

ROYAUME DE BELGIQUE.
-----KONINKRIJK BELGIE.
-----AVIS DU CONSEIL D'ETAT.
-----ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Premier Ministre, le 3 novembre 1989, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet de "loi-programme" (Titre VIIbis - Dispositions en matière d'impôts directs), a donné le 10 novembre 1989 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 3 november 1989 door de Eerste Minister verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van "programmawet" (Titel VIIbis - Bepalingen inzake directe belastingen), heeft op 10 november 1989 het volgend advies gegeven :

I. OBSERVATIONS PREALABLES.

Pressé de donner son avis dans un délai de trois jours, le Conseil d'Etat, qui est actuellement saisi d'un nombre considérable de projets de lois, de décrets et d'arrêtés pour lesquels l'urgence est également invoquée, n'a pas pu consacrer à l'examen du projet le temps qui serait nécessaire.

Il doit, dès lors, se limiter à formuler des observations générales et certaines observations de forme.

1. Les dispositions en projet auront une incidence sur les recettes de l'Etat.

En vertu de l'article 6 de l'arrêté royal du 5 octobre 1961 portant organisation du contrôle administratif et budgétaire, sont soumis à l'accord du ministre du budget les avant-projets de lois qui sont de nature à influencer les recettes. De plus, en vue d'éclairer le ministre du budget, l'inspecteur des finances doit avoir donné un avis.

Le Conseil d'Etat, section de législation, ne peut que constater que ces formalités n'ont pas été accomplies alors qu'elles auraient dû l'être.

2. Il convient d'harmoniser la division en titres et la numérotation des articles de la loi-programme afin d'éviter l'utilisation du numéro bis et ter et d'assurer la numérotation continue des articles.

.../...

En effet, la première partie de la loi-programme examinée sous le numéro L. 19.388, contenait un Titre VII - Dispositions fiscales et un chapitre Ier Impôts indirects.

Il serait, dès lors, normal que le texte actuellement soumis à la section de législation devienne le chapitre II du Titre VII, comme annoncé dans la lettre du 13 octobre 1989, et que la numérotation soit reprise là où elle a été interrompue. Le premier article du texte en projet doit porter le numéro 552 ou lieu du numéro 238.

Compte tenu de cette remarque, l'avis du Conseil d'Etat ne sera compréhensible que si le Gouvernement indique dans l'exposé des motifs, pour chaque article du projet qu'il déposera, le numéro de l'article correspondant de l'avant-projet qu'il a présenté au Conseil d'Etat.

Pour que la consultation de l'ensemble des travaux préparatoires soit possible, une table de concordance des articles devrait être dressée, au terme de la procédure parlementaire d'élaboration de la loi, dans le cas où la numérotation des articles viendrait à être modifiée au cours de celle-ci; ce tableau récapitulatif sera utilement complété par un renvoi précis, pour chaque article, aux divers documents parlementaires.

Dans le souci voisin de rendre moins ardue la compréhension du projet et de la portée exacte des modifications législatives envisagées, l'exposé des motifs devrait être complété par l'insertion des divers schémas explicatifs qui ont été communiqués au Conseil d'Etat, dans lesquels sont comparées la situation juridique actuelle et celle qui résultera de l'application des dispositions en projet, en matière d'impôt des sociétés.

II. OBSERVATIONS QUANT AU FOND.

1. Le Gouvernement utilise de plus en plus fréquemment la technique législative consistant à assembler dans un projet de "loi-programme", ou de "propositions budgétaires", des dispositions assez disparates, destinées à prendre place, le plus souvent, dans les textes législatifs antérieurs qu'elles ont pour objet de modifier ou de corriger, dans le but initial d'assainir les finances publiques, bien qu'au fil des années, d'autres préoccupations aient inspiré le recours à ladite technique.

La doctrine a rendu compte des raisons du recours à cette manière de légiférer et porte une appréciation nuancée sur les avantages qu'elle présente, notamment celui d'offrir un cadre approprié aux modifications urgentes de la législation, lorsque de nouvelles circonstances commandent une adaptation rapide des textes en vigueur; mais elle en relève également les inconvénients, pour le bon fonctionnement du régime parlementaire comme pour la qualité de l'ordonnancement juridique (1).

A cet égard, J.-Ch. SAVIGNAC et S. SALON observent notamment que "(...) l'impression de "mosaïque législative" que l'on peut avoir devant (une loi-programme) (...) permet de comprendre la difficulté que peut avoir le citoyen "ordinaire" pour s'informer sur l'évolution du

.../...

(1) Voyez entre autres QUERTAINMONT Ph., Le déclin de l'Etat de droit, Journ. trib., 1984, pp. 273-280, ici, p. 275, n° 14; SAVIGNAC J.-Ch. et SALON S., Des mosaïques législatives ? Actualité juridique du droit administratif, 1986, pp. 3-9; PARISIS A., Les lois-programmes en Belgique : tendances et contenu, Rev. int. des sciences adm., 1981, pp. 95-104.

droit (...). "Droit des initiés", les lois-programmes supposent comme tant d'autres textes législatifs contemporains que des intermédiaires en commentent le contenu pour les bénéficiaires ou les destinataires. Le vieil adage selon lequel "nul n'est censé ignorer la loi" apparaît bien de plus en plus irréal. Ce qui ne peut être totalement accepté sans interrogation (...)"

Sans doute ce phénomène n'est-il pas vraiment nouveau, spécialement dans le domaine de la législation fiscale (1), mais au fil des ans, il a pris un relief particulier (2).

L'enchaînement harmonieux de dispositions complémentaires qui fait normalement la cohérence d'une législation disparaît avec les lois "mosaïques"; la juxtaposition de dispositions d'intérêt inégal, en passant, par exemple, de dispositions purement rédactionnelles à des dispositions de fond, rompt également avec la manière normale de légifé-

.../...

-
- (1) Cf., à titre d'exemple, Doc. parl., Chambre des Représentants, session 1922-1923, n° 279, pp. 1429-1430, cité in LAMBOTTE Ch., Technique législative et codification, Bruxelles, Story - Scientia, 1988, p. 205 : "Votre commission admet que les besoins du Trésor exigent (...) un "réajustement" du taux des impôts existants aux situations actuelles, mais elle ne peut s'empêcher de rappeler que la législation fiscale a été révisée presque chaque année (...). Il en résulte que des jurisconsultes avisés ignorent la législation actuelle. Que dire du contribuable ? (...)"
- (2) Sur les causes et les conséquences de l'altération de l'ordonnancement juridique, voyez e.a. COREMANS H., Beginnselen van wetgevingstechniek, Administratief Lexicon, 2ème éd., Bruges, Die Keure, 1980, pp. 1-2.

rer; enfin, pour beaucoup de leurs dispositions, les lois-programmes n'ont pas la permanence qui devrait caractériser la loi. C'est un des effets induits par cette technique législative : la perspective d'une possibilité de nouvelles modifications, à bref délai, peut inciter à préparer des adaptations partielles des textes plutôt que des réformes globales.

Tel semble être le cas pour les dispositions du projet de loi présentement examinées; celles-ci apportent de multiples modifications au régime de l'impôt des sociétés avant que le Conseil supérieur des finances ait été saisi d'une demande d'avis sur la réforme de cet impôt, et avant que l'avant-projet de proposition de directive concernant l'harmonisation des règles de détermination des bénéfices imposables des entreprises, établi par la Commission des Communautés européennes en mars 1988, ait pris la forme d'une directive obligatoire pour les Etats membres.

En tout cas, le régime fiscal des entreprises, pour qu'il soit plus favorable, suppose non seulement que la charge fiscale soit comparable à celle qui est en vigueur dans les pays tiers, mais aussi une moindre complication et une plus grande stabilité de la législation (1).

2. Sur la base des dispositions combinées du Code des impôts sur les revenus et du texte en projet, les revenus provenant des intercommunales, bien que celles-ci

.../...

(1) En ce sens, l'exposé des motifs de l'avant-projet de proposition de directive précité.

ne soient pas soumises à l'impôt des sociétés, continueront d'être des revenus déductibles, au titre de revenus définitivement taxés, par "dérogation", selon les termes de l'exposé des motifs, à la règle nouvelle introduite par l'article 264, 2°, de la loi-programme, en vertu de laquelle les revenus provenant d'une participation permanente ne pourront, à l'avenir, bénéficier de ladite déduction qu'à la condition précisément que ces revenus soient octroyés par des sociétés soumises à l'impôt des sociétés ou à un impôt analogue, s'il s'agit de sociétés étrangères.

Il appartiendra au pouvoir législatif d'apprécier si la "dérogation" prévue repose sur une distinction entre catégories de contribuables résultant de critères objectifs, qui sont en rapport avec la nature de la mesure envisagée et avec les buts que celle-ci doit permettre d'atteindre, conformément aux articles 6, alinéa 2, et 112, alinéa 1er, de la Constitution; pour que ce contrôle soit possible, l'exposé des motifs doit être complété, notamment par une description synthétique du régime fiscal en vigueur dans le secteur de l'électricité et du gaz.

Dans un ordre d'idées voisin, il faudrait justifier également la dérogation à l'article 26 de la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, en vertu duquel "sans préjudice des dispositions légales existantes, les intercommunales sont exemptes de toutes contributions au profit de l'Etat (...)", prévue par les articles 280 et 281, 1°, du projet, instaurant la taxation dans le chef des associations intercommunales, des sommes que ces associations distribueront à titre de dividendes, à des personnes morales autres que les pouvoirs publics ou d'autres associations intercommunales.

3. Selon le texte de l'exposé des motifs transmis au Conseil d'Etat, une exception au régime dérogatoire qui vient d'être décrit est cependant prévue, à savoir que "pour les revenus de 1990 (exercice d'imposition 1991), les sociétés de production d'électricité renoncent à déduire comme revenus définitivement taxés les revenus des parts P ("dividende producteur"), de sorte que l'élargissement de leur base imposable produise en tout cas un impôt supplémentaire de 3,5 milliards".

Selon les informations fournies au Conseil d'Etat par les délégués du Gouvernement, les statuts types des intercommunales mixtes de distribution d'énergie électrique, arrêtés sous l'égide du Comité de contrôle de l'électricité et du gaz, stipulent, depuis 1966, que la société productrice d'électricité associée fait apport "de sa compétence, de ses connaissances et de son expérience en matière de production, d'interconnexion et de transport de l'énergie électrique et de son engagement de mettre, à tout moment, à la disposition de l'intercommunale, la puissance nécessaire pour couvrir les besoins d'énergie électrique primaire de celle-ci (...)".

Ce sont ces apports en industrie de la société productrice d'électricité qui sont rémunérés par les parts sociales P. Jusqu'à ce jour, l'article 111 du Code des impôts sur les revenus leur a été appliqué.

Si l'intention du Gouvernement est bien de mettre fin à l'application de l'article 111 du Code, en ce qui concerne cette catégorie de revenus, cette intention doit

.../...

être exprimée dans le dispositif du projet de loi : le principe de légalité de l'impôt établi au profit de l'Etat inscrit à l'article 110, § 1er, de la Constitution s'oppose à ce que la dette fiscale croisse au gré des engagements moraux qu'auraient pris en l'espèce les contribuables - et qu'au demeurant, l'administration n'aurait pas le pouvoir de faire respecter.

4. Le principe constitutionnel de la compétence exclusive du législateur en matière d'établissement de l'impôt au profit de l'Etat qui vient d'être rappelé, ne signifie pas que le législateur doive prendre lui-même toutes les dispositions relatives à semblable impôt : il suffit - mais il faut - que le législateur institue l'impôt, détermine son assiette et en fixe le taux; pour le surplus, il peut, conformément à l'article 67 ou à l'article 78 de la Constitution, laisser ou attribuer au Roi, le soin de prendre des dispositions réglementaires tendant à assurer l'exécution de la loi (1).

.../...

(1) C'est ce que le Conseil d'Etat a souligné dans plusieurs de ses avis, par exemple, l'avis sur le projet devenu la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus (doc. parl., Chambre, session 1961-1962, n° 264/1, pages 124-125; Pasin., 1962, pp. 1360-1361) et l'avis sur le projet devenu la loi du 25 juin 1973 qui modifie, sur plusieurs points, le Code des impôts sur les revenus (doc. parl., Chambre, session 1972-1973, n° 521/1, pages 41 à 45; Pasin., 1973, pp. 637-640).

En ce dernier cas, pour éviter que le pouvoir exécutif puisse influencer le montant de la dette fiscale, il convient que la disposition légale attributive de pouvoir fixe de façon précise les limites dans lesquelles ce pouvoir pourra être exercé.

C'est pourquoi, le concept de "taux de référence" utilisé dans l'article 252 de l'avant-projet de loi (C.I.R., article 50, 1°, alinéa 1er, nouveau, en projet), au-delà duquel les intérêts ne sont plus déductibles à titre de charges professionnelles, ou le mode de calcul de celui-ci, selon qu'il s'agit du taux belge ou des taux étrangers, doivent être précisés dans le dispositif.

Pour la même raison, l'attribution de pouvoir prévue à l'article 275 de l'avant-projet de loi (C.I.R., article 124, § 6, en projet) devrait être également précisée.

5. Ainsi que cela a été rappelé dans l'avis sur l'avant-projet de "loi-programme" donné le 25 octobre 1989, l'attribution d'un pouvoir réglementaire ne peut pas être confiée à des fonctionnaires. Les articles 246 du projet (C.I.R., article 32sexies, § 5, en projet) et 290 (C.I.R., article 440bis, alinéa 5, en projet), en tant qu'ils visent le directeur général des contributions (1), doivent être revus en conséquence.

.../...

(1) Dans le texte néerlandais de l'article 246 du projet, il est question du "directeur-generaal van de directe belastingen" tandis que l'article 290 du projet vise le "directeur-generaal van de belastingen".

6. Pour les raisons énoncées en tête du présent avis, il n'a pas pu être vérifié si l'article 274 du projet (C.I.R., article 123, § 1er, 4°) est conforme ou non au principe de la liberté d'établissement.

7. L'application du principe général de la non-rétroactivité des lois, consacré par l'article 2 du Code civil, aux lois fiscales, n'est pas contestée.

Etant inscrit dans ledit code, et non dans la Constitution, le principe n'a cependant que valeur de loi. Il constitue seulement une "recommandation solennelle faite par le législateur au législateur de l'avenir" (1), et celui-ci peut estimer que, dans certains cas, des circonstances particulières justifient qu'il soit dérogé à l'article 2 du Code civil. Une dérogation à cet article, exprimée dans une autre loi, norme de même niveau hiérarchique que l'article 2 du Code civil, est parfaitement valable (2), ainsi que le Conseil d'Etat l'a déjà noté (3).

Des précédents existent. Lorsque le Conseil d'Etat a eu à en connaître, il a observé qu'il appartenait au législateur d'apprécier, dans chaque espèce, si de telles circonstances spéciales étaient réunies (4) (5).

.../...

-
- (1) Conclusions Ganshof van der Meersch W.J. avant Cassation, 22 octobre 1970, Pasicrisie, 1971, I, 154.
 - (2) Exception faite de la loi pénale (Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, article 7).
 - (3) Avis donné le 2 juin 1986, sur un projet devenu la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales (Doc. parl., Sénat, session 1985-1986, n° 310/1).
 - (4) Voyez, par exemple, l'avis du 2 février 1987 (Doc. parl., Chambre, session 1986-1987, n° 864/1, pp. 45-46).
 - (5) Voyez l'avis précité, eod. loc. Sur cette question, voyez KIRKPATRICK J., Les impôts sur les revenus et les sociétés, Examen de jurisprudence (1968 à 1982), R.C.J.B., 1984, n°s 7 à 10, pp. 683-689.

Si l'on considère que le régime fiscal du contribuable doit être définitivement fixé à la date de clôture de la période imposable, est rétroactive la disposition en matière d'impôts des sociétés qui est rendue applicable à un exercice comptable déjà clôturé à la date de promulgation de la loi.

Il pourrait en être ainsi dans le cas de certaines des opérations réalisées à partir du 1er octobre 1989 et qui sont visées à l'article 314, 6°, de la loi en projet.

L'exposé des motifs, muet quant à la justification du choix et de la date du 1er octobre 1989 pour l'entrée en vigueur de certaines dispositions du projet, doit être complété sur ce point.

8. L'article 309 modifie l'article 383, § 1er, C.I.R. en vue de permettre la modification des revenus cadastraux définitivement fixés lorsque, lors de l'établissement de revenu cadastral (1), une erreur de plume ou de calcul a été commise ou lorsque des immeubles ont été confondus.

Ce texte appelle trois observations.

1. La détermination des revenus cadastraux est actuellement, et avant tout, un problème de calcul fondé sur les revenus de l'ensemble des parcelles de référence retenues par l'administration pour le genre de bien à considérer.

.../...

(1) effectué dans les années 1978-1980.

En raison des comparaisons chiffrées, des calculs de proportion ou des extrapolations nécessaires, on peut dire que tout le travail d'établissement des revenus cadastraux est un problème de calculs.

Dès lors, le projet de loi porte atteinte à l'immutabilité des revenus cadastraux dans une mesure d'autant plus large que l'erreur de calcul peut être alléguée dans de très nombreux cas. Selon l'administration, toute révision des éléments de fait qui démontrerait que ces éléments ont été mal appréciés lors de la dernière péréquation des revenus cadastraux, constituerait une erreur de calcul.

2. La remise en cause des décisions administratives prises en 1979-1980 est de nature à introduire un élément de déséquilibre entre l'administration et le contribuable. L'administration pourrait, sans limitation de délai, réviser ses décisions définitives tandis que le contribuable ne pourrait plus revenir sur une erreur commise, dès que deux mois se sont écoulés depuis qu'il a reçu notification de la décision.

La sécurité juridique exige la stabilité des situations. Lorsque l'administration des contributions directes a laissé passer le délai prévu par l'article 264 C.I.R. pour établir l'impôt, rien ne peut lui permettre d'être relevée de la forclusion, ni erreur de plume, ni erreur de calcul.

.../...

De son côté, le contribuable ne peut modifier ses déclarations fiscales, une fois que les délais sont écoulés (voyez, par exemple, l'article 41 du Code des droits de succession).

3. Si malgré ce qui précède, le Gouvernement entendait maintenir la disposition en projet, il conviendrait d'être attentif aux intentions exprimées dans l'exposé des motifs.

Selon ce document, l'administration ne procèdera à la modification d'un revenu cadastral attribué à un immeuble que lorsque l'erreur matérielle substantielle découverte dans l'établissement dudit revenu cadastral est "incontestable" et "démontrable" sur base d'éléments "irréfutables".

Il est essentiel que ces trois qualificatifs soient introduits, avec leur contexte, dans le texte-même de la loi en projet, sous peine de voir la pratique administrative verser dans l'arbitraire.

En outre, pour assurer pleinement la sécurité juridique des contribuables, il faudrait que l'erreur commise au moment de la fixation des revenus cadastraux soit révélée en fonction d'éléments irréfutables, ayant date certaine au moment où les revenus cadastraux avaient acquis un caractère définitif.

.../...

III. OBSERVATIONS QUANT A LA FORME.Article 240.

Il existe une discordance entre d'une part l'article 110, alinéa 2, en projet et d'autre part, les explications fournies au sujet de cet article par l'exposé des motifs et l'article 71, § 2, alinéa 3. Il conviendrait de remédier à cette discordance en adaptant dans le texte en projet les chiffres et les pourcentages.

Article 255.

L'article 97, alinéa 1er, que le projet tend à modifier est abrogé à partir de l'exercice d'imposition 1990, par l'article 39 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre.

Article 276.

Le procédé utilisé pour modifier de manière évolutive les alinéas 1er et 2 est assez peu légistique. Par ailleurs, il est utile de conserver dans les codes les taux applicables à des exercices antérieurs tant que le délai de réclamation n'est pas expiré.

La même observation vaut pour l'article 279.

.../...

Article 277.

L'article 130, alinéa 1er, doit être remplacé tout entier. Le texte serait rédigé comme suit :

"Par dérogation aux articles 126, 127 et 129, le taux d'imposition est fixé à 20,5 p.c. pour l'exercice d'imposition 1991 et à 19,5 p.c. à partir de l'exercice d'imposition 1992, en ce qui concerne les plus-values réalisées ... (la suite comme au 2° du projet), dans la mesure où, compte tenu de l'ordre d'imputation à déterminer par le Roi, elles ne dépassent pas le revenu imposable et où elles se rapportent à des éléments affectés à l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique".

Article 293.

Selon un usage bien établi, il y a lieu de rappeler les modifications apportées au texte que l'on abroge et qui sont encore en vigueur.

Compte tenu du délai imposé, un texte complet ne peut être proposé.

Le paragraphe 2 visant à abroger une disposition contenue dans une autre loi doit faire l'objet d'un article distinct.

.../...

Article 297.

L'ordre des articles doit suivre la numérotation des articles du code que le projet tend à modifier.

L'article 297, qui modifie l'article 180 du code, doit venir après l'article 300 du projet qui modifie l'article 157, 2°, du même code.

Article 298.

Il y a lieu d'écrire : "A l'article 50, 1°, alinéa 4, i, du même code".

Article 310.

Cet article doit être rangé parmi les dispositions transitoires. En effet, il deviendra sans objet, au plus tard le 31 décembre 1997.

Article 313.

Dans un souci de clarté, il serait préférable de remplacer le 1° de l'article 41, § 1er, en projet par le texte suivant :

"1° L'alinéa 1er doit être remplacé par la disposition suivante :

.../...

"Le Roi coordonne par arrêté délibéré en conseil des ministres le Code des impôts sur les revenus du 26 février 1964 et le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus du 23 novembre 1965 avec les dispositions qui les auront expressément ou implicitement modifiés au moment où la coordination sera établie, ainsi qu'avec les autres dispositions législatives relatives à la matière".

I. VOORAFGAANDE OPMERKING.

Wegens de haast om binnen een termijn van drie dagen advies te verlenen, heeft de Raad van State, die thans om advies wordt gevraagd over een aanzienlijk aantal wetsontwerpen, decreten en ontwerpen van besluiten waarvoor eveneens spoed wordt gevraagd, niet de nodige tijd kunnen besteden aan het onderzoek van het ontwerp.

Hij moet er zich derhalve toe bepalen algemene opmerkingen te maken en een aantal opmerkingen over de vorm.

1. De ontworpen bepalingen zullen een weerslag hebben op de staatsontvangsten.

Krachtens artikel 6 van het koninklijk besluit van 5 oktober 1961 tot regeling van de administratieve en begrotingscontrole worden de voorontwerpen van wetten waardoor de ontvangsten beïnvloed kunnen worden voor akkoord voorgelegd aan de Minister van Begroting. Bovendien moet de inspecteur van financiën een advies hebben gegeven ter voorlichting van de Minister van Begroting.

De Raad van State, afdeling wetgeving, kan alleen vaststellen dat die vormvoorschriften niet in acht zijn genomen ofschoon dit het geval had moeten zijn.

2. De indeling in titels en de nummering van de artikelen van de programmawet behoren op elkaar te worden afgestemd om geen gebruik te hoeven maken van het nummer bis en ter en om de nummering van de artikelen niet te hoeven onderbreken.

Het eerste gedeelte van de programmawet, dat is onderzocht onder het nummer L. 19.388, bevatte immers een Titel VII - Fiscale bepalingen en een hoofdstuk I - Indirecte belastingen.

Normaliter zou de thans aan de afdeling wetgeving voorgelegde tekst hoofdstuk II en Titel VII moeten worden, zoals aangekondigd in de brief van 13 oktober 1989 en zou de nummering moeten doorlopen waar ze onderbroken werd. Bij het eerste artikel van de ontworpen tekst hoort het nummer 552 in plaats van het nummer 238.

Gelet op deze opmerking behoort de Regering opdat het advies van de Raad van State begrepen zal worden, in de memorie van toelichting voor elk artikel van het ontwerp dat zij zal indienen het nummer van het artikel te vermelden dat overeenstemt met het voorontwerp dat zij aan de Raad van State heeft voorgelegd.

Indien de nummering van de artikelen tijdens de parlementaire procedure voor de totstandkoming van de wet wordt gewijzigd, zou er na afloop van die procedure een concordantietabel van de artikelen moeten worden opgemaakt die het raadplegen van de parlementaire voorbereiding in haar geheel mogelijk maakt; die samenvattende tabel moet ter wille van de bruikbaarheid zo worden aangevuld dat voor elk artikel nauwkeurig wordt verwezen naar de diverse parlementaire stukken.

Mede ter wille van een beter begrip van het ontwerp en van de juiste draagwijdte van de beoogde wijzigingen in de wetgeving, zou de memorie van toelichting moeten worden aangevuld in die zin dat de aan de Raad van State verstrekte schematisch voorgestelde uitleg daarin wordt ingevoegd. Het betreft een vergelijking tussen de bestaande

juridische toestand en die welke voortvloeit uit de toepassing van de ontworpen bepalingen inzake vennootschapsbelastingen.

II. OPMERKINGEN TEN GRONDE.

1. De Regering maakt steeds vaker gebruik van de wetgevingstechniek die erin bestaat, in een ontwerp van "programmawet" of van "begrotingsvoorstellen", vrij uiteenlopende bepalingen samen te brengen die meestal bedoeld zijn om te worden ingevoegd in vroegere wetteksten waarvan zij de wijziging of de verbetering beogen, een en ander met het oorspronkelijke doel de openbare financiën gezond te maken, hoewel deze techniek in de loop der jaren voor andere doeleinden is aangewend.

De rechtsleer heeft gerapporteerd over de redenen waarom op die manier aan wetgeving wordt gedaan en geeft een genuanceerd oordeel over de voordelen ervan, onder meer dat een kader tot stand wordt gebracht waarbinnen dringend wijzigingen kunnen worden aangebracht in de wetgeving, wanneer nieuwe omstandigheden een snelle aanpassing van de vigerende teksten vereisen; zij wijst eveneens op de nadelen voor de goede werking van het parlementair stelsel alsmede voor de kwaliteit van de rechtsordening (1).

.../....

(1) Zie onder meer QUERTAINMONT Ph., Le déclin de l'Etat de droit, Journ. trib., 1984, blz. 273-280, in casu, blz. 275, nr. 14; SAVIGNAC J-Ch. en SALON S., Des mosaïques législatives ? Actualité juridique du droit administratif, 1986, blz. 3-9; PARISIS A., Les lois-programmes en Belgique : tendances et contenu, Rev. int. des sciences adm. 1981, blz. 95-104.

In dit opzicht merken J.-Ch. SAVIGNAC en S. SALON onder meer op : "(...) l'impression de "mosaïque législative" que l'on peut avoir devant (une loi-programme) (...) permet de comprendre la difficulté que peut avoir le citoyen "ordinaire" pour s'informer sur l'évolution du "Droit des initiés", les lois-programmes supposent comme tant d'autres textes législatifs contemporains que des intermédiaires en commentent le contenu pour les bénéficiaires ou les destinataires. Le vieil adage selon lequel "nul n'est censé ignorer la loi" apparaît bien de plus en plus irréal. Ce qui ne peut être totalement accepté sans interrogation (...)".

Dit is zeker geen nieuw verschijnsel, in het bijzonder op het gebied van de fiscale wetgeving (1), doch in de loop der jaren is het nadrukkelijker op de voorgrond getreden (2).

.../...

(1) Zie bij wijze van voorbeeld, Gedr. St., Kamer van Volksvertegenwoordigers, zitting 1922-1923, nr. 279, blz. 1429-1430, geciteerd in LAMBOTTE Ch., Technique législative et codification, Brussel, Story-Scientia, 1988, blz. 205 : "Uw Commissie begrijpt dat de behoeften van de Schatkist (...) een juistere "aanpassing" vergen van het belastingbedrag met de bestaande toestanden, maar zij wil er tevens op wijzen dat de fiscale wetgeving bijna elk jaar gewijzigd werd. (...) Daaruit blijkt dat bezonnen rechtsgeleerden de tegenwoordige wetgeving niet kennen. Wat moet het dan zijn met de belastingplichtige ? (...)".

(2) Over de oorzaken en de gevolgen van de verworpen rechtsordering, zie onder meer COREMANS H., Beginnelsen van wetgevingstechniek, Administratief Lexicon, 2e uitg., Brugge, Die Keure, 1980, blz. 1-2.

In de mozaïekwetten is geen sprake meer van een harmonische aaneenschakeling van complementaire bepalingen die normaal voor de samenhang van de wetgeving zorgt; door bepalingen die niet hetzelfde belang hebben naast elkaar te plaatsen, en door bijvoorbeeld over te stappen van louter redactionele bepalingen naar materiële bepalingen, wordt eveneens afgeweken van de normale manier van wetgeven; tenslotte hebben de programmawetten, wat vele bepalingen ervan betreft, niet de duurzaamheid die kenmerkend zou moeten zijn voor de wet. Dit is een van de gevolgen van deze wetgevingstechniek : het vooruitzicht dat er op korte termijn opnieuw wijzigingen kunnen worden aangebracht, kan een stimulans zijn om eerder gedeeltelijke aanpassingen van de teksten voor te bereiden dan alomvattende hervormingen.

Dat lijkt het geval te zijn met de thans onderzochte bepalingen van het wetsontwerp; met die bepalingen worden in het stelsel van de vennootschapsbelasting velerlei wijzigingen aangebracht vóór bij de Hoge Raad van Financiën een aanvraag om advies over de hervorming van die belasting is ingediend en vóór het voorontwerp van een voorstel van richtlijn betreffende het harmoniseren van de regels voor het bepalen van de belastbare winsten van de ondernemingen, dat in maart 1988 door de Commissie van de Europese Gemeenschappen is opgemaakt, voor de Lid-Staten de vorm van een bindende richtlijn heeft gekregen.

In elk geval veronderstelt een gunstiger belastingstelsel van de ondernemingen niet alleen dat de belastingdruk vergelijkbaar is met die in de derde landen, maar ook dat de wetgeving minder ingewikkeld en standvastiger is (1).

.../...

(1) In die zin de memorie van toelichting bij het genoemde voorontwerp van voorstel van richtlijn.

2. Op basis van de samengevoegde bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen en van de ontworpen tekst zullen de inkomsten verkregen van de intercommunales, hoewel deze niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, als definitief belaste inkomens aftrekbaar blijven in "afwijking" - luidens de memorie van toelichting - van de nieuwe regel die is ingevoerd bij artikel 264, 2°, van de programmawet en krachtens welke de inkomsten verkregen uit een vaste deelneming voortaan slechts voor die aftrek in aanmerking zullen kunnen komen precies onder voorwaarde dat die inkomsten worden verschaft door vennootschappen die de vennootschapsbelasting of, als het gaat om buitenlandse vennootschappen, een soortgelijke belasting moeten betalen.

Het is de taak van de wetgevende macht om uit te maken of de ingevoerde "afwijking" berust op een onderscheid tussen categorieën van belastingplichtigen gemaakt op basis van objectieve maatstaven die in overeenstemming zijn met de aard van de overwogen maatregel en met de doeleinden die daarmee moeten kunnen worden bereikt, overeenkomstig de artikelen 6, tweede lid, en 112, eerste lid, van de Grondwet; om dat toezicht mogelijk te maken, moet de memorie van toelichting worden aangevuld, inzonderheid met een samenvattende beschrijving van het belastingstelsel dat van kracht is in de gas- en elektriciteitssector.

Volgens een soortgelijke gedachtengang zou eveneens een rechtvaardiging moeten worden gegeven voor de afwijking van artikel 26 van de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales, krachtens hetwelk de intercommunales "onverminderd de bestaande wetsbepalingen zijn (...) vrijgesteld van alle belastingen ten gunste van de Staat (...)", welke afwijking is bepaald bij de artikelen 280 en 281, 1°, van het ontwerp, waarbij voor die intercommunale

verenigingen een belasting wordt ingevoerd van de bedragen die deze verenigingen als dividenden zullen uitkeren aan andere rechtspersonen dan de overheid of andere intercommunale verenigingen.

3. Volgens de tekst van de aan de Raad van State bezorgde memorie van toelichting is er evenwel voorzien in een uitzondering op de hierboven beschreven afwijkende regeling, namelijk dat de elektriciteitsmaatschappijen "voor de inkomsten van 1990 (aanslagjaar 1991) verzaken (...) aan de aftrek als definitief belaste inkomens van de P-delen ("producent-dividend) zodat de verhoging van hun belastbare basis in elk geval een supplementaire belasting van 3,5 miljard opbrengt".

Volgens de informatie die de gemachtigde ambtenaren van de Regering aan de Raad van State hebben verstrekt, bepalen de modelstatuten van de gemengde intercommunales voor elektriciteitsvoorziening, vastgesteld onder bescherming van het Controlecomité voor de elektriciteit en het gas, sinds 1966 dat de aangesloten elektriciteitsmaatschappij haar bekwaamheid, haar kennis en haar ervaring inzake het opwekken, het koppelen en het vervoeren van elektrische energie inbrengt en zich ertoe verbindt te allen tijde aan de intercommunale het vermogen te verschaffen dat nodig is om de behoeften aan primaire elektrische energie ervan te dekken.

Die inbreng van de elektriciteitsmaatschappij in bedrijvigheid wordt vergoed door de P-delen. Tot nog toe is artikel 111 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen daarop toegepast.

Als het wel degelijk in de bedoeling van de Regering ligt om een einde te maken aan de toepassing van artikel 111 van het Wetboek op die categorie van inkomsten, moet die bedoeling in het bepalend gedeelte van het wetsontwerp tot uiting worden gebracht : het beginsel van de wettigheid van de belasting gevestigd ten behoeve van de Staat, dat is neergelegd in artikel 110, § 1, van de Grondwet, gaat in tegen een toename van de belastingschuld naargelang van de morele verplichtingen die de belastingplichtigen in casu zouden hebben aangegaan - en waarvoor de overheid trouwens niet bevoegd zou zijn om ze te doen nakomen.

4. Het zoëven hierboven gememoreerde grondwettelijk beginsel dat uitsluitend de wetgever bevoegd is voor het vestigen van de belasting ten behoeve van de Staat, betekent niet dat de wetgever zelf alle bepalingen betreffende zo'n belasting moet vaststellen : het is voldoende - maar noodzakelijk - dat de wetgever de belasting instelt en de belastinggrondslag en de belastingvoet vaststelt; voor het overige kan hij het overeenkomstig artikel 67 of artikel 78 van de Grondwet aan de Koning overlaten of opdragen om de verordeningbepalingen tot uitvoering van de wet vast te stellen (1).

.../...

(1) Dat heeft de Raad van State al beklemtoond in verscheidene van zijn adviezen, bijvoorbeeld het advies over het ontwerp dat de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen is geworden (Gedr. St., Kamer, zitting 1961-1962, nr. 264/1, bladzijden 124-125) en het advies over het ontwerp dat de wet van 25 juni 1973 die het Wetboek van de Inkomstenbelastingen op verscheidene punten wijzigt, is geworden (Gedr. St., Kamer, zitting 1972-1973, nr. 521/1, bladzijden 41 tot 45).

Om te vermijden dat de uitvoerende macht het bedrag van de fiscale schuld kan beïnvloeden, behoort in dat laatste geval de wetsbepaling die bevoegdheid opdraagt op precieze wijze de grenzen te bepalen waarbinnen die bevoegdheid zal kunnen worden uitgeoefend.

Om die reden moeten het begrip "rentevoet", waarmee gewerkt wordt in artikel 252 van het voorontwerp van wet (W.I.B., ontworpen nieuw artikel 50, 1°, eerste lid), boven welk bedrag de interesten niet meer aftrekbaar zijn als bedrijfslasten, of de wijze waarop die rentevoet wordt berekend, naargelang het gaat om de Belgische rentevoet of buitenlandse rentevoeten, in het bepalend gedeelte gepreciseerd worden.

Om dezelfde reden zou de opdracht van bevoegdheid bepaald in artikel 275 van het voorontwerp van wet (W.I.B., ontworpen artikel 124, § 6) eveneens nader omschreven moeten worden.

5. Zoals erop gewezen is in het advies over het voorontwerp van "programmawet", dat gegeven is op 25 oktober 1989, mag de opdracht van een verordnungsbevoegdheid niet worden toevertrouwd aan ambtenaren. De artikelen 246 (W.I.B., ontworpen artikel 32 sexies, § 5) en 290 (W.I.B., ontworpen artikel 440bis, vijfde lid) van het ontwerp moeten bijgevolg worden herzien in zover ze verwijzen naar de directeur-generaal van de directe belastingen (1), respectievelijk de directeur-generaal van de belastingen.

.../...

(1) In artikel 246 staat "directeur-generaal van de directe belastingen", in artikel 290 daarentegen "directeur-generaal van de belastingen".

6. Om de redenen die vooraan in dit advies zijn aangegeven, is het niet mogelijk geweest na te gaan of artikel 274 van het ontwerp (W.I.B., artikel 123, § 1, 4°) al dan niet strookt met het beginsel van de vrijheid van vestiging.

7. De toepassing op de fiscale wetten van het algemene beginsel van de niet-terugwerking van de wetten, dat wordt gehuldigd in artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, wordt niet betwist.

Doordat het beginsel opgenomen is in het voornoemde wetboek, en niet in de Grondwet, heeft het evenwel slechts de waarde van een wet. Het is alleen maar een "recommandation solennelle faite par le législateur au législateur de l'avenir" (1), en deze kan de mening toegedaan zijn dat in bepaalde gevallen bijzondere omstandigheden een afwijking van artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek wettigen. Een afwijking van dat artikel, die te kennen gegeven wordt in een andere wet, die een norm is van dezelfde rangorde als artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, is volkomen geldig (2), zoals de Raad van State reeds heeft opgemerkt (3).

.../...

(1) Conclusies Ganshof van der Meersch W.J. vóór Cass., 22 oktober 1970, Pasicrisie, 1971, I, 154.

(2) Met uitzondering van de strafwet (Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, artikel 7).

(3) Advies gegeven op 2 juni 1986 over een ontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen (Gedr. St. Senaat, zitting 1985-1986, nr. 310/1).

Er bestaan precedentes. Wanneer de Raad van State er kennis van heeft moeten nemen, heeft hij erop gewezen dat de wetgever moet uitmaken of, in elk bijzonder geval, zodanige bijzondere omstandigheden voorhanden zijn (1) (2).

Gaat men ervan uit dat de fiscale regeling voor de belastingplichtige definitief vastgesteld moet zijn op de datum van afsluiting van het belastbaar tijdperk, dan werkt terug de bepaling inzake vennootschapsbelastingen die toepasselijk wordt verklaard op een boekjaar dat reeds is afgesloten op de datum van de afkondiging van de wet.

Zulks zou het geval kunnen zijn met sommige verordeningen die vanaf 1 oktober 1989 plaatsgrijpen en die bedoeld zijn in artikel 314, 6°, van de ontworpen wet.

De memorie van toelichting verschaft geen opheldering over de reden van de keuze en van de datum van 1 oktober 1989 om sommige bepalingen van het ontwerp in werking te laten treden; ze moet derhalve in dat opzicht aangevuld worden.

8. Artikel 309 wijzigt artikel 383, § 1, W.I.B. om het wijzigen van definitief vastgestelde kadastrale inkomens mogelijk te maken wanneer, bij de vaststelling van het kadastraal inkomen (3), een schrijf- of rekenfout is begaan of wanneer onroerende goederen bij vergissing zijn verwisseld.

.../...

(1) Zie, bijvoorbeeld, het advies van 2 februari 1987 (Gedr. St., Kamer, zitting 1986-1987, nr. 864/1, blz. 45-46).

(2) Zie het voornoemde advies, eod. loc. Over die kwestie, zie KIRKPATRICK J., Les impôts sur les revenus et les sociétés, Examen de jurisprudence (1968 à 1982), R.C.J.B. 1984, nrs. 7 tot 10, blz. 683-689.

(3) geschied in de jaren 1978-1980.

Bij die tekst zijn drie opmerkingen te maken.

1. Het vaststellen van de kadastrale inkomens is thans, en vooral, een kwestie van berekeningen die steunen op de inkomsten van alle referentiepercelen die door het overheidsbestuur in aanmerking worden genomen voor het soort goed dat getaxeerd moet worden.

Vanwege de in cijfers uitgedrukte vergelijkingen, de berekeningen van afmetingen of de noodzakelijke extrapolaties, kan worden gesteld dat al het werk dat verband houdt met het vaststellen van de kadastrale inkomens een kwestie van berekeningen is.

Derhalve doet het ontwerp van wet zoveel te meer afbreuk aan de onveranderlijkheid van de kadastrale inkomens daar men zich in zeer talrijke gevallen kan beroepen op een rekenfout. Volgens de overheid zou elke herziening van de feitelijke gegevens die zou aantonen dat die gegevens verkeerd beoordeeld zijn bij de laatste perekwatie van de kadastrale inkomens, een rekenfout uitmaken.

2. Het op de helling zetten van de administratieve beslissingen die in 1979-1980 genomen zijn, is van een aard om het evenwicht tussen het overheidsbestuur en de belastingplichtige te verstoren. Het overheidsbestuur zou, zonder termijnbeperking, zijn definitieve beslissingen kunnen herzien, terwijl de belastingplichtige niet meer zou kunnen terugkomen op een begane fout zodra twee maanden zijn verstreken nadat hij kennis gekregen heeft van de beslissing.

Rechtszekerheid vereist stabiliteit. Heeft de administratie der directe belastingen de termijn laten verstrijken die in artikel 264 W.I.B. bepaald is om de belasting te vestigen, dan kan schrijf- noch rekenfout haar het

middel aan de hand doen om van het verval te worden ontheven.

De belastingplichtige van zijn kant mag zijn fiscale aangifte niet wijzigen zodra de termijnen verstreken zijn (zie, bijvoorbeeld, artikel 41 van het Wetboek der successierechten).

3. Wenst de Regering, ondanks de bovenstaande opmerkingen, de ontworpen bepaling te handhaven, dan zou zij moeten letten op de bedoelingen die weergegeven zijn in de memorie van toelichting.

Volgens die memorie gaat de administratie van het kadaster slechts over tot de wijziging van een aan een onroerend goed toegekend kadastraal inkomen wanneer de in de vaststelling van het desbetreffende kadastraal inkomen ontdekte substantiële materiële misslag "onomstootbaar" vaststaat en "aantoonbaar" is op basis van "onweerlegbare" gegevens.

Het is van wezenlijk belang dat die drie bijvoeglijke naamwoorden, met hun eigen context, in de tekst zelf van de ontworpen wet worden opgenomen, om te voorkomen dat de administratieve praktijk ontaardt in willekeur.

Om de rechtszekerheid van de belastingplichtige ten volle te waarborgen, zou de fout die bij het vaststellen van de kadastrale inkomens begaan is, aangetoond moeten worden aan de hand van onweerlegbare gegevens, met vaste datum op het ogenblik dat de kadastrale inkomens definitief waren geworden.

.../...

III. OPMERKINGEN OVER DE VORM.Artikel 240.

Er bestaat een discrepantie tussen enerzijds het ontworpen artikel 110, tweede lid, en anderzijds de uitleg die in verband met dit artikel wordt verstrekt in de memorie van toelichting en artikel 71, § 2, derde lid. Het zou aangewezen zijn deze discrepantie te verhelpen door in de ontworpen tekst de cijfers en percentages aan te passen.

Artikel 255.

Artikel 97, eerste lid, waarvan het ontwerp de wijziging beoogt, wordt met ingang van het aanslagjaar 1990 opgeheven door artikel 39 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen.

Artikel 276.

De methode die wordt aangewend om het eerste en tweede lid via tijdsverloop te wijzigen, verdraagt zich nauwelijks met de regels van de wetgevingstechniek. Bovendien is het nuttig de tarieven die van toepassing zijn op vroegere aanslagjaren in de wetboeken te handhaven zolang de termijn voor het inbrengen van bezwaren niet is afgelopen.

Dezelfde opmerking geldt voor artikel 279.

Artikel 277.

Artikel 130, eerste lid, moet volledig worden vervangen. De tekst zou als volgt worden gesteld :

"In afwijking van de artikelen 126, 127 en 129, wordt het belastingtarief voor het aanslagjaar 1991 vastgesteld op 20,5 pct. en op 19,5 pct. met ingang van het aanslagjaar 1992 wat de meerwaarden betreft die zijn bereikt ... (voorts zoals in 2° van het ontwerp), voor zover zij, gelet op de volgorde van aanrekening die de Koning bepaalt, het belastbare inkomen niet overtreffen en betrekking hebben op activa die, voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België, worden gebruikt".

Artikel 293.

De in de tekst die wordt opgeheven aangebrachte wijzigingen die nog van kracht zijn dienen, zoals gebruikelijk is, in herinnering te worden gebracht.

Gelet op de toegemeten termijn kan geen volledige tekst worden voorgesteld.

Paragraaf 2 die in de opheffing voorziet van een in een andere wet vervatte bepaling behoort een afzonderlijk artikel te vormen.

Artikel 297.

De volgorde van de artikelen moet aansluiten bij de nummering van de artikelen van het wetboek die het ontwerp beoogt te wijzigen.

Artikel 297, dat artikel 180 van het wetboek wijzigt, moet komen na artikel 300 van het ontwerp dat artikel 157, 2°, van hetzelfde wetboek wijzigt.

Artikel 298.

Men schrijve : "In artikel 50, 1°, vierde lid, i, van hetzelfde wetboek".

Artikel 310.

Dit artikel moet bij de overgangsbepalingen worden ingedeeld. Het vervalt immers uiterlijk op 31 december 1997.

Artikel 313.

Duidelijkshalve zou het verkieslijk zijn de bepaling in 1° van het ontworpen artikel 41, § 1, te vervangen door de volgende tekst :

"1° Het eerste lid moet worden vervangen door de volgende bepaling :

"De Koning coördineert, bij in ministerraad overlegd besluit, het Wetboek van de inkomstenbelastingen van 26 februari 1964 en het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen van 23 november 1965 met de bepalingen die ze uitdrukkelijk of impliciet gewijzigd zullen hebben op het ogenblik van deze coördinatie als ook met de andere desbetreffende wetsbepalingen".

La chambre était composée de

Messieurs : J.-J. STRYCKMANS,
de Heren :

C.-L. CLOSSET,
J.-C. GEUS,

Madame : J. GIELISSEN,
Mevrouw :

M. G. PIQUET, premier auditeur honoraire au Conseil d'Etat, a été appelé en consultation, en application de l'article 82 des lois coordonnées du 12 janvier 1973.

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

Les rapports ont été présentés par MM. J. FORTPIED et C. MENDIAUX, premiers auditeurs, et par M. J. REGNIER, auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

J. GIELISSEN.

De kamer was samengesteld uit

président de chambre,
kamervoorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

De H. G. PIQUET, ere-eerste auditeur bij de Raad van State, is bij toepassing van artikel 82 van de gecoördineerde wetten van 12 januari 1973 ter raadpleging opgeroepen.

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

De verslagen werden uitgebracht door de HH. J. FORTPIED en C. MENDIAUX, eerste auditeurs, en door de H. J. REGNIER, auditeur.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J.-J. STRYCKMANS.