

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 26 juin 1991, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet de loi "portant des dispositions fiscales et financières", a donné le 3 juillet 1991 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 26 juni 1991 door de Eerste Minister verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende fiscale en financiële bepalingen", heeft op 3 juli 1991 het volgend advies gegeven :

OBSERVATIONS GENERALES.

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.

La doctrine a rendu compte des raisons du recours à cette manière de légiférer et elle en relève également les inconvénients pour le bon fonctionnement du régime parlementaire comme pour la qualité de l'ordonnancement juridique (1).

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 légiférer; 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.

(1) Voyez entre autres QUERTAINMONT Ph., Le déclin de l'Etat de droit, journal des 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.

En conclusion, les dispositions du projet de loi présentement examinées n'échappent pas à ces critiques, que le Conseil d'Etat ne peut que réitérer d'autant plus fermement que la répétition à brève échéance d'une telle technique est particulièrement critiquable (1). Il s'y ajoute que certaines dispositions en projet modifient des lois qui soit n'ont pas encore été adoptées par le législateur, soit n'ont pas encore été publiées au Moniteur belge (2).

2. La loi en projet contient des dispositions qui ont une incidence sur les recettes ou les dépenses de l'Etat.

Par conséquent, en application de l'article 6, 2, et de l'article 13 de l'arrêté royal du 5 octobre 1961 portant organisation du contrôle administratif et budgétaire, l'inspecteur des finances doit donner un avis sur de telles dispositions et le Ministre du Budget doit donc donner son accord.

L'avis de l'inspecteur des finances et l'accord du Ministre du Budget n'ont pas été communiqués au Conseil d'Etat.

(1) Voyez déjà, notamment, l'avis du 10 novembre 1989 sur un projet de loi portant des dispositions fiscales (doc. Sénat, session 1989-1990, n° 806/2, pp. 36-37) et l'avis donné les 29 et 30 avril 1991 sur un projet de loi portant des dispositions budgétaires.

(2) Voyez, par exemple, dans le titre Ier, chapitre Ier, l'article 5 et l'article 9.

Sous réserve de l'accomplissement de ces formalités substantielles préalables, le Conseil d'Etat formule les observations ci-après.

3. Le projet doit être restructuré afin de supprimer les mentions des chapitres envisagés mais laissés en blanc.

Il convient en outre de numérotter les articles de manière continue et d'écrire le numéro des chapitres en chiffres cardinaux romains.

OBSERVATIONS PARTICULIERES.

TITRE Ier. - DISPOSITIONS FISCALES.

Chapitre Ier. - Transposition en droit fiscal belge de la directive C.E.E. "Fusions" en ce qui concerne les apports d'actifs et les échanges d'actions.

Article 1er.

1. L'article 11 de la directive permet aux Etats membres de refuser l'application des exemptions d'impôt "lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions a comme objectif principal

.../...

ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales; le fait qu'une des opérations visées à l'article 1er (de la directive) n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales".

Le projet de loi transpose cette disposition en prévoyant que l'immunisation temporaire des bénéfices et profits (1) n'est applicable que pour autant que "l'opération réponde à des besoins légitimes de caractère financier et économique" (article 40, § 1er, alinéa 2, 2e tiret, du Code des impôts sur les revenus).

Cette expression est déjà utilisée dans l'article 250 du Code des impôts sur les revenus. Elle a été reprise dans un nouvel article 250bis introduit dans le Code par un projet de loi portant des dispositions budgétaires, sur lequel la section de législation, 2e chambre, a donné son avis le 30 avril 1991 (2).

(1) On se souviendra que le terme "bénéfices" s'applique aux revenus des exploitations industrielles, commerciales, agricoles et des sociétés, tandis que le mot "profits" concerne les revenus des professions libérales, charges ou offices (voir articles 20 et 96 Code des impôts sur les revenus).

(2) Doc. Ch. n° 1641, sess. 1990-1991, n° 1.

