaration et de contrôle.

Il est établi pour les livraisons et prestations effectuées par ces exploitants à des non-assujettis, une taxation réduite. Le Roi en détermine le taux de manière à atteindre un niveau d'imposition analogue à celui résultant de l'application de la taxe en cas de livraison par un assujetti".

Dans cette hypothèse, les §§ 4 et 5 de l'article 8 deviendraient respectivement les §§ 3 et 4.

*

* * .../...

La fin du § 5 (§ 4, selon la proposition ci-dessus) serait plus exactement rédigée comme suit :

" ... marchands de bestiaux visés au § 3, peuvent à leur demande obtenir la qualité d'assujetti".

Cette rédaction permet de supprimer au § 3 (devenant § 5) les mots "... et qui n'ont pas opté pour cette qualité". L'exploitant agricole peut être simplement qualifié d'assujetti aussi bien lorsqu'il reçoit cette qualité de la loi que lorsqu'il l'obtient à sa demande.

Article 9.

Il est proposé d'écrire au § 1er, alinéa 1er :

"... en vue de les céder, en tout ou en partie, soit ... ", et à l'alinéa 2 :

" ... est censé avoir été érigé en vue d'être cédé".

Au § 2, la modification suivante est proposée :

" ... en vue de le céder, en tout ou en partie, soit avant son érection ... mais qui n'agit pas dans l'exercice d'une activité habituelle ... ".

Article 10.

Le § 1er prévoit que, par "biens", il faut entendre les biens meubles par leur nature, de même que les biens qui sont immeubles par destination.

.../...

La 2e directive de la Communauté économique européenne vise, quant à elle, en son article 5, § 1er, le "bien corporel".

Cette différence de terminologie ne paraît pas poser de problème.

Une difficulté pourrait toutefois surgir en ce qui concerne les obligations et actions de sociétés représentées par des titres au porteur. Certains auteurs et la jurisprudence les considèrent parfois comme des meubles corporels, parfois comme des meubles incorporels(14).

Comme l'intention du Gouvernement est de ne pas prévoir l'application de la T.V.A. sur les titres au porteur en général (actions, obligations, chèques, lettres de change, warrants, connaissements), il conviendrait de le dire dans le texte en ajoutant au § 1er de l'article 10, la phrase suivante :

"Les titres au porteur ne sont pas considérés comme des biens meubles par leur nature".

*

* * .../...

- -

(14) GALOPIN, Droit civil, n° 42; DE PAGE, Droit civil, 1941 et le complément de 1952, tome V, n°s 701 et suivants et 1040); Liège, 12 juin 1919, Pas., 1920, II, 182; Liège, 3 mars 1949, Pas., 1949, II, 81. Ce dernier arrêt identifie les actions non à des meubles par nature, mais bien à des meubles corporels pour situer leur emplacement en vue de l'interprétation d'une clause testamentaire.

L'exposé des motifs précise que l'application de la T.V.A. aux biens qui sont immeubles par destination doit entraîner la suppression du droit d'enregistrement qui frappe ces mutations immobilières. Le projet devrait donc, soit modifier le Code des droits d'enregistrement pour exempter les ventes de ces biens, soit inscrire dans ce Code une règle générale qui, à l'inverse du système consacré par l'article 22, 1°, du Code des taxes assimilées au timbre, disposerait que la perception de la T.V.A. exclut celle des droits d'enregistrement.

Le § 3 appelle une observation analogue en ce qu'il soumet à la T.V.A. la vente de toute partie construite d'un immeuble.

*

* *

Au § 2 de l'article 10, il est précisé que la fourniture de chaleur ou de froid est considérée comme la livraison d'un bien. Quoique l'exposé des motifs affirme que la fourniture d'électricité a, en droit civil, le caractère d'une livraison d'un bien meuble par nature, il conviendrait, pour éviter toute incertitude, de viser expressément dans cette disposition la fourniture d'énergie.

*

* *

.../...

Au § 3, il est prévu que la T.V.A. sera applicable aux cessions de bâtiments consenties au plus tard le 31 décembre de l'année "qui suit celle pour laquelle a eu lieu le premier enrôlement au précompte immobilier de ces bâtiments". Ainsi, si un immeuble est terminé en novembre 1967 et occupé en mars 1968, le précompte immobilier sera enrôlé à partir de l'exercice 1969 (article 394 du Code des impôts sur les revenus) et la T.V.A. restera d'application aux cessions consenties jusqu'au 31 décembre 1970.

Par ailleurs, on observera que certains immeubles destinés au culte, à l'enseignement ou à des fins sociales sont immunisés et ne font pas l'objet d'un enrôlement au précompte immobilier (article 8 du Code des impôts sur les revenus). Si de pareils immeubles peuvent être construits par des assujettis, il conviendrait d'indiquer à quel moment se fera le passage du régime de la T.V.A. à celui du droit d'enregistrement.

Article 11.

La définition de la livraison exclut l'application de la T.V.A. sur les marchandises vendues à terme, aussi longtemps que la mise à la disposition de l'acquéreur n'a pas eu lieu.

Les livraisons consécutives à des actes de partage seront imposées de manière à sauvegarder l'application des déductions et à éviter toute "rémanence" de l'impôt. En effet, chaque propriétaire d'une marchandise n'est qu'un maillon dans une chaîne de transmissions successives. L'application d'une taxe unique

.../...

fractionnée postule que la marchandise ne perde à aucun moment le crédit d'impôt qui l'affecte.

Lorsque des biens indivis seront partagés, ils devront être facturés par les indivisaires agissant ensemble à chacun d'entre eux de manière que ceux-ci puissent, lors de la revente, déduire la T.V.A. qui a été acquittée au moment de l'achat des biens par les indivisaires ou par leur auteur.

Le droit d'enregistrement sur les actes de partage devrait être supprimé dans la mesure où le partage porte sur des biens meubles ou immeubles qui sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

Article 12.

Cet article sous-entend que la taxe ne sera pas perçue sur certains apports en société, sans qu'il s'agisse d'une exemption.

Le texte pourrait, dès lors, être rédigé comme suit :

"N'est pas considéré comme une livraison l'apport en société d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque cette société a la qualité d'assujetti. En ce cas, la société bénéficiaire est censée continuer la personne de l'apporteur".

.../...

Article 13.

Dans le § 1er, il conviendrait de préciser le 1° ainsi qu'il suit :

"1° la remise d'un bien effectuée à titre de prêt de consommation et la restitution faite en exécution d'un tel prêt".

Au 2°, la transmission d'un bien réquisitionné ne s'accompagne pas d'une indemnité mais est opérée "contre" paiement d'une indemnité.

L'exposé des motifs note que "conformément à la deuxième directive (annexe A, 6), les prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur ou des échantillons qui, fiscalement, peuvent être rangés parmi les frais généraux, ne seront pas considérés comme des livraisons imposables".

Il serait utile que cette exonération figure dans le dispositif du projet, comme une dérogation au 3°.

Article 14.

Le § 1er serait plus clairement rédigé comme suit :

"§ 1er. Le commissionnaire à l'achat est réputé acheteur et, à l'égard de son commettant, vendeur du bien qui est acheté par son intermédiaire; le commissionnaire à la vente est réputé vendeur et, à l'égard de son commettant, acheteur du bien qui est vendu par son intermédiaire".

.../...

Article 16.

Le § 2 serait mieux rédigé comme suit :

"§ 2. La livraison a lieu en Belgique lorsque, au moment où elle s'opère, le bien se trouve dans le pays. Sauf preuve contraire, le bien est présumé se trouver dans le pays lorsque l'une des parties au contrat y est établie".

Article 18.

Le premier alinéa vise le cas des biens déposés en consignation. Cet alinéa devrait recevoir une portée plus générale pour couvrir des cas analogues, tel celui de la vente de biens préalablement donnés en location.

Il est proposé d'écrire :

"Lorsque le bien se trouve à la disposition de l'acquéreur ou du cessionnaire avant la conclusion du contrat translatif ou déclaratif de propriété ou d'usufruit, la livraison est réputée s'opérer au moment où ce contrat a effet".

La rédaction du deuxième alinéa de l'article 18 serait plus précise en remplaçant les mots "et à mesure que sont livrés les biens ..." par les mots "et à mesure qu'il livre les biens ... ".

.../...

Article 19.

Le Conseil d'Etat propose de rédiger cet article ainsi qu'il suit :

"Article 19.-

Par services, il faut entendre tout travail, matériel ou intellectuel, accompli d'une manière indépendante, en exécution d'un contrat à titre onéreux".

Article 20.

En ce qui concerne le § 1er, 1°, et, selon les renseignements fournis par les délégués du Gouvernement, la location d'installations commerciales ou industrielles garnies de biens meubles (machines, moyens de transport, mobilier d'exploitation) sera soumise à la T.V.A. pour la partie du prix afférente à la location des éléments mobiliers, qu'ils soient ou non immeubles par destination.

Pour les chambres et appartements garnis, l'intention du Gouvernement serait de ne pas appliquer la T.V.A. et de se contenter de percevoir le droit d'enregistrement. Cette dérogation devrait figurer dans le projet.

*

* *

.../...

Le § 1er, 5°, considère comme services, les prestations effectuées en exécution d'un mandat. Les administrateurs de société sont les organes de la société dans leurs relations avec les tiers; mais vis-à-vis de la société , ils remplissent un véritable mandat (voir articles 13, 53, 55, alinéa 3, 56 et 62 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales).

Comme l'intention du Gouvernement est de ne pas soumettre à la T.V.A. les rémunérations des administrateurs, gérants, commissaires et liquidateurs de sociétés, le texte devrait être complété à cet égard.

*
* *

Le § 1er, 6°, ne concerne pas le cas des personnes qui s'engageraient à ne pas exercer une fonction salariée dans une entreprise concurrente.

On pourrait , dès lors, préciser le texte ainsi qu'il suit :

"6° l'engagement de ne pas exercer une activité qui conférerait la qualité d'assujetti".

*
* *

En conséquence de l'observation de constitutionnalité qui a été faite plus haut, le § 3 devrait soit être omis, soit préciser les cas d'application de la taxe.

.../...

Article 22.

L'alinéa 1er prévoit que la taxe est exigible au moment où le service est livré. Cependant, à l'opposé de la section 2 et de l'article 11, la section 3 ne contient pas de définition de la "livraison"lorsqu'il s'agit de services.

La prestation de service peut être continue (par exemple : mandataire permanent). En pareil cas, selon l'intention du Gouvernement, la taxe sera exigible à la fin de chaque mois pendant lequel le service a été fourni. Cette précision est introduite dans le texte proposé ci-après.

Mais une difficulté peut s'élever si le prix du service n'est à ce moment ni payé, ni même déterminé. On peut citer, à titre d'exemple, le cas du commissionnaire dont la rémunération tient compte de l'importance des ventes annuelles ou du paiement effectif des factures par les acheteurs et n'a, au moment où la taxe deviendrait exigible en fin de mois, fait l'objet d'aucune facture ni paiement. Si l'on veut, dans ce cas, maintenir l'exigibilité de la taxe à la date prévue, il conviendrait de prévoir que la taxe est payée sur une base d'imposition provisoire qui fait ultérieurement l'objet d'une régularisation au moment de l'établissement de la facture définitive.

L'alinéa 3 de l'article 22 concerne principalement les locations mobilières. Si on réclame par une assignation judiciaire un loyer impayé, il faudra produire une facture avec mention de la T.V.A. Par ailleurs,

.../...

les parties peuvent toujours, avant l'échéance contractuellement prévue, convenir de retarder le paiement. Dans ce cas, le paiement de la T.V.A. sera également retardé.

Le texte suivant est proposé pour l'article 22 :

"Article 22.-

La taxe est exigible dès qu'intervient une des circonstances suivantes :

1° l'achèvement de la prestation de services;

2° la fin de chaque mois, lorsque la durée de la prestation est indéterminée;

3° la délivrance d'une facture totale ou partielle;

4° le paiement de tout ou partie du prix;

5° l'échéance de l'obligation contractuelle de payer tout ou partie du prix.

Si, au moment de l'exigibilité, le prix n'est pas déterminé, la taxe est due sur une base provisoire estimée par le redevable sous le contrôle de l'administration.

Si, dans les cas visés à l'alinéa 1er, 3°, 4° et 5°, le montant facturé, encaissé ou contractuellement prévu ne représente qu'une partie du prix, la taxe est due sur ce montant".

.../...

Article 23.

Il serait plus correct d'écrire : "... l'introduction ... sur le territoire belge".

Article 24.

Cet article laisse tout pouvoir au Roi pour limiter l'exemption prévue en faveur des marchandises qui transitent ou sont envoyées en entrepôt.

Comme il a été dit plus haut, la loi devrait déterminer elle-même tous les cas où l'exemption est acquise. La détermination des conditions de contrôle peut toutefois être confiée au Roi.

A défaut de connaître d'éventuelles conditions restrictives que le législateur pourrait prévoir, le Conseil d'Etat propose de rédiger l'article 24 du projet ainsi qu'il suit :

"L'importation de biens déclarés en transit ou dirigés sur un entrepôt et la cession de biens se trouvant en entrepôt ont lieu en franchise de la taxe, sous les conditions de contrôle que le Roi détermine.

Il en est de même de l'importation des biens décrits au chapitre IV des dispositions préliminaires du tarif des droits d'entrée, même si ces biens ne sont pas passibles de droit d'entrée en raison de leur nature, de leur provenance ou pour tout autre motif".

.../...

Article 26.

Au § 1er, alinéa 2, le contrat de transport peut être distinct du contrat de vente mais l'engagement peut également résulter d'une stipulation de ce dernier contrat. Pour mieux faire apparaître la généralité d'application du texte, il est proposé d'écrire à la fin de cet alinéa : "... que le transport ait fait ou non l'objet entre eux d'une stipulation conventionnelle".

A l'alinéa 3 du même § 1er, le verbe "débite" suppose l'existence d'un compte ouvert chez le fournisseur, ce qui n'est pas toujours le cas. Aussi conviendrait-il de remplacer les mots "dont le fournisseur débite son cocontractant" par les mots "que le fournisseur porte en compte à son cocontractant".

Article 29.

Il conviendrait d'étendre cette disposition au cas des commissionnaires qui interviennent dans les prestations de services. Le texte suivant est proposé :

"Dans les rapports entre le fournisseur de biens ou le prestataire de services et son commissionnaire, la base d'imposition ne comprend pas la commission allouée à ce dernier.

Dans les rapports entre l'acquéreur de biens ou le bénéficiaire de services et son commissionnaire, la commission s'ajoute au prix pour la liquidation de la taxe".

.../...

Article 35.

Cet article donne au Roi le pouvoir de réduire la base d'imposition des biens qui sont vendus à des prix de détail.

L'attention a déjà été attirée sur l'inconstitutionnalité du procédé.

Article 36.

L'alinéa 1er tend à accorder au Roi le pouvoir de fixer, pour certains produits, des bases minimales d'imposition.

L'exposé des motifs rappelle qu'un système analogue existe, en matière de taxes assimilées au timbre, pour les produits considérés. Les dispositions réglementaires qui concernent ces objets sont contenues dans le règlement général et dans le règlement complémentaire des taxes assimilées au timbre. Elles ne sont pas fréquemment modifiées.

Il n'y aurait dès lors pas d'inconvénient à en reprendre les textes dans le projet de Code plutôt que d'abandonner au Roi le soin de les édicter à nouveau. Cette méthode serait en harmonie avec le prescrit constitutionnel.

En toute hypothèse, l'alinéa 2 de l'article qui donne au Roi le pouvoir d'arrêter les mesures d'exécution doit être omis. Le Roi possède ce pouvoir en vertu de l'article 67 de la Constitution.

*

* *

Dans l'énumération de l'alinéa 1er de l'article 36, le b doit être omis. En effet, cet alinéa 1er tend à attribuer au Roi le pouvoir de régler par voie de dispositions générales les bases minimales d'imposition de certains biens, alors que selon les renseignements fournis par les délégués du Gouvernement, il n'est pas question de fixer pour les immeubles bâtis une base minimale d'imposition par mètre cube, comme cela se fait parfois pour des estimations sommaires.

La valeur des bâtiments ne peut s'apprécier selon une formule générale mais doit l'être par cas d'espèce. C'est pourquoi, l'intention du Gouvernement est de permettre au Roi d'instaurer une procédure d'expertise qui sera mise en oeuvre par le contrôleur de la taxe, lorsque la valeur sur laquelle la T.V.A. a été payée lui apparaîtra insuffisante, comme c'est le cas à présent pour la taxe sur les contrats d'entreprise.

L'exposé des motifs note que le dernier alinéa de l'article 36 doit permettre au Roi d'instaurer une procédure d'expertise s'inspirant de celle qui fait l'objet des articles 190 à 200 du Code des droits d'enregistrement.

Mais le texte ne correspond pas à cette déclaration. Il ne fait pas allusion à la procédure desdits articles 190 à 200. Il ne vise pas à établir une valeur d'expertise valable pour les deux parties (fisc et redevable) mais à établir des bases minimales d'imposition.

.../...

Le dernier alinéa de l'article 36 ne fait pas ressortir avec suffisamment de clarté le mécanisme de l'imposition des droits supplémentaires et des amendes. Le contrôleur de la T.V.A. sera-t-il appelé à fixer, comme c'est le cas actuellement pour les taxes assimilées au timbre, la valeur de construction de l'immeuble ? Pourra-t-il requérir l'expertise sans avoir au préalable fait au redevable une proposition de rectification ?

Il conviendrait, pour assurer pleinement la sécurité juridique de ceux qui auront à traiter avec l'administration, que les garanties qui seront reconnues aux redevables soient consignées dans le texte légal, comme c'est le cas dans le Code des droits d'enregistrement. Au surplus, l'organisation d'une expertise concernant la base imposable participe en quelque manière à l'établissement de l'impôt.

A défaut d'insérer dans le projet lui-même l'ensemble des dispositions réglant cet objet, le texte pourrait se borner à faire référence aux articles 189 à 200 du Code des droits d'enregistrement en indiquant les adaptations que ces dispositions doivent subir pour répondre aux nécessités spéciales inhérentes à la matière de la T.V.A.

CHAPITRE V.

Ce chapitre détermine les différents taux selon lesquels la T.V.A. sera perçue.

Il serait utile que dans ce chapitre un article précise le taux qui est applicable lorsqu'une modification de celui-ci intervient. Il semble normal que le

.../...

Pour obvier aux difficultés d'ordre constitutionnel signalées plus haut, si les définitions et nomenclatures sont trop longues pour être insérées dans les articles du projet, elles pourraient faire l'objet d'une annexe comme cela a été fait pour le tarif des droits d'entrée.

Article 43.

Il y aurait lieu de remplacer les mots "fournisseur de services"par "prestataire".

Article 44.

En ce qui concerne la constitutionnalité de l'article, le Conseil d'Etat renvoie à ses observations générales.

Indépendamment de celles-ci, il faut noter que le § 2 tend à donner au Roi le pouvoir de réduire ou d'élever les taux sans limitation pour les biens et services faisant l'objet d'une réglementation établie par la Communauté économique européenne. Cette référence assez vague devrait permettre notamment, selon l'exposé des motifs, l'adaptation de la législation à la directive qui sera arrêtée par le Conseil des Ministres de la Communauté économique européenne au sujet des modalités communes d'application de la T.V.A. aux opérations portant sur des produits agricoles.

.../...

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la raison pour laquelle le législateur ne devrait pas intervenir pour adapter la législation interne à une directive communautaire qui engage la Belgique sans nouvel assentiment des Chambres, à savoir la troisième directive de la Communauté économique européenne, alors qu'on lui demande aujourd'hui d'adopter un Code qui doit satisfaire aux première et deuxième directives. Cette intervention du législateur apparaît d'autant plus nécessaire que la directive laisse ouverte certaines options.

CHAPITRE VI.

L'intitulé de la section première de ce chapitre devrait être complété ainsi qu'il suit :

"Exportations, importations et transit".

Article 45.

La première phrase de l'alinéa 3 est inutile. Le Roi possède le pouvoir d'exécuter les lois en vertu de l'article 67 de la Constitution. Par ailleurs, le pouvoir donné au Roi de régler les formalités à observer et les justifications à fournir devrait être prévu dans un article distinct pour l'ensemble du chapitre VI, voire pour l'ensemble du Code, ce qui permettrait de supprimer toutes les dispositions éparses qui tendent à cette même fin.

.../...

La deuxième phrase de l'alinéa 3 donne au Roi le pouvoir de régler notamment les obligations et la responsabilité, tant envers le Trésor qu'envers les tiers, des transporteurs, commissionnaires expéditeurs au transport et autres intermédiaires.

Cette responsabilité envers le Trésor semble aller plus loin que la débition solidaire de la taxe prévue par l'alinéa 4 en cas d'infraction aux prescriptions des arrêtés. Le transporteur pourrait être tenu de payer les taxes éludées même s'il est de bonne foi et n'a pas participé à l'infraction.

Par contre, la détermination des obligations et des responsabilités que des personnes privées ont les unes à l'égard des autres appartient normalement au législateur.

A cet égard, il s'indiquerait de reprendre dans le projet de loi la matière faisant actuellement l'objet de l'article 21 du règlement général des taxes assimilées au timbre.

Article 46.

Il serait plus naturel de trouver ce texte, qui se réfère à l'article 47, après ce dernier article ou de l'insérer dans l'article 47, § 1er, sous la forme d'un 5°. De plus, comme il vise une exemption relative à la prestation de services, il paraît inadéquat de se référer à l'exemption prévue par l'article 45, laquelle concerne la livraison de biens.

.../...

Au surplus, les termes "fournisseur des services" devraient être remplacés par "prestataire".

Article 47.

Au § 1er, 3°, on pourrait plus simplement dire : "... ou aux transports fluviaux internationaux".

Le § 1er, 4°, comporte une habilitation de pouvoir au Roi. Celle-ci pourrait être admise dans la mesure où l'exemption de payer la taxe n'entraîne pas une moindre recette pour le Trésor, ce qui semble devoir être le cas. En effet, si les services rendus aux prestataires des services exonérés par les 1°, 2° et 3°, étaient taxés, cette taxe serait restituée à ces derniers.

Mais pour ne pas dépasser ce cadre limité, il conviendrait de ne pas employer les termes "afférents ou accessoires", qui sont trop imprécis. Il est proposé d'écrire :

"4° les services qui sont rendus aux prestataires des services visés aux 1°, 2° et 3° en vue de concourir à la prestation de ceux-ci et qui figurent sur une liste arrêtée par le Roi".

*

* *

Comme il a déjà été dit, le bénéfice des exemptions prévues au § 2 doit résulter du texte légal lui-même. En cette hypothèse, l'exemption s'appliquerait notamment aux prestations de services se rapportant à

.../...

des biens importés. Cette exemption est très vaste, mais selon les fonctionnaires délégués, l'intention du Gouvernement est de n'exempter que les transports intérieurs, déchargement, dédouanement, travaux portuaires et autres prestations analogues. On pourrait, dès lors, remplacer les mots "des biens importés" par "l'importation de biens".

Article 48.

Au § 1er, 3°, il serait préférable d'écrire : "les prestations de services qui concernent des engins visés aux 1° et 2° ".

Au § 2, l'exemption prévue au 1° a été mise en vigueur par la loi du 12 avril 1957 sous la condition que les organismes en cause soient agréés par le Ministre des Finances ou son délégué.

Un accord du 20 juillet 1951, approuvé par la loi du 11 décembre 1952, prévoit l'exemption de la taxe de transmission et des impôts connexes pour les opérations de la Commission impériale des sépultures militaires du Commonwealth britannique.

Le 2° du même paragraphe 2 constitue une application de la loi du 24 mars 1959 concernant le régime applicable aux fournitures faites aux Forces des

.../...

Etats parties du traité de l'Atlantique Nord. On retiendra que cette loi assimile à une importation l'acquisition de marchandises appartenant auxdites Forces.

Tel qu'il est rédigé, l'article 48, § 2, 3°, ne pourrait s'appliquer à la "United States Educational Foundation in Belgium", créée par l'accord pour le financement d'un programme culturel et éducatif entre les Etats-Unis d'Amérique, d'une part, et la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, d'autre part, signé à Bruxelles, le 8 octobre 1948. En effet, les exonérations fiscales dont bénéficie cette fondation ne sont pas établies "en vertu d'une convention internationale" mais seulement par la loi du 29 juin 1951.

Eu égard à la modification proposée à la fin de l'avis, qui consiste à supprimer dans l'article 1er, alinéa 1er, de cette loi, les mots "et de taxe de transmission et de luxe", il convient soit d'insérer dans l'article 48, § 2, du projet, une disposition relative à la "United States Educational Foundation in Belgium", soit de modifier la rédaction de l'article 48, § 2, 3°.

.../...

Le 4° s'inspire du paragraphe 26 des dispositions préliminaires du tarif des droits d'entrée, qui permet aux Ministres compétents d'arrêter des dispositions en vertu desquelles, sous les conditions et dans les limites qu'ils déterminent, franchise totale des droits d'entrée est accordée aux ambassades, aux consulats et au personnel diplomatique.

On observera que ce § 26 est plus restrictif que le projet en ce qu'il n'admet la franchise :

a) qu'en faveur des agents de nationalité étrangère qui n'exercent aucune activité professionnelle en Belgique;

b) que dans la mesure où les trois pays du Benelux bénéficient d'une franchise correspondante;

c) qu'aussi longtemps que les marchandises sont utilisées aux fins pour lesquelles la franchise a été accordée (voir article 33 de l'arrêté ministériel du 17 février 1960).

Au 5°, il ne suffit pas que le statut des organisations internationales prévoie l'exonération, il faut encore que ce statut soit consacré par une convention à laquelle la Belgique est partie. Dès lors, le 5°, qui concerne les fonctionnaires étrangers, devrait être fusionné avec le 3°, puisque celui-ci est applicable aux organismes internationaux.

.../...

Observation commune aux articles 45 à 49 (Section 1ère du chapitre VI).

La bonne ordonnance des matières traitées par ces articles serait mieux assurée selon le plan suivant :

Article 45 = article 45, alinéas 1er et 2, du projet du Gouvernement.

Article 46.

1° à 4° = article 47, § 1er, du projet du Gouvernement ;

5° = article 46 du projet du Gouvernement .

Article 47 = article 47, § 2, du projet du Gouvernement .

Article 48 = texte s'inspirant de l'article 21 du règlement général des taxes assimilées au timbre.

Article 49 = article 48, § 1er, du projet du Gouvernement .

.../...

Article (49bis) = article 48, § 2, du projet du Gouvernement;

Article(49ter) = article 49 du projet du Gouvernement;

Article(49quater) = article 45, alinéas 3 et 4, dont la portée serait étendue à toute la section Ière.

*
* *

Pour suivre la terminologie de l'intitulé du chapitre VI, celui de la section 2 devrait se présenter comme suit :

"Autres exemptions".

Article 50.

Comme il a été dit au début du présent avis, les exemptions prévues par le § ler de cet article doivent résulter de la loi elle-même.

*
* *

Le § 3, 1°, exonère de la taxe les contrats d'édition d'oeuvres littéraires ou musicales conclus par des auteurs ou compositeurs.

Il conviendrait de remplacer l'adjectif "musicales" par "artistiques", étant entendu que les termes "oeuvres littéraires et artistiques" doivent être compris dans le sens que leur donne l'article 2 de la Convention de Berne

.../...

du 26 juin 1948 pour la protection des oeuvres littéraires et artistiques, approuvée par la loi du 26 juin 1951. Selon cet article 2, les compositions musicales avec ou sans paroles sont considérées comme des oeuvres artistiques. Si l'intention du Gouvernement était de se montrer plus restrictif, le texte du projet devrait le faire apparaître.

Au § 3, 2°, le Roi reçoit pouvoir de désigner les opérations financières exonérées. Cette habilitation a été critiquée au début de l'avis. Elle est, au surplus, inutile si, comme les exemples de l'exposé des motifs paraissent l'indiquer, elle est destinée à soustraire à l'exemption des opérations qui ne constituent manifestement pas des opérations financières.

Article 51.

La rédaction suivante est proposée :

"Article 51.-

Dans la mesure où les biens et services fournis à l'assujetti et les biens qu'il a importés sont utilisés par lui pour les besoins de son activité professionnelle, la taxe ayant grevé ces biens et ces services est déductible de la taxe due sur les livraisons et prestations qu'il effectue".

Article 52.

Cet article prévoit deux méthodes de déduction "au prorata", l'une lorsque des biens et services sont utilisés à double fin (§ 2), l'autre, par dérogation à la première, en fonction de toutes les opérations emportant im-

.../...

putation des déductions par rapport à l'ensemble des opérations (§ 3).

Comme il sera fait le plus souvent application de la seconde méthode, il serait plus simple de généraliser la déduction "au prorata" calculée sur l'ensemble des opérations et de ne permettre le recours à la méthode du § 2 que lorsque l'assujetti en exprimera le désir. C'est le sens de la deuxième directive (annexe A. 22).

L'alinéa 2 du § 3 s'inspire également de l'annexe A. 22 de la deuxième directive de la Communauté économique européenne. Mais là où la directive prévoit qu' "un assujetti peut obtenir exceptionnellement l'autorisation administrative de déterminer des prorata spéciaux pour certains secteurs de son activité," le projet donne au Ministre des Finances ou à son délégué le pouvoir d'obliger l'assujetti à déterminer ces prorata spéciaux.

Si l'on peut soutenir que cette contrainte, que l'exposé des motifs passe sous silence, est dans la logique du système de la T.V.A., il n'en reste pas moins qu'elle est susceptible d'accroître ou de réduire l'impôt restant à charge des assujettis. Dans le cas de réduction, c'est l'assujetti qui sollicitera la spécialisation de la déduction au prorata, mais dans le cas où un accroissement d'impôt se présente, c'est l'Administration qui pourrait imposer cette spécialisation.

En cette dernière hypothèse, le pouvoir discrétionnaire donné au Ministre des Finances n'est pas en harmonie avec le prescrit constitutionnel.

.../...

Article 53.

A l'alinéa 2, il convient d'écrire : "... livraisons de biens et prestations de services ...".

Article 55.

Le § 1er devrait débuter par les mots :

" Pour l'application des articles 51 à 54, le Roi détermine : ".

*
* *

Les attributions de pouvoirs contenues dans le § 1er, 1° à 4°, apparaissent comme des modalités de perception ne devant pas avoir d'influence sur la dette fiscale de l'assujetti.

Aux 2° et 3°, il est proposé, par souci de précision, de remplacer le mot "opérées" par "calculées".

Le 4° serait plus clairement rédigé comme suit :

" 4° la manière dont les déductions et régularisations sont opérées lorsqu'une personne acquiert ou perd la qualité d'assujetti ou lorsque, étant assujettie, elle change d'activité".

Le pouvoir attribué au Roi par le § 1er, 5°, est d'une autre nature que ceux accordés par les autres dispositions du paragraphe. Il s'agit de donner un droit à déduction pour des "opérations réalisées en dehors du pays".

Tel le cas du transporteur qui , ayant acheté un camion en Belgique avec application de la T.V.A., effectue

.../...

principalement des transports à l'étranger. On veut permettre à ce transporteur de récupérer la T.V.A., bien qu'il n'ait pas l'occasion de dresser facture à des assujettis belges.

Cette exemption devrait être formulée dans le Code, sans recours à un arrêté royal. Elle devrait figurer dans le chapitre VI "Exemptions", section Ière, "Exportations", car il s'agit d'une exportation de services pour laquelle on accorde la faveur d'acquérir des moyens de production en exemption de la taxe, comme l'article 49 le prévoit pour les exportations de biens.

*
* *

Le § 2 contient une attribution de pouvoir qui devrait être omise, ainsi qu'il a été dit précédemment.

Article 56.

Au § 1er, 2°, on doit écrire : "... et les prestations de services ...".

Au § 1er, 3°, il y a lieu de remplacer les mots "dans le cadre de leur entreprise" par "dans l'exercice de leur activité".

Au § 2, il convient d'ajouter, après la finale : "... une fraction de francs", les mots : "supérieure ou non à 50 centimes".

Le début du § 3 pourrait être rédigé ainsi qu'il suit :

.../...

" Le Roi règle les modalités d'application du § ler. Il peut autoriser les catégories d'assujettis qu'il désigne, soit ...".

Au § 4, alinéa ler, il convient d'écrire : "toute livraison de biens ou prestations de services ..." et "... ces livraisons ou prestations rendent exigibles ...".

Au même § 4, la sanction prévue par l'alinéa 4, qui rend le cocontractant de l'assujetti responsable du paiement de la taxe, des intérêts et des amendes, doit, selon les délégués du Gouvernement, être imposée même si ce cocontractant a payé à l'assujetti le prix et la taxe y afférente. Il y a là une dérogation à l'article 59, alinéa 2, du projet, qui devrait être explicitée.

La sanction pourra donc frapper un acheteur belge qui, en toute bonne foi, aura payé le représentant en Belgique d'une firme étrangère, sans savoir que ce représentant n'est pas agréé par le Ministre des Finances.

Pour répondre aux intentions du Gouvernement, l'alinéa 4 du § 4 devrait être complété comme suit :

" ... à charge du cocontractant de l'assujetti, même si ce cocontractant prouve qu'il a payé à l'assujetti le prix et la taxe y afférente".

Article 58.

A l'alinéa ler, l'expression "prestations de cautionnements" ne peut être employée. Il convient de dire : "prestation de cautions" (s'il s'agit de personnes) ou

.../...

"versements de cautionnements ou provisions" (s'il s'agit de sommes).

Article 59.

La solidarité envers l'Etat de toutes les personnes qui ont été partie à la convention cède en faveur de celui qui a payé à son cocontractant le prix et la taxe y afférente.

Lorsque le prix est payé par acomptes successifs, il serait normal que seul le redevable-percepteur soit responsable du versement au Trésor des taxes payées sur ces acomptes.

Par ailleurs, l'acheteur peut payer la T.V.A. à son vendeur, avec indication de cette imputation, avant de s'acquitter du prix en principal, de manière à éviter d'éventuelles amendes fiscales.

Si l'intention du Gouvernement est de lever l'obligation solidaire dans tous les cas où une personne a effectivement payé la T.V.A. à son cocontractant, le texte de l'alinéa 2 pourrait être rédigé comme suit :

" Toutefois, la personne qui prouve avoir payé à son cocontractant tout ou partie de la taxe, est dans cette mesure déchargée de la solidarité, ...".

Ni le texte ni l'exposé des motifs ne précisent la notion et les éléments constitutifs de la complicité, ni à quelle infraction elle se rapporte.

*
* *

.../...

L'alinéa 3 gagnerait à être rédigé ainsi qu'il suit :

"Lorsqu'il ressort de la décision prise selon la procédure prévue à l'article 36, alinéa 3, que la taxe a été acquittée sur une base insuffisante, le supplément de taxe est dû par la personne contre laquelle cette décision a été rendue".

Article 61.

L'attribution de pouvoirs que le texte tend à réaliser pourrait être admissible si elle n'avait d'autre but que celui de fixer des modalités particulières de perception de la taxe en faveur des petites entreprises.

Mais l'exposé des motifs fait apparaître que le Roi peut établir des bases forfaitaires d'imposition et des déductions forfaitaires, ce qui touche à l'assiette de l'impôt.

Ces forfaits, établis après consultation des organisations syndicales intéressées, aboutiront généralement à une modération de l'impôt, qu'il n'est pas au pouvoir du Roi d'établir (article 112, alinéa 2, de la Constitution).

On observera, au demeurant, qu'en France, le régime forfaitaire fait l'objet des articles 19 à 23 de la loi du 6 janvier 1966. En Allemagne, l'article 19 de la loi du 29 mai 1967 organise un mode de taxation spécial des entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 60.000 D.M. Dans les deux cas, les textes légaux ne prévoient pas de délégation de pouvoirs.

Article 62.

Cet article, qui contient la plus large habilitation de pouvoir du Code, a été examiné ci-avant.

Si la taxe d'abattage devait continuer à être perçue selon les règles actuelles, c'est-à-dire indépendamment de toute livraison et de toute transmission de la propriété des animaux ou de la viande en provenant, il serait indiqué d'en faire une taxe assimilée au timbre de nature spéciale plutôt qu'une taxe à la valeur ajoutée qui ne répondrait à aucune des règles générales organisant cette taxe.

Article 63.

Il est proposé de remplacer les mots : "l'exigibilité" par "la débition".

La même observation vaut pour l'article 65, § 4.

Article 65.

Cet article n'est pas en harmonie avec l'article 99, § 3, du projet qui prévoit que l'obligation de communiquer au fonctionnaire chargé de l'établissement ou du recouvrement des impôts, tous actes, pièces, registres ou documents quelconques, n'est pas applicable à l'Institut national de statistique et à l'Institut économique et social des classes moyennes, pour ce qui concerne les renseignements individuels recueillis, ni aux établissements ou organismes de crédit et à l'Office

.../...

des chèques postaux , pour ce qui concerne les opérations financières rentrant dans le cadre de leur activité.

Article 66.

Dans le § 5, il ne faut pas mêler en une seule phrase les sanctions propres au texte légal et celles dont le Roi pourra assortir ses arrêtés.

Il n'est pas nécessaire de dire dans ce § 5 que l'amende est de nature fiscale, alors que ce n'est pas dit dans les autres cas. Il suffirait d'une disposition générale à cet égard dans la section première du chapitre XI.

Le texte suivant est proposé :

"§ 5. Toute infraction au présent article est passible d'une amende de 1.000 à 10.000 francs.

Le Roi peut réprimer les infractions aux dispositions prises en exécution du présent article par des amendes n'excédant pas 10.000 francs".

Article 67.

Cet article devrait débuter ainsi qu'il suit :

"Les assujettis et les autres personnes qui exercent ... ".

.../...

Article 68.

Le § 2 devrait être rédigé de la manière suivante :

"§ 2. Toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, les avoir fournis dans des conditions qui rendent la taxe exigible".

Le premier enrôlement n'est généralement pas opéré avant le 31 janvier de l'année sur laquelle il porte. Il serait, dès lors, plus exact d'écrire au § 3, alinéa 3 : " ... de l'année pour laquelle aura lieu le premier enrôlement ... ".

Article 69.

Il serait plus correct d'écrire : "par le destinataire ou le dépositaire" et "à l'expéditeur ou au déposant ".

Article 70.

Dans le Code des taxes assimilées au timbre, c'est au directeur régional que l'article 48^4 confie la mission d'imposer la taxation d'office. Le projet charge le Ministre de désigner le fonctionnaire de son choix pour remplir cette tâche.

.../...

L'article 48^4, alinéa 2, du même Code est plus restrictif que le projet. Pour taxer d'office, l'administration doit établir que pour une période quelconque non inférieure à deux mois, des opérations à concurrence de plus d'un dixième du montant des opérations dûment accusées par les documents produits n'ont pas été inscrites conformément aux prescriptions légales ou réglementaires.

*
* *

A l'alinéa 2, les mots "services livrés" devraient être remplacés par les mots "services fournis".

Article 72.

L'alinéa 3 de cet article donne une définition du véhicule à moteur qui ne cadre pas avec celle de l'article 2, 8°, de l'arrêté royal du 14 mars 1968 portant règlement général sur la police de la circulation routière.

Le texte suivant est proposé :

"Tous moyens de transport à moteur, par terre ou par eau, à l'exception des bâtiments de mer ou de navigation intérieure visés aux articles 1er et 271 du livre II du Code de commerce, ainsi que les remorques routières sont réputés, lorsqu'ils se trouvent dans le pays, avoir été importés, s'il n'est ...

En ce cas, la taxe est exigible selon les règles ... conducteur du véhicule".

.../...

CHAPITRE XI - SANCTIONS.

OBSERVATION PRELIMINAIRE.

Le Conseil d'Etat rappelle, en ce qui concerne les principes des amendes fiscales ainsi que du respect des droits de la défense et le recours éventuel au tribunal, son avis du 12 février 1962 donné au Ministre des Finances sur un projet de loi "portant réforme des impôts sur les revenus" (L.7693) (Doc. Chambre, session 1961-1962, n° 264/1, Annexe I pp. 4 et 5).

Article 74.

Comme le fait déjà l'article 42 du Code des taxes assimilées au timbre, l'alinéa 1er de l'article 74 du projet prévoit une amende égale à deux fois la taxe payée tardivement. Cette sanction pourra être appliquée même lorsque le redevable aura fait correctement les déclarations qui lui sont imposées et que l'administration connaîtra ainsi à la fois son débiteur et le montant de la créance fiscale. L'amende viendra s'ajouter, en ce cas, aux intérêts moratoires au taux de 7,20 p.c. calculés selon l'article 96 du projet, par mois entier, tout mois commencé valant pour un mois entier.

*

* *

.../...

A l'alinéa 2 du même article, il suffit de viser "les personnes qui sont tenues au paiement de la taxe" sans devoir parler de celles qui ont été parties à la convention. Ces dernières sont, en effet, redevables de la taxe envers l'Etat en vertu de l'article 59, alinéa 1er.

*

* *

L'alinéa 3 se réfère à la procédure d'estimation des immeubles dont la livraison est soumise à la T.V.A., c'est-à-dire les immeubles à construire, en cours de construction ou récemment construits. Il commine contre le redevable une amende égale au montant de la taxe lorsque cette dernière aura été acquittée sur une base insuffisante.

A l'encontre des articles 200 et 201 du Code des droits d'enregistrement qui, en matière de mutations immobilières , n'imposent au redevable la charge de l'amende et des frais d'expertise qu'en cas d'insuffisance atteignant un huitième de la valeur déclarée, le projet ne fait aucune distinction.

Pour éviter une différence de sanction selon que la vente d'un immeuble intervient à la veille de l'expiration du délai prévu à l'article 10, § 3, du projet, ou le surlendemain, le Gouvernement s'est déclaré d'accord par la voix de ses délégués pour ne prévoir les sanctions que lorsque l'expertise aura décelé une insuffisance de valeur dépassant un huitième.

.../...

L'alinéa 3 de l'article 74 devrait, dès lors, être rédigé comme suit :

"Lorsqu'il ressort de la décision prise selon la procédure prévue à l'article 36, alinéa 3, que la taxe a été acquittée sur une base insuffisante et que l'insuffisance constatée atteint ou dépasse le huitième du prix énoncé ou de la valeur déclarée, le débiteur de la taxe supplémentaire encourt une amende égale au montant de cette taxe".

Article 75.

L'alinéa 1er ne précise pas, contrairement à ce que fait l'article 57 du Code des taxes assimilées au timbre, les indications inexactes figurant sur les factures qui font encourir à leur auteur une amende de 1.000 à 10.000 francs.

Les mentions qui seront prescrites par les arrêtés royaux d'exécution, ne sont pas encore connues. Elles pourraient dépasser celles qui sont actuellement exigées en matière de taxe de transmission par l'article 57 précité.

Si certaines mentions découlent de déclarations faites par l'acheteur (par exemple, marchandises destinées à l'exportation et, partant, exemptées), l'assujetti sera-t-il admis à s'affranchir de sa responsabilité en démontrant qu'il a été trompé ?

Pour tempérer la rigueur du texte, on pourrait rédiger l'alinéa 1er ainsi qu'il suit :

.../...

"Lorsque la facture contient des indications inexactes quant aux mentions qui sont prescrites par les arrêtés pris en vertu de l'article 58 et qui sont ou pouvaient être connues de l'assujetti, celui-ci encourt lorsqu'il a établi cette facture, une amende de 1.000 à 10.000 francs par infraction".

*
* *

L'alinéa 2 de l'article 75 prévoit que le cocontractant de l'assujetti est solidairement tenu au paiement de l'amende, à moins qu'il n'établisse qu'il n'a pas participé à l'infraction.

Ce texte pose deux problèmes.

D'une part, il est exigé du cocontractant de fournir une preuve négative qui pourrait être fort difficile sinon impossible à rapporter.

La responsabilité qui est imposée au cocontractant est d'autant plus délicate que l'infraction fiscale est un délit-contravention qui ne requiert pas d'intention frauduleuse. La simple erreur même involontairement commise par l'assujetti suffirait à engager la responsabilité du cocontractant.

Le renvoi de la facture par le coconctractant avec indication des erreurs qu'il a pu y déceler devrait suffire à le mettre à l'abri des sanctions. Il devrait en être de même lorsque le cocontractant n'a pas la possibilité de vérifier certaines mentions de la facture qui échappent à sa connaissance (par exemple, l'origine de la marchandise).

.../...

D'autre part, le texte ne précise pas la nature de la non-participation dont le cocontractant doit faire la preuve.

Dans l'ignorance des intentions du Gouvernement à cet égard, le Conseil d'Etat s'abstient de proposer un texte.

Article 76.

Il serait utile de prévoir dans le projet une disposition précisant qu'à l'exception de celle qui figure à l'article 77, toutes les amendes prévues dans le Code de la T.V.A. sont des amendes fiscales.

Cette disposition pourrait être insérée dans l'article 76 comme premier alinéa.

Article 77.

Le § 1er aggrave les peines portées par le Code actuel contre les personnes coupables d'une infraction commise dans une intention frauduleuse. L'emprisonnement de huit jours à deux ans prévu par l'article 207 du Code des taxes assimilées passe, au maximum, à conq ans.

Ce renformcement des peines en matière fiscale créera une disparité avec les peines prévues dans d'autres matières fiscales.

.../...

Ainsi, le maximum de la peine restera fixé à deux ans pour les infractions aux dispositions du Code des taxes assimilées au timbre qui ne seront pas abrogées par le projet.

Au surplus, dans l'hypothèse similaire d'une fraude commise, la peine d'emprisonnement est de huit jours à deux ans :

1° en matière de droits d'enregistrement (article 206 du Code de ces droits);

2° en matière de droits de succession (article 133 du Code de ces droits) ;

3° en matière de droits de timbre (article 66 du Code de ces droits) ;

de huit jours à un an :

en matière d'impôts sur les revenus (article 341 du Code de ces impôts).

Enfin, la peine la plus élevée en matière de taxes assimilées aux impôts sur les revenus est un emprisonnement de quinze jours à trois mois (articles 70 et 71 du Code de ces impôts).

*

* *

.../...

Par ailleurs, le texte devrait préciser comme le fait le Code des droits d'enregistrement (article 206) que l'amende n'est pas sujette à addition de décimes. La loi du 5 mars 1952 prévoit, en effet, que les amendes pénales sont majorées de 190 décimes sauf "dans les cas où cette majoration est exclue par une loi particulière".

La finale de l'article se présenterait comme suit : " ... et d'une amende de 50 à 100.000 francs, sans addition de décimes, ou d'une de ces peines seulement".

Article 78.

Il est proposé d'écrire : " ... par une décision devenue irrévocable".

Article 82.

Il est proposé de commencer cet article ainsi qu'il suit :

"Lorsque la personne qui livre des biens ou fournit des services ... ".

*

* *

Le Conseil d'Etat s'abstient de faire une observation à propos des mots :" sauf dans les cas déterminés par le Roi" **qui ne figurent pas dans le texte néerlandais et dont la suppression** est proposée par les délégués du Gouvernement.

.../..

Article 84.

La dernière phrase de cet article permet au Roi de prévoir que la restitution n'aura pas lieu lorsque le cocontractant du fournisseur est un assujetti.

L'intention du Gouvernement étant d'appliquer cette règle lorsque le cocontractant est lui-même un assujetti qui est en mesure d'opérer la déduction de la taxe, il y a lieu d'introduire cette précision dans le texte même de la loi plutôt que de prévoir une attribution de pouvoir à l'exécutif.

Il est dès lors proposé d'ajouter à l'article 83 un alinéa 3 ainsi conçu :

"Toutefois, le fournisseur ne peut obtenir la restitution de la taxe lorsque son cocontractant est un assujetti qui a opéré ou est normalement en mesure d'opérer la déduction de la taxe".

Article 85.

L'alinéa 3 de cet article prévoit que le recouvrement de la taxe supplémentaire, des intérêts, des amendes fiscales et des frais de procédure se prescrit par deux ans à compter "du dernier acte" de la procédure d'expertise prévue par l'article 36.

Ce dernier acte de procédure sera normalement un acte de signification de la décision. Cet acte pourrait être indéfiniment retardé, ce qui aurait pour effet d'empêcher la réalisation de la prescription.

.../...

Dans la procédure analogue organisée par les articles 189 à 200 du Code des droits d'enregistrement, l'article 216 de ce Code prévoit que le recouvrement doit être poursuivi dans les deux ans du dépôt au greffe du rapport d'expertise. Il serait préférable d'adopter la même règle en matière de T.V.A.

Par ailleurs, le début du même alinéa 3 devrait être rédigé comme suit :

"Lorsqu'il ressort de la décision prise selon la procédure visée à l'article 36, alinéa 3, que la taxe ... ".

Article 87.

Si l'on veut éviter, lorsque l'instruction des demandes amiables de restitution de la taxe prend un certain temps, que les requérants ne soient contraints d'interrompre la prescription par un exploit d'huissier conformément aux articles 2244 et suivants du Code civil, il serait utile d'insérer dans le projet une disposition analogue à celle de l'article 217^2 du Code des droits d'enregistrement. Cet article prévoit que les precriptions pour la restitution des droits, intérêts et amendes sont interrompues par une demande motivée notifiée par lettre recommandée à la poste au receveur qui a effectué la recette ou au directeur de l'enregistrement et des domaines.

.../...

Article 89.

A l'alinéa 2, il conviendrait d'écrire, par souci de concordance avec l'article 92, que la contrainte est "rendue exécutoire" plutôt que "déclarée exécutoire".

Le dernier membre de phrase de cet alinéa devrait faire l'objet d'une phrase séparée : "Elle est signifiée par exploit d'huissier de justice".

Articles 93 à 95.

Par souci de concordance avec le Code judiciaire, le terme "assignation" devrait être remplacé par celui de "citation".

L'article 95 détermine le tribunal compétent pour l'application des articles 93 et 94. Cette détermination s'exprimerait plus aisément dans chacun de ces articles et l'article 95 serait alors omis.

Les textes suivants sont proposés :

"Article 93.

L'exécution de la contrainte ne peut être interrompue que par une opposition motivée, formée par le redevable, avec citation en justice. Cette opposition est faite par un exploit signifié à l'Etat en la personne du fonctionnaire qui a décerné la contrainte.

.../...

L'action est portée devant le tribunal dans le ressort duquel est situé le bureau de ce fonctionnaire.

Article 94.-

La demande en restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales, est formée par un exploit contenant citation en justice, signifié à l'Etat en la personne du fonctionnaire désigné par le Roi.

L'action est portée devant le tribunal dans le ressort duquel est situé le bureau de ce fonctionnaire".

Article 96.

Pour justifier le mode de calcul des intérêts moratoires, l'exposé des motifs invoque l'article 305 du Code des impôts sur les revenus. Cependant, ce dernier article prévoit une méthode de calcul qui diffère de celle du projet :

a) la somme est arrondie au millier de francs inférieur;
b) l'intérêt est calculé par mois civil, le mois de l'échéance étant négligé tandis que le mois du paiement est compté pour un mois entier;

.../...

c) l'intérêt de retard n'est pas dû si son montant n'atteint pas 100 francs ou si sa base de calcul est inférieure à 5.000 francs.

Il y a lieu de noter, par ailleurs, que le Code des impôts sur les revenus prévoit corrélativement, en son article 308, qu'en cas de restitution d'impôts, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,50 p.c. par mois civil. A défaut d'un texte semblable dans le projet, le redevable qui prétend à restitution ne pourra obtenir des intérêts moratoires qu'à partir de la citation en justice et au taux de 4,50 p.c. l'an.

*

* *

Pour mieux faire apparaître l'opposition des §§ 1er et 2, il conviendrait de commencer le § 2 par les mots : "Par dérogation au § 1er, un intérêt de 0,60 p.c. ... ".

Le début du § 3 devrait être rédigé comme suit :

"Lorsqu'il ressort de la décision prise selon la procédure prévue à l'article 36, alinéa 3, que la taxe ... ".

.../...

Article 97.

Cet article soulève plusieurs observations :

1. Les articles 1035 à 1041 du Code judiciaire n'étant pas encore en vigueur, il serait plus opportun d'invoquer simplement "la procédure de référé" sans indiquer les dispositions qui l'ont instituée.

2. Pour ne pas affaiblir la trésorerie des entreprises ou même, en certains cas, pour éviter de rendre impossible l'opposition à contrainte, il s'indiquerait de prévoir que pendant la durée du procès la caution d'une banque ou d'une compagnie d'assurances pourra être admise à l'égal d'un cautionnement en espèces, dès l'instant où cette caution donne à l'administration la garantie que les impôts et amendes dus seront payés. Dans la matière des douanes, pareilles cautions sont admises depuis longtemps (15).

L'alinéa 1er de l'article 97 pourrait être complété par la phrase suivante :

"Le redevable peut être autorisé à remplacer ces garanties par une caution personnelle agréée par l'administration".

3. L'alinéa 2, repris de l'article 202^2 du Code des taxes assimilées au timbre, exige la consignation des sommes dues non pour assurer la recevabilité du recours mais pour assurer sa validité. Cette consignation doit avoir lieu avant la signification de l'exploit.

.../...

(15) Voir articles 268, 275 et suivants de la loi générale du 26 août 1822.

Cette règle extrêmement rigide et très souvent ignorée, a pour inconvénient que le recours frappé de nullité ne pourra généralement pas être réitéré en temps utile.

Cet inconvénient pourrait être évité si la nullité du recours était subordonnée à une mise en demeure notifiée au redevable et restée sans suite pendant un délai de ... mois.

Article 98.

Par souci de concordance avec l'article 608 du Code judiciaire qui, en reprenant la teneur de l'article 17 de la loi du 4 août 1832 organique de l'Ordre judiciaire, a supprimé l'adjectif "expresse", il conviendrait de faire de même à la fin du premier alinéa de l'article 98.

Articles 99 à 102.

Ces dispositions communes à tous les impôts reproduisent l'article 1er de la loi du 28 juillet 1938, modifié par la loi du 20 août 1947.

Bien que cet article ait déjà été reproduit dans certains Codes, il est de mauvaise technique législative de multiplier les versions d'un même texte car celles-ci peuvent présenter entre elles des divergences accidentelles.

.../...

L'exposé des motifs déclare que le but des articles 100 et 101 est d'étendre au contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée l'application des dispositions qui visent à mettre au service commun des administrations fiscales tous les moyens de recherche des contraventions, établis par les lois d'impôt.

Cette justification n'apparaît pas exacte. A défaut d'une reproduction de ces dispositions dans le Code de la T.V.A. (16), les services de contrôle chargés d'appliquer cette taxe pourront toujours invoquer les textes similaires figurant soit dans la loi du 28 juillet 1938, soit dans le Code des taxes assimilées au timbre, où ces articles subsistent, soit dans tout autre Code.

Il conviendrait, soit qu'une loi de portée générale reprenant ces dispositions, en abroge toutes les répétitions, soit que l'administration utilise l'article 1er de la loi du 28 juillet 1938, en y apportant éventuellement les compléments nécessaires, tel le contenu de l'article 102 du projet, et certaines modifications de mise à jour, telle la dénomination de l'Institut économique et social des classes moyennes.

.../...

---

(16) Ils ne sont pas reproduits dans le Code des droits d'enregistrement (article 289 abrogé implicitement), ni dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, ni dans le Code du timbre (article 80 abrogé implicitement).

DISPOSITION ABROGATOIRE.

L'article 103 du Code en projet entend abroger "toutes les dispositions légales" concernant la taxe de transmission, la taxe de facture sur les transmissions et sur les contrats d'entreprise, la taxe sur les locations mobilières et les transports ainsi que la taxe de luxe.

L'exposé des motifs permet de préciser l'expression "dispositions légales" : ce sont, dans l'intention des auteurs du projet, "toutes les dispositions prises par la loi ou en vertu de la loi".

Pour rendre de manière plus précise cette intention, le texte proposé ci-après - qui a rencontré l'accord des délégués du Gouvernement - remplace l'expression "dispositions légales" par "dispositions législatives et réglementaires", et énumère les textes abrogés aussi complètement que possible.

L'article 103 du projet devrait, dès lors, être rédigé de la manière suivante :

"Article 103.-

Sont abrogées, les dispositions législatives et réglementaires relatives à la taxe de transmission, à la taxe de facture sur les transmissions et sur les contrats d'entreprise, à la taxe sur les locations mobilières et les transports, et à la taxe de luxe.

.../...

Sont notamment abrogées, avec les modifications qu'elles auront subies à la date de l'entrée en vigueur du présent Code, les dispositions suivantes :

1° les titres premier, II, III et IV du Code des taxes assimilées au timbre;

2° la loi du 16 juin 1932 autorisant le Gouvernement à majorer, dans certains cas et dans certaines limites, le taux de la taxe de transmission à l'importation;

3° dans l'article 1er de la loi du 27 décembre 1965 modifiant le Code des taxes assimilées au timbre :

a) les §§ 1er et 2, en ce qu'ils concernent les taxes énumérées à l'alinéa 1er;

b) le § 3;

4° les titres premier, II, III et IV du règlement général sur les taxes assimilées au timbre;

5° l'arrêté royal du 11 mars 1953 majorant le taux de la taxe de transmission à l'importation;

6° l'arrêté ministériel du 23 décembre 1964 portant règlement complémentaire des taxes assimilées au timbre".

*

La disposition abrogatoire, telle qu'elle est rédigée, ne tient pas compte du fait que certaines dispositions non abrogées du Code et du règlement général font référence à des articles ou parties d'articles figurant dans les titres abrogés. Par exemple, l'article 108 du Code des taxes assimilées au timbre fait référence à l'article 42 du même Code; les articles 205, 217^{1}, 225^{5}, 230 et 240^{1} du règlement général se

.../...

réfèrent à l'article 9 du même règlement et les articles 206, 217^{2}, 224^{3}, 226 et 240^{6} font référence à l'article 113, alinéas 1er et 2, et à l'article 122^{15}, alinéa 3, du règlement général.

L'intention du Gouvernement, manifestée dans l'exposé des motifs, est de remanier le Code et le règlement général précités : c'est à l'occasion de ces modifications que les références qui seront devenues inadéquates seront remplacées.

Incidence des dispositions abrogées sur d'autres textes.

A l'occasion du présent projet, le Conseil d'Etat a recherché les textes qui établissent un régime particulier, en ce qui concerne la législation fiscale, en faveur de personnes morales de droit public ou de services publics.

Ces textes peuvent être groupés de la manière qui suit :

A. Deux textes qui établissent des exemptions de certaines taxes assimilées au timbre nommément désignées : ce sont :

1° l'article 1er, alinéa 1er, de la loi du 29 juin 1951 tendant à accorder certaines exemptions fiscales à la "United States Educational Foundation in Belgium", créée par l'accord pour le financement d'un programme culturel et éducatif entre les Etats-Unis d'Amérique, d'une part, et la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, d'autre part, signé à Bruxelles le 8 octobre 1948;

.../...

2° l'article 1er, alinéa 1er, de la loi du 24 mars 1959 concernant le régime applicable aux fournitures faites aux forces des Etats parties au traité de l'Atlantique Nord.

Pour ces deux textes, il convient d'abroger, dans la loi du 29 juin 1951, les mots "et de taxe de transmission et de luxe" et, dans la loi du 24 mars 1959, les mots "et de taxes de transmission, de facture et de luxe"; le régime établi par l'article 48 du projet, tel que le Conseil d'Etat a proposé de l'amender, s'appliquera en l'espèce; l'exception est maintenue dans les lois du 29 juin 1951 et du 24 mars 1959, pour les impôts étrangers à la taxe sur la valeur ajoutée, visés par ces lois.

Le texte modificatif suivant est proposé :

"Article ...

§ 1er. Dans l'article 1er, alinéa 1er, de la loi du 29 juin 1951 tendant à accorder certaines exemptions fiscales à la "United States Educational Foundation in Belgium", créée par l'accord pour le financement d'un programme culturel et éducatif entre les Etats-Unis d'Amérique, d'une part, et la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, d'autre part, signé à Bruxelles le 8 octobre 1948, les mots "et de taxe de transmission et de luxe" sont supprimés.

§ 2. Dans l'article 1er, alinéa 1er, de la loi du 24 mars 1959 concernant le régime applicable aux fournitures faites aux forces des Etats parties au traité de l'Atlantique Nord, les mots "et de taxe de transmission, de facture et de luxe" sont supprimés".

.../...

B. L'article 9 de la loi du 7 mars 1935 concernant l'érection d'un mémorial du règne du Roi Albert est rédigé comme suit :

"Sont exonérées de tous droits d'enregistrement, de timbre, de mutation et généralement de tous impôts quelconques, toutes les opérations faites par le fonds en vue d'accomplir sa mission".

Même si l'article 163 de l'arrêté royal n° 308 du 31 mars 1936 établissant le Code des droits de succession, l'article 290 de l'arrêté royal n° 64 du 30 novembre 1939 contenant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'article 81 de l'arrêté du Régent du 26 juin 1947 contenant le Code des droits de timbre, ont modifié partiellement cet article 9, il n'en reste pas moins que cette disposition demeure en vigueur pour les autres impôts. Selon les déclarations des délégués du Gouvernement, il n'entre pas dans les intentions de celui-ci de maintenir une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée qui s'appliquerait aux opérations faites par le fonds créé par la loi du 7 mars 1935 en vue d'accomplir sa mission; une telle exonération aurait pour effet de faire échapper à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services faites à ce fonds et celles qui seraient faites par ce fonds.

Il convient donc de compléter l'article 9 précité par un alinéa qui précise que le Code de la taxe sur la valeur ajoutée s'appliquera aux opérations faites par le fonds; le texte ci-dessous réalise ce but.

.../...

" Article ...

L'article 9 de la loi du 7 mars 1935 concernant l'érection d'un mémorial du règne du Roi Albert est complété par l'alinéa suivant :

"Les dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée sont applicables aux opérations visées à l'alinéa 1er".

C. De multiples dispositions assimilent à l'Etat certaines personnes morales de droit public ou certains services publics pour l'application des lois fiscales; cette assimilation s'applique soit à des impôts nommément désignés, et notamment aux taxes assimilées au timbre, soit à l'ensemble des impôts et taxes; on citera :

1° l'article 14, alinéa 1er, de la loi du 23 juillet 1926 créant la Société nationale des chemins de fer belges, modifié par la loi du 1er août 1960;

2° l'article unique de la loi du 10 mai 1929 assimilant l'Office de la navigation à l'Etat pour l'application des lois fiscales;

3° l'article 2 de l'arrêté royal du 9 avril 1930 organique de l'administration de la Donation royale et déterminant son statut juridique;

4° l'article 28, alinéa 1er, de l'arrêté royal du 3 novembre 1931 organique de la régie du travail pénitentiaire;

5° l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 7 décembre 1934 instituant un Office central de la petite épargne;

.../...

6° l'article 23 de l'arrêté royal n° 42 du 31 août 1939 abrogeant et remplaçant la loi du 2 août 1932, modifiée par les arrêtés royaux des 10 janvier 1935 et 22 octobre 1937 et par la loi du 14 juillet 1938, relative à la bonne fin d'opérations d'exportation et créant un Office national du ducroire;

7° l'article 11 de l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs;

8° l'article 7 de l'arrêté-loi du 10 janvier 1945 concernant la sécurité sociale des ouvriers mineurs et assimilés;

9° l'article 11 de l'arrêté-loi du 7 février 1945 concernant la sécurité sociale des marins de la marine marchande;

10° l'article 31 de l'arrêté-loi du 20 novembre 1946 créant la Régie des voies aériennes;

11° l'article 6, alinéa 1er, de l'arrêté-loi du 28 février 1947 créant l'Institut géotechnique de l'Etat;

12° l'article 19, alinéa 1er, de la loi du 19 mai 1948 créant une Caisse autonome des dommages de guerre;

13° l'article 21, alinéa 1er, de la loi du 16 juillet 1948 créant un établissement public dénommé Office belge du commerce extérieur, modifié par la loi du 6 février 1962;

14° l'article 44, alinéa 1er, des lois relatives aux vacances annuelles pour travailleurs salariés, coordonnées le 9 mars 1951;

15° l'article 14, § 4, de la loi du 17 juin 1953 portant organisation des transports en commun de la région bruxelloise;

.../...

16° l'article 15 de la loi du 9 août 1955 relative au Fonds des routes;

17° l'article 9, alinéa 1er, de la loi du 27 juin 1956 modifiant et complétant la législation relative au logement;

18° l'article 20, alinéa 1er, du statut de l'Institut pour l'encouragement de la recherche scientifique dans l'industrie et l'agriculture, annexé à l'arrêté royal du 5 juin 1957;

19° l'article 24 des lois relatives à l'Oeuvre nationale des anciens combattants et victimes de la guerre, coordonnées le 18 mars 1958;

20° l'article 30 de la loi du 18 mai 1960 organique des Instituts de la radiodiffusion-télévision belge;

21° l'article 18, § 4, de la loi du 22 février 1961 relative à la création de sociétés de transports en commun urbains;

22° l'article 11, § 5, de la loi du 16 novembre 1961 instituant un Directoire de l'industrie charbonnière;

23° l'article 36 de la loi du 16 avril 1963 relative au reclassement social des handicapés;

24° l'article 19 de la loi du 19 avril 1963 créant un établissement public dénommé Théâtre royal de la Monnaie;

25° l'article 64 de la loi du 24 décembre 1963 relative à la réparation des dommages résultant des maladies professionnelles et à la prévention de celles-ci;

26° l'article 10 de la loi du 25 février 1964 organisant un Pool des marins de la marine marchande;

.../...

27° l'article 12 de la loi du 28 juin 1966 relative à l'indemnisation des travailleurs licenciés en cas de fermeture d'entreprises.

En ce qui concerne ces textes, l'assimilation à l'Etat de personnes morales de droit public ou de services publics pourrait, à défaut d'une disposition expresse relative à la taxe sur la valeur ajoutée, donner naissance à des contestations quant à la nature et à l'étendue de cette assimilation en ce qui concerne la taxe susdite.

Dans les intentions du Gouvernement, l'assimilation à l'Etat devra, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, ne pas produire d'effets, de sorte que les personnes morales de droit public et les services publics assimilés tombent dans le champ d'application du Code en projet, et notamment des articles 4 et 6.

Cette intention devrait être traduite dans une disposition expresse.

Pour atteindre ce but, deux moyens peuvent être envisagés. Une première méthode consisterait à compléter chacun des textes législatifs et réglementaires par une disposition expresse; une telle méthode allongerait inutilement les dispositions modificatives du Code projeté. La seconde méthode, plus simple, consiste à énoncer, dans une des dispositions finales du projet, les intentions du Gouvernement. C'est ce que fait le texte proposé ci-après :

.../...

"Article ...

Les dispositions antérieures à l'entrée en vigueur du présent Code qui, pour l'application des lois fiscales, assimilent à l'Etat certaines personnes morales de droit public et certains services publics ne sont pas applicables en ce qui concerne la taxe établie par ce Code".

De memorie van toelichting bij het wetsontwerp bevat een historisch overzicht en een beoordeling van het stelsel van de overdrachttaks, die in 1921, en van het stelsel van de taks op de werkaannemingscontracten, die in 1923 is ingevoerd. Op de nadelen van een cumulatief stelsel van belasting op overdracht van goederen en levering van diensten is sedert jaren gewezen. Ze zijn steeds minder draaglijk gebleken bij iedere verhoging van de belastingbedragen, die van 1 t.h. in het begin geleidelijk tot 7 t.h. zijn gestegen.

De zes landen van de Europese Economische Gemeenschap hebben eenparig besloten tot het invoeren van een nieuwe belasting, die ten onrechte belasting over de toegevoegde waarde wordt genoemd (zie memorie van toelichting). Ze is gekenmerkt door een gelijkheid van de lasten die op de goederen en diensten worden gelegd op het ogenblik dat deze de verbruiker bereiken.

De belasting over de toegevoegde waarde is een verbruiksbelasting, die op een aantal punten niet wezenlijk verschilt van de door haar vervangen belastingen, zodat in het ontwerp-wetboek een groot deel van de vroegere innings- en controleregelen kon worden behouden.

Zoals bij de huidige overdrachttaks en de taks op de werkaannemingscontracten, wordt ook in het stelsel van de B.T.W. de verkoper of de aannemer beschouwd als de belastingschuldige, die de rol van ontvanger van de belasting vervult. Aangezien die belasting telkens

.../...

opgaat in de belasting die van de volgende koper wordt geheven, moet uiteindelijk de verbruiker als de belastingplichtige worden beschouwd.

Aangezien de B.T.W. is opgevat als een eenmalige belasting, moet het percentage noodzakelijk hoger liggen dan dat van een belasting die verscheidene malen in de loop van het produktie- en distributieproces wordt geheven.

Wegens de hoge percentages moet zij deelsgewijs worden geheven over dat gehele proces, zodat de Schatkist geregeld gestijfd en de financiering van de belasting over verscheidene belastingschuldigen-ontvangers gespreid kan worden.

Die spreiding van de heffing komt tot stand door een stelsel van aftrekkingen van belasting op belasting. Iedere handelaar, industrieel of aannemer moet het bedrag van de belastingen die hij voor verkopen of diensten factureert, maar betalen na aftrek van de belastingbedragen die aangerekend zijn op de facturen welke hij voor zijn aankopen, diensten van onderaannemers, investeringen, enz. heeft ontvangen.

Kan meer worden afgetrokken dan er belasting verschuldigd is (bijvoorbeeld in geval van vrijstelling bij uitvoer), dan wordt het verschil op het eind van het jaar door de Schatkist terugbetaald.

Het belastbare feit.

Volgens het ontwerp-wetboek van de B.T.W., is het belastbare feit in hoofdzaak de "levering" van goederen of diensten (artikel 2), verricht ingevolge een contract

.../...

onder bezwarende titel (artikelen 11 en 19). Voor goederen moet dat contract strekken tot "overdracht of aanwijzing van eigendom of vruchtgebruik" (artikel 11).

Titel I van het huidige Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen legt overdrachttaks op "elke verkoop van koopwaren, elke overdracht onder de levenden, te bezwarende titel, van roerende goederen uit hun aard, als de levering in België plaats heeft".

De levering, die zich in deze tekst slechts voordoet als een voorwaarde voor de invorderbaarheid van de belasting, is echter tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 28 augustus 1921 aangemerkt als het feit dat tot die invorderbaarheid aanleiding gaf (Répertoire pratique du droit belge, v° timbre - taxes assimilées, nr. 77 en daar voorkomende verwijzingen).

Toentertijd is duidelijk gezegd, dat het kenmerkende van de nieuwe belasting was de levering te belasten en dat ze dus niet verschuldigd was als geen levering plaatshad (verslag van de Senaatscommissie voor de financiën, Pasinomie 1921, blz. 658).

Het ontwerp-wetboek van de B.T.W. wijkt van die opvatting niet af, maar laat ze duidelijker uitkomen.

Opdracht van bevoegdheden.

Het ontwerp-wetboek kent de Koning heel wat bevoegdheden toe, die buiten de normale taak van de uitvoerende macht vallen. Buiten de verordeningsmacht welke artikel 67 van de Grondwet hem rechtstreeks verleent, heeft de Koning "geen andere macht dan die welke

.../...

de Grondwet en de bijzondere wetten, krachtens de Grondwet zelf uitgevaardigd, hem uitdrukkelijk toekennen" (artikel 78 van de Grondwet).

De door het ontwerp verleende machten moeten worden gezien als een toewijzing van bepaalde materies aan de uitvoerende macht.

Dat gebeurt echter op een gebied waar krachtens de artikelen 110 en 112 van de Grondwet alleen de wetgever kan optreden. Als het Parlement aan de Koning bevoegdheid inzake belastingen geeft, zal het ook, onder naleving van de grondwetteksten, het terrein moeten afbakenen waarop alleen de wetgevende macht bevoegd is.

Hier moet allereerst gewezen worden op de essentiële teksten van de Grondwet :

Artikel 110, eerste lid :

"Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet".

Artikel 112, tweede lid :

"Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet".

De rechtsleer heeft het gezag van die dwingende teksten altijd erkend, en nooit is een herziening ervan voorgesteld. In ons democratisch bestel vormen zij een essentiële grondslag, die teruggaat tot de oude vrijheden van de Belgische provinciën en het Prinsbisdom Luik.

Onder het "ancien régime" ging het verlenen van financiële hulp aan de Vorst door de Staten altijd gepaard met het vaststellen van de belastingregeling. Herhaaldelijk

.../...

is het voorgekomen, zelfs waar op de kredieten niet afgedongen werd, dat de verdeling van de last heel wat protest uitlokte.

De vaststelling van een regeling voor het omslaan van de financiële lasten in een Staat is dus van het hoogste politieke belang en mag niet aan de uitvoerende macht worden overgelaten.

In zijn commentaar op de Grondwet schrijft J.J. THONISSEN in verband met artikel 110 :

" "Mais à quelle autorité convient-il de confier le vote de l'impôt perçu au profit de l'Etat ?

Le pouvoir législatif est ici désigné par la nature des choses. Comme représentant de la Nation, ce pouvoir possède seul la force nécessaire pour opposer une résistance efficace aux prétentions exagérées de la puissance exécutive; d'autre part, composé aux deux tiers d'hommes désignés par les suffrages du corps électoral, il connaît les besoins et partage les charges qui pèsent sur les citoyens" (1).

ORBAN van zijn kant schrijft :

"Le droit d'établir l'impôt attribué au législateur par l'article 110 nous paraît incessible, indélégable, comme tous les droits de souveraineté. Pourtant, les délégations partielles, limitées - en dépit du silence des textes - ne sont pas considérées comme défendues; et le législateur se les permet parfois. Ainsi, l'article 2 de la loi du 21 mars 1846 permet au Gouvernement d'assimiler aux marchandises grevées de droits de douane d'autres marchandises similaires : il y a là un véritable droit d'établir un impôt par arrêté royal. Observons

.../...

---

(1) J.J. THONISSEN, La Constitution belge annotée, Bruxelles, 1879, n° 522, p. 352.

pourtant que les arrêtés royaux de l'espèce sont soumis ultérieurement à l'approbation des Chambres. Il en est de même des arrêtés royaux que la loi du 19 mai 1902 permet au Gouvernement de prendre pour frapper de droits compensateurs l'importation de marchandises bénéficiant de primes directes ou indirectes d'exportation dans leur pays de provenance ou d'origine" (2).

Volgens P. WIGNY lijdt het geen twijfel, dat globale overdracht van de bevoegdheid om een nieuwe belasting in te voeren en alle regelen daaromtrent te bepalen, ongrondwettig is (3).

A. MAST verklaart in dat verband :

"Het heffen van belastingen ten behoeve van de Staat is een voor de wetgever gereserveerde materie. De Koning heeft slechts het recht om binnen de bij artikel 67 der Grondwet bepaalde perken, de belastingwetten uit te voeren zonder ooit die wetten zelf te mogen wijzigen" (4)

Terwijl J. VAN HOUTTE schrijft :

"On peut donc difficilement contester l'inconstitutionnalité des lois sur les pouvoirs spéciaux et extraordinaires en tant qu'elles donnaient mission au Roi d'apporter des modifications aux lois fiscales, tout au moins sur un point essentiel tel que l'assiette de l'empôt, les tarifs, etc. ...

.../...

---

(2) O. ORBAN, Le droit constitutionnel de la Belgique, Luik 1911, deel III, nr. 122, blz. 280.
(3) P. WIGNY, Droit constitutionnel, deel II, nr. 645.
(4) A. MAST, Overzicht van het Belgisch Grondwettelijk Recht, Gent 1963, nr. 317.

Nous pensons que les "lois de cadre" rencontrent en matière d'impôts les mêmes objections d'ordre constitutionnel que les "lois de pouvoirs spéciaux" (5).

De volmachtwetten hebben immers aan de Koning bevoegdheid verleend wat het bepalen en organiseren van de belastingheffing betreft. De rechtsgeleerden zijn het er over eens, dat die opdrachten van bevoegdheid, ofschoon streng begrensd in de tijd, ongrondwettig zijn. De wetgever zelf heeft dat toegegeven en in sommige gevallen een bekrachtiging voorgeschreven om dat verwijt te ondervangen. Dat is het geval met de wet van 31 juli 1934, aangevuld en verlengd door die van 7 december 1934, 15 maart 1935 en 30 maart 1935, en met de wet van 1 mei 1939.

"L'arrêté royal, aldus J. MERTENS, qui établit un impôt, et de façon générale tout arrêté royal qui statue sur une matière réservée est donc en principe inconstitutionnel. S'inspirant de l'exemple des lois de cadenas, le législateur en autorise la création et l'exécution par provision, mais il reconnaît que cette situation est irrégulière et la ratification a pour objet d'effacer cette irégularité en faisant intervenir, comme le veut la Constitution, le législateur dans la procédure d'établissement de l'impôt" (6).

Toch is het zo, dat de Koning aan artikel 67 van de Grondwet de macht ontleent om de verordeningen te maken en de besluiten te nemen "die voor de uitvoering van de wetten nodig zijn", ongeacht of die wetten al dan niet tot de gereserveerde materies worden gerekend, "zonder ooit de wetten zelf te mogen schorsen of vrijstelling van hun uitvoering te mogen verlenen".

.../...

(5) J. VAN HOUTTE, Principes de droit fiscal belge, 1958, nr. 114

(6) J. MERTENS, Le fondement juridique de lois de pouvoirs spéciaux, Larcier, 1945, blz. 221.

J. VAN HOUTTE kan dan ook schrijven :

> "L'établissement des impôts est, comme nous l'avons déjà longuement démontré, un monopole du pouvoir législatif. Mais le principe constitutionnel ne signifie nullement qu'en matière fiscale, tout, jusqu'au moindre détail, doive être réglé par la loi. Lorsque, conformément à l'article 110 de la Constitution, le législateur a clairement défini le principe d'un impôt, son assiette, ses tarifs, en bref tout ce qui est essentiel à son établissement, il appartient au Roi de prendre les arrêtés "nécessaires pour l'exécution des lois" (7).

Ondanks die strenge beginselen zijn er bepaalde materies waarvoor de wetgever meermaals heeft aanvaard de Koning ruimere machten te verlenen : zo inzake de douane- en accijnsrechten en, in geringere mate, de met het zegel gelijkgestelde taksen.

Inzake douane- en accijnsrechten is de opdracht van bevoegdheid aan de Koning doorgaans gewettigd kunnen worden door de noodzaak om onmiddellijk in te grijpen ter voorkoming van speculatie of belastingvlucht, die zeker niet zouden uitblijven als de tariefverhogingen lang van te voren bekend waren.

> "Een stipte toepassing van de grondwettelijke regel zou -op het gebied van de indirecte belastingen- tot ernstige bezwaren aanleiding geven omdat de aan de parlementaire handelingen en debatten gegeven ruchtbaarheid de speculatie in de hand werkt. Om die te voorkomen geeft de wet aan de Regering vaak verlof om terzake van douane- en accijnsrechten en van met het zegel gelijkgestelde taksen, onmiddellijk in te grijpen. Het Parlement komt dan achteraf aan het woord om de getroffen maatregel goed te keuren" (8).

.../...

---

(7) J. VAN HOUUTE, op. cit., nr. 117

(8) A. MAST, op cit. nr. 317, onder verwijzing naar E. SCHREUDER, De machten van de Koning inzake belastingen, R.W. 1962, kol. 2295 vv.

De wet van 19 maart 1951 inzake accijnzen bevat in artikel 39, § 1, een tekst waarin rekening is gehouden met een voorstel, dat de Raad van State gedaan had ten einde "alle discussie over de grondwettelijkheid te vermijden" (9). Die tekst luidt : "Met het oog op de vervroegde toepassing van de wijzigingen welke bij hoogdringendheid in de accijnzen moeten worden aangebracht, kan de Koning, bij in Ministerraad overlegd besluit, alle maatregelen voorschrijven, met inbegrip van de voorlopige storting van de accijnzen welke door de wet zullen worden vastgesteld". Daarna moet de Koning bij de Wetgevende Kamers, "dadelijk, zo zij vergaderd zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zittingstijd, een ontwerp van wet indienen".

Met die procedure zijn de grondwettelijke beginselen gevrijwaard en kan tegelijk snel worden opgetreden in belastingzaken. De Koning neemt voorlopige maatregelen die onmiddellijk van kracht worden, en legt aan de Kamers het wetsontwerp voor, dat de nieuwe maatregelen definitief maakt en ze ook doet terugwerken om de vervroegde toepassing goed te maken.

Op te merken valt ook dat sedert het Verdrag van Rome, waardoor België lid geworden is van een internationale gemeenschap die eenzelfde douanetarief toepast, de wet van 2 mei 1958 de Koning heeft gemachtigd om, bij in Ministerraad overlegd besluit, het tarief van invoerrechten te wijzigen, die rechten te schorsen, opnieuw in te stellen of te vervangen, en alle andere maatregelen te treffen voor de uitvoering van de internationale akkoorden.

.../...

---

(9) Advies L. 153, overgenomen in Gedr. St., Kamer, zitting 1948-1949, nr. 180, blz. 13 en advies L. 1184.

Wanneer van die machten gebruik is gemaakt, worden de in de loop van een jaar vastgestelde koninklijke besluiten in de loop van het volgende jaar voor bekrachtiging aan het Parlement voorgelegd.

In verband met de bijzondere rechten op in- of uitvoer van sommige goederen heeft de Raad van State als volgt geadviseerd over het ontwerp dat de wet van 11 september 1962 (artikel 8) geworden is :

> "Onder de huidige wet (wet van 30 juli 1931, gewijzigd bij de wet van 30 juli 1934) worden de koninklijke besluiten die bijzondere rechten vaststellen in Ministerraad overlegd en, precies zoals de andere regelingen inzake in- en uitvoer, aan de Wetgevende Kamers ter bekrachtiging onderworpen.
>
> In de nieuwe regeling is er geen zulke bekrachtiging meer.
>
> Het ontwerp laat de bemoeiïng van de wetgever aldus vervallen, waar ze door de Grondwet nochtans wordt vereist, met name in artikel 110 voor de heffing van een belasting ten behoeve van de Staat, en in artikel 113 om van de burgers een retributie te vorderen anders dan als belasting ten behoeve van de Staat, de provincie of de gemeente.
>
> De bijzondere rechten mogen nu voornamelijk op een economisch doel gericht zijn, het kenmerk van een belasting verliezen ze daardoor nog niet. De wetgever kan de Koning dus geen bevoegdheid verlenen om rechten te heffen als hij zelf niet aangeeft onder welke voorwaarden en tot welk bedrag dit mag geschieden.
>
> Het verdient dan ook aanbeveling de koninklijke besluiten die bijzondere rechten vaststellen, zoals voorheen aan de Wetgevende Kamers ter bekrachtiging te doen voorleggen" (10).

.../...

---

(10) Adviezen Raad van State L. 7845 en L. 7924; Gedr. St., Kamer, zitting 1961-1962, nr. 366/1, blz.7.

In de materie die door het onderhavige ontwerp-wetboek zal worden vervangen, namelijk de met het zegel gelijkgestelde taksen, komen tal van opdrachten van bevoegdheid voor, waarvan sommige zo kunnen worden gezien als gaven zij de Koning werkelijke volmachten in essentiële belastingzaken. In dat verband kunnen twee voorbeelden worden aangehaald.

1. De artikelen 13, 18, 19 en 20 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen regelen de heffing van eenmalige forfaitaire taksen op een aantal overdrachten van bepaalde, aangewezen produkten. Zo wordt voorkomen dat produkten die steeds worden verhandeld, meermaals worden belast. Krachtens artikel 21 van hetzelfde Wetboek kan de Regering, als zij het nodig acht in afwijking van de bepalingen van het Wetboek, forfaitaire taksen instellen "waarvan zij de eisbaarheidsoorzaken en -voorwaarden, het bedrag, de grondslag en alle modaliteiten van heffing bepaalt".

Op grond van die bevoegdheid zijn niet alleen talrijke forfaitaire taksen bij koninklijk besluit ingevoerd (artikelen 28^2 tot 34^2 van de Algemene Verordening, die 43 zeer lange artikelen bevatten), maar zijn ook de wetsbepalingen van de artikelen 13 tot 20 van het Wetboek herhaaldelijk gewijzigd en zelfs opgeheven bij koninklijk besluit (bijvoorbeeld artikel 15 van het Wetboek, dat opgeheven is bij het koninklijk besluit van 22 mei 1958).

.../...

2. Artikel 202[1] van het Wetboek bepaalt : "Bij koninklijk besluit kunnen de taksen waarvan sprake in titels I tot VII en XIII verzacht of verminderd worden, indien de economische toestand die maatregelen noodzakelijk maakt".

Ofschoon de memorie van toelichting zich daarover niet uitlaat,gaan talrijke machtigingen die in het ontwerp-wetboek van de B.T.W. voorkomen, uit van de opvatting dat de uitvoerende macht enerzijds snel, anderzijds vaak moet kunnen ingrijpen, wegens de veranderingen in de structuur en de organisatie van de industriële, handels- en landbouwondernemingen.

Bovendien heeft de Regering, in gevallen waarin het voor het uitvaardigen van nauwkeurige regelen nodig zou zijn geweest de zaken grondiger uit te diepen of in bijzonderheden uiteen te zetten, er de voorkeur aan gegeven de wetgever om de nodige machtigingen tot het regelen van die zaken te vragen.

In het ontwerp worden zoveel bevoegdheden opgedragen, dat bepaalde hoofdstukken in een "kaderwet" zouden kunnen staan. Aan geen enkele is echter de verplichting verbonden om over het besluit in Ministerraad te beraadslagen.

De Raad van State heeft alle machtigingsbepalingen in hun geheel onderzocht, zoals hij ook gedaan heeft in zijn advies over het ontwerp ven wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen. De afdeling wetgeving heeft toen de aandacht gevestigd op een aantal artikelen van het ontwerp "die strekken tot het invoeren van moeilijk

.../...

aan te nemen opdrachten van bevoegdheden die krachtens de evengenoemde grondwetsbepalingen uitsluitend bij de wetgever berusten" (11). Een groot aantal van die opdrachten zijn nadien ingetrokken of verzacht.

Zijn bepaalde opdrachten in het ontwerp-wetboek van de B.T.W. niet bestaanbaar met de grondwetsbepalingen, andere bevoegdheden daarentegen kunnen wel aan de Koning worden overgelaten. Nog andere zijn er, die een verruiming betekenen van de bevoegdheid welke de Koning al bezit, een verruiming die, mits passende regelen en waarborgen in acht worden genomen, aan het Parlement gewettigd kan voorkomen omdat snel moet worden opgetreden of omdat 's lands economie er behoefte aan heeft. Een aantal machtigingen ten slotte, die betrekking hebben op uitvoeringsmaatregelen, zijn slechts een herhaling van de bevoegdheden welke de Koning ontleent aan artikel 67 van de Grondwet.

Het is onmogelijk, het verwijt van ongrondwettigheid niet te maken ten aanzien van de bepalingen krachtens welke de Regering sommige bestanddelen van de grondslag van de belasting kan bepalen, het percentage daarvan kan wijzigen of van de belasting kan afzien, zonder dat daarvoor enige objectieve en nauwkeurige maatstaf aan de hand wordt gedaan. Dat soortgelijke opdrachten van bevoegdheid als voor de B.T.W. voorzien zijn, reeds zouden voorkomen in het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, is op zichzelf geen verantwoording.

.../...

---

(11) Advies L. 7693, overgenomen in Gedr. St., Kamer, zitting 1961-1962, nr. 264/1, blz. 124.

De hieronder genoemde artikelen van het ontwerp, die niet bestaanbaar zijn met de voorschriften van de Grondwet, dienen derhalve te worden herzien.

1. Artikel 7, § 1, 4°, stelt : "de Koning bepaalt de omstandigheden waarin die binding tussen winkelier en leverancier aanwezig is".

Na te hebben gezegd dat voor de toepassing van het Wetboek "wordt geacht een goed te hebben vervaardigd, inzonderheid hij die van dat goed de samenstelling, de vorm, de afmetingen of de verpakking wijzigt", bepaalt artikel 7, § 2, van het ontwerp dat de Koning gemachtigd is "het onderscheid te bepalen tussen een vervaardiging en enige andere handeling".

Door die bepalingen zou de Regering de bevoegdheid krijgen om door de wetgever gebruikte termen te interpreteren, terwijl toch "alleen de wetgevende macht een authentieke uitlegging van de wetten kan geven" (artikel 28 van de Grondwet) en geschillen over de toepassing van de wet tot de bevoegdheid van de rechtbanken behoren (artikelen 92 en 93 van de Grondwet).

Naar uit de memorie van toelichting blijkt, zouden bovendien afwijkingen kunnen worden toegestaan op de regel van § 2, eerste lid, zodat deze geheel uitgehold zou worden.

.../...

2. Artikel 8, § 3, machtigt de Regering om een aanvullende belasting - waarvan grondslag en tarief nog moeten worden bepaald - te heffen van leveringen door "landbouwondernemers" aan niet-belastingplichtigen.

3. Tegen artikel 10, § 3, tweede lid, dat de Koning machtigt tot het "omschrijven" van de in het eerste lid gebruikte term "gebouwen", moet hetzelfde bezwaar worden gemaakt als tegen artikel 7, § 2.

4. Artikel 20, § 3, gelast de Koning te bepalen in welke gevallen het verrichten van een prestatie door een belastingplichtige voor eigen behoeften, zal worden beschouwd als een belastbare dienst. De Koning zou dus het belastbaar feit kunnen bepalen.

5. Volgens artikel 24 worden goederen die doorgevoerd worden, goederen die in entrepot opgeslagen worden of zijn, en goederen die vrijstelling van invoerrecht genieten, slechts in de door de Koning te bepalen gevallen geheel of ten dele van de belasting vrijgesteld. Die vrijstelling wordt dus aan het goedvinden van de Regering overgelaten.

6. Artikel 35 machtigt de Koning om, onder de door hem te stellen voorwaarden, voor sommige goederen "die tegen een kleinhandelsprijs geleverd worden", de "maatstaf van heffing" te verlagen.

.../...

7. Tegen artikel 40, § 2, tweede lid, dat de Koning machtigt om "het onderscheid te bepalen tussen werk waarbij een roerend goed aan een onroerend goed wordt aangebracht en enige andere handeling", is hetzelfde bezwaar te maken als tegen artikel 7, § 2.

Krachtens hetzelfde tweede lid kan de Koning afwijken van de tekst van het eerste lid, dat zegt wat moet worden verstaan onder "werk in onroerende staat".

8. Krachtens artikel 42 zou de Koning niet alleen de in de artikelen 2, 2°; 7, § 1, 5°; 38 tot 41 bedoelde goederen en diensten kunnen omschrijven, maar ook limitatief de goederen en diensten kunnen aanwijzen waarop die artikelen toepassing vinden en waarvan de belasting dus moet worden geheven. Het bezwaar tegen die bepaling is des te groter, daar de omvang van de verleende bevoegdheid praktisch onbeperkt is.

9. Krachtens artikel 44 kan het tarief van de B.T.W. voor enig goed of enige dienst bij koninklijk besluit worden verlaagd van het algemeen tarief tot het tussenliggend tarief of nog verder tot het verlaagd tarief.

Hetzelfde artikel voorziet in een andere mogelijkheid tot onbeperkte verlaging voor de goederen en diensten "die onderworpen zijn aan een gemeenschappelijke reglementering van de Europese Economische Gemeenschap", terwijl een "hoger percentage van heffing", zonder beperking, mag worden toegepast wanneer die goederen of diensten door een niet-belastingplichtige worden ingevoerd of onder bepaalde voorwaarden "door een belastingplichtige in gebruik genomen of aan zijn bedrijf onttrokken worden".

.../...

10. Artikel 47, § 2, geeft de Koning volle bevoegdheid om in gevallen en onder voorwaarden die hij bepaalt, vrijstelling te verlenen voor leveringen van goederen die naar een entrepot worden vervoerd en voor leveringen van diensten met betrekking tot de invoer, de doorvoer of het opslaan van goederen.

11. Onder de diensten "die bestaan in persoonsverzorging of die gewoonlijk ten behoeve van particulieren worden verricht" kan de Regering, luidens artikel 50, § 1, diegene aanwijzen welke van de belasting zijn vrijgesteld. De memorie van toelichting verheelt de omvang van die bevoegdheidsopdracht niet. "Voor deze diensten, aldus die memorie, beperkt artikel 50 zich ertoe het principe van de vrijstelling te vestigen. Het draagt aan de uitvoerende macht op er een beperkende lijst van aan te leggen en de voorwaarden te bepalen waarvan de vrijstelling afhankelijk is".

Werd die bepaling aangenomen, dan zou alleen de Regering over alle vrijstellingen beslissen.

Zo ook laat § 2, 4°, van hetzelfde artikel 50 de uitvoerende macht vrij beslissen over het verlenen van vrijstelling voor de categorieën van "schouwspelen" en "vermakelijkheden" welke daar zijn aangewezen. Een soortgelijke opmerking geldt voor § 3, 2°, van dat artikel.

12. Krachtens artikel 55, § 1, 5°, kan de Koning "de in het buitenland verrichte handelingen waarvoor aanspraak op aftrek bestaat" bepalen. De Regering zou dus een beperkende lijst van die verrichtingen kunnen opmaken en de grondslag van de belasting kunnen wijzigen.

.../...

13. Krachtens artikel 55, § 2, kan de Koning de goederen en diensten welke hij aanwijst geheel of ten dele uitsluiten van de aftrekregeling.

Op grond van die tekst zou de Regering in belangrijke mate kunnen afwijken van de beginselen die aan de B.T.W. ten grondslag liggen en zou zij de belastingplichtigen die bij de laatste overdrachten betrokken zijn, zwaarder kunnen belasten.

14. Artikel 62 bevat onbetwistbaar de ruimste bevoegdheidsopdracht uit het ontwerp-wetboek. In afwijking van de bepalingen van het Wetboek zal de uitvoerende macht bijzondere regelingen kunnen instellen voor alle door haar aan te wijzen goederen en diensten en "regelen geven in verband met de heffing van de belasting" ten aanzien van die goederen en diensten.

De memorie van toelichting geeft slechts weinig voorbeelden van toepassing van die bepaling, maar brengt in herinnering dat thans een forfaitaire taks wordt voldaan bij het slachten van slachtdieren. Werd die regeling behouden, dan ware dat een afwijking van de beginselen inzake heffing van de B.T.W., want er is geen levering of verkoop nodig opdat die taks verschuldigd zou zijn.

De bevoegdheden welke de Regering krachtens artikel 62 van het ontwerp zou krijgen, kan echter leiden tot de geleidelijke aftakeling van het werk van de wetgever, via de steeds talrijker wordende bijzondere regelingen.

.../...

15. Artikel 84 belast de Koning met het vaststellen van de minima "die moeten bereikt zijn opdat op het verzoek om teruggaaf kan worden ingegaan".

Die minima moeten in het Wetboek worden vastgesteld, want zij hebben tot gevolg dat aan de Staat bedragen worden toegekend welke hij wettelijk zou moeten terugbetalen.

Ten hoogste kan worden aangenomen dat de wetgever, na de grenzen te hebben bepaald beneden welke de Staat niet tot terugbetaling gehouden is, de Regering machtigt om lagere grenzen vast te stellen.

Luidens artikel 205 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt het overschot van de voorheffingen maar teruggegeven als het 300 frank bereikt. Die som geldt voor een heffing over een periode van een jaar. Zij zou inzake B.T.W. te hoog kunnen zijn, vooral wanneer een niet-belastingplichtige slechts één, alleenstaande verrichting heeft gedaan, waarop hij teveel aan de Schatkist heeft gestort.

Artikel 41 van het huidige Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen bepaalt dan ook, dat geen gevolg wordt gegeven aan aanvragen tot terugbetaling waarvan het bedrag geen 10 frank per verrichting bereikt, of 2 frank per verrichting wanneer die aanvragen samen een totaal van 10 frank bereiken. Dat artikel 41 bevat geen opdracht van bevoegdheid aan de Koning.

.../...

Bij het vaststellen van de minima moet er rekening mee gehouden worden, dat de terug te betalen bedragen niet noodzakelijk hoog liggen. In het geval onder artikel 81, 1°, kan het gaan om zeer kleine vergissingen die onvrijwillig zijn begaan bij het opmaken van de factuur.

16. Artikel 105 van het ontwerp verleent aan de Koning alle macht om overgangsbepalingen vast te stellen, waardoor hij onder meer "forfaitaire aftrek" kan toestaan ten aanzien van de voorraden die aanwezig zijn op het tijdstip waarop het ontwerp in werking treedt.

Aan de Koning mag maar bevoegdheid worden opgedragen als de belastingdruk daardoor niet wordt verminderd of verhoogd.

Het essentiële van de overgangsmaatregelen zou in de wet moeten staan, terwijl de Koning wordt gemachtigd om voorlopige maatregelen in werking te stellen, die nadien aan de wetgever ter bekrachtiging worden voorgelegd.

*

* *

Conclusie.

Volgens artikel 25, tweede lid, van de Grondwet worden de machten uitgeoefend op de wijze bij de Grondwet bepaald. In beginsel zijn ze onvervreemdbaar en onoverdraagbaar. Aan de Koning mag maar bevoegdheid worden opgedragen voor zaken die niet voor de wetgever zijn voorbehouden en, in de voorbehouden zaken, voor nadere regelen of gewone uitvoeringsmaatregelen.

.../...

In België mogen geen belastingen worden ingevoerd dan op de wijze bepaald in de artikelen 110 en 112 van de Grondwet. Die bepalingen zijn een waarborg voor alle burgers. Tot dusver heeft men ze nooit beschouwd als een hinderpaal voor de goede uitoefening van de machten. Zij zijn nooit herzien en komen niet voor in de verklaring tot herziening van de Grondwet die thans bij de Kamers aanhangig is.

Het is zaak van de wetgever, met inachtneming van die grondwetteksten, uit te maken in hoever, als het om belastingen gaat, hij alleen bevoegd is en de regeling dus niet aan de Koning kan opdragen. Tot die bevoegdheid moet echter alles behoren wat betrekking heeft op de grondslag, de tarieven en de vrijstellingen van de belasting.

Overigens strekt de ontwerp-wet tot invoering van een permanent Wetboek. Zij is niet vergelijkbaar met een wet die de uitvoerende macht tijdelijk volmachten geeft.

*
* *

Tegen die eisen in verband met de inachtneming van de bevoegdheden kan worden ingebracht, dat dwingende redenen soms onmiddellijke wijzigingen van de belastingregeling noodzakelijk maken en dat alleen de uitvoerende macht met de nodige spoed kan optreden.

.../...

De spoed die met sommige tariefwijzigingen gemoeid kan zijn, is echter stellig niet zo dwingend voor belastingen als voor douanen en accijnzen, want op dit laatste gebied is het mogelijk, beschikbare buitenlandse produkten massaal in te voeren vóór een tariefverhoging, of ze in te klaren wanneer zij reeds in entrepot zijn opgeslagen.

Om met die eventualiteit af te rekenen kan worden gedacht aan een opdracht van bevoegdheid, die de Koning in staat zou stellen bij met redenen omkleed en in Ministerraad overlegd besluit voorlopige maatregelen te nemen. Het wetsontwerp dat die maatregelen definitief in werking stelt, moet dan onmiddellijk worden neergelegd, en moet terugwerken om de uitvoering te dekken welke aan de voorlopige maatregelen reeds mocht zijn gegeven. Om de werking en de grondwettigheid van die regeling ten volle te waarborgen, moet worden bepaald dat het koninklijk besluit van rechtswege wordt ingetrokken, met andere woorden dat het "ex tunc" alle uitwerking verliest als het wetsontwerp niet binnen een bepaalde termijn (bijvoorbeeld een, twee of drie maanden) is ingediend.

Iets anders is dat men blijkbaar de wettekst niet heeft willen verzwaren met definities of lijsten van produkten, en de vaststelling daarvan aan de uitvoerende macht heeft overgelaten.

Toch houden die definities en lijsten nauw verband met het vaststellen van de grondslag van de belasting. Zij bepalen de uitgebreidheid en de grenzen ervan. Zij behoren tot het werk van de wetgever.

.../...

Mocht het al te onpraktisch blijken ze in het Wetboek zelf op te nemen, dan kan er een bijlage van het wetsontwerp aan gewijd worden, die dan door het Parlement mede worden goedgekeurd. Die methode is ook gevolgd voor het tarief van invoerrechten.

Voor bepaalde machtigingen die in het ontwerp worden verleend, stelt de Raad van State verderop nog bijzondere oplossingen voor.

De Raad van State stelt voor, de stof van de hoofdstukken II en III als volgt in te delen :

HOOFDSTUK II. - BELASTINGPLICHT (artikelen 4 tot 9).

HOOFDSTUK III. - WERKINGSSFEER.

Eerste afdeling. Levering van goederen (artikelen 10 tot 18).

Afdeling 2. Diensten (artikelen 19 tot 22).

Afdeling 3. Invoer (artikelen 23 tot 25).

ONDERZOEK VAN DE BEPALINGEN.

Artikel 2.

Dit artikel heeft betrekking op "de leveringen van goederen of diensten". Het moet in verband worden gebracht met de 2e richtlijn van de Europese Economische Gemeenschap (67/228) waarvan artikel 2 handelt over "de leveringen van goederen en de diensten".

.../...

Anders dan de richtlijn gebruikt het ontwerp de term "levering van diensten".

"Levering" wordt gewoonlijk alleen gezegd van lichamelijke goederen, zoals koopwaren, of van rechten vertegenwoordigd door effecten aan toonder : aandelen, obligaties.

Andere goederen worden overgedragen of afgestaan.

Diensten of werk daarentegen worden bewezen, verstrekt of verricht, niet "geleverd".

In gewone taal en in het sociaal recht wordt meer en meer gewerkt met de Franse termen "prestation" om enig werk aan te wijzen en "prestataire" om diegene aan te wijzen die de prestatie verricht.

Artikel 60 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap beschouwt als diensten "de dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden, voor zover de bepalingen betreffende het vrij verkeer van goederen, kapitaal en personen op deze dienstverrichtingen niet van toepassing zijn".

Voor "degene die de diensten verricht", gebruikt hetzelfde artikel 60 in de Franse tekst het woord "prestataire".

.../...

De Raad van State acht het derhalve wenselijk, de terminologie van het verdrag en van de richtlijnen van de Europese Economische Gemeenschap (12) te volgen, en in de Franse tekst te werken met de termen : "prestation de services" en "prestataire", in het Nederlands "dienst(verrichting)" en "dienstverrichter".

De woorden "leveringen van diensten verrichten" zouden dan door "diensten verrichten" moeten worden vervangen, onder meer in de artikelen 2, 4, 5 en 8 van het ontwerp, en de woorden "fournisseur de services" door "prestataire" in de Franse tekst van de artikelen 6, 43 en 46.

*

* *

Artikel 2 onderwerpt aan de belasting de leveringen door belastingplichtigen verricht "in het kader van hun onderneming".

Die laatste woorden zijn niet nauwkeurig.

.../...

---

(12) Zie onder meer artikel 6, nr. 1, van de 2e richtlijn van de E.E.G. van 11 april 1967 (67/228).

Terwille van de overeenstemming met de definitie van "belastingplichtige" zoals die in artikel 4 is gegeven, wordt voorgesteld te spreken van de leveringen door een belastingplichtige verricht "in de uitoefening van zijn gewone werkzaamheid".

Artikel 4.

Voorgesteld wordt :

"Artikel 4.-

Belastingplichtige is ieder die, in de uitoefening van een gewone werkzaamheid en zelfstandig, al dan niet als hoofdbezigheid, met of zonder winstoogmerk, goederen levert of diensten verricht als bedoeld in dit Wetboek".

Artikel 6.

Dit artikel bepaalt dat publiekrechtelijke lichamen in beginsel niet belastingplichtig zijn.

Als zij als belastingplichtigen werden aangemerkt, zou nochtans ook de onbelaste prijs van de verkochte produkten of van de verrichte diensten kunnen worden verlaagd en zou er in de belastingaftrek geen onderbreking zijn.

Naar aan de Raad van State is medegedeeld, ligt het in de bedoeling van de Regering alle publiekrechtelijke rechtspersonen, waaronder Staat, provincies en gemeenten, als belastingplichtigen te beschouwen wanneer zij een economische werkzaamheid van enig belang uitoefenen en de

.../...

door hen te dragen belasting over de toegevoegde waarde een aanzienlijke last betekent.

Men leze artikel 6 als volgt :

"Artikel 6.-

Publiekrechtelijke rechtspersonen, inzonderheid de Staat, provincies en gemeenten, zijn geen belastingplichtigen.

Wanneer zij een economische werkzaamheid uitoefenen als fabrikant, handelaar of dienstverrichter, kan de Koning hen als belastingplichtigen aanmerken voor alle door hen geleverde goederen of verrichte diensten of voor een deel daarvan".

Artikel 7.

Het ontwerp zegt niet wat moet worden verstaan onder "winkel".

Aan de hand van de memorie van toelichting stelt de Raad van State de volgende definitie voor :

"Een winkel is een voor het publiek toegankelijke inrichting, waar de exploitant goederen welke de particulier gewoonlijk voor zichzelf of voor zijn gezin gebruikt, bij kleine hoeveelheden uitstalt en te koop aanbiedt".

*

* *

.../...

Artikel 7, § 1, 4°, zegt dat de Koning "de omstandigheden bepaalt waarin die binding (tussen winkelier en leverancier) aanwezig is".

Zoals reeds is gezegd, is het zaak van de belastingwet zelf haar werkingssfeer te bepalen.

Het ontwerp zou hier een voorbeeld kunnen nemen aan artikel 53 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen of aan sommige bepalingen van internationale overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, zoals artikel 9 van de Belgisch-Zweedse overeenkomst van 2 juli 1965, goedgekeurd bij de wet van 5 augustus 1967 en bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 5 januari 1968.

*
* *

Paragraaf 1, 5°, d, van hetzelfde artikel 7 heeft geen betrekking op industriediamant maar alleen op stenen voor juwelen. Derhalve wordt voorgesteld,c en d als volgt samen te voegen :

"c) bijouterieën, juwelen en edelsmidswerk, met inbegrip van echte parels, edelstenen, halfedelstenen, zo natuurlijke als synthetische of gereconstrueerde".

*
* *

Het eerste lid van § 2 van artikel 7 geeft een definitie van "fabrikant". Die algemene bepaling, welke geldt voor het gehele Wetboek, zou in een afzonderlijk artikel kunnen staan.

*
* *

.../...

Het slot van § 3 van artikel 7 zou beter als volgt worden gelezen : "... op hun verzoek de hoedanigheid van belastingplichtige krijgen".

Artikel 8.

Het eerste lid van § 1 leze men als volgt :

"Landbouwondernemers zijn geen belastingplichtigen voor zover het gaat om het leveren van de produkten van hun bedrijf en het verrichten van landbouwdiensten".

Bij § 1, tweede lid, zijn twee opmerkingen te maken :

1. Duidelijkheidshalve vervange men de woorden "in het kader van" door "voor de behoeften van".

2. Datzelfde tweede lid beschouwt als "landbouwondernemer ... ieder die in het kader van zijn... visserijbedrijf voortbrengings- of teeltwerkzaamheden verricht". Buiten de gevallen waarin de werkzaamheid zich beperkt tot de visteelt of het kweken van schaaldieren, oesters en andere weekdieren, houdt een visserijbedrijf zich echter normaal bezig met visvangst.

Aangezien het in de bedoeling van de Regering ligt, niet de richtlijnen te volgen die zullen worden vastgesteld door de Commissie van de Europese Economische Gemeenschap, en er een strekking is om riviervissers als niet-belastingplichtigen te beschouwen (13), zou de werkingssfeer van de tekst moeten worden uitgebreid tot de vangst.

.../...

(13) Zie het voorstel van derde richtlijn, vastgesteld door de Commissie van de Europese Gemeenschappen.

Kortom, § 1, tweede lid, van artikel 8 kan als volgt worden gelezen :

"Landbouwondernemer is ieder die, voor de behoeften van zijn landbouw-, tuinbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf zich bezighoudt met werkzaamheden van voortbrenging, teelt of vangst".

*

* *

Volgens § 2 kan de Koning bepaalde landbouwondernemers "als belastingplichtige aanmerken". Het is niet mogelijk, onvoorwaardelijk aan de uitvoerende macht een discretionaire bevoegdheid op te dragen die in bepaalde gevallen kan leiden tot het heffen van een niet terugvorderbare noch aftrekbare belasting. Dat zal het geval zijn wanneer de landbouwondernemer zijn produkten rechtstreeks aan de verbruiker voor eigen consumptie verkoopt. Het is zaak van de wetgever de objectieve maatstaven te bepalen op grond waarvan de Koning iemand als belastingplichtige kan aanmerken.

Anderzijds kan de landbouwondernemer, als hij daar belang in ziet, altijd vragen om als belastingplichtige te worden aangemerkt op grond van § 5 van artikel 8 van het ontwerp.

In § 3 zouden de verplichtingen welke de Koning aan de kopers kan opleggen, nauwkeuriger moeten worden bepaald. Wanneer de landbouwondernemer aan een belastingplichtige levert, heeft het geen zin belasting te doen betalen aangezien ze integraal zal worden geheven bij de voortverkoop of bij gebruik voor eigen behoeften. Met bepaalde controlemaatregelen kan worden volstaan om te voorkomen dat landbouwprodukten aan de belasting ontkomen.

.../...

Daarentegen is het begrijpelijk, dat de Regering belasting wenst te heffen van leveringen door een landbouwondernemer aan een niet-belastingplichtige, om te komen tot een gelijke belastingdruk. In dat geval zou de belasting lager moeten zijn dan de B.T.W. die normaal van toepassing is op het bewuste goed, want noch de landbouwondernemer noch zijn medecontractant zullen de eerder betaalde belastingen kunnen aftrekken.

De bepaling van § 3 zou overigens beter aan het slot van het artikel komen. Met inachtneming van de opmerking over de ongrondwettigheid in het eerste deel van het advies wordt de volgende tekst voorgesteld :

"§ 5. Wanneer leveringen of diensten worden verricht door landbouwondernemers die niet belastingplichtig zijn, kan de Koning aan de andere contracterende partijen bepaalde verplichtingen opleggen inzake aangifte en controle.

Voor leveringen en diensten, door die ondernemers ten behoeve van niet-belastingplichtigen verricht, wordt een verlaagde belasting ingevoerd. De Koning bepaalt het tarief van die belasting derwijze dat een soortgelijk heffingsniveau bereikt wordt als volgt uit de heffing van de belasting bij levering door een belastingplichtige".

De §§ 4 en 5 van artikel 8 worden dan onderscheidenlijk de §§ 3 en 4.

*

* *

.../...

Het slot van § 5 (§ 4 volgens het hiervoren gedane voorstel) kan juister als volgt worden gelezen :

"... op hun verzoek de hoedanigheid van belastingplichtige krijgen".

In § 3 (die § 5 wordt) kunnen dan de woorden "en niet voor deze hoedanigheid hebben geopteerd" worden geschrapt. De landbouwondernemer kan gewoon als belastingplichtige worden beschouwd zowel wanneer hij die hoedanigheid aan de wet ontleent als wanneer hij ze op eigen verzoek verkrijgt.

Artikel 9.

In § 1, eerste lid, leze men :

"... om ze vóór, tijdens of na de oprichting, geheel of ten dele te vervreemden", en in het tweede lid van de Franse tekst :

"... est censé avoir été érigé en vue d'être cédé".

Paragraaf 2 wijzige men als volgt :

"... om het vóór, tijdens of na de oprichting, geheel of ten dele te vervreemden, doch niet handelt in de uitoefening van een gewone werkzaamheid ..."

Artikel 10.

Volgens § 1 moet onder "goederen" worden verstaan : "de uit hun aard roerende goederen, alsmede de goederen die onroerend door bestemming zijn".

.../...

De tweede richtlijn van de Europese Economische Gemeenschap spreekt in artikel 5, § 1, van "lichamelijke zaak".

Dat verschil in terminologie lijkt echter geen probleem te zijn.

Er zou nochtans een moeilijkheid kunnen rijzen in verband met de vennootschapsobligaties en -aandelen vertegenwoordigd door effecten aan toonder, die door sommige auteurs, en door de rechtspraak, nu eens als lichamelijke roerende, dan weer als onlichamelijke goederen worden beschouwd (14).

Aangezien de Regering de effecten aan toonder in het algemeen (aandelen, obligaties, cheques, wisselbrieven, warrants, cognossementen) niet aan de B.T.W. wenst te onderwerpen, zou dat in de tekst moeten worden gezegd. Dat kan door aan § 1 van artikel 10 de volgende zin toe te voegen :

"Effecten aan toonder worden niet beschouwd als uit hun aard roerende goederen".

*
* *

.../...

(14) GALOPIN "Droit civil", nr. 42 ; DE PAGE, "Droit civil", 1941 en het bijvoegsel van 1952, deel V, nrs 701 en volgende en 1040); Luik, 12 juni 1919, Pas., 1920, II, 182; Luik, 3 maart 1949, Pas., 1949, II, 81. Laatstgenoemd arrest stelt de aandelen niet gelijk met uit hun aard roerende goederen maar wel met lichamelijke roerende goederen om ze te situeren voor het interpreteren van een testamentair beding.

De memorie van toelichting zegt dat de toepassing van de B.T.W. op de goederen die onroerend door bestemming zijn ertoe moet leiden dat het registratierecht op overdrachten van onroerende goederen komt te vervallen. Het ontwerp zou dus ofwel het Wetboek der registratierechten moeten wijzigen om verkoop van die goederen vrij te stellen, ofwel in dat Wetboek een algemene regel moeten opnemen die, anders dan in het systeem van artikel 22, 1°, van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, zou bepalen dat heffing van de B.T.W. de heffing van registratierechten uitsluit.

Bij § 3 is een soortgelijke opmerking te maken voor zover hij de verkoop van enig gebouwd gedeelte van een onroerend goed aan de B.T.W. onderwerpt.

*

* *

In § 2 van artikel 10, wordt bepaald dat "de levering van warmte of koude wordt aangemerkt als levering van een goed". Ofschoon de memorie van toelichting zegt dat de levering van elektrische stroom in het burgerlijk recht wordt aangemerkt als een uit zijn aard roerend goed, zou, om alle onzekerheid te vermijden, de levering van energie met zoveel woorden in deze bepaling moeten worden vermeld.

*

* *

.../...

In § 3 is bepaald dat de B.T.W. wordt toegepast op de "vervreemding" van gebouwen wanneer die plaats heeft uiterlijk op 31 december van het jaar " na dat waarvoor het gebouw voor het eerst is opgenomen in het kohier van de onroerende voorheffing". Een gebouw dat af was in november 1967 en betrokken is in maart 1968, zal in het kohier van de onroerende voorheffing worden opgenomen vanaf dienstjaar 1969 (artikel 394 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen) en de B.T.W. zal tot 31 december 1970 op eventuele overdrachten van toepassing blijven.

Anderzijds zij opgemerkt dat sommige gebouwen die bestemd zijn voor de eredienst, voor het onderwijs of voor sociale doeleinden, vrijgesteld zijn en niet in het kohier van de onroerende voorheffing worden opgenomen (artikel 8 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen). Als zodanige gebouwen door belastingplichtigen mogen worden opgericht, zou moeten worden aangegeven op welk tijdstip van het stelsel van de B.T.W. wordt overgeschakeld op dat van het registratierecht.

Artikel 11.

De definitie van "levering" sluit toepassing van de B.T.W. uit voor goederen die op termijn worden verkocht, zolang ze niet ter beschikking van de verkrijger zijn gesteld.

Leveringen tengevolge van akten van verdeling zullen zo worden belast, dat de toepassing van de aftrek wordt gevrijwaard en dat iedere "nawerking" van de belasting wordt voorkomen. Ieder eigenaar van een goed is immers slechts een schakel in een ketting van opeenvolgende overdrachten.

.../...

De heffing van een gespl tste eenmalige belasting veronderstelt, dat het goed op geen enkel tijdstip het eraan verbonden belastingkrediet verliest.

Wanneer onverdeelde goederen worden verdeeld, moeten zij door de samen optredende onverdeelde eigenaars aan ieder van hen zo worden gefactureerd dat zij, bij voortverkoop, de B.T.W. kunnen aftrekken die voldaan is bij de aankoop van de goederen door de onverdeelde eigenaars of door hun rechtsvoorganger.

Het registratierecht op akten van verdeling zou moeten worden opgeheven in de mate waarin de verdeling slaat op roerende of onroerende goederen die aan de B.T.W. onderworpen zijn.

Artikel 12.

In dit artikel ligt besloten dat de belasting niet zal worden geheven op sommige inbrengen in vennootschap, zonder dat daarom van een vrijstelling kan worden gesproken.

De tekst zou dan ook als volgt kunnen worden gelezen :

"Als levering wordt niet beschouwd de inbreng in vennootschap van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, wanneer die vennootschap belastingplichtig is. In dat geval wordt de verkrijgende vennootschap geacht de persoon van de inbrenger voort te zetten".

Artikel 13.

In § 1 zou de tekst onder 1° als volgt moeten worden gepreciseerd :

"1° bij afgifte van een goed als verbruiklening en bij teruggaaf ingevolge een zodanige lening".

.../...

Over 2° : overdracht van een opgeëist goed geschiedt niet, zoals de Franse tekst laat verstaan, met betaling van een vergoeding maar "tegen" betaling van een vergoeding, zoals de Nederlandse tekst terecht zegt.

De memorie van toelichting stelt : "Onttrekking van goederen die bestemd zijn om te dienen als geschenken van geringe waarde of als monsters,en die fiscaal tot de algemene onkosten mogen worden gerekend, wordt overeenkomstig de tweede richtlijn (bijlage A, 6) niet als een belastbare levering aangemerkt".

Het ware nuttig die vrijstelling in het ontwerp zelf te vermelden, als een afwijking van 3°.

Artikel 14.

Paragraaf 1 zou duidelijker als volgt zijn gesteld :

"§ 1. De inkoopcommissionair wordt beschouwd als koper en, ten aanzien van zijn lastgever, als verkoper van het goed dat door zijn toedoen wordt gekocht; de verkoopcommissionair wordt beschouwd als verkoper en, ten aanzien van zijn lastgever, als koper van het goed dat door zijn toedoen wordt verkocht".

Artikel 16.

Paragraaf 2 zou beter als volgt worden gelezen :

"§ 2. De levering heeft plaats in België, wanneer het goed zich op het tijdstip van de levering hier te lande bevindt. Behoudens tegenbewijs wordt het goed geacht zich hier te lande te bevinden als een van de contracterende partijen er gevestigd is".

.../...

Artikel 18.

Het eerste lid handelt over in consignatie gegeven goederen. De strekking van dat lid zou nochtans ruimer moeten zijn om nog andere soortgelijke gevallen te dekken, zoals de verkoop van voordien verhuurde goederen.

Voorgesteld wordt :

"Wanneer het goed ter beschikking van de verkrijger of van de overnemer is vóór het sluiten van het contract tot overdracht of tot aanwijzing van eigendom of van vruchtgebruik, wordt de levering geacht plaats te hebben op het tijdstip waarop dat contract uitwerking heeft".

Het tweede lid van artikel 18 zou juister geredigeerd zijn als de woorden "naarmate de ... goederen worden geleverd" werden vervangen door "naarmate hij de ... goederen levert".

Artikel 19.

De Raad van State stelt voor, dit artikel als volgt te lezen :

"Artikel 19.-

Onder diensten moet worden verstaan ieder materieel of intellectueel werk, zelfstandig verricht ter uitvoering van een contract onder bezwarende titel".

.../...

Artikel 20.

Volgens § 1, 1°, en naar de gemachtigden van de Regering hebben verklaard, zal de verhuring van de handels- of nijverheidsinstallaties waarin zich roerende goederen bevinden (machines, vervoermiddelen, exploitatiegoederen), aan de B.T.W. worden onderworpen voor het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op de verhuring van de roerende bestanddelen, ongeacht of die al dan niet onroerend door hun bestemming zijn.

Van gestoffeerde kamers en appartementen zou de Regering geen B.T.W. wensen te heffen en zou zij genoegen nemen met het heffen van registratierecht. Die afwijking zou in het ontwerp moeten worden vermeld.

*
* *

Paragraaf 1, 5°, beschouwt als diensten de prestaties verricht ingevolge een lastgeving. Beheerders van vennootschappen zijn organen van de vennootschap in hun betrekkingen met derden, maar tegenover de vennootschap zijn zij echte lasthebbers (zie de artikelen 13, 53, 55, derde lid, 56 en 62 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen).

Aangezien de Regering geen B.T.W. wenst te heffen van de bezoldigingen van beheerders, zaakvoerders, commissarissen en vereffenaars van vennootschappen, zou de tekst op dat punt moeten worden aangevuld.

*
* *

.../...

Paragraaf 1, 6°, heeft geen betrekking op het geval van personen die de verbintenis zouden aangaan om geen bezoldigde betrekking uit te oefenen in een concurrerende onderneming.

De tekst zou derhalve als volgt kunnen worden gepreciseerd :

"6° de verbintenis om geen werkzaamheid uit te oefenen waardoor men belastingplichtige zou worden".

*
* *

Ingevolge de hiervoren gemaakte opmerking over de grondwettigheid, zou § 3 ofwel moeten vervallen, ofwel moeten bepalen in welke gevallen de belasting verschuldigd is.

Artikel 22.

Het eerste lid bepaalt dat de belasting "opeisbaar wordt op het tijdstip van de levering van de dienst". In tegenstelling tot afdeling 2 en tot artikel 11, staat in afdeling 3 geen definitie van "levering" wanneer het diensten geldt.

Een dienst kan bestendig zijn (bijvoorbeeld bestendig lasthebber). Volgens de Regering zal de belasting in dat geval eisbaar zijn op het eind van elke maand waarin de dienst verricht is. Die bijzonderheid is opgenomen in de hierna voorgestelde tekst.

.../...

Er kan echter een moeilijkheid ontstaan als de prijs van de dienst op dat tijdstip niet betaald of zelfs niet eens vastgesteld is. Als voorbeeld kan worden genomen het geval van de commissionair wiens bezoldiging wordt berekend op de omvang van de jaarlijkse verkoop of op de werkelijk door de kopers betaalde facturen, maar op het eind van de maand niet gefactureerd noch uitbetaald is. Wil men dat ook in dat geval de belasting op de gestelde datum eisbaar blijft, dan zou moeten worden bepaald dat de belasting wordt betaald volgens een voorlopige maatstaf van heffing die later wordt geregulariseerd bij het opmaken van de definitieve factuur.

Het derde lid van artikel 22 heeft hoofdzakelijk betrekking op het verhuren van roerende goederen. Als een onbetaalde huur bij gerechtelijke dagvaarding wordt gevorderd, zal een factuur met vermelding van de B.T.W. moeten worden voorgelegd. Partijen kunnen overigens vóór de contractueel vastgestelde vervaldag steeds overeenkomen dat de betaling wordt uitgesteld. Dan zal ook de betaling van de B.T.W. uitgesteld worden.

Voorgesteld wordt, artikel 22 als volgt te lezen :

"Artikel 22.-

De belasting is eisbaar zodra een van de volgende feiten zich voordoet :

1° einde van de dienstverrichting ;

2° eind van elke maand, als het om een dienstverrichting voor onbepaalde duur gaat ;

3° afgifte van een gehele of gedeeltelijke factuur ;

.../...

4° betaling van de gehele prijs of van een deel ervan ;

5° verval van de contractuele verbintenis om de prijs geheel of ten dele te betalen.

Is de prijs niet vastgesteld op het tijdstip dat de belasting eisbaar is, dan is deze verschuldigd volgens een voorlopige maatstaf van heffing die door de belastingschuldige wordt geraamd onder controle van het bestuur.

Wanneer, in de gevallen bedoeld in het eerste lid, 3°, 4° en 5°, het gefactureerd, geïnd of contractueel bedongen bedrag slechts een gedeelte van de prijs vertegenwoordigt, is de belasting verschuldigd op dat bedrag".

Artikel 23.

Men schrijve "... op Belgisch grondgebied".

Artikel 24.

Krachtens dit artikel kan de Koning de vrijstelling voor doorgevoerde of in entrepot opgeslagen goederen beperken.

Zoals reeds is gezegd, zou de wet zelf alle gevallen moeten bepalen waarin vrijstelling wordt verleend. De Koning kan wel worden belast met het bepalen van de controlevoorwaarden.

.../...

Zonder te weten welke beperkende voorwaarden de wetgever eventueel zou kunnen opleggen, stelt de Raad van State voor, artikel 24 van het ontwerp als volgt te lezen :

"Invoer van goederen die voor doorvoer worden aangegeven of in entrepot worden opgeslagen en overdracht van in entrepot opgeslagen goederen zijn van de belasting vrijgesteld onder de door de Koning te bepalen controle-voorwaarden.

Dat geldt ook voor invoer van de goederen omschreven in hoofdstuk IV van de inleidende bepalingen van het tarief van invoerrechten, ook al zijn die goederen wegens hun aard, hun herkomst of om enige andere reden niet aan invoerrecht onderworpen".

Artikel 26.

In § 1, tweede lid, kan er voor het vervoer een ander contract zijn dan voor de verkoop, maar de verbintenis kan ook volgen uit een beding van het verkoopcontract. Om beter te doen uitkomen dat de tekst algemene toepassing zal vinden, wordt voorgesteld het slot van dit lid als volgt te lezen : "... ongeacht of tussen hen betreffende het vervoer al dan niet iets bij overeenkomst is bedongen".

In de Franse tekst van het derde lid van dezelfde § 1 veronderstelt het woord "débite" dat er bij de leverancier of bij de dienstverrichter een rekening is geopend, en dat is niet altijd zo. Daarom vervange men de woorden "dont le fournisseur débite son cocontractant" door "que le fournisseur porte en compte à son cocontractant". In de Nederlandse tekst leze men "aan zijn medecontractant" in plaats van "van zijn medecontractant".

.../...

Artikel 29.

Deze bepaling zou ook moeten slaan op het geval van de commissionairs die bij dienstverrichtingen optreden. Voorgesteld wordt :

"In de betrekkingen tussen de leverancier van goederen of de dienstverrichter en zijn commissionair behoort het aan deze laatste toegekende commissieloon niet tot de maatstaf van heffing.

In de betrekkingen tussen de verkrijger van goederen of de genieter van diensten en zijn commissionair wordt het commissieloon aan de prijs toegevoegd voor het vereffenen van de belasting".

Artikel 35.

Dit artikel machtigt de Koning om de maatstaf van heffing te verlagen voor goederen die tegen kleinhandelsprijs verkocht worden.

De aandacht is reeds gevestigd op het ongrondwettige van dat procédé.

Artikel 36.

Het eerste lid wil aan de Koning bevoegdheid geven om voor bepaalde produkten een minimummaatstaf van heffing vast te stellen.

.../...

De memorie van toelichting wijst erop dat, inzake met het zegel gelijkgestelde taksen, voor die produkten een soortgelijk stelsel bestaat. De desbetreffende verordeningsbepalingen staan in de algemene verordening en in de aanvullende verordening op de met het zegel gelijkgestelde taksen. Ze zijn niet vaak gewijzigd.

Niets belet derhalve de tekst van die bepalingen in het Wetboek over te nemen, liever dan de Koning te gelasten ze opnieuw uit te vaardigen. Die werkwijze zou in overeenstemming zijn met het voorschrift van de Grondwet.

In ieder geval moet het tweede lid van het artikel, hetwelk de Koning machtigt tot het vaststellen van de uitvoeringsmaatregelen, vervallen. Die bevoegdheid bezit de Koning immers krachtens artikel 67 van de Grondwet.

*
* *

In de opsomming van het eerste lid van artikel 36 moet b vervallen. Dat eerste lid machtigt de Koning immers om, bij wege van algemene bepalingen, de minimummaatstaf van heffing voor bepaalde goederen vast te stellen terwijl, naar de gemachtigden van de Regering hebben verklaard, er geen sprake van is voor gebouwde onroerende goederen een minimummaatstaf van heffing per kubieke meter vast te stellen, zoals soms gebeurt voor ruwe schattingen.

De waarde van gebouwen kan niet volgens een algemene formule worden geschat ; dat moet voor ieder geval afzonderlijk geschieden. Daarom wil de Regering de Koning machtigen om een schattingsprocedure in te stellen welke de belastingcontroleur zal toepassen wanneer hij de waarde waarop de B.T.W. is betaald, onvoldoende acht, zoals thans geschiedt voor de belasting op werkaannemingscontracten.

.../...

De memorie van toelichting stelt, dat het laatste lid van artikel 36 de Koning de mogelijkheid moet geven om een schattingsprocedure in te stellen "geïnspireerd door die welke inzake registratierecht bestaat (artikelen 190 tot 200 van het Wetboek der registratierechten)".

De tekst strookt echter niet met die verklaring. Hij verwijst niet naar de procedure van genoemde artikelen 190 tot 200. Hij beoogt niet het vaststellen van een voor beide partijen (fiscus en belastingschuldige) geldende schattingswaarde, maar wel van minimummaatstaven van heffing.

Het laatste lid van artikel 36 doet niet voldoende uitkomen hoe het mechanisme van de aanvullende rechten en van de geldboeten werkt. Zal de controleur van de B.T.W., zoals thans voor de met het zegel gelijkgestelde taksen, de bouwwaarde van het goed moeten bepalen ? Zal hij schatting kunnen vorderen zonder vooraf aan de belasting-schuldige een voorstel tot verbetering te hebben gedaan ?

Om degenen die met het bestuur in aanraking komen, volle rechtszekerheid te verschaffen, zouden de waarborgen voor de belastingschuldigen in de wettekst moeten worden vermeld, zoals in het Wetboek der registratierechten. Overigens maakt het organiseren van een schatting in verband met de belastbare grondslag enigszins deel uit van het invoeren van de belasting.

Als alle desbetreffende bepalingen niet in het ontwerp zelf worden opgenomen, zou kunnen worden volstaan met een verwijzing naar de artikelen 189 tot 200 van het Wetboek der registratierechten, met vermelding van de aan-passingen welke die bepalingen moeten ondergaan om te voldoen aan de bijzondere behoeften inzake B.T.W.

.../...

HOOFDSTUK V.

Dit hoofdstuk bepaalt de verschillende tarieven volgens welke de B.T.W. zal worden geheven.

Het ware nuttig in een artikel van dit hoofdstuk te zeggen welk tarief moet worden toegepast wanneer een tariefwijziging intreedt. Normaal zou zijn het tarief toe te passen dat van kracht is op het tijdstip waarop de belasting eisbaar wordt krachtens de artikelen 17 en 22 van het Wetboek.

Artikel 38.

In § 2 zou moeten worden gelezen : "Het verlaagd tarief ... geldt eveneens voor de volgende diensten".

Ter wille van de overeenstemming met hetgeen voor artikel 8 is voorgesteld, vervange men "landbouwwerk" door "landbouwdiensten".

Artikel 40.

In § 1 zou moeten worden gelezen :"Aan een tussentarief van ... zijn onderworpen de volgende leveringen van goederen en de volgende diensten ...".

Zoals reeds eerder is gezegd, heeft de in § 2, tweede lid, gegeven opdracht van bevoegdheid te maken met de vaststelling van de grondslag van de belasting. Een zo uitgebreide bevoegdheid behoort de wetgever aan de Koning niet te verlenen.

.../...

Artikel 42.

Dit artikel geeft de Koning niet alleen de bevoegdheid om de in zes artikelen van het ontwerp gebruikte termen te omschrijven, maar machtigt hem tevens om "beperkend aan te wijzen op welke van die goederen en diensten de genoemde artikelen toepassing vinden".

Om de eerdervermelde moeilijkheden in verband met de grondwettigheid te ondervangen, zou van de begripsbepalingen en opsommingen die te lang zijn om in de artikelen van het ontwerp te worden opgenomen, een bijlage gemaakt kunnen worden, zoals die bestaat voor het tarief van invoerrechten.

Artikel 43.

In de Franse tekst vervange men de woorden "fournisseur de services" door "prestataire".

Artikel 44.

In verband met de grondwettigheid van het artikel moge worden verwezen naar de algemene opmerkingen.

Los daarvan moet worden aangestipt, dat § 2 de Koning bedoelt te machtigen om de tarieven zonder beperking te verlagen of te verhogen voor de goederen en diensten die onderworpen zijn aan een reglementering van de Europese Economische Gemeenchap. Die vrij vage verwijzing zou het, volgens de memorie van toelichting, onder meer mogelijk

.../...

moeten maken "de wetgeving aan te passen aan de richtlijn die door de Raad van Ministers van de Europese Economische Gemeenschap zal worden vastgesteld op het stuk van de gemeenschappelijke toepassingsmodaliteiten van de B.T.W. ten aanzien van handelingen die betrekking hebben op landbouwprodukten".

Het is de Raad van State niet duidelijk waarom de wetgever niet zou moeten optreden om de interne wetgeving aan te passen aan een richtlijn van de Gemeenschap die België zonder nieuwe instemming van de Kamers verbindt, namelijk de derde richtlijn van de Europese Economische Gemeenschap, terwijl hem thans wordt gevraagd een Wetboek goed te keuren dat aan de eerste en de tweede richtlijn moet beantwoorden. Dat optreden van de wetgever schijnt des te meer nodig daar de richtlijn een bepaalde keuze laat.

HOOFDSTUK VI.

Het opschrift van de eerste afdeling van dit hoofdstuk zou als volgt moeten worden aangevuld :

"Uitvoer, invoer en doorvoer".

Artikel 45.

De eerste volzin van het derde lid is overbodig. De bevoegdheid om de wetten uit te voeren ontleent de Koning aan artikel 67 van de Grondwet. De aan de Koning verleende bevoegdheid tot het bepalen van de na te komen formaliteiten en van de te leveren bewijzen zou bovendien in een afzonderlijk artikel moeten staan voor het gehele hoofdstuk VI, en zelfs voor het gehele Wetboek ; alle desbetreffende, over het Wetboek verspreide bepalingen kunnen dan vervallen.

De tweede volzin van het derde lid machtigt de Koning tot het bepalen onder meer van "de verplichtingen en de aansprakelijkheid die jegens de Schatkist en jegens anderen op de vervoerondernemers, vervoercommissionairs, commissionairs-expediteurs bij het vervoer en andere tussenpersonen rusten".

Die aansprakelijkheid jegens de Schatkist reikt blijkbaar verder dan de in het vierde lid bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid voor het voldoen van de belasting bij overtreding van de door de Koning gegeven regelen. De vervoerondernemer zou kunnen worden verplicht tot het betalen van de ontdoken belastingen, ook als hij te goeder trouw is en niet deelgenomen heeft aan het misdrijf.

Daarentegen behoort het normaal tot de taak van de wetgever, de verplichtingen en de aansprakelijkheid van particulieren onderling te regelen.

In dat opzicht zou in het wetsontwerp de stof kunnen worden overgenomen die thans behandeld is in artikel 21 van de algemene verordening op de met het zegel gelijkgestelde taksen.

Artikel 46.

Het ware minder ongewoon deze tekst, waarin wordt verwezen naar artikel 47, te plaatsen na dit laatste, of hem als 5° in te voegen in artikel 47, § 1. Aangezien de tekst doelt op een vrijstelling inzake diensten, lijkt het bovendien niet dienstig te verwijzen naar de in artikel 45 bedoelde vrijstelling, die betrekking heeft op de levering van goederen.

.../...

In de Franse tekst zou bovendien "fournisseur des services" moeten worden vervangen door "prestataire".

Artikel 47.

In § 1, 3°, kan eenvoudiger worden gezegd : "... of internationaal riviervervoer".

Paragraaf 1, 4°, draagt aan de Koning een bevoegdheid op die zou kunnen worden aangenomen inzover de vrijstelling van de belasting geen minderontvangst voor de Schatkist tot gevolg heeft, hetgeen het geval schijnt te zijn. Indien immers belasting werd geheven van de diensten verricht ten behoeve van de in 1°, 2° en 3°, vrijgestelde dienstverrichters, zou die belasting aan laatstgenoemden worden terugbetaald.

Maar om niet buiten dat enge kader te treden, zouden de al te vage woorden "met betrekking tot of als toebehoren van" niet mogen worden gebruikt. Voorgesteld wordt :

"4° de op een door de Koning opgemaakte lijst vermelde diensten, bij wijze van medewerking verleend aan de verrichters van de onder 1°, 2° en 3° bedoelde diensten",

*
* *

Zoals reeds is gezegd, moeten de in § 2 bedoelde vrijstellingen uit de wettekst zelf volgen. Dan zou de vrijstelling onder meer gelden voor de dienstverrichtingen met betrekking tot ingevoerde goederen. Dat is een zeer ruime vrijstelling, maar volgens de gemachtigde ambtenaren bedoelt

.../...

de Regering alleen vrijstelling te verlenen voor binnenlands vervoer, lossen, inklaren, havenwerk en andere soortgelijke verrichtingen. De woorden "ingevoerde goederen" kunnen dan ook worden vervangen door "de invoer van goederen".

Artikel 48.

In § 1, 3°, kan beter worden gelezen : "diensten met betrekking tot de in 1° en 2° genoemde toestellen".

In § 2 is de onder 1° bedoelde vrijstelling door de wet van 12 april 1957 ingesteld, met de voorwaarde dat de betrokken instellingen erkend zijn door de Minister van Financiën of zijn gemachtigde.

Een bij de wet van 11 december 1952 goedgekeurde overeenkomst van 20 juli 1951 voorziet in vrijstelling van de overdrachttaks en van de daarmee samenhangende belastingen voor de verrichtingen van de "Imperial War Graves Commission" van het Britse Commonwealth.

2° van dezelfde § 2 is een toepassing van de wet van 24 maart 1959 betreffende de regeling inzake belastingen voor leveringen aan krijgsmachten van de bij het Noord-Atlantisch Verdrag toegetreden Staten. Te onthouden valt, dat de wet de aankoop van aan die krijgsmachten toebehorende goederen met invoer gelijkstelt.

Zoals het is geredigeerd, zou artikel 48, § 2, 3°, geen toepassing kunnen vinden op de "United States Educational Foundation in Belgium", opgericht door het akkoord tot financiering van een programma op het gebied van cultuur en opvoeding, tussen de Verenigde Staten van Amerika, enerzijds, en België en het Groothertogdom Luxemburg, anderzijds.

.../...

ondertekend de 8e oktober 1948, te Brussel. De belasting-vrijstellingen welke die stichting geniet,zijn immers niet vastgesteld "krachtens een internationale overeenkomst", maar alleen bij de wet van 29 juni 1951.

Gelet op de aan het slot van het advies voorgestelde wijziging, die erin bestaat in artikel 1, eerste lid, van die wet de woorden "van overdrachtsbelasting en weeldebelasting" te schrappen, zou ofwel in artikel 48, § 2, van het ontwerp een bepaling betreffende de "United States Educational Foundation in Belgium" moeten worden ingevoegd, of zou artikel 48, § 2, 3°, anders moeten worden geredigeerd.

De tekst onder 4° gaat uit van § 26 van de inleidende bepalingen van het tarief van invoerrechten, krachtens welke de bevoegde Ministers bepalingen kunnen vaststellen volgens welke,onder de door hen te stellen voorwaarden en beperkingen, gehele vrijstelling van invoerrecht wordt verleend aan ambassades, consulaten en diplomatiek personeel.

Op te merken valt dat die § 26 enger is dan het ontwerp inzover het de vrijstelling slechts toestaat :

a) aan vreemde ambtenaren die in België geen bedrijf of beroep uitoefenen ;

b) voor zover de drie Beneluxlanden een overeenkomstige vrijstelling genieten ;

c) zolang de goederen worden gebruikt voor de doeleinden waarvoor de vrijstelling is verleend (zie artikel 33 van het ministerieel besluit van 17 februari 1960).

.../...

Over 5° : het is niet voldoende dat het statuut van de internationale organisaties vrijstelling verleent ; dat statuut moet bovendien bekrachtigd zijn in een overeenkomst waarbij België partij is. De tekst van 5°, die betrekking heeft op buitenlandse ambtenaren, zou derhalve moeten worden samengevoegd met die van 3°, die van toepassing is op de internationale instellingen.

Opmerkingen betreffende de artikelen 45 tot 49 (eerste afdeling van hoofdstuk VI).

De stof van deze artikelen kan volgens een beter schema worden ingedeeld :

Artikel 45 = artikel 45, eerste en tweede lid, van het Regeringsontwerp.

Artikel 46

1° tot 4° = artikel 47, § 1, van het Regeringsontwerp ;
5° = artikel 46 van het Regeringsontwerp.

Artikel 47 = artikel 47, § 2, van het Regeringsontwerp.

Artikel 48 = tekst uitgaande van artikel 21 van de algemene verordening op de met het zegel gelijkgestelde taksen.

Artikel 49 = artikel 48, § 1, van het Regeringsontwerp.

.../...

Artikel (49bis) = artikel 48, § 2, van het Regeringsontwerp.

Artikel (49ter) = artikel 49 van het Regeringsontwerp.

Artikel (49quater) = artikel 45, derde en vierde lid, waarvan de strekking zou worden uitgebreid tot de gehele eerste afdeling.

*
* *

Ter inachtneming van de terminologie van het opschrift van hoofdstuk VI, leze men het opschrift van afdeling 2 in de Franse tekst als volgt :

"Autres exemptions".

Artikel 50.

Zoals vooraan in het onderhavige advies is gezegd, moeten de in § 1 van dit artikel bedoelde vrijstellingen uit de wet zelf volgen.

*
* *

Paragraaf 3, 1°, verleent vrijstelling van de belasting voor "de door de auteur of toondichter gesloten contracten voor uitgave van letterkundige of muzikale werken".

.../...

Men vervange de woorden "muzikale werken" door "kunstwerken", want de woorden "letterkundige en kunstwerken" moeten worden verstaan in de betekenis die ze hebben in artikel 2 van de Conventie van Bern van 26 juni 1948 voor de bescherming van letterkundige en kunstwerken, goedgekeurd bij de wet van 26 juni 1951. Volgens dat artikel 2 worden muzikale composities met of zonder woorden als kunstwerken beschouwd. Ziet de Regering de zaken niet zo ruim, dan moet dat in de tekst tot uiting komen.

Krachtens § 3, 2°, kan de Koning de vrijgestelde "financiële operaties" aanwijzen. Hierop is kritiek uitgebracht vooraan in het advies. De machtiging is bovendien overbodig als zij, zoals de voorbeelden in de memorie van toelichting lijken aan te tonen, bestemd is om de verrichtingen die kennelijk geen financiële verrichtingen zijn, aan de vrijstelling te onttrekken.

Artikel 51.

Voorgesteld wordt :

"Artikel 51.-

Voor zover de aan een belastingplichtige geleverde goederen en verstrekte diensten en de door hem ingevoerde goederen door hem worden gebruikt voor de behoeften van zijn beroepswerkzaamheid, mag die belastingplichtige de van die goederen en diensten geheven belasting aftrekken van de belasting die verschuldigd is op de door hem verrichte leveringen en diensten".

.../...

Artikel 52.

Dit artikel kent twee methodes van verhoudingsgewijze aftrek : een wanneer de goederen en diensten voor een tweevoudig doel worden gebruikt (§ 2), een andere, met afwijking van de eerste, naar verhouding van de breuk gevormd door alle handelingen waarvoor aftrek wordt toegepast en het geheel van de verrichte handelingen (§ 3).

Aangezien meestal de tweede methode zal worden toegepast, ware het eenvoudiger de verhoudingsgewijze aftrek, die wordt berekend op het geheel van de verrichtingen, te veralgemenen en alleen dan de methode van § 2 toe te staan als de belastingplichtige dat verlangt. Dat is de zin van de tweede richtlijn (bijlage A, 22).

Ook het tweede lid van § 3 gaat uit van bijlage A.22 van de tweede richtlijn van de Europese Economische Gemeenschap. Daar waar de richtlijn bepaalt dat "een belastingplichtige evenwel bij wijze van uitzondering van de belastingdienst toestemming kan verkrijgen om voor bepaalde sectoren van zijn bedrijfsuitoefening bijzondere verhoudingsgetallen vast te stellen", verleent het ontwerp aan de Minister van Financiën of aan zijn gemachtigde de bevoegdheid om de belastingplichtige te verplichten die bijzondere verhoudingsgetallen vast te stellen.

Al kan worden beweerd dat die dwang, waaraan de memorie van toelichting stilzwijgend voorbijgaat, logisch in de lijn van het B.T.W.stelsel ligt, het is niettemin zo dat daardoor de belasting die op de belastingplichtigen blijft drukken, hoger of lager kan worden.

.../...

Wordt zij verlaagd, dan zal de belastingplichtige de toepassing van bijzondere verhoudingsgetallen vragen, maar gaat de belasting verhogen, dan zal de belastingdienst ze kunnen opleggen.

In dat laatste geval zou de aan de Minister van Financiën verleende discretionaire bevoegdheid niet met de Grondwet stroken.

Artikel 53.

In het tweede lid leze men : "... op de leveringen van goederen en op de diensten verricht door de belastingplichtige".

Artikel 55.

Paragraaf 1 zou als volgt moeten beginnen :

"Voor de toepassing van de artikelen 51 tot 54 bepaalt de Koning : ...".

*
* *

De in § 1, 1° tot 4°, opgedragen bevoegdheden doen zich voor als heffingsregelen die de belastingschuld van de belastingplichtige niet beïnvloeden.

Duidelijkheidshalve vervange men in 2° het woord "plaatsheeft" en in 3° de woorden "wordt herzien" door "wordt berekend".

De tekst onder 4° zou duidelijker zijn als volgt :

.../...

"4° de wijze waarop de aftrek en de regularisatie wordt verricht wanneer een persoon de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt of verliest, of wanneer hij, als belastingplichtige, een andere werkzaamheid gaat uitoefenen".

De bevoegdheid die aan de Koning wordt opgedragen in § 1, 5°, is niet dezelfde als die welke in de andere bepalingen van de paragraaf wordt verleend. Het gaat erom aanspraak op aftrek te verlenen voor "in het buitenland verrichte handelingen".

Dat is het geval met de vervoerondernemer die in België een vrachtwagen heeft gekocht, waarbij de B.T.W. is toegepast, maar hoofdzakelijk goederen vervoert in het buitenland. Men wil die ondernemer de gelegenheid geven om de B.T.W. terug te krijgen, ofschoon hij geen factuur kan opmaken voor Belgische belastingplichtigen.

Die vrijstelling zou in het Wetboek moeten worden opgenomen en niet in een koninklijk besluit. Zij zou moeten staan onder hoofdstuk VI "Vrijstellingen", eerste afdeling, "Uitvoer", want het gaat om uitvoer van diensten waarvoor produktiemiddelen met vrijstelling van belasting mogen worden aangekocht, zoals artikel 49 bepaalt voor de uitvoer van goederen.

*
* *

Paragraaf 2 bevat een opdracht van bevoegdheid die zou moeten vervallen, zoals reeds eerder is gezegd.

.../...

Artikel 56.

In § 1, 2°, moet worden gelezen : "een factuur af te geven voor de door hen geleverde goederen en verrichte diensten".

In § 1, 3°, vervange men de woorden "in het kader van hun onderneming" door "in de uitoefening van hun werkzaamheid".

In § 2 moet de tekst worden aangevuld als volgt: "naargelang het gedeelte van een frank meer of minder dan 50 centiemen bedraagt".

Het begin van § 3 kan als volgt worden gelezen :

"De Koning regelt de toepassing van § 1. Hij kan ...".

In § 4, eerste lid, moet worden gelezen : "enige levering van goederen of enige dienst te verrichten ..." en "... wegens die leveringen of diensten eisbaar geworden belasting, ...".

In dezelfde § 4 moet de in het vierde lid bepaalde sanctie, die de medecontractant van de belastingplichtige aansprakelijk stelt voor het betalen van de belasting, de interesten en de geldboeten, volgens de gemachtigden van de Regering worden opgelegd zelfs als die medecontractant de prijs en de daarop verschuldigde belasting aan de belastingplichtige heeft betaald. Het gaat hier om een afwijking van artikel 59, tweede lid, van het ontwerp, die duidelijker moet worden gesteld.

.../..

De sanctie zal dus kunnen worden toegepast op een Belgische koper die, volkomen te goeder trouw, de vertegenwoordiger in België van een buitenlandse firma betaalt, zonder te weten dat die vertegenwoordiger door de Minister van Financiën niet erkend is.

Om de bedoeling van de Regering juist weer te geven, zou het vierde lid van § 4 als volgt moeten worden aangevuld :
"... zelfs als die medecontractant bewijst dat hij de prijs en de daarop verschuldigde belasting aan de belastingplichtige heeft betaald".

Artikel 58.

In het eerste lid mag de term "het stellen van een borgtocht" niet worden gebruikt. Er moet worden gezegd : "het stellen van een borg" (als het personen betreft) of "het storten van borgtochten of het verrichten van provisionele stortingen" (als het geldsommen betreft).

Artikel 59.

De hoofdelijke aansprakelijkheid tegenover de Staat van allen die bij de overeenkomst partij zijn geweest, vervalt voor hem die de prijs en de daarop verschuldigde belasting aan zijn medecontractant heeft betaald.

.../...

Wordt de prijs in termijnen betaald, dan is het normaal dat alleen de belastingschuldige-ontvanger aansprakelijk is voor het storten aan de Schatkist van de belastingen welke op die termijnaflossingen zijn betaald.

Anderzijds mag de koper de B.T.W. aan de verkoper betalen, met vermelding van die aanrekening, vooraleer hij de hoofdsom voldoet, teneinde eventuele administratieve geldboeten te voorkomen.

Als het in de bedoeling van de Regering ligt de hoofdelijke verplichting op te heffen in alle gevallen waarin een persoon de B.T.W. werkelijk aan zijn medecontractant heeft betaald, zou het tweede lid als volgt kunnen worden geredigeerd:

"Hij die echter bewijst dat hij de belasting geheel of ten dele aan zijn medecontractant heeft betaald, is,behoudens medeplichtigheid, in die mate van zijn hoofdelijke aansprakelijkheid ontslagen".

Noch de tekst noch de memorie van toelichting zeggen iets over het begrip "medeplichtigheid", over de bestanddelen ervan of over het misdrijf waarop zij betrekking heeft.

*
* *

Het derde lid zou beter als volgt worden gelezen :

"Wanneer uit de beslissing die genomen is volgens de in artikel 36, derde lid, bepaalde procedure, blijkt dat de belasting voldaan werd over een te lage maatstaf van heffing, is de aanvullende belasting verschuldigd door degene tegen wie die beslissing is gewezen".

.../...

Artikel 61.

De in dit artikel bedoelde opdracht van bevoegdheid zou kunnen worden aanvaard als zij geen ander doel had dan het vaststellen van bijzondere regelen voor heffing van de belasting, ten behoeve van kleine ondernemingen.

Maar de memorie van toelichting wijst uit dat de Koning "de af te trekken voorbelasting en de maatstaf van heffing globaal kan bepalen", wat dan betrekking heeft op de grondslag van de belasting.

Die globale bedragen, die zouden worden vastgesteld "na raadpleging van de betrokken beroepsverenigingen", zullen doorgaans een vermindering van de belasting tot gevolg hebben, een vermindering die de Koning niet kan invoeren (artikel 112, tweede lid, van de Grondwet).

Overigens zij opgemerkt, dat in Frankrijk de forfaitaire regeling vastgesteld is in de artikelen 19 tot 23 van de wet van 6 januari 1966. In Duitsland organiseert artikel 19 van de wet van 29 mei 1967 een bijzondere wijze van heffing voor ondernemingen met een omzet van minder dan 60.000 D.M. In geen van beide wetteksten wordt gewerkt met opdracht van bevoegdheid.

Artikel 62.

Dit artikel, dat de ruimste bevoegdheidsopdracht van het gehele Wetboek bevat, is hiervoren reeds onderzocht.

.../...

Mocht de belasting op het geslacht voort worden geheven volgens de thans geldende regelen, dit is los van enige levering en van enige eigendomsoverdracht van de dieren of van het vlees, dan zou ze moeten worden veranderd in een bijzondere met het zegel gelijkgestelde taks, liever dan in een belasting over de toegevoegde waarde, welke aan geen van de algemene regelen betreffende die belasting zou beantwoorden.

Artikel 63.

Men vervange de woorden "opeisbaarheid van de belasting" door "het verschuldigd zijn van de belasting".

Dezelfde opmerking geldt voor artikel 65, § 4.

Artikel 65.

Dit artikel is niet in overeenstemming met artikel 99, § 3, van het ontwerp, waarin bepaald is dat de verplichting om alle akten, stukken, registers en bescheiden over te leggen aan de ambtenaar die belast is met de aanslag in of de invordering van de belastingen, niet van toepassing is op het Nationaal Instituut voor de Statistiek en op het Economisch en Sociaal Instituut voor de Middenstand, ten aanzien van de in hun bezit zijnde individuele inlichtingen, noch op de kredietinstellingen of op de Postcheckdienst ten aanzien van de tot hun activiteit behorende financiële verrichtingen.

.../...

Artikel 66.

In § 5 mogen de straffen op overtreding van de wettekst en op overtreding van de koninklijke besluiten niet in eenzelfde volzin worden vermeld.

Het is onnodig in die § 5 te zeggen dat het gaat om een "administratieve" geldboete, want dat is elders ook niet gezegd. Er kan worden volstaan met een algemene bepaling in de eerste afdeling van hoofdstuk XI.

Voorgesteld wordt :

"§ 5. Iedere overtreding van dit artikel kan worden gestraft met een geldboete van 1.000 tot 10.000 frank.

De Koning kan overtreding van de ter uitvoering van dit artikel vastgestelde bepalingen straffen met geldboeten van niet meer dan 10.000 frank".

Artikel 67.

Dit artikel zou als volgt moeten beginnen :

"Belastingplichtigen en andere personen die een beroepswerkzaamheid uitoefenen moeten, op straffe van een geldboete van ...".

.../...

Artikel 68.

Paragraaf 2 zou als volgt moeten worden gelezen :

"§ 2. Hij die diensten verricht, wordt, behoudens tegenbewijs, geacht dat te hebben gedaan onder voorwaarden waaronder de belasting eisbaar wordt".

De eerste opneming in het kohier geschiedt doorgaans niet vóór 31 januari van het jaar waarop ze betrekking heeft. Het ware derhalve juister in § 3, derde lid, te lezen : "... van het jaar waarvoor het gebouw voor het eerst in het kohier van de onroerende voorheffing zal worden opgenomen ...".

Artikel 69.

Een juistere lezing ware : "... door de geadresseerde of door de bewaarnemer" en "aan de afzender of aan de bewaargever".

Artikel 70.

In het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen belast artikel 48^4 de gewestelijke directeur met de aanslag van ambtswege. Het ontwerp belast de Minister met het aanwijzen van de ambtenaar die bedoelde taak moet vervullen.

.../...

Artikel 48^4, tweede lid, van hetzelfde Wetboek legt meer beperkingen op dan het ontwerp. Om ambtshalve te kunnen aanslaan, moet het bestuur bewijzen "dat, voor een welkdanig tijdperk van ten minste twee maanden, verrichtingen ten belope van meer dan één tiende van het bedrag der door de voorgelegde bescheiden behoorlijk vastgestelde verrichtingen niet gelijkvormig de wettelijke en reglementaire verordeningen ingeschreven werden".

*
* *

In het tweede lid vervange men de woorden "van de geleverde goederen of diensten" door "van de geleverde goederen of verrichte diensten".

Artikel 72.

Het derde lid van dit artikel geeft aan de term "motorvoertuig" een definitie welke niet strookt met die van artikel 2, 8°, van het koninklijk besluit van 14 maart 1968 houdende algemeen reglement op de politie van het wegverkeer.

Voorgesteld wordt :

"Alle middelen van motorvervoer te land of te water, met uitsluiting van de zee- of binnenschepen bedoeld in de artikelen 1 en 271 van boek II van het Wetboek van koophandel, alsook de aanhangwagens voor gebruik op de weg worden, wanneer zij zich in het land bevinden, geacht te zijn ingevoerd, tenzij bewezen wordt ...

In dat geval is de belasting eisbaar overeenkomstig ... bestuurder van het voertuig".

.../...

HOOFDSTUK XI. - STRAFBEPALINGEN.

VOORAFGAANDE OPMERKING.

In verband met de beginselen inzake geldboeten, de eerbiediging van de rechten van de verdediging en het eventueel beroep bij de rechtbank, moge de Raad van State verwijzen naar het advies dat hij op 12 februari 1962 aan de Minister van Financiën heeft gegeven over een ontwerp van wet "houdende hervorming van de inkomstenbelastingen" (L.7693) (Gedr. St., Kamer, zitting 1961-1962, nr. 264/1, Bijlage I, blz. 4 en 5).

Artikel 74.

Zoals artikel 42 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen reeds doet, legt het eerste lid van artikel 74 van het ontwerp een geldboete op "die het dubbel van de niet tijdig betaalde belasting bedraagt". Die geldboete zal kunnen worden opgelegd zelfs als de belastingschuldige de voorgeschreven aangiften juist heeft gedaan en het bestuur dus én zijn schuldenaar én het bedrag van de belastingschuld kent. In dat geval komt de geldboete bij de moratoriuminteresten van 7,20 t.h., volgens artikel 96 van het ontwerp berekend per volle maand terwijl "elk begonnen tijdvak van een maand" voor een volle maand wordt gerekend.

*
* *

.../...

In het tweede lid van hetzelfde artikel kan worden volstaan met een verwijzing naar "allen die tot de voldoening van de belasting gehouden zijn", zonder dat hoeft te worden gesproken van degenen die "bij de overeenkomst betrokken zijn". Deze zijn de belasting immers aan de Staat verschuldigd krachtens artikel 59, eerste lid.

*
* *

Het derde lid verwijst naar de procedure voor schatting van onroerende goederen waarvan de levering onderworpen is aan de B.T.W., namelijk de op te richten, in opbouw zijnde of onlangs opgerichte gebouwen. Het legt aan de belastingschuldige een geldboete op die gelijk is aan het bedrag van de belasting wanneer deze "voldaan werd overeen te lage maatstaf van heffing".

In tegenstelling tot de artikelen 200 en 201 van het Wetboek der registratierechten die, inzake overgang van onroerende goederen, de belastingschuldige maar tot betaling van de geldboete en van de kosten voor deskundigenonderzoek verplichten in geval van ontoereikendheid ten bedrage van een achtste van de aangegeven waarde, maakt het ontwerp geen enkel onderscheid.

Om verschil in bestraffing te vermijden naargelang een onroerend goed daags voor het verstrijken van de in artikel 10, § 3, van het ontwerp bepaalde termijn dan wel twee dagen later wordt verkocht, heeft de Regering zich bij monde van haar gemachtigden akkoord verklaard om de strafbepalingen maar toe te passen wanneer het deskundigenonderzoek een ontoereikende waarde van meer dan een achtste aan het licht heeft gebracht.

.../...

Het derde lid van artikel 74 zou dan ook als volgt moeten worden gelezen :

"Wanneer de overeenkomstig de procedure van artikel 36, derde lid, genomen beslissing aantoont dat de belasting voldaan werd over een te lage maatstaf van heffing, en dat het vastgestelde tekort een achtste van de opgegeven prijs of van de aangegeven waarde bereikt of overschrijdt, verbeurt de schuldenaar van de aanvullende belasting een geldboete gelijk aan het bedrag van die belasting".

Artikel 75.

In tegenstelling tot artikel 57 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen zegt het eerste lid niet, welke in de facturen voorkomende onjuistheden oorzaak zijn dat degene die er schuld aan heeft een geldboete van 1.000 tot 10.000 frank moet betalen.

De vermeldingen die in de koninklijke uitvoeringsbesluiten zullen worden voorgeschreven, zijn nog niet bekend. Zij zouden strenger kunnen zijn dan die welke eerdervermeld artikel 57 thans inzake overdrachttaks voorschrijft.

Als bepaalde vermeldingen zijn aangebracht op grond van verklaringen door de koper afgelegd (bijvoorbeeld voor uitvoer bestemde en derhalve vrijgestelde goederen), zal de belastingplichtige zijn aansprakelijkheid dan mogen afwentelen als hij bewijst dat hij bedrogen werd ?

.../...

Om de tekst minder streng te maken, stelle men het eerste lid als volgt :

"Wanneer in een factuur onjuistheden voorkomen ten aanzien van de vermeldingen voorgeschreven door de ter uitvoering van artikel 58 gegeven regelen, en de belastingplichtige daarvan op de hoogte is of kon zijn, verbeurt deze, als hij die factuur heeft opgemaakt, een geldboete van 1.000 tot 10.000 frank per overtreding".

*
* *

Het tweede lid van artikel 75 bepaalt dat de medecontractant van de belastingplichtige "hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de geldboete, tenzij hij aantoont aan de overtreding niet medeplichtig te zijn".

Bij die tekst rijzen twee problemen.

Van de medecontractant wordt een negatief bewijs geëist, dat hij misschien zeer moeilijk of helemaal niet zal kunnen leveren.

De aan de medecontractant opgelegde aansprakelijkheid is des te delicater, daar het misdrijf inzake belastingen een overtreding is waarvoor geen bedrieglijk opzet vereist is. Een gewone, zelfs onvrijwillige vergissing van de belastingplichtige zou voldoende zijn om de medecontractant aansprakelijk te stellen.

.../...

Terugzending van de factuur door de medecontractant, met aanwijzing van de vergissingen die hij daarin heeft vastgesteld, zou moeten volstaan opdat hij vrijuit gaat. Zo zou het ook moeten zijn wanneer de medecontractant sommige vermeldingen van de factuur niet kan nagaan (bijvoorbeeld de herkomst van de goederen).

Vervolgens zegt de tekst niets over de aard van de niet-medeplichtigheid waarvan het bewijs door de medecontractant moet worden geleverd.

Aangezien de Raad van State de bedoeling van de Regering in dit opzicht niet kent, stelt hij geen tekst voor.

Artikel 76.

Het ware nuttig in het ontwerp een bepaling op te nemen die zegt dat alle in het Wetboek van de B.T.W. bedoelde geldboeten, behalve die van artikel 77, fiscale geldboeten zijn.

Die bepaling zou als eerste lid in artikel 76 kunnen worden ingevoegd.

Artikel 77.

Paragraaf 2 verzwaart de straffen welke het huidige Wetboek oplegt aan hen die met bedrieglijk opzet een overtreding hebben begaan. De in artikel 207 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen bepaalde gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar wordt, wat het maximum betreft, op vijf jaar gebracht.

.../...

Deze verzwaring van de straffen in belastingzaken zal leiden tot een ongelijkheid met de straffen die in andere fiscale aangelegenheden worden opgelegd.

Zo zal de maximumstraf twee jaar blijven voor overtreding van de bepalingen van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen die door het ontwerp niet zullen worden opgeheven.

In eenzelfde veronderstelling dat bedrog is gepleegd, wordt een gevangenisstraf opgelegd van <u>acht dagen tot twee jaar</u> :

1° inzake registratierechten (artikel 206 van het Wetboek van die rechten) ;

2° inzake successierechten (artikel 133 van het Wetboek van die rechten) ;

3° inzake zegelrechten (artikel 66 van het Wetboek van die rechten) ;

<u>van acht dagen tot een jaar</u> :

inzake inkomstenbelastingen (artikel 341 van het Wetboek van die belastingen) .

De hoogste straf inzake met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen tenslotte, is gevangenisstraf <u>van vijftien dagen tot drie maanden</u> (artikelen 70 en 71 van het Wetboek van die belastingen).

*
* *

.../...

Voorts zou de tekst, zoals het Wetboek der registratierechten (artikel 206), moeten preciseren dat de geldboete niet met decimes wordt verhoogd. De wet van 5 maart 1952 bepaalt immers dat de strafrechtelijke geldboeten met 190 decimes worden verhoogd, behalve "in de gevallen waarin die verhoging door een bijzondere wet wordt uitgesloten".

Het slot van het eerste lid van het artikel zou dan als volgt worden gelezen : "... en met een geldboete van 50 frank tot 100.000 frank, zonder opdecimes, of met een van die straffen alleen".

Artikel 78.

Voorgesteld wordt : "... door een onherroepelijk geworden uitspraak een einde is gemaakt".

Artikel 82.

Men beginne dit artikel in de Franse tekst als volgt :

"Lorsque la personne qui livre des biens ou fournit des services ...".

*
* *

.../...

De Raad van State wenst geen opmerking te maken over de woorden : "sauf dans les cas déterminés par le Roi" waarvoor in de Nederlandse tekst geen equivalent staat en waarvan de schrapping is voorgesteld door de gemachtigden van de Regering.

Artikel 84.

Krachtens de laatste volzin van dit artikel kan de Koning bepalen "dat geen teruggaaf plaatsheeft als de medecontractant van de rechthebbende een belastingplichtige is".

Aangezien het in de bedoeling van de Regering ligt, die regel toe te passen wanneer de medecontractant zelf een belastingplichtige is die zelf de belastingaftrek kan toepassen, neme men die regel in de tekst van de wet op, in plaats van daartoe bevoegdheid op te dragen aan de uitvoerende macht.

Derhalve wordt voorgesteld aan artikel 83 een derde lid toe te voegen, als volgt :

"De leverancier kan echter geen teruggaaf van de belasting bekomen als zijn medecontractant een belastingplichtige is die de belastingaftrek heeft toegepast of dat normaal kan doen".

.../...

Artikel 85.

Het derde lid van dit artikel bepaalt dat "de vordering tot voldoening van de belasting, van de interesten, van de administratieve geldboeten en van de kosten der rechtspleging, verjaart door verloop van twee jaar te rekenen van de laatste akte " van de in artikel 36 bedoelde schattingsprocedure.

Die "laatste akte" zal normaal een akte zijn waarin de beslissing wordt betekend. Het verlenen van die akte zou voor onbepaalde tijd kunnen worden uitgesteld, waardoor de verjaring niet zou spelen.

In de soortgelijke procedure van de artikelen 189 tot 200 van het Wetboek der registratierechten bepaalt artikel 216 van dat Wetboek, dat de invordering dient te worden vervolgd binnen twee jaar na de "nederlegging ter griffie van het verslag van schatting". Het ware verkieslijk dezelfde regel toe te passen inzake de B.T.W.

Anderzijds zou hetzelfde derde lid als volgt moeten beginnen :

"Wanneer de beslissing, genomen overeenkomstig de in artikel 36, derde lid, voorgeschreven procedure aantoont dat de belasting ...".

.../...

Artikel 87.

Als men, wanneer het onderzoek van de aanvragen tot teruggaaf van de belasting enige tijd in beslag neemt, wil voorkomen dat de verzoekers niet verplicht zijn de verjaring bij deurwaardersexploot te stuiten overeenkomstig de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek, zou het nuttig zijn in het ontwerp een bepaling op te nemen als die van artikel 217^2 van het Wetboek der registratie-rechten. Dat artikel bepaalt : "De verjaringen voor de teruggaaf van rechten, interesten en boeten worden gestuit door een met redenen omklede aanvraag genotificeerd bij ter post aangetekend schrijven aan de ontvanger die de ontvangst heeft gedaan of aan de directeur der registratie en domeinen".

Artikel 89.

Ter wille van de overeenstemming met artikel 92 zou in het tweede lid van de Franse tekst moeten worden gezegd "rendue exécutoire" in plaats van "déclarée exécutoire".

Het tweede zinsdeel van dit lid zou een afzonderlijke volzin moeten vormen, als volgt : "Het wordt betekend bij deurwaardersexploot".

Artikelen 93 tot 95.

Ter wille van de overeenstemming met het Gerechtelijk Wetboek, vervange men in de Franse tekst de term "assignation" door "citation".

.../...

Artikel 95 zegt welke rechtbank bevoegd is voor de toepassing van de artikelen 93 en 94. Dat zou beter worden gezegd in elk van die artikelen, waardoor artikel 95 zou vervallen.

Voorgesteld wordt :

"Artikel 93.-

De tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan slechts worden gestuit bij door de belastingschuldige gedaan en met redenen omkleed verzet, met dagvaarding. Het verzet wordt bij exploot betekend aan de Staat, in de persoon van de ambtenaar die het dwangbevel heeft uitgevaardigd.

De vordering wordt aanhangig gemaakt bij de rechtbank waaronder het kantoor van die ambtenaar ressorteert.

Artikel 94.-

De vordering tot teruggaaf van de belasting, van de interesten en van de geldboeten wordt ingesteld bij exploot met dagvaarding, betekend aan de Staat, in de persoon van de door de Koning aangewezen ambtenaar.

De vordering wordt aanhangig gemaakt bij de rechtbank waaronder het kantoor van die ambtenaar ressorteert".

.../...

Artikel 96.

Ter verantwoording van de wijze waarop de moratoriuminteresten worden berekend, beroept de memorie van toelichting zich op artikel 305 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Dat artikel kent nochtans een andere wijze van berekening dan die van het ontwerp :

a) de som wordt afgerond op het lagere duizendtal ;

b) de interest wordt berekend per kalendermaand ; de vervalmaand wordt niet medegerekend, doch de maand waarin de betaling geschiedt, wordt voor een volle maand geteld ;

c) de nalatigheidsinterest is niet verschuldigd wanneer hij geen 100 frank bedraagt of wanneer de berekeningsgrondslag ervan lager is dan 5.000 frank.

Voorts moet worden opgemerkt, dat het Wetboek van de inkomstenbelastingen daarbij in artikel 308 bepaalt dat "bij terugbetaling van belastingen moratoriuminteresten worden toegekend tegen een rentevoet van 0,50 t.h. per kalendermaand". Als het ontwerp geen zodanige tekst bevat, zal de belastingschuldige die aanspraak maakt op teruggaaf, slechts moratoriuminteresten kunnen krijgen vanaf de dagvaarding en tegen een rentevoet van 4,50 t.h. 's jaars.

*
* *

Om de tegenstelling tussen de §§ 1 en 2 duidelijker te doen uitkomen, zou § 2 als volgt moeten beginnen : "In afwijking van § 1 is evenwel een interest van 0,60 t.h. per maand vertraging van rechtswege verschuldigd ...".

.../...

Paragraaf 3 zou als volgt moeten beginnen :

"Wanneer de beslissing, genomen overeenkomstig de in artikel 36, derde lid, voorgeschreven procedure, aantoont dat de belasting ...".

Artikel 97.

Bij dit artikel zijn verscheidene opmerkingen te maken :

1. De artikelen 1035 tot 1041 van het Gerechtelijk Wetboek zijn nog niet in werking getreden. Het ware dan ook beter, gewoon te verwijzen naar "de rechtspleging in kort geding", zonder vermelding van de bepalingen waardoor die is ingesteld.

2. Ten einde de kasvoorraad van de ondernemingen niet te verzwakken of in sommige gevallen zelfs om te voorkomen dat verzet tegen een dwangbevel onmogelijk wordt gemaakt, zou moeten worden bepaald dat zolang het rechtsgeding duurt, de borgstelling van een bank of van een verzekeringsmaatschappij zal kunnen worden toegestaan op gelijke voet als een borgtocht in geld, als die borg maar aan het bestuur de zekerheid geeft dat de verschuldigde belastingen en geldboeten zullen worden betaald. Inzake douanen worden zodanige borgstellingen sinds lang aanvaard (15).

.../...

(15) Zie de artikelen 268, 275 en volgende van de algemene wet van 26 augustus 1822.

Het eerste lid van artikel 97 zou kunnen worden aangevuld met de volgende volzin :

"De belastingschuldige kan worden gemachtigd om die zekerheden te vervangen door een door het bestuur aangenomen persoonlijke borgstelling".

3. Het tweede lid, dat overgenomen is uit artikel 202^2 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, eist dat de verschuldigde sommen in consignatie worden gegeven, niet om de ontvankelijkheid van het beroep maar om de geldigheid ervan te waarborgen. Die consignatie moet plaatshebben vóór de betekening van het explooit.

Aan deze uiterst strenge en vaak miskende regel is het nadeel verbonden, dat het nietige beroep doorgaans niet tijdig opnieuw kan worden ingesteld.

Dat bezwaar kan worden ondervangen door de nietigheid van het beroep afhankelijk te maken van een aanmaning die zonder gevolg is gebleven gedurende ... maanden.

Artikel 98.

Ter wille van de overeenstemming met artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek, dat de inhoud van artikel 17 van de wet van 4 augustus 1832 tot organisatie van de rechterlijke orde overneemt met weglating van het adjectief "uitdrukkelijke", zou dat woord ook moeten vervallen aan het slot van het eerste lid van artikel 98.

.../...

Artikelen 99 tot 102.

Deze "aan alle belastingen gemene bepalingen" herhalen artikel 1 van de wet van 28 juli 1938, gewijzigd bij de wet van 20 augustus 1947 .

Ofschoon dit artikel ook reeds in andere Wetboeken is overgenomen, is het uit een oogpunt van wetgevingstechniek af te raden nog meer versies van eenzelfde tekst te geven, want zij kunnen onderling toevallige afwijkingen vertonen.

De memorie van toelichting zegt dat de artikelen 100 en 101 tot doel hebben "de bepalingen met het oog op het gemeenschappelijk gebruik door de belastingdiensten van alle door de belastingwetten verschafte middelen tot opsporing van de overtredingen, toepasselijk te maken op de controle op de belasting over de toegevoegde waarde".

Die verantwoording blijkt niet juist te zijn.
Als die bepalingen in het Wetboek van de B.T.W. niet worden overgenomen (16), zullen de controlediensten die de belasting moeten toepassen, zich steeds kunnen beroepen op de soortgelijke teksten uit de wet van 28 juli 1938 of uit het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, waar die artikelen blijven bestaan, of uit enig ander Wetboek.

.../...

---

(1) Zij zijn niet overgenomen in het Wetboek der registratierechten (artikel 289, stilzwijgend opgeheven), noch in het Wetboek der met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, noch in het Wetboek der zegelrechten (artikel 80, stilzwijgend opgeheven).

Ofwel zou een algemene wet waarin die bepalingen zouden worden overgenomen, alle herhalingen daarvan moeten opheffen, ofwel zou het bestuur moeten werken met artikel 1 van de wet van 28 juli 1938, met eventuele aanvullingen, bijvoorbeeld de inhoud van artikel 102 van het ontwerp, en met sommige wijzigingen om de tekst bij te werken, bijvoorbeeld de benaming van het Economisch en Sociaal Instituut voor de Middenstand.

OPHEFFINGSBEPALING.

Artikel 103 van het ontwerp-wetboek strekt tot opheffing van "alle wettelijke bepalingen" betreffende de overdrachttaks, de factuurtaks op de overdrachten en op de werkaannemingscontracten, de taks op de roerende verhuringen en op het vervoer, en de weeldetaks.

Aan de hand van de memorie van toelichting kan de term "wettelijke bepalingen" worden verduidelijkt : het zijn, volgens de stellers van het ontwerp, "alle wetsbepalingen en reglementen".

Ten einde die bedoeling nauwkeuriger weer te geven, vervangt de hierna voorgestelde tekst - waarmede de gemachtigden van de Regering hebben ingestemd - de term "wettelijke bepalingen" door "wets- en verordeningsbepalingen" en geeft hij een zo volledig mogelijke opsomming van de opgeheven teksten.

.../...

Artikel 103 van het ontwerp zou derhalve als volgt moeten worden geredigeerd :

"Artikel 103.-

Opgeheven worden de wets- en verordeningsbepalingen betreffende de overdrachttaks, de factuurtaks op de overdrachten en op de werkaannemingscontracten, de taks op de roerende verhuringen en op het vervoer, en de weeldetaks.

Met inbegrip van de wijzigingen die zij zullen hebben ondergaan op de dag waarop dit Wetboek in werking treedt, worden inzonderheid de volgende bepalingen opgeheven :

1° titels I, II, III en IV van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen ;

2° de wet van 16 juni 1932 de Regering machtigende, in sommige gevallen en binnen zekere perken, het percentage der overdrachttaks bij de invoer te verhogen ;

3° in artikel 1 van de wet van 27 december 1965 tot wijziging van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen :

a) de §§ 1 en 2, inzover zij betrekking hebben op de in het eerste lid genoemde taksen ;

b) § 3 ;

4° titels I, II, III en IV van de algemene verordening op de met het zegel gelijkgestelde taksen ;

5° het koninklijk besluit van 11 maart 1953 tot verhoging der overdrachttaks bij de invoer ;

6° het ministerieel besluit van 23 december 1964 houdende aanvullende verordening op de met het zegel gelijkgestelde taksen".

*

.../...

In haar huidige redactie houdt de opheffingsbepaling er geen rekening mee, dat sommige niet opgeheven bepalingen van het Wetboek en van de Algemene Verordening verwijzen naar artikelen of gedeelten van artikelen uit de opgeheven titels. Zo verwijst artikel 108 van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen naar artikel 42 van hetzelfde Wetboek, terwijl de artikelen 205, 217^{1}, 225^{5}, 230 en 240^{1} van de Algemene Verordening verwijzen naar artikel 9 van dezelfde Verordening, en de artikelen 206, 217^{2}, 224^{3}, 226 en 240^{6} naar artikel 113, eerste en tweede lid, en artikel 122^{15}, derde lid, van de Algemene Verordening.

Naar in de memorie van toelichting is gezegd, bedoelt de Regering dat Wetboek en die Algemene Verordening te herwerken : die wijzigingen zullen te baat worden genomen om de ondienstig geworden verwijzingen te vervangen.

Terugslag van de opgeheven bepalingen op andere teksten.

Naar aanleiding van het onderhavige ontwerp heeft de Raad van State de teksten opgezocht die inzake belastingwetgeving een bijzondere regeling vaststellen voor publiekrechtelijke rechtspersonen of openbare diensten.

Die teksten kunnen als volgt worden gegroepeerd :

A. Twee teksten die vrijstelling verlenen van sommige, met name genoemde, met het zegel gelijkgestelde taksen, namelijk :

.../...

1° artikel 1, eerste lid, van de wet van 29 juni 1951 tot verlening van sommige fiscale vrijstellingen aan de "United States Educational Foundation in Belgium", opgericht door het akkoord tot financiering van een programma op het gebied van cultuur en opvoeding, tussen de Verenigde Staten van Amerika, enerzijds, en België en het Groothertogdom Luxemburg, anderzijds, ondertekend de 8e oktober 1948, te Brussel ;

2° artikel 1, eerste lid, van de wet van 24 maart 1959 betreffende de regeling inzake belastingen voor leveringen aan krijgsmachten van de bij het Noord-Atlantisch Verdrag toegetreden Staten.

In de wet van 29 juni 1951 moeten de woorden "van overdrachtsbelasting en weeldebelasting" en, in de wet van 24 maart 1959, de woorden "en van de overdrachts-, factuur- en weeldetaks" worden opgeheven ; de regeling van artikel 48 van het ontwerp, zoals de Raad van State die heeft geamendeerd, zal hier toepassing vinden ; in de wetten van 29 juni 1951 en 24 maart 1959 wordt de uitzondering gehandhaafd voor de daarin bedoelde belastingen die niets uitstaande hebben met de belasting over de toegevoegde waarde.

De volgende wijzigingstekst wordt voorgesteld :

"Artikel ...

§ 1. In artikel 1, eerste lid, van de wet van 29 juni 1951 tot verlening van sommige fiscale vrijstellingen aan de "United States Educational Foundation in Belgium", opgericht door het akkoord tot financiering van een programma op het gebied van cultuur en opvoeding, tussen de Verenigde Staten van Amerika, enerzijds, en België en het

.../...

Groothertogdom Luxemburg, anderzijds, ondertekend de 8e oktober 1948, te Brussel, worden de woorden "van overdrachtsbelasting en weeldebelasting" geschrapt.

§ 2. In artikel 1, eerste lid, van de wet van 24 maart 1959 betreffende de regeling inzake belastingen voor leveringen aan krijgsmachten van de bij het Noord-Atlantisch Verdrag toegetreden Staten, worden de woorden "en van de overdrachts-, factuur- en weeldetaxe" geschrapt.".

B. Artikel 9 van de wet van 7 maart 1935 tot oprichting van een gedenkteken der regering van Koning Albert luidt als volgt :

"Al de handelingen door het fonds tot het vervullen van zijn opdracht verricht, zijn vrij van alle registratie-, zegel- en overschrijvingsrechten, zomede van alle welkdanige belastingen".

Ook al hebben artikel 163 van het koninklijk besluit nr. 308 van 31 maart 1936 tot invoering van het Wetboek der successierechten, artikel 290 van het koninklijk besluit nr. 64 van 30 november 1939 houdende het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, en artikel 81 van het besluit van de Regent van 26 juni 1947 houdende het Wetboek der zegelrechten, dat artikel 9 gedeeltelijk gewijzigd, toch blijft die bepaling van kracht voor de andere belastingen. Naar de gemachtigden hebben verklaard, ligt het niet in de bedoeling van de Regering ook vrijstelling te verlenen van de belasting over de toegevoegde waarde welke van toepassing mocht zijn op de verrichtingen van het bij de wet van 7 maart 1935 opgerichte fonds in het kader van zijn opdracht. Met een zodanige vrijstelling zou geen belasting over de toegevoegde waarde worden geheven van de leveringen en diensten voor en door dat fonds verricht.

.../...

Bewust artikel 9 moet dan ook worden aangevuld met een lid, dat bepaalt dat het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van toepassing zal zijn op de verrichtingen van het fonds. Dat kan met de hiernavolgende tekst :

"Artikel ...

Artikel 9 van de wet van 7 maart 1935 tot oprichting van een gedenkteken der regering van Koning Albert wordt met het volgende lid aangevuld :

"De bepalingen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde zijn van toepassing op de verrichtingen bedoeld in het eerste lid".

C. Talrijke bepalingen stellen sommige publiekrechtelijke rechtspersonen of openbare diensten met de Staat gelijk wat de toepassing van de belastingwetten betreft ; die gelijkstelling geldt ofwel voor met name genoemde belastingen, inzonderheid voor de met het zegel gelijkgestelde belastingen, ofwel voor het geheel van belastingen; zo bijvoorbeeld :

1° artikel 14, eerste lid, van de wet van 23 juli 1926 tot oprichting van de Nationale Maatschappij der Belgische Spoorwegen, gewijzigd bij de wet van 1 augustus 1960 ;

2° het enig artikel van de wet van 10 mei 1929 tot gelijkstelling van de Dienst der scheepvaart met de Staat voor de toepassing der fiscale wetten;

3° artikel 2 van het koninklijk besluit van 9 april 1930 tot regeling van het beheer der Koninklijke Schenking en van haar gerechtelijk statuut ;

4° artikel 28, eerste lid, van het koninklijk besluit van 3 november 1931 tot regeling van de Regie van de gevangenisarbeid ;

5° artikel 11, eerste lid, van de wet van 7 december 1934 tot instelling van een Centraal Bureau voor de kleine spaarders ;

.../...

6° artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 42 van 31 augustus 1939 tot opheffing en vervanging van de wet van 2 augustus 1932, gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 10 januari 1935 en 22 oktober 1937 en bij de wet van 14 juli 1938, betreffende de goede afloop van verrichtingen van de uitvoerhandel en tot oprichting van een Nationale Delcrederedienst ;

7° artikel 11 van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders ;

8° artikel 7 van de besluitwet van 10 januari 1945 betreffende de maatschappelijke zekerheid van de mijnwerkers en ermee gelijkgestelden ;

9° artikel 11 van de besluitwet van 7 februari 1945 betreffende de maatschappelijke veiligheid van de zeelieden ter koopvaardij ;

10° artikel 31 van de besluitwet van 20 november 1946 tot oprichting van de Regie der luchtwegen ;

11° artikel 6, eerste lid, van de besluitwet van 28 februari 1947 tot oprichting van het Rijksinstituut voor grondmechanica ;

12° artikel 19, eerste lid, van de wet van 19 mei 1948 houdende oprichting van een Zelfstandige Kas voor oorlogsschade ;

13° artikel 21, eerste lid,van de wet van 16 juli 1948 houdende oprichting van een openbare instelling genaamd Belgische Dienst voor de buitenlandse handel,gewijzigd bij de wet van 6 februari 1962 ;

14° artikel 44, eerste lid, van de wetten betreffende het jaarlijks verlof der loonarbeiders, gecoördineerd op 9 maart 1951 ;

15° artikel 14, § 4, van de wet van 17 juni 1953 op de inrichting van het gemeenschappelijk vervoer in de streek van Brussel ;

.../...

6° artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 42 van 31 augustus 1939 tot opheffing en vervanging van de wet van 2 augustus 1932, gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 10 januari 1935 en 22 oktober 1937 en bij de wet van 14 juli 1938, betreffende de goede afloop van verrichtingen van de uitvoerhandel en tot oprichting van een Nationale Delcrederedienst ;

7° artikel 11 van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders ;

8° artikel 7 van de besluitwet van 10 januari 1945 betreffende de maatschappelijke zekerheid van de mijnwerkers en ermee gelijkgestelden ;

9° artikel 11 van de besluitwet van 7 februari 1945 betreffende de maatschappelijke veiligheid van de zeelieden ter koopvaardij ;

10° artikel 31 van de besluitwet van 20 november 1946 tot oprichting van de Regie der luchtwegen ;

11° artikel 6, eerste lid, van de besluitwet van 28 februari 1947 tot oprichting van het Rijksinstituut voor grondmechanica ;

12° artikel 19, eerste lid, van de wet van 19 mei 1948 houdende oprichting van een Zelfstandige Kas voor oorlogsschade ;

13° artikel 21, eerste lid, van de wet van 16 juli 1948 houdende oprichting van een openbare instelling genaamd Belgische Dienst voor de buitenlandse handel, gewijzigd bij de wet van 6 februari 1962 ;

14° artikel 44, eerste lid, van de wetten betreffende het jaarlijks verlof der loonarbeiders, gecoördineerd op 9 maart 1951 ;

15° artikel 14, § 4, van de wet van 17 juni 1953 op de inrichting van het gemeenschappelijk vervoer in de streek van Brussel ;

6° artikel 23 van het koninklijk besluit nr. 42 van 31 augustus 1939 tot opheffing en vervanging van de wet van 2 augustus 1932, gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 10 januari 1935 en 22 oktober 1937 en bij de wet van 14 juli 1938, betreffende de goede afloop van verrichtingen van de uitvoerhandel en tot oprichting van een Nationale Delcrederedienst ;

7° artikel 11 van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders ;

8° artikel 7 van de besluitwet van 10 januari 1945 betreffende de maatschappelijke zekerheid van de mijnwerkers en ermee gelijkgestelden ;

9° artikel 11 van de besluitwet van 7 februari 1945 betreffende de maatschappelijke veiligheid van de zeelieden ter koopvaardij ;

10° artikel 31 van de besluitwet van 20 november 1946 tot oprichting van de Regie der luchtwegen ;

11° artikel 6, eerste lid, van de besluitwet van 28 februari 1947 tot oprichting van het Rijksinstituut voor grondmechanica ;

12° artikel 19, eerste lid, van de wet van 19 mei 1948 houdende oprichting van een Zelfstandige Kas voor oorlogsschade ;

13° artikel 21, eerste lid, van de wet van 16 juli 1948 houdende oprichting van een openbare instelling genaamd Belgische Dienst voor de buitenlandse handel, gewijzigd bij de wet van 6 februari 1962 ;

14° artikel 44, eerste lid, van de wetten betreffende het jaarlijks verlof der loonarbeiders, gecoördineerd op 9 maart 1951 ;

15° artikel 14, § 4, van de wet van 17 juni 1953 op de inrichting van het gemeenschappelijk vervoer in de streek van Brussel ;

.../...

16° artikel 15 van de wet van 9 augustus 1955 betreffende het Wegenfonds;

17° artikel 9, eerste lid, van de wet van 27 juni 1956 tot wijziging en aanvulling van de wetgeving betreffende de huisvesting;

18° artikel 20, eerste lid, van het statuut van het Instituut tot aanmoediging van het wetenschappelijk onderzoek in nijverheid en landbouw, gevoegd bij het koninklijk besluit van 5 juni 1957;

19° artikel 24 van de wetten betreffende het Nationaal Werk voor oudstrijders en oorlogsslachtoffers, gecoördineerd op 18 maart 1958;

20° artikel 30 van de wet van 18 mei 1960 houdende organisatie van de Instituten der Belgische radio en televisie;

21° artikel 18, § 4, van de wet van 22 februari 1961 betreffende de oprichting van maatschappijen voor stedelijk gemeenschappelijk vervoer;

22° artikel 11, § 5, van de wet van 16 november 1961 tot instelling van een Directorium voor de kolennijverheid;

23° artikel 36 van de wet van 16 april 1963 betreffende de sociale reclassering van de minder-validen;

24° artikel 19 van de wet van 19 april 1963 tot oprichting van een openbare instelling genaamd Koninklijke Muntschouwburg;

25° artikel 64 van de wet van 24 december 1963 betreffende de schadeloosstelling voor en de voorkoming van beroepsziekten;

26° artikel 10 van de wet van 25 februari 1964 houdende inrichting van een Pool van de zeelieden ter koopvaardij;

.../...

27° artikel 12 van de wet van 28 juni 1966 betreffende de schadeloosstelling van de werknemers die ontslagen worden bij sluiting van ondernemingen.

Wat deze teksten betreft, zou de gelijkstelling van publiekrechtelijke rechtspersonen of openbare diensten met de Staat bij ontstentenis van een uitdrukkelijke bepaling met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, aanleiding kunnen geven tot betwistingen in verband met de aard en omvang van die gelijkstelling ten aanzien van die belasting.

Volgens de Regering zal de gelijkstelling met de Staat niet gelden voor de belasting over de toegevoegde waarde, zodat de gelijkgestelde publiekrechtelijke rechtspersonen en openbare diensten onder de toepassing van het ontwerp-wetboek,inzonderheid van de artikelen 4 en 6 vallen.

Die bedoeling zou in een uitdrukkelijke bepaling moeten worden neergelegd.

Daarvoor kunnen twee methodes worden overwogen . Allereerst kunnen al die wets- en verordeningsteksten worden aangevuld met een uitdrukkelijke bepaling. Maar hierdoor zou de lijst van de wijzigingsbepalingen van het ontworpen Wetboek nodeloos worden verlengd. In de tweede, veel eenvoudiger methode zou de bedoeling van de Regering tot uitdrukking worden gebracht in een van de slotbepalingen van het ontwerp, zoals in de hierna voorgestelde tekst :

"Artikel ...

De bepalingen van vóór de inwerkingtreding van dit Wetboek, die sommige publiekrechtelijke rechtspersonen en openbare diensten voor de toepassing van de belastingwetten met de Staat gelijkstellen, gelden niet voor de door dit Wetboek ingevoerde belasting".

La chambre était composée de		De kamer was samengesteld uit	
Messieurs : de Heren :	G. VAN BUNNEN,	conseiller d'Etat, staatsraad,	président, voorzitter,
	J. MASQUELIN,	conseillers d'Etat,	
Madame : Mevrouw :	G. CISELET,	staatsraden,	
Messieurs: de Heren :	R. PIRSON,	assesseurs de la section de législation,	
	F. RIGAUX,	bijzitters van de afdeling wetgeving,	
	G. DE LEUZE,	greffier adjoint, adjunct-griffier,	greffier. 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.

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 GREFFIER - DE GRIFFIER,

(s) G. DE LEUZE.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s) G. VAN BUNNEN.