Conclusion

ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 14 mars 1973, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus, en ce qui concerne, notamment, la taxation des plus-values, l'assiette et le calcul de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents, ainsi que la répression de certaines formes de fraude et d'évasion fiscales", a donné le 19 mars 1973 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 14e maart 1973 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van wet "tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met betrekking tot, inzonderheid de belastingheffing over meerwaarden, de grondslag en de berekening van de vennootschapsbelasting en de belasting der niet-verblijfhouders, zomede tot de beteugeling van sommige vormen van belastingontduiking en -ontwijking", heeft de 19e maart 1973 het volgend advies gegeven :

14-3-73

Eu égard au bref délai dont il a disposé, le Conseil d'Etat n'a pu procéder à un examen détaillé des différentes dispositions du projet. Il doit se limiter aux observations suivantes :

OBSERVATIONS GENERALES.

Le projet de loi contient certaines attributions de pouvoirs au Roi, qui dépassent la mission normale du pouvoir exécutif telle qu'elle est prévue par l'article 67 de la Constitution :

> "Il (le Roi) fait les règlements et arrêtés nécessaires pour l'exécution des lois, sans pouvoir jamais suspendre les lois elles-mêmes, ni dispenser de leur exécution".

Cependant, l'octroi de pouvoirs complémentaires est permis par l'article 78 de la Constitution, qui dispose :

> "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".

Comme on le voit, la loi ne peut attribuer des pouvoirs au Roi que dans la mesure où elle est "portée en vertu de la Constitution elle-même", c'est-à-dire dans la mesure où elle est établie en conformité avec la Constitution et où elle ne franchit pas les limites que celle-ci a tracées.

En matière d'impôt, il existe un domaine réservé au pouvoir législatif que la Constitution définit ainsi qu'il suit :

.../...

"Article 110, alinéa 1er. Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi".

"Article 112, alinéa 2. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi".

La doctrine belge 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 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).

.../...

---

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

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

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).

.../...

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

(4) A. MAST, Overzicht van het Belgisch Grondwettelijk Recht, Gent 1972, n° 378 .

(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 d'affirmer :

.../...

(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 donné au Roi des pouvoirs plus étendus : ainsi en est-il des droits de douane et d'accise et de la taxe sur la valeur ajoutée.

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, ommiddellijk in te grijpen . Het Parlement komt dan achteraf aan het

.../...

(7) J. VAN HOUTTE, op. cit., n° 117.

woord om de getroffen maatregel goed te keuren" (8).

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 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.

.../...

(8) A. MAST, op. cit., n° 378, renvoyant à E. SCHREUDER, De machten van de Koning inzake belastingen, R.W. 1962, col. 2295 et ss.
(9) Avis L. 153 reproduit D. P. Chambre, session 1948-1948, 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.

Les considérations qui précèdent ont déjà été émises par le Conseil d'Etat dans son avis du 11 avril 1968 (Doc. parl. Chambre. Repr. session. extr. 1968. n° 88 - 1).

Pour des raisons analogues d'intervention rapide, l'article 37 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée a fixé les taux maximums de la taxe à 6, 15, 20 et 25 p.c. sur base d'une description sommaire de quatre catégories de biens et services , tout en confiant au Roi le soin de fixer les taux en deçà des limites légales et d'arrêter la répartition des biens et des services entre ces taux.

Cette fois encore, l'article 37, § 3, oblige le Gouvernement à saisir les Chambres législatives immédiatement si elles sont réunies, sinon dès leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés royaux pris en exécution de l'attribution de pouvoir qui a été concédée par le législateur.

Le Code des taxes assimilées au timbre contenait des attributions de pouvoirs au Roi, qui n'étaient pas exemptes de critique. Ainsi, l'article 21 du Code permettait au Gouvernement d'instituer des taxes forfaitaires tandis que l'article 202-1 prévoyait qu'un arrêté royal pouvait réduire les taxes si les contingences économiques le rendait nécessaire. Ces textes ont été abrogés, le premier par la loi du 3 juillet 1969 et le second par la loi du 10 juillet 1969.

.../...

On ne peut guère douter que le domaine réservé au pouvoir législatif par la Constitution ne peut faire l'objet de délégations en faveur du pouvoir exécutif. Les sources historiques de nos principes constitutionnels, l'expression formelle des textes de la Charte fondamentale, l'équilibre des pouvoirs qui est à la base de notre organisation politique, les garanties qui ont été ainsi assurées aux citoyens belges, tous ces éléments se conjuguent pour maintenir intact le principe inscrit dans les articles 110 et 112 de la Constitution.

Dans le domaine des impôts, le respect des règles constitutionnelles impose donc que soient fixées par le législateur lui-même les dispositions de principe telles que la détermination de l'assiette, le taux de l'impôt, les exemptions, les délais de prescription et le mode de règlement des litiges.

En revanche, rien ne s'oppose à ce que le législateur délégue au Roi le règlement de mesures de contrôle et d'exécution telles que le mode de perception des impôts, les déclarations obligatoires et les mesures de contrôle.

Dans le projet actuellement soumis au Conseil d'Etat, on relève les attributions de pouvoir suivantes :

1. Article 95, alinéa 2, du Code (article 21 du projet).

"Le Roi fixe les conditions auxquelles sont subordonnés l'octroi et le maintien du régime de l'option (pour les sociétés qui choisissent l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de leurs associés), ainsi que les modalités de détermination des revenus imposables dans le chef des associés".

.../...

2. Article 115, alinéa 1er, du Code (article 33 du projet).

"Le Roi détermine les modalités suivant lesquelles s'opèrent les déductions prévues aux articles 110 à 114".

3. Article 124, § 3, du Code (article 34 du projet).

"Le Roi règle les modalités d'exécution des alinéas qui précèdent dans les cas où, au moment de la fusion ou de la scission, la société apporteuse détenait des parts représentatives de droits sociaux dans la société bénéficiaire de l'apport ou vice versa".

4. Article 169, alinéa 2, du Code (article 60 du projet).

"Pour l'application de cette disposition (l'alinéa 1er, 3°) le Roi détermine, compte tenu des dispositions des articles 110 à 115, 128 et 130, l'ordre d'imputation des prélèvements sur les différents éléments constitutifs des bénéfices réservés".

5. Article 248, § 1er, alinéa 4, du Code (article 75 du projet).

"L'administration peut également arrêter des forfaits pour l'évaluation des dépenses ou charges professionnelles qu'il n'est généralement pas possible de justifier au moyen de documents probants".

Dans la mesure où ces diverses habilitations conduiraient à prendre des règlements qui auraient une influence sur certains éléments constitutifs de l'assiette de l'impôt, elles n'échapperaient pas aux critiques d'inconstitutionnalité formulées ci-avant .

.../...

La circonstance que certaines attributions de compétence analogues sont déjà contenues dans le Code des impôts sur les revenus ne constitue pas en soi une justification.

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

Parmi les attributions de pouvoir,ci-dessus reprises, celle qui est prévue à l'article 248 du Code doit permettre à l'administration des contributions directes d'arrêter des forfaits de dépenses ou de charges professionnelles. Ces forfaits sont déjà prévus à l'article 51 du Code pour les rémunérations et profits visés à l'article 20, 2° et 3°.

Indépendamment du problème constitutionnel qui subsiste, le respect de l'organisation des pouvoirs postule que toute attribution du pouvoir réglementaire soit consentie au Roi, chef du pouvoir exécutif, lequel, après avoir arrêté les règles essentielles de la réglementation, peut confier au ministre compétent le soin d'arrêter des mesures de détail.

On observera par ailleurs que si des décisions à prendre par le directeur général des contributions directes devaient revêtir un caractère réglementaire, le mode de publication de ces décisions devrait être établi dans le respect de l'article 129 de la Constitution (voir la loi du 31 mai 1961).

*
* *

.../...

Dans l'article 150, § 1er, du Code, remplacé par l'article 52 du projet, il est dit que l'impôt dû par certains non-résidents est censé correspondre au crédit d'impôt, aux précomptes immobilier, mobilier et professionnel, et à la cotisation visée à l'article 208bis.

L'expression "censé correspondre" est mal employée. Il ne s'agit pas, en effet, d'instaurer une présomption. Il serait plus exact de dire simplement : "l'impôt est égal à ...".

Cette détermination du montant de l'impôt par voie de référence n'est régulière au regard de l'article 110 de la Constitution que si les éléments auxquels il est fait référence sont eux-mêmes déterminés par le législateur.

Cette observation vaut également pour l'article 169, alinéa 1er, 3°, tel qu'il est modifié par l'article 60 du projet.

.../...

OBSERVATIONS PARTICULIERES.

Article 5.

L'article 34, 1°, du Code immunise "les plus-values non réalisées, quels que soient les éléments auxquels elles se rapportent".

Le nouveau texte proposé réduit le champ de l'immunisation aux "plus-values exprimées, mais non réalisées, à l'exclusion de celles qui se rapportent aux matières premières, produits ou marchandises".

Cette modification de rédaction pourrait accroître l'assiette de l'impôt si dans l'avenir, le plan comptable qui serait imposé par le législateur, obligeait les contribuables à exprimer dans leurs comptes les plus-values latentes contenues dans les matières premières, produits et marchandises.

Article 6.

Il serait plus logique d'insérer la disposition nouvelle sous forme d'un article 36bis du Code, plutôt que d'en faire un second alinéa de l'article 36.

.../...

Le texte suivant est proposé :

"Un article 36bis, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :

"Article 36bis. Les articles 34 et 35 ne sont pas applicables aux plus-values exprimées ou réalisées, relatives aux immeubles bâtis ou non bâtis, acquis par des contribuables dont l'activité professionnelle porte sur l'achat ou la construction et la vente ou la location d'immeubles, lorsque ces contribuables les ont acquis en vue de revente ou lorsqu'ils ne les ont pas affectés, sans interruption pendant toute la période de détention, à l'exercice de leur activité professionnelle".

Quelle que soit la rédaction adoptée pour ce texte, on ne distingue plus très bien dans quels cas restera applicable la finale de l'article 34, § 1er, 3°, du Code qui accorde l'immunisation des plus-values réalisées par les marchands de biens sur les terrains qu'ils ont affectés à l'exercice de leur activité professionnelle depuis plus de cinq ans. Pour conserver l'immunisation, le terrain ainsi affecté devrait être, selon l'exposé des motifs, "un moyen de production de fruits périodiques", et ne pourrait avoir été acquis par le marchand de biens en vue de la revente.

Si la finale de l'article 34, § 1er, 3°, devenait sans application, il conviendrait de la supprimer.

.../...

Article 8.

L'exclusion du bénéfice de l'immunité que le projet se propose d'appliquer à certaines plus-values immobilières devrait être jointe aux exclusions qui figurent déjà à l'article 39. Cet article pourrait être aménagé ainsi qu'il suit :

"L'article 39 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

"Article 39. Les plus-values obtenues ou constatées, dans les situations prévues aux articles 31 et 32, sur des biens corporels ou incorporels sont immunisées dans la limite prévue à l'article 34, § 2.

Les plus-values relatives aux matières premières, produits et marchandises, ainsi qu'aux immeubles mentionnés à l'article 36bis (article 36, alinéa 2, dans le projet du Gouvernement) ne bénéficient pas de cette immunisation".

Article 10.

L'expression "toute prolongation de la période de déduction" n'est pas heureuse puisque semblable prolongation n'est pas permise.

Il est proposé de compléter l'article 43, 3°, par les mots ; "sans cependant qu'elle puisse être opérée sur la quotité de revenus professionnels relative à toute période

.../...

imposable ou fraction de période imposable, qui se situe au-delà d'un terme de cinq ans prenant cours au lendemain de la période imposable au cours de laquelle a été éprouvée la perte professionnelle".

Article 12.

A l'article 45, 4°, du Code, la modification proposée introduit la notion d'"avoirs" qui appartient plus au domaine de la comptabilité qu'à celui du droit. Il est proposé, comme à l'article 8, de dire : "des biens corporels ou incorporels".

A l'article 45, 7°, la déductibilité, au titre de charges professionnelles, des dépenses consacrées à l'octroi d'avantages sociaux en faveur des membres du personnel ou de leurs ayants droit n'entraîne pas la taxation de ces avantages dans le chef de leurs bénéficiaires.

Article 15.

Pour éviter toute équivoque quant à la subdivision du Code où l'article 50bis doit être inséré, il est proposé d'écrire :

"Article 15. Un article 50bis, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code, immédiatement après l'article 50 : "Article 50bis ...".

*

* *

.../...

Le texte proposé pour l'article 50bis, 2°, tend à supprimer la déduction au titre de charges professionnelles de :

"2° toutes autres dépenses ou charges dans la mesure où elles résultent plus du désir d'afficher un certain standing, de mener un train de vie ou d'entretenir des relations sociales d'un certain niveau que de réelles nécessités professionnelles".

Le Conseil d'Etat propose un texte qui lui paraît répondre plus adéquatement au but poursuivi par le Gouvernement :

"2° toutes autres dépenses ou charges dans la mesure où elles ont pour effet soit d'entretenir des relations mondaines qui ne sont pas nécessaires à l'activité professionnelle, soit d'accroître le train de vie du contribuable ou de sa famille".

Article 21.

Pour ne pas devoir procéder ultérieurement à des modifications de la référence au Code de commerce qui figure dans l'article 95 en projet, il est proposé de remplacer les mots "prévues au Code de commerce" par les mots "prévues par la législation relative aux sociétés commerciales".

.../...

Article 22.

Le début du texte proposé pour l'article 97 du Code gagnerait à être précisé ainsi qu'il suit :

"Pour la détermination du revenu imposable, le montant encaissé ou recueilli au titre de revenus d'actions, de parts ou de capitaux investis est, en plus du crédit d'impôt et des précomptes mobiliers mentionnés à l'article 18, majoré du précompte ...".

Article 25.

Par concordance avec les modifications proposées à d'autres articles, la notion de "patrimoine" qui figure à l'article 106 actuel du Code doit faire place à celle d'"activité professionnelle". Il est, dès lors, proposé de remplacer entièrement cet article ainsi qu'il suit :

"Article 25. L'article 106 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

"Article 106. Sans préjudice de l'application de l'article 105, les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis ne sont immunisées que dans la limite prévue à l'article 34, § 2, et pour autant qu'il s'agisse d'immeubles qui ne répondent pas à la définition de l'article 36, alinéa 2, et qui étaient affectés à l'exercice de l'activité professionnelle depuis plus de cinq ans lors de leur réalisation".

.../...

Article 27.

Pour assurer la concordance entre les articles 50bis et 108bis nouveaux, il conviendrait d'ajouter au texte proposé pour l'article 108bis du Code, un alinéa 2 ainsi conçu :

"Pour l'application de l'article 50bis, 2°, les personnes désignées à l'article 20, 2°, b, sont assimilées au contribuable".

Article 29.

Le nouveau texte proposé pour l'article 112, § 1er, 1°, du Code prévoit que "les participations qui ont fait l'objet d'un acte d'aliénation soumis à une condition résolutoire qui s'est accomplie pendant la même période imposable, sont, par dérogation à l'article 1183 du Code civil, censées avoir été aliénées pendant une partie de cette période".

On peut en déduire, a contrario, que la condition résolutoire qui s'est accomplie au cours d'une période imposable suivante, opère la révocation de l'aliénation et remet les choses au même état que si l'aliénation n'avait pas existé.

On n'aperçoit pas les raisons objectives d'admettre la permanence de la participation dans cette seconde hypothèse.

.../...

Article 30.

L'article 113, § 4, du Code, gagnerait à être rédigé comme suit :

"... de la période imposable, tel qu'il apparaît après application de l'article 110".

Article 31.

Par concordance avec la proposition faite pour l'article 43, 3°, du Code, l'article 114, alinéa 3, devrait être remplacé par le texte suivant :

"2° (de l'article 31 du projet). L'alinéa 3 est remplacé par la disposition suivante :

"Cette déduction s'opère successivement sur les bénéfices de chacune des périodes imposables suivantes, sans cependant qu'elle puisse être opérée sur la quotité de revenus professionnels relative à toute période imposable ou fraction de période imposable, qui se situe au-delà d'un terme de cinq ans prenant cours au lendemain de la période imposable au cours de laquelle a été éprouvée la perte professionnelle".

.../...

Article 34.

L'article 124 du Code ayant été entièrement remplacé par la loi du 13 avril 1971, il n'y a plus lieu, dans la phrase liminaire de l'article 34 du projet, de faire référence à la loi du 1er juillet 1964.

Article 35.

Le second alinéa proposé pour l'article 125 du Code pourrait être rédigé de manière plus précise ainsi qu'il suit :

"Nonobstant la cessation d'exploitation, les articles 98 à 100 restent également applicables aux sociétés dissoutes dont l'activité professionnelle portait sur l'achat ou la construction et la vente ou la location d'immeubles, en ce qui concerne les plus-values relatives aux immeubles mentionnés à l'article 36, alinéa 2" (article 36bis, alinéa 2, dans le projet) .

Article 40.

L'article 132, alinéa 2, du Code, serait mieux rédigé comme suit :

.../...

"Cette cotisation est égale à la différence entre, d'une part, les soixante-cinq centièmes de ces sommes et rémunérations et, d'autre part, la quotité de l'impôt des sociétés, calculé conformément aux articles 126 à 128 et 130, qui se rapporte aux dites sommes et rémunérations".

Article 43.

Comme le fait le texte de l'article 135 du Code actuellement en vigueur, il s'indique d'exprimer les fractions en toutes lettres, afin d'éviter toute ambiguïté.

Article 46.

L'article 140, § 2, 3°, du Code n'ayant pas été modifié par la loi du 15 juillet 1966, il n'y a pas lieu de faire mention de cette modification qui vise d'autres dispositions de l'article 140.

Article 48.

Le nouvel article 142, alinéa 2, 2°, du Code répondrait mieux aux intentions du Gouvernement s'il était rédigé comme suit :

"b) la différence entre les créances et les dettes de l'établissement belge vis-à-vis du siège social ou des établissements stables que le contribuable possède à l'étranger".

.../...

Article 51.

L'article 149 du Code établit l'assiette des revenus imposables dans le chef des non-habitants du Royaume qui disposent d'une habitation en Belgique.

Les commentaires administratifs concernant cet article mettent l'accent sur le fait que l'installation en Belgique du non-résident doit présenter un certain caractère de permanence (Comm. 148/4), ce qui peut se réaliser même si le non-résident n'a disposé d'une habitation en Belgique que pendant une partie de la période imposable (Comm. 148/9). Par contre, le texte légal ne doit pas s'appliquer aux personnes qui, périodiquement, viennent villégiaturer ou résider en Belgique pendant plusieurs semaines ou même plusieurs mois dans le courant d'une même année, si ces personnes ne conservent pas la disposition d'une habitation - en propriété ou autrement - dans l'intervalle de leurs séjours (Comm. 148/7).

Pour assurer la sécurité juridique des contribuables en cause et faciliter l'établissement d'une jurisprudence cohérente, il s'indiquerait de fixer dans le Code la durée de disposition d'une habitation qui entraînerait l'application de l'article 149.

.../...

Article 52.

Dans le nouvel article 150, § 1er, du Code, il n'y a pas lieu de se référer aux litteras a à d de l'article 140, § 2, 3°, puisque ce 3° ne contient pas d'autres litteras.

Article 54.

L'alinéa 2 proposé pour compléter l'article 152 du Code trouverait mieux sa place à l'article 147 du Code puisqu'il s'agit de confirmer l'application de cet article 147 à une situation (société dissoute) qui n'y était pas jusqu'ici expressément prévue.

Articles 46 à 54 du projet.

Les modifications apportées par ces articles postulent, à titre de corollaire, certaines modifications dans les subdivisions du Titre V du Code . Les textes suivants sont proposés :

"Article 46.-

L'intitulé du Titre V, Chapitre II, du même Code est remplacé par le suivant : "Etablissement de l'impôt".

Article 47.-

... (article 46 du projet) ...

Article 48.-

... (article 47 du projet) ...

.../...

Article 49.-

... (article 48 du projet) ...

Article 50.-

... (article 49 du projet) ...

Article 51.-

Dans l'article 147 du même Code, les mots : "et, en cas de dissolution, aussi longtemps que la liquidation n'est pas terminée" sont insérés entre les mots : "visés à l'article 139, 2°," et les mots: "le bénéfice imposable comprend".

Article 52.-

Le titre V, chapitre II, section 4, et les articles 148 à 151 sont remplacés par les dispositions suivantes :

"Section 4. - Assiette et calcul de l'impôt par catégorie de contribuables.

Article 148.- L'impôt est établi sur l'ensemble des revenus de propriétés foncières et des revenus professionnels recueillis en Belgique par les contribuables visés à l'article 139 et qui :

1° disposent en Belgique, pour l'exercice d'une activité professionnelle, d'un ou de plusieurs établissements visés à l'article 140, § 3 ;

.../...

2° recueillent en Belgique des revenus en qualité :

a) ... (comme au texte actuel) ... ;

b) ... (idem) ... ;

c) ... (idem) ... .

L'impôt relatif aux autres revenus de ces contribuables est établi séparément ; il est égal au crédit d'impôt, aux divers précomptes et à la cotisation visée à l'article 208bis, qui se rapportent à ces autres revenus.

Article 149.- L'article 148 s'applique également aux non-habitants du Royaume qui disposent, pendant au moins . . . jours par an, d'une ou de plusieurs habitations en Belgique, sans que l'ensemble des revenus de propriétés foncières et des revenus professionnels puisse être inférieur à deux fois le revenu cadastral de cette ou de ces habitations.

Article 150.- Pour les contribuables non visés aux articles 148 et 149, qui recueillent en Belgique uniquement des revenus de propriétés foncières, des revenus et produits de capitaux et bien mobiliers, et des plus-values, bénéfices, profits ou revenus divers visés à l'article 140, § 2, 1°, 2°, 3° ou 5°, l'impôt est égal au crédit d'impôt, aux précomptes immobilier, mobilier et professionnel, et à la cotisation visée à l'article 208bis.

.../...

Article 151.- Le bénéfice de l'article 150 est maintenu aux contribuables qui recueillent en outre des rémunérations visées à l'article 20, 2°, lesquelles sont imposées séparément".

Article 53.-

Dans le titre V du même Code, les mots "Chapitre III - Calcul de l'impôt" sont supprimés.

Article 54.-

A l'article 152, 2°, du même Code, le taux de 35 p.c. est remplacé par le taux de 46 p.c.".

*
* *

Article 58.

L'article 166 étant très bref, il s'indique de le remplacer entièrement ; le texte suivant est proposé :

"Article 58.-

L'article 166 du même Code, modifié par l'article 23 de la loi du 15 juillet 1966, est remplacé par la disposition suivante :

"Article 166.- Les articles 164 et 165 sont applicables aux revenus divers visés à l'article 67, 4° et 6°".

.../...

Article 59.

Dans le texte projeté, il conviendrait d'écrire : "celles qui sont mentionnées à l'article 164, alinéa 1er, 3°".

Article 69.

La finale de l'article 197, § 1er, 4°, du Code serait plus précise en étant rédigée comme suit : "qui est proportionnellement relative au montant total de ces revenus divers".

Article 71.

Les références contenues dans l'article 200 du Code devraient être précisées ainsi qu'il suit : "établies en exécution des articles 131, 132, 134, 2° et 3°, et 138, alinéa 2".

Article 77.

Dans l'article 266 du Code, il y a lieu de supprimer la mention du complément du précompte immobilier, qui est abrogé par l'article 55 du projet (article 163 du Code).

.../...

Article 81.

Au § 3, il convient d'écrire : " ... sur les revenus d'actions ou de parts d'origine étrangère, encaissés ou recueillis à l'intervention ...".

Wegens de korte tijd waarover hij heeft beschikt, heeft de Raad van State geen uitvoerig onderzoek kunnen wijden aan de verschillende bepalingen van het ontwerp. Hij moet zich tot de volgende opmerkingen beperken.

ALGEMENE OPMERKINGEN.

Het wetsontwerp verleent aan de Koning een aantal machten die treden buiten de normale taak van de uitvoerende macht, zoals die bepaald is in artikel 67 van de Grondwet :

> "Hij (de Koning) maakt de verordeningen en neemt de besluiten die voor de uitvoering van de wetten nodig zijn, zonder ooit de wetten zelf te mogen schorsen of vrijstelling van hun uitvoering te mogen verlenen".

Toch staat artikel 78 van de Grondwet toe dat aanvullende machten worden verleend :

> "De Koning heeft geen andere macht dan die welke de Grondwet en de bijzondere wetten, krachtens de Grondwet zelf uitgevaardigd, hem uitdrukkelijk toekennen".

De wet kan aan de Koning dus slechts macht verlenen voor zover zij "krachtens de Grondwet zelf uitgevaardigd" is, met andere woorden voor zover zij overeenkomstig de Grondwet vastgesteld is en de daarin bepaalde grenzen niet overschrijdt .

.../...

Inzake belastingen is er een voor de wetgevende macht gereserveerd gebied dat de Grondwet als volgt omschrijft :

> "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 Belgische 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 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).

.../...

---

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

(2) O.ORBAN, Le droit constitutionnel de la Belgique, Luik, 1911, deel III, nr. 122, blz. 280.

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'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).

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

.../...

(3) P.WIGNY, Droit constitutionnel, deel II, nr. 645.

(4) A.MAST, Overzicht van het Belgisch Grondwettelijke Recht, Gent, 1972, nr. 378.

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

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 irrégularité 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".

.../...

---

(6) J.MERTENS, Le fondement juridique des 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 ruimere machten heeft verleend aan de Koning : zo inzake douane- en accijnsrechten en inzake belasting over de toegevoegde waarde.

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 HOUTTE, op. cit., nr. 117.

(8) A.MAST, op cit. nr. 378, 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 gemeenschap die een zelfde douanetarief toepast, de wet van 2 mei 1958 de Koning heeft gemachtigd om, bij in Ministerraad overlegd

.../...

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

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.

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 juni 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 bemoeiing 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).

*

Al deze bedenkingen heeft de Raad reeds geformuleerd in zijn advies van 11 april 1968 (Gedr. St., Kamer van Volksvertegenwoordigers, buitengewone zitting 1968, nr. 88 - 1).

Eveneens opdat snel kan worden opgetreden, heeft artikel 37 van het Wetboek over de toegevoegde waarde de maximuntarieven van de belasting vastgesteld op 6, 15, 20 en 25 pct. op grond van een summiere omschrijving van vier categorieën van goederen en diensten, terwijl het aan de Koning de zorg heeft gelaten de tarieven beneden de wettelijke maxima vast te stellen en de indeling van de goederen en diensten bij die tarieven te bepalen.

.../...

---

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

Opnieuw verplicht artikel 37, § 3, de Regering om bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn en zo niet, dan bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet in te dienen tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten, genomen ter uitvoering van de door de wetgever verleende opdracht van bevoegdheid.

In het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taxes waren aan de Koning bevoegdheden verleend die niet geheel tegen kritiek bestand waren. Zo kon de Regering krachtens artikel 21 van het Wetboek forfaitaire taxes instellen, terwijl artikel 202-1 bepaalde dat de taxes bij koninklijk besluit verminderd konden worden indien de economische toestand die maatregelen noodzakelijk maakte. Die teksten zijn opgeheven, de eerste door de wet van 3 juli 1969, de tweede door de wet van 10 juli 1969.

Het lijdt geen twijfel dat geen bevoegdheid aan de uitvoerende macht kan worden opgedragen op het gebied dat door de Grondwet voor de wetgevende macht is gereserveerd. De historische bronnen van onze grondwettelijke beginselen, de uitdrukkelijke formulering van de Grondwet zelf, het evenwicht van de machten dat de grondslag vormt van ons staatsbestel, de waarborgen die zodoende aan de Belgische staatsburgers zijn verleend, dat alles werkt samen om het beginsel dat in de artikelen 110 en 112 van de Grondwet is neergelegd, onverkort te laten gelden.

.../...

Op het gebied van de belastingen eist de naleving van de grondwetsregelen derhalve dat de wetgever zelf de principiële bepalingen vaststelt, als daar zijn de belastinggrondslag, het belastingtarief, de vrijstellingen, de verjaringstermijnen en de wijze waarop de geschillen worden beslecht.

Daarentegen belet niets dat de wetgever de Koning opdracht geeft tot het treffen van controle- en uitvoeringsmaatregelen, zoals daar zijn de wijze van inning van de belastingen, de verplichte aangiften en de controlemaatregelen.

In het thans aan de Raad van State voorgelegde ontwerp worden in de volgende aangelegenheden bevoegdheden aan de Koning verleend :

1. Artikel 95, tweede lid, van het Wetboek (artikel 21 van het ontwerp).

"De Koning bepaalt de voorwaarden waaraan de toekenning en het behoud van de keuzeregeling zijn onderworpen (voor de vennootschappen die verkiezen dat hun winst ten name van hun vennoten in de personenbelasting wordt belast), alsmede de regelen volgens welke de ten name van de vennoten belastbare inkomsten worden vastgesteld".

.../...

2. Artikel 115, eerste lid, van het Wetboek
(artikel 33 van het ontwerp).

"De Koning bepaalt de regelen volgens welke de in de artikelen 110 tot 114 bepaalde aftrekken worden verricht".

3. Artikel 124, § 3, van het Wetboek
(artikel 34 van het ontwerp).

"De Koning regelt de wijze waarop de voorgaande leden worden toegepast in gevallen waar bij de fusie of de splitsing de inbrengende vennootschap bewijzen van deelgerechtigdheid in de verkrijgende vennootschap bezit of omgekeerd".

4. Artikel169, tweede lid, van het Wetboek
(artikel 60 van het ontwerp).

"Voor de toepassing van deze bepaling (eerste lid, 3°) stelt de Koning, met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 111 tot 115, 128 en 130, de volgorde vast voor het aanrekenen van die opnemingen op de verschillende bestanddelen van de gereserveerde winst".

5. Artikel 248, § 1, vierde lid, van het Wetboek
(artikel 75 van het ontwerp).

"De administratie kan eveneens de bedrijfsuitgaven en -lasten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen taxeren".

In zover al deze machtigingen mochten leiden tot het uitvaardigen van verordeningen die enige invloed hebben op bepaalde bestanddelen van de belastinggrondslag, zouden zij vatbaar zijn voor de hiervoren geformuleerde kritiek in verband met de grondwettigheid.

.../...

Het feit dat soortgelijke bevoegdheden reeds zijn verleend in het Wetboek betreffende de inkomstenbelastingen, kan op zichzelf geen wettiging zijn.

De ontwerp-wet heeft trouwens tot doel wijzigingen aan te brengen in een blijvend Wetboek. Ze kan niet worden vergeleken met een wet die aan de uitvoerende macht volmachten verleent voor een beperkte tijd.

Onder de hiervoren genoemde opdrachten van macht is die welke artikel 248 van het Wetboek verleent erop gericht de administratie in staat te stellen bedrijfsuitgaven en -lasten op vaste bedragen te taxeren. Die vaste bedragen zijn in artikel 51 van het Wetboek reeds bepaald voor de bezoldigingen en baten bedoeld in artikel 20, 2° en 3°.

Afgezien van het grondwettigheidsprobleem, dat blijft bestaan, is de inrichting van de machten zo dat iedere toekenning van verordeningsbevoegdheid moet worden toegestaan aan de Koning, hoofd van de uitvoerende macht, die, nadat hij de grondregelen van de reglementering heeft vastgesteld, de regeling van verdere bijzonderheden aan de bevoegde minister kan opdragen.

Overigens moet worden opgemerkt dat, indien door de directeur-generaal der directe belastingen te nemen beslissingen de vorm van verordeningen mochten aannemen, de bekendmaking van die beslissingen zou moeten worden geregeld met inachtneming van artikel 129 van de Grondwet (zie de wet van 31 mei 1961).

*
* *

.../...

Artikel 150, § 1, van het Wetboek, dat door artikel 52 van het ontwerp wordt vervangen, bepaalt dat de belasting die door bepaalde niet-verblijfhouders is verschuldigd, wordt geacht overeen te stemmen met de onroerende en de roerende voorheffing, met de bedrijfsvoorheffing, en met de aanslag ingevolge artikel 208bis.

De uitdrukking "geacht overeen te stemmen" is verkeerd gebruikt. Het gaat er immers niet om een vermoeden te vestigen. Juister dan "wordt de belasting geacht overeen te stemmen met" zou zijn "is de belasting gelijk aan".

Deze bepaling van het belastingbedrag door verwijzing is ten aanzien van artikel 110 van de Grondwet alleen regelmatig als de gegevens waarnaar wordt verwezen, zelf door de wetgever zijn gastgesteld.

Deze opmerking geldt ook voor artikel 169, eerste lid, 3°, zoals het wordt gewijzigd door artikel 60 van het ontwerp.

.../...

BIJZONDERE OPMERKINGEN.

Artikel 5.

Artikel 34, 1°, van het Wetboek verleent vrijstelling voor "de niet verwezenlijkte meerwaarden, welke ook de activa zijn waarop zij betrekking hebben".

De nieuw voorgestelde tekst beperkt de vrijstelling tot de "uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarden, met uitzondering van diegene die betrekking hebben op grondstoffen, produkten of koopwaren".

Deze wijziging in de redactie zou de grondslag van de belasting kunnen verruimen indien het boekhoudkundig plan dat door de wetgever mocht worden opgelegd, de belastingplichtigen in de toekomst zou verplichten, de in grondstoffen, produkten of koopwaren besloten latente meerwaarden tot uitdrukking te brengen in hun rekeningen.

Artikel 6.

Het zou logischer zijn de nieuwe bepaling in te voegen als artikel 36bis van het Wetboek, liever dan als tweede lid van artikel 36.

.../...

Voorgesteld wordt :

"In hetzelfde Wetboek wordt een artikel 36bis ingevoegd, luidend als volgt :

"Artikel 36bis. De artikelen 34 en 35 zijn niet van toepassing op de uitgedrukte of verwezenlijkte meerwaarden met betrekking tot gebouwde of ongebouwde onroerende goederen, verkregen door belastingplichtigen wier beroepswerkzaamheid bestaat in het aankopen of bouwen en het verkopen of verhuren van onroerende goederen, wanneer die belastingplichtigen de goederen verkregen hebben met het oog op wederverkoop of wanneer zij ze, zolang ze in hun bezit waren, niet ononderbroken voor het uitoefenen van hun beroepswerkzaamheid hebben gebruikt".

Welke redactie voor deze tekst ook wordt aangenomen, het is niet erg duidelijk meer in welke gevallen het slot van artikel 34, § 1, 3°, van het Wetboek toepassing zal blijven vinden : de bepaling namelijk die vrijstelling verleent voor de meerwaarden, door verhandelaars van goederen verwezenlijkt op de gronden die ze sedert meer dan vijf jaar voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid hebben gebruikt, Om vrijstelling te blijven genieten moet de aldus gebruikte grond volgens de memorie van toelichting een "middel zijn om periodieke vruchten af te werpen" en mag hij door de verhandelaar van goederen niet met het oog op wederverkoop aangeschaft zijn.

Mocht het slot van artikel 34, § 1, 3°, geen toepassing meer vinden, dan dient het te worden geschrapt.

.../...

Artikel 8.

De uitsluiting van het recht op vrijstelling welke het ontwerp op bepaalde onroerende meerwaarden wil toepassen, zou moeten worden toegevoegd aan de uitsluitingen die reeds vermeld zijn in artikel 39. Dit artikel zou als volgt kunnen worden aangepast :

"Artikel 39 van hetzelfde Wetboek wordt door de volgende bepaling vervangen :

"Artikel 39. Meerwaarden, onder de in de artikelen 31 en 32 bepaalde voorwaarden bekomen of vastgesteld op lichamelijke of onlichamelijke goederen, zijn vrijgesteld binnen de in artikel 34, § 2, gestelde beperking.

Meerwaarden met betrekking tot grondstoffen, produkten en koopwaren, en met betrekking tot de onroerende goederen vermeld in artikel 36bis (artikel 36, tweede lid, in het regeringsontwerp), komen voor die vrijstelling niet in aanmerking".

Artikel 10.

De termen "elk tijdperk waarmede de termijn van aftrek ... is verlengd" zijn niet zeer gelukkig, aangezien zodanige verlenging niet toegestaan is.

Voorgesteld wordt, artikel 43, 3°, aan te vullen met de woorden : "maar mag niet worden verricht op

.../...

de bedrijfsinkomsten betreffende enig belastbaar tijdperk of gedeelte van belastbaar tijdperk dat volgt op een termijn van vijf jaar, ingaande daags na het belastbaar tijdperk waarin het bedrijfsverlies is geleden".

Artikel 12.

In artikel 45, 4°, van het Wetboek voert de voorgestelde wijziging het begrip "activa" in, dat meer tot de sfeer van de boekhouding dan tot die van het recht behoort. Voorgesteld wordt, zoals in artikel 8 te lezen : "van de lichamelijke of onlichamelijke goederen".

In artikel 45, 7°, heeft de aftrekbaarheid als bedrijfslasten, van de uitgaven gedaan voor het toekennen van sociale voordelen aan leden van het personeel of aan hun rechthebbenden, niet tot gevolg dat de gerechtigden wegens die voordelen worden belast.

Artikel 15.

Om misverstand te voorkomen met betrekking tot de onderverdeling van het Wetboek waarin artikel 50bis wordt ingevoegd, wordt voorgesteld te lezen :

"Artikel 15. In hetzelfde Wetboek wordt, onmiddellijk na artikel 50, een artikel 50bis ingevoegd, luidend als volgt :

"Artikel 50bis ...".

*

* *

.../...

De tekst die wordt voorgesteld voor artikel 50bis, 2°, heeft tot doel de aftrek voor bedrijfslasten af te schaffen voor :

"2° alle andere uitgaven of lasten voor zover zij veeleer aan het verlangen een bepaalde stand op te houden, een hogere levenswijze te voeren of maatschappelijke relaties in een bepaalde kring te onderhouden dan aan werkelijke beroepsbehoeften beantwoorden".

De Raad van State stelt een tekst voor die, volgens hem het door de Regering beoogde doel beter dient :

"2° alle andere uitgaven of lasten voor zover zij de belastingplichtige of zijn gezin in staat stellen, ofwel mondaine relaties te onderhouden die niet noodzakelijk zijn voor de beroepswerkzaamheid, ofwel op grotere voet te leven".

Artikel 21.

Om te voorkomen dat naderhand wijzigingen moeten worden aangebracht in de verwijzing naar het Wetboek van koophandel welke voorkomt in het ontworpen artikel 95, vervange men de woorden "bepaald in het Wetboek van koophandel" door : "bepaald door de wetgeving betreffende de handelsvennootschappen".

.../...

Artikel 22.

Het begin van de voor artikel 97 van het Wetboek voorgestelde tekst kan nauwkeuriger als volgt worden geredigeerd :

"Bij het bepalen van het belastbare inkomen wordt het bedrag dat als inkomen uit aandelen, delen of belegde kapitalen is geïnd of verkregen, behalve met het belastingkrediet en met de roerende voorheffingen vermeld in artikel 18, verhoogd met de werkelijke ...".

Artikel 25.

Ter wille van de overeenstemming met de wijzigingen die voor andere artikelen zijn voorgesteld, moet het begrip "beroepswerkzaamheid" in de plaats komen voor het begrip "maatschappelijk vermogen" dat gehanteerd wordt in het huidige artikel 106 van het Wetboek. Derhalve wordt voorgesteld het gehele artikel als volgt te vervangen :

"Artikel 25.

Artikel 106 van hetzelfde Wetboek wordt door de volgende bepaling vervangen :

"Artikel 106. Onverminderd de toepassing van artikel 105 zijn de meerwaarden, verwezenlijkt op ongebouwde onroerende goederen, slechts vrijgesteld in de mate bepaald in artikel 34, § 2, en voor zover het gaat om onroerende goederen die niet beantwoorden aan de definitie van artikel 36, tweede lid, en die bij hun tegeldemaking sedert meer dan vijf jaar gebruikt waren voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid".

.../...

Artikel 27.

Ter wille van de overeenstemming tussen de nieuwe artikelen 50bis en 108bis, dient aan de voor artikel 108bis van het Wetboek voorgestelde tekst een tweede lid te worden toegevoegd, als volgt :

"Voor de toepassing van artikel 50bis, 2°, worden de in artikel 20, 2°, d, aangewezen personen met de belastingplichtige gelijkgesteld".

Artikel 29.

De nieuwe tekst die voor artikel 112, § 1, 1°, van het Wetboek wordt voorgesteld, bepaalt dat "deelnemingen die het voorwerp zijn geweest van een akte van vervreemding onder ontbindende voorwaarde die in hetzelfde belastbaar tijdperk in vervulling komt, in afwijking van artikel 1183 van het Burgerlijk Wetboek worden geacht voor een gedeelte van dat tijdperk vervreemd te zijn geweest".

Hieruit kan a contrario worden afgeleid dat de ontbindende voorwaarde die tot vervulling is gekomen, in een volgend belastbaar tijdperk de vervreemding teniet doet en de zaken in dezelfde toestand herstelt alsof er geen vervreemding had bestaan.

Het is niet duidelijk om welke objectieve redenen aangenomen moet worden dat de deelneming in dat tweede geval doorloopt.

.../...

Artikel 30.

Artikel 113, § 4, van het Wetboek zou beter als volgt worden geredigeerd :

"... van het belastbaar tijdperk, zoals dit zich voordoet na toepassing van artikel 110".

Artikel 31.

Ter wille van de overeenkomst met het voorstel dat is gedaan voor artikel 43, 3°, van het Wetboek, zou artikel 114, derde lid, door de volgende tekst vervangen moeten worden :

"2° (van artikel 31 van het ontwerp). Het derde lid wordt door de volgende bepaling vervangen :

"Die aftrek gebeurt achtereenvolgens op de winsten van elk volgend belastbaar tijdperk, maar mag niet worden verricht op de bedrijfsinkomsten met betrekking tot enig belastbaar tijdperk of gedeelte van belastbaar tijdperk dat volgt op een termijn van vijf jaar, ingaande daags na het belastbaar tijdperk waarin het bedrijfsverlies is geleden".

.../...

Artikel 34.

Aangezien artikel 124 van het Wetboek geheel vervangen is door de wet van 13 april 1971, dient in de inleidende volzin van artikel 34 van het ontwerp niet langer verwezen te worden naar de wet van 1 juli 1964.

Artikel 35.

Het tweede lid dat voor artikel 125 van het Wetboek wordt voorgesteld, kan nauwkeuriger als volgt worden gelezen :

"Ondanks het feit dat de exploitatie geëindigd is, blijven de artikelen 98 tot 100 ook van toepassing op ontbonden vennootschappen waarvan de beroepswerkzaamheid bestond in het kopen of bouwen en het verkopen of verhuren van onroerende goederen, met betrekking tot de meerwaarden betreffende de onroerende goederen vermeld in artikel 36, tweede lid" (artikel 36bis, tweede lid, in het ontwerp).

Artikel 40.

Artikel 132, tweede lid, van het Wetboek kan beter als volgt worden geredigeerd :

.../...

"Die aanslag is gelijk aan het verschil tussen de vijfenzestig honderdsten van die sommen en beloningen enerzijds en het gedeelte van de overeenkomstig de artikelen 126 tot 128 en 130 berekende vennootschapsbelasting dat op die sommen en beloningen betrekking heeft anderzijds".

Artikel 43.

Zoals in het thans geldende artikel 135 van het Wetboek behoren de breuken voluit te worden geschreven, zodat geen vergissing mogelijk is.

Artikel 46.

Artikel 140, § 2, 3°, van het Wetboek is niet gewijzigd door de wet van 15 juli 1966. Er is dus geen aanleiding om melding te maken van die wijziging, die betrekking heeft op andere bepalingen van artikel 140.

Artikel 48.

Het nieuwe artikel 142, tweede lid, 2°, van het Wetboek zou de bedoeling van de Regering beter weergeven indien het als volgt was geredigeerd :

"b) het verschil tussen **de vorderingen en** de schulden van de Belgische inrichting ten aanzien van de maatschappelijke zetel of van de vaste inrichtingen welke de belastingplichtige in het buitenland bezit".

.../...

Artikel 51.

Artikel 149 van het Wetboek bepaalt de grondslag van de belastbare inkomsten voor niet-rijksinwoners die in België over een woning beschikken.

De administratieve commentaren op dit artikel leggen er de nadruk op, dat de vestiging in België van de niet-verblijfhouder in zekere mate blijvend moet zijn (Comm. 148/4), hetgeen zelfs het geval kan zijn als hij slechts gedurende een deel van het belastbaar tijdperk over een woning in België heeft beschikt (Comm. 148/9). De wettekst moet daarentegen niet worden toegepast op hen die periodiek gedurende verscheidene weken of zelfs maanden in de loop van eenzelfde jaar in België komen verpozen of verblijven, als zij tijdens hun afwezigheid niet - in eigendom of op andere wijze - over een woning blijven beschikken (Comm. 148/7).

Opdat de betrokken belastingplichtigen volledige rechtszekerheid hebben en opdat gemakkelijker een coherente rechtspraak kan worden gevestigd, ware het geraden in het Wetboek te bepalen hoelang de betrokkenen over een woning moeten hebben beschikt wil artikel 149 toepassing kunnen vinden.

Artikel 52.

In het nieuwe artikel 150, § 1, van het Wetboek hoeft niet te worden verwezen naar a tot d van artikel 140, § 2 , 3°, aangezien onder 3° geen andere letters staan.

.../...

Artikel 54.

Het tweede lid dat wordt voorgesteld ter aanvulling van artikel 152 van het Wetboek, zou beter op zijn plaats zijn in artikel 147 van het Wetboek; het gaat immers om het bevestigen van de toepassing van artikel 147 op een toestand (ontbonden vennootschap) waarin tot dusver niet uitdrukkelijk was voorzien.

Artikelen 46 tot 54 van het ontwerp.

Ten gevolge van wijzigingen welke deze artikelen aanbrengen, moeten er ook een aantal worden aangebracht in de onderverdelingen van Titel V van het Wetboek. De volgende teksten worden voorgesteld :

"Artikel 46. -

Het opschrift van Titel V, Hoofdstuk II, van hetzelfde Wetboek wordt als volgt vervangen : "Vestiging van de belasting".

Artikel 47.-

... (artikel 46 van het ontwerp) ...

Artikel 48.-

... (artikel 47 van het ontwerp) ...

Artikel 49.-

... (artikel 48 van het ontwerp) ...

Artikel 50.-

... (artikel 49 van het ontwerp) ...

Artikel 51.-

In artikel 147 van hetzelfde Wetboek worden de woorden "en in geval van ontbinding, zolang de vereffening niet geëindigd is" ingevoegd tussen de woorden "bedoeld in artikel 139, 2°" en de woorden "omvat de belastbare winst".

Artikel 52.-

Titel V, hoofdstuk II, afdeling 4, en de artikelen 148 tot 151 worden door de volgende bepalingen vervangen :

"Afdeling 4. - Grondslag en berekening van de belasting per categorie van belastingplichtigen.

Artikel 148. De belasting wordt gevestigd over het totale bedrag van de inkomsten uit onroerende goederen en van de bedrijfsinkomsten die in België zijn verkregen door de in artikel 139 bedoelde belastingplichtigen die :

1° in België, voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid, beschikken over één of meer inrichtingen als bedoeld in artikel 140, § 3;

2° in België inkomsten halen :

a) ... (zoals de huidige tekst) ...;

b) ... (idem) ...;

c) ... (idem) ....

.../...

De belasting op de andere inkomsten van die belastingplichtigen wordt afzonderlijk gevestigd; ze is gelijk aan het belastingkrediet, aan de onderscheiden voorheffingen en aan de in artikel 208bis bedoelde aanslag, welke op die andere inkomsten betrekking hebben.

Artikel 149.- Artikel 148 is eveneens van toepassing op niet-rijksinwoners die gedurende ten minste ... dagen per jaar in België over één of meer woningen beschikken, zonder dat het totale bedrag van de inkomsten uit onroerende goederen en van de bedrijfsinkomsten lager mag zijn dan tweemaal het kadastraal inkomen van die woning of woningen.

Artikel 150.- Voor niet in de artikelen 148 en 149 bedoelde belastingplichtigen die in België slechts inkomsten uit onroerende goederen, inkomsten en opbrengsten van kapitalen en roerende goederen, en meerwaarden, winsten, baten of diverse inkomsten als bedoeld zijn in artikel 140, § 2, 1°, 2°, 3° of 5°, verkrijgen, is de belasting gelijk aan het belastingkrediet, aan de onroerende en de roerende voorheffing, aan de bedrijfsvoorheffing en aan de in artikel 208bis bedoelde aanslag.

Artikel 151.- Het voordeel van artikel 150 blijft gelden ten aanzien van de belastingplichtigen die bovendien bezoldigingen als bedoeld in artikel 20, 2°, genieten, die afzonderlijk belast worden".

.../...

Artikel 53.-

In titel V van hetzelfde Wetboek worden de woorden "Hoofdstuk III - Berekening van de belasting" geschrapt.

Artikel 54.-

In artikel 152, 2°, van hetzelfde Wetboek wordt de aanslagvoet "35 t.h." vervangen door de aanslagvoet "46 pct.".

*
* *

Artikel 58.

Artikel 166 is zeer kort. Het kan dan ook beter in zijn geheel worden vervangen. Voorgesteld wordt :

"Artikel 58. -

Artikel 166 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 23 van de wet van 15 juli 1966, wordt door de volgende bepaling vervangen :

"Artikel 166.- De artikelen 164 en 165 zijn van toepassing op de diverse inkomsten bedoeld in artikel 67, 4° en 6°".

.../...

Artikel 59.

In de Franse tekst van het ontwerp zou moeten worden gelezen : "belles qui sont mentionnées à l'article 164, alinéa 1er, 3°".

Artikel 69.

Het slot van artikel 197, § 1, 4°, van het Wetboek zou nauwkeuriger zijn indien het als volgt werd geredigeerd : "dat evenredig betrekking heeft op het totaal bedrag van die diverse inkomsten".

Artikel 71.

De verwijzingen in artikel 200 van het Wetboek zouden als volgt moeten worden geredigeerd : "gevestigd ter uitvoering van de artikelen 131, 132, 134, 2° en 3°, en 138, tweede lid".

Artikel 77.

In artikel 266 van het Wetboek schrappe men de vermelding van de aanvullende onroerendevoorheffing die door artikel 55 van het ontwerp wordt opgeheven (artikel 163 van het Wetboek).

Artikel 81.

In de Franse tekst van § 3 moet worden gelezen : "... sur les revenus d'actions ou de parts d'origine étrangère, encaissés ou recueillis à l'intervention ...".

La chambre était composée de

Messieurs : G.HOLOYE, président de chambre,
de Heren : kamervoorzitter,

G.VAN BUNNEN, conseillers d'Etat,
J.MASQUELIN, staatsraden,

Madame : J.TRUYENS, greffier.
Mevrouw : 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, premier auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

J.TRUYENS.

De kamer was samengesteld uit

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

Het verslag werd uitgebracht door de H.G.PIQUET, eerste auditeur.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

G.HOLOYE.