Dans cet avis, la 2e chambre a fait observer que l'emploi du mot "légitime" devrait être spécialement justifié. En effet, le pouvoir discrétionnaire très large qu'il implique est de nature à porter atteinte à la fois au principe de légalité de l'impôt et à celui de l'égalité devant les charges publiques (1).

Le Conseil d'Etat, dans son avis L. 20.870/2 du 14 juin 1991, a recommandé de recourir aux termes "motifs économiques valables" qui sont ceux utilisés dans la directive.

L'emploi de la formule "besoins légitimes de caractère financier et économique" tend à étendre la portée et les cas de refus de l'immunisation par rapport à ce que permet la directive et, par là, tend à accroître le pouvoir discrétionnaire de l'administration.

On observe à cet égard :

- a) que le texte ne fait pas allusion à l'objectif principal de la directive, à savoir la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales;
- b) que le texte de la directive ne voit dans l'absence de motifs économiques valables qu'une possibilité de présomption ("peut constituer") de fraude ou d'évasion fiscale;

(1) Doc. Ch. n° 1641, sess. 1990-1991, n° 1, p. 70.

- c) qu'on empêche ainsi le contribuable belge de démontrer que les éléments de fait qui ont été retenus par l'administration relativement aux "besoins légitimes de caractère financier ou économique" n'ont pas pour objectif principal une fraude ou une évasion fiscales.

2. La modification de l'article 40, § 2, du Code des impôts sur les revenus doit répondre aux exigences des articles 4, § 2, et 9 de la directive.

Le paragraphe 2 en projet, en son alinéa 1er, suit la règle communautaire qui prévoit que les nouveaux amortissements et les plus-values ou moins-values afférentes aux éléments d'actif ou de passif transférés, sont calculés dans les mêmes conditions qu'aurait pu le faire la société apporteuse.

Toutefois, le paragraphe 2, alinéa 1er, de l'article 40 du Code des impôts sur les revenus exclut les cas où il a été fait application de l'article 67, n° 7, du Code des impôts sur les revenus.

Il s'agit de la taxation des plus values réalisées, à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles non bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels immobiliers.

La réserve de l'application de l'article 67, 7°, du Code des impôts sur les revenus faite à l'article 40, § 1er, alinéa 3, n'est pas critiquable en tant qu'elle vise l'application de l'alinéa 1er, 1° et 3°, pour le motif que

.../...

les hypothèses qui y sont visées se trouvent en dehors du champ d'application de la directive. Par contre, la réserve précitée, en ce qui concerne le paragraphe 2, alinéa 1er, de l'article 40 est tout à fait générale et contrevient donc aux articles 4, § 2, et 9 de la directive.

L'article 40, § 2, alinéa 1er, en projet, doit être revu.

Article 3.

Il y a lieu d'omettre la mention des lois du 15 juillet 1966 et du 25 juin 1973.

Article 7.

L'article introduit un 6°, qui concerne les plus-values, dans l'article 142 du Code des impôts sur les revenus, qui concerne des exonérations de revenus et qui figure sous un intitulé "Section II - Revenus exonérés".

Il serait préférable de faire de ce 6° et des deux alinéas qui le complètent un article distinct, sous un autre intitulé.

.../...

Article 9.

L'article tend à modifier l'article 250bis du Code des impôts sur les revenus, lequel n'existe qu'à l'état de projet (1).

Sous la réserve de l'observation générale n° 1, la remarque qui a été faite à l'article 1er du projet, à propos de la présomption de fraude ou d'évasion fiscales liées à l'absence des motifs économiques valables, vaut également en ce qui concerne l'insertion de la référence à l'article 40, § 1er, alinéa 1er, 2°, dans l'article 250bis du Code des impôts sur les revenus. En effet, ce dernier article permet à l'administration de donner son accord sur l'adéquation d'une opération visée à l'article 40, § 1er, alinéa 1er, 2°, "à des besoins légitimes de caractère financier et économique" et non "à des motifs économiques valables", comme il est dit dans la directive.

En outre, l'article 250bis en projet du Code des impôts sur les revenus constitue une innovation juridique : à défaut d'être conçue avec soin, celle-ci pourrait conduire à un affaiblissement du principe d'égalité devant la loi en matière fiscale.

De plus, on observe que la "modification" d'une "situation de fait" est une notion imprécise, qui ne procurera pas aux contribuables la sécurité juridique et fiscale recherchée.

(1) Doc. Ch. 1641, sess. 1990-1991, n° 1.

Article 10.

La sécurité juridique exige que la date d'entrée en vigueur d'une loi soit clairement déterminée ou facilement déterminable.

Dès lors, il n'est pas conforme aux règles de la légistique de déterminer la date d'entrée en vigueur d'un projet par référence à une disposition d'un autre projet qui n'a pas encore été adopté par le législateur et qui est donc susceptible d'être encore modifiée.

Chapitre III. - Agents de change.

Article 2.

Il est proposé de rédiger le paragraphe 1er, alinéa 1er, de l'article 101bis en projet, de la manière suivante :

"Par dérogation à l'article 31, 2°, du Code des impôts sur les revenus, la quote-part de l'actif net de l'association dissoute, visée par l'article 80, § 1er, versée à un agent de change, est immunisée de l'impôt sur le revenu dans la mesure où et aussi longtemps qu'elle est investie dans une société de bourse et que cette société de bourse a consacré une somme au moins équivalente à la souscription et à la libération de parts d'une société de la bourse de valeurs mobilières".

.../...

2. Si l'agent de change cesse complètement et définitivement son activité, il sera taxé au taux moyen relatif à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure (article 93, § 1er, 3°, c, du Code des impôts sur les revenus).

On peut se demander si les sommes versées aux agents de change qui ont été obligés de quitter leur profession ne devraient pas être taxées comme des pensions, à concurrence de la rente viagère qui résulterait de la conversion de ces sommes, à l'instar de ce qui est prévu par l'article 92 du Code des impôts sur les revenus pour les capitaux liquidés à l'expiration d'un contrat d'assurance sur la vie.

3. Le paragraphe 2 concerne le cas où "la contre-valeur de l'actif net visée à l'article 80, § 1er, ... est attribué à une société de bourse". La disposition paraît en contradiction avec ledit article 80, § 1er, qui prévoit l'attribution de la contre-valeur aux agents de change qui étaient inscrits au tableau de la bourse et non aux sociétés commerciales sous le couvert desquelles ceux-ci exerçaient leur profession.

Le texte néerlandais du paragraphe devrait être rédigé en tenant compte de l'observation qui est faite dans la version néerlandaise du présent avis.

.../...

Chapitre V. - Opérations à terme.

Article 1er.

L'article serait mieux rédigé comme suit :

"L'article 15 du Code des impôts sur les revenus modifié par les lois des 25 juin 1973 et 22 décembre 1989, est complété par l'alinéa suivant :

"Ils comprennent, en outre, au titre de revenus de dépôts d'argent, les produits résultant d'opérations consistant à obtenir moyennant la remise d'une somme d'argent, le remboursement d'une somme supérieure dont le montant et la date de paiement ou la période de celui-ci, ont été convenus au départ. Les revenus correspondent à la différence entre ces deux sommes, qu'elles qu'en soient les modalités de calcul et de détermination".

Chapitre VI. - Impôt des non-résidents.

Article 1er.

La phrase liminaire doit être rédigée de la manière suivante :

.../...

"A l'article 140, § 2, du Code des impôts sur les revenus, remplacé par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 et modifié par l'article 21 de la loi du 20 juillet 1990, sont apportées les modifications suivantes :".

Article 2.

Le texte du paragraphe 3 en projet serait plus clair s'il était rédigé comme suit :

"§ 3. Toute personne, non résidente, associé ou membre d'une société civile ou d'une association ..., est censée ...".

Article 4.

L'alinéa 2 en projet donne l'impression qu'il instaure une exemption d'impôt.

Tel n'est pas le cas. L'article 8 du chapitre en projet prévoit, pour les revenus de propriétés foncières inférieurs à 100.000 francs, que l'impôt "est égal au crédit d'impôt, aux divers précomptes et à la cotisation spéciale visée à l'article 208bis, qui s'y rapportent".

Il conviendrait, dès lors, d'écrire :

.../...

"Dans les cas visés à l'alinéa 1er, 1°, une cotisation à l'impôt n'est pas établie quand l'ensemble des revenus de propriétés foncières ...".

Article 6.

Les dépenses admises par l'article ne seront déductibles des revenus taxables qu'aux conditions et dans les limites fixées aux articles 71 et 72.

Cette règle sera applicable à partir de l'exercice 1991, donc aux revenus de 1990.

Dans la mesure où l'assiette de perception de l'impôt sera accrue, la rétroactivité de l'article appelle la critique qui sera explicitée à propos de l'article 11.

Article 8.

Le texte en projet doit être précédé de la mention "Article 152".

Article 9.

L'insertion d'un 4° dans l'article 180 tend à rendre redevable du précompte professionnel une personne désignée par les membres d'une société civile ou d'une association, mais il faudrait à tout le moins prévoir que cette personne accepte d'être désignée.

.../...

Le texte suivant est proposé :

"4° celui qui est désigné par les membres d'une société civile ou d'une association visée à l'article 141 et qui accepte de les représenter en matière fiscale ... (la suite comme au projet)".

Article 11.

L'article prévoit l'entrée en vigueur, à partir de l'exercice d'imposition 1991 (revenus de 1990), d'une série d'articles du chapitre VI parmi lesquels les articles 1er, 2, 4 et 6 paraissent de nature à alourdir l'assiette de l'impôt.

La disposition, en tant qu'elle s'applique aux revenus de 1990, contrevient au principe suivant lequel le régime fiscal des contribuables doit être définitivement fixé à la date de clôture de la période imposable.

La disposition en projet, qui prévoit la rétroactivité des nouvelles mesures sur deux années de revenus pose en outre la question de savoir si cette rétroactivité est compatible avec l'article 111, alinéa 2, de la Constitution, selon lequel les règles qui établissent des impôts n'ont de force que pour un an.

Sous réserve de l'observation qui précède, la rédaction suivante est proposée :

.../...

"Les articles 1er à 7 et l'article 10 du présent chapitre entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition ...

L'article 8 du présent chapitre, en tant qu'il modifie l'article 152, alinéas 1er et 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus, entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition ...

L'article 8 du présent chapitre, en tant qu'il modifie l'article 152, alinéa 2, 1°, du même Code entre en vigueur à la date de la publication au Moniteur belge de la présente loi.

L'article 9 du présent chapitre entre en vigueur à la date de l'entrée en vigueur de la présente loi.

Par dérogation à l'alinéa 1er, 1° :

- 1° l'article 7 du présent chapitre, en ce qu'il étend le champ d'application des articles 89 à 91 du même Code, est applicable à partir de l'exercice d'imposition 1992;
- 2° les dispositions de l'article 144 du même Code ... (la suite comme à l'article 11, alinéa 2, 2°, du projet)".

.../...

Chapitre VIII. - Recouvrement.

Article 27 (lire article 1er dans le texte français).

Article 295bis en projet.

1. Le paragraphe 1er présente des imperfections de rédaction : par exemple "la somme", "de ce Code". Le membre de phrase "qui n'est pas reprise au rôle" ne se comprend que s'il s'agit du conjoint qui vit séparé de fait du contribuable en cause. Le fait de pouvoir "demander une limitation de responsabilité" ne détermine qu'implicitement les pouvoirs du directeur. Le directeur régional visé à l'article 267 doit s'entendre aussi du fonctionnaire délégué par lui, comme il est dit aux articles 276 et 277 du Code des impôts sur les revenus.

2. L'article 295bis doit être rédigé dans la continuité de l'article 295 du Code des impôts sur les revenus.

3. La division en paragraphes ne se justifie pas, puisque chacun de ceux-ci ne comporte qu'un seul alinéa.

4. Le texte suivant est proposé pour le paragraphe 1er, devenant l'alinéa 1er :

.../...

"Le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui, peut accorder, sur sa demande, au conjoint qui vit séparé de fait, une limitation du recouvrement de l'impôt relatif aux revenus de l'autre conjoint, à concurrence de ce qui aurait été dû par ce dernier s'il avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office, visés aux articles 267 et 277".

5. Le Conseil d'Etat attire l'attention du législateur sur la difficulté de la mise en oeuvre du système mis en place, notamment en ce qui concerne la reconstitution d'une réclamation qui, en réalité, n'a jamais été introduite.

TITRE II. - DISPOSITIONS FINANCIERES.

Chapitre II. - Fonds national des calamités publiques.

Article 2.

L'article ne constitue pas une véritable dérogation à l'article 37, § 1er, 2°, de la loi du 12 juillet 1976 relative à la réparation de certains dommages causés à des biens privés par des calamités naturelles. Par ailleurs, les restrictions au pouvoir du Ministre énoncées dans l'exposé des motifs, pour qu'elles soient juridiquement contraignantes, doivent être exprimées dans le dispositif, aussi clairement que possible. C'est pourquoi l'article devrait être rédigé comme suit :

.../...

"Les crédits prévus à l'article 33.55.4.0.63.05.19 du budget général des dépenses pour l'intervention dans le cas de calamités relatives à des biens appartenant au domaine public sont transférés à titre de dotation complémentaire au Fonds national des calamités publiques, pour la restauration de ces biens.

Les crédits transférés sont utilisés comme avances dans les mêmes conditions que celles qui sont prévues à l'article 29 de la loi du 12 juillet 1976 relative à la réparation de certains dommages causés à des biens privés par des calamités naturelles. Le Ministre qui a les communications et l'infrastructure dans ses attributions accorde les avances".

Chapitre III. - Modification de la loi du 5 mars 1984.

Article 3.

L'exposé des motifs fait état du "doute juridique" apparu au sujet des pouvoirs de l'Etat en la matière. Selon les explications fournies au Conseil d'Etat par le délégué du Ministre, il s'agit plus précisément des observations formulées par la Cour des comptes le 25 septembre 1985 et le 15 juin 1990.

La teneur de ces observations devrait être communiquée aux chambres législatives.

.../...

Chapitre V. - Marchés financiers.

Article 10.

La disposition en projet tend à habiliter le Roi à "fixer la contribution aux frais de fonctionnement des autorités qui contrôlent les organismes chargés de l'administration des marchés visés à l'article 67".

Une telle disposition ne serait admissible que si la "contribution aux frais" était une redevance au sens de l'article 113 de la Constitution qui permet au législateur de déléguer au Roi le soin d'en fixer la base et le fondement.

La redevance est la rémunération d'un service déterminé demandé volontairement à l'autorité (1).

(1) J. VAN BOL, L'impôt et la redevance comme instruments des politiques régionales et communautaires, Adm. pub., trim., 1986, p. 259; Cassation 5 mars 1988, Pas., I, p. 109; Cassation 20 novembre 1972, Pas. 1973, I, p. 279; Cassation 20 février 1986, J.T. 1986, p. 455; Conseil d'Etat, S.P.R.L. STAES, n° 21.061 du 24 mars 1981; avis L. 19.463/9 relatif à un avant-projet sur la protection des eaux potabilisables, reproduit in Doc. C.R.W., session 1989-1990, n° 151/1, pp. 43 et suiv.; avis L. 19.679/2 relatif à un avant-projet de loi sur la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, reproduit in doc. Ch., session 1990-1991, n° 1610/1, pp. 59 et 60.

La notion de redevance qui revêt un caractère volontaire doit, en l'occurrence, être exclue en raison du caractère contraignant de ladite "contribution aux frais" qui doit, dès lors, s'analyser comme un impôt. Il s'ensuit que la disposition en projet qui confère au Roi le pouvoir de régler cette "contribution aux frais" est contraire à l'article 110 de la Constitution qui exige l'intervention du législateur.

En vue de respecter la prescription de l'article 110 de la Constitution, il convient de régler dans le texte en projet le taux d'imposition et la base imposable de ce qui constitue, comme il est dit ci-dessus, un impôt.

Article 11.

Au 1°, il faut écrire "l'alinéa 2, 2°, est supprimé".

Article 12.

La phrase liminaire devrait être rédigée de la manière suivante :

"L'article 20 des dispositions relatives au contrôle des caisses d'épargne privées, coordonnées par l'arrêté royal du 23 juin 1967, remplacé par la loi du 17 juillet 1985, est complété par le paragraphe suivant :".

ALGEMENE OPMERKINGEN.

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.

De rechtsleer heeft gerapporteerd over de redenen waarom op die manier aan wetgeving wordt gedaan en wijst op de nadelen hiervan voor de goede werking van het parlementair stelsel alsmede voor de kwaliteit van de rechtsordening (1).

In de "mozaïekwetten" is er 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.

(1) Zie onder meer Quertainmont Ph., Le déclin de l'Etat de droit, Journal des 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; Parisi A., Les lois-programmes en Belgique : tendances et contenu, Rev. int. des sciences adm. 1981, blz. 95-104.

Kortom, die kritiek geldt ook ten aanzien van de bepalingen van het wetsontwerp die thans worden onderzocht. De Raad van State kan die kritiek alleen maar nadrukkelijk herhalen, temeer daar het veelvuldige aanwenden van zulk een procédé kort na elkaar bijzonder laakbaar is (1). Daar komt bij dat sommige ontworpen bepalingen wetten wijzigen die door de wetgever nog niet zijn aangenomen of die nog niet zijn bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad (2).

2. In de ontworpen wet staan bepalingen die een invloed hebben op de ontvangsten of de uitgaven van de Staat.

Ingevolge artikel 6, 2, en artikel 13 van het koninklijk besluit van 5 oktober 1961 tot regeling van de administratieve en begrotingscontrole, moet de inspecteur van financiën bijgevolg een advies verlenen over dergelijke bepalingen en moet de Minister van Begroting daarmede dus zijn instemming betuigen.

Aan de Raad van State is geen kennis gegeven van het advies van de inspecteur van financiën en van de akkoordbevinding van de Minister van Begroting.

(1) Zie onder meer reeds het advies van 10 november 1989 over een ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen (Gedr. St. Senaat, zitting 1989-1990, nr. 806/2, blz. 36-37) en het advies dat op 29 en 30 april 1991 is gegeven over een ontwerp van wet houdende begrotingsbepalingen.

(2) Zie bijvoorbeeld in titel I, hoofdstuk I, artikel 5 en artikel 9.

Onder voorbehoud dat die voorafgaande substantiële formaliteiten worden vervuld, formuleert de Raad van State de volgende opmerkingen.

3. Het ontwerp moet worden geherstructureerd om de vermelding van de geplande maar opengelaten hoofdstukken te schrappen.

Bovendien moeten de artikelen doorlopend worden genummerd en moet het nummer van de hoofdstukken in Romeinse cijfers worden geschreven.

BIJZONDERE OPMERKINGEN.

TITEL I. - FISCALE BEPALINGEN.

Hoofdstuk I. - Omzetting in het Belgische fiscale recht van de EEG-richtlijn "Fusies" inzake de inbrengen van activa en de aandelenruil.

Artikel 1.

1. Artikel 11 van de richtlijn biedt aan de Lid-Staten de mogelijkheid om de toepassing van de belastingvrijstellingen te weigeren "indien blijkt dat de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of

.../...

-ontwijking heeft; het feit dat een van de in artikel 1 (van de richtlijn) bedoelde rechtshandelingen niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft".

Die bepaling wordt in het wetsontwerp verwerkt door het voorschrift dat de tijdelijke belastingvrijstelling van de winsten en baten (1) slechts van toepassing is in de mate dat de "verrichting beantwoordt aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard" (artikel 40, § 1, tweede lid, tweede streepje van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Die uitdrukking is reeds gebruikt in artikel 250 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Ze is overgenomen in een nieuw artikel 250bis, in het Wetboek ingevoerd door een ontwerp van wet houdende begrotingsbepalingen, waarover de afdeling wetgeving, 2e kamer, op 30 april 1991 haar advies heeft gegeven (2).

(1) Men weet dat de term "winsten" van toepassing is op de inkomsten van de nijverheids-, de handels- en de landbouwbedrijven en van de vennootschappen, terwijl de term "baten" betrekking heeft op de inkomsten van de vrije beroepen, ambten of posten (zie de artikelen 20 en 96 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

(2) Gedr. St. Kamer, nr. 1641, zitting 1990-1991, nr. 1.

In dat advies heeft de 2e kamer opgemerkt dat het gebruik van het woord "verantwoord" in het bijzonder zou moeten worden gerechtvaardigd omdat de zeer ruime discretionaire bevoegdheid die het impliceert, van die aard is dat zowel afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de wettigheid van de belasting als aan het beginsel van de gelijkheid ten aanzien van de openbare lasten (1).

In zijn advies L. 20.878/2 van 14 juni 1991 heeft de Raad van State aangeraden te werken met de woorden "geldige economische redenen" (in de richtlijn "zakelijke overwegingen" genoemd), die aanknopen bij de richtlijn.

Het gebruik van de formule "rechtmatige behoeften van financiële of economische aard" heeft tot gevolg dat de strekking en de gevallen van weigering van de vrijstelling worden uitgebreid, vergeleken met wat de richtlijn mogelijk maakt en dus dat de discretionaire bevoegdheid van de overheid groter wordt.

In dat verband zij opgemerkt :

- a) dat in de tekst niet wordt verwezen naar het hoofddoel van de richtlijn, namelijk de strijd tegen de belastingfraude en -ontwijking;
- b) dat de tekst van de richtlijn in het ontbreken van zakelijke overwegingen slechts een mogelijkheid ziet

(1) Gedr. St. Kamer, nr. 1641, zitting 1990-1991, nr. 1, blz. 70.

("kan") om te veronderstellen dat er belastingfraude of -ontwijking in het geding is;

- c) dat men de Belgische belastingplichtige aldus verhindert te bewijzen dat de feitelijke gegevens die door de overheid in aanmerking zijn genomen in verband met de "rechtmatige behoeften van financiële of economische aard" niet als voornaamste doel belastingfraude of -ontwijking hebben.

2. De wijziging van artikel 40, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen moet voldoen aan de vereisten van de artikelen 4, § 2, en 9 van de richtlijn.

Het eerste lid van de ontworpen paragraaf 2 volgt de communautaire regel die bepaalt dat de nieuwe afschrijvingen en de meerwaarden en waardeverminderingen betreffende de overgedragen activa of passiva, berekend worden onder dezelfde voorwaarden als de inbrengende vennootschap dat had kunnen doen.

In paragraaf 2, eerste lid, van artikel 40 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen worden evenwel gevallen uitgesloten waarin artikel 67, 7°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen is toegepast.

Het betreft de belasting op de meerwaarden die ter gelegenheid van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen onbebouwde onroerende goederen of op onroerende zakelijke rechten.

.../...

Het voorbehoud dat in artikel 40, § 1, derde lid, wordt gemaakt voor de toepassing van artikel 67, 7°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, is niet voor kritiek vatbaar in zoverre het betrekking heeft op de toepassing van het eerste lid, 1° en 3°, omdat de gevallen die erin ter sprake komen buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen. Wat paragraaf 2, eerste lid, van artikel 40 betreft, is het voormelde voorbehoud daarentegen volledig algemeen en schendt het dus de artikelen 4, § 2, en 9 van de richtlijn.

Het ontworpen artikel 40, § 2, eerste lid, moet worden herzien.

Artikel 3.

De vermelding van de wetten van 15 juli 1966 en 25 juni 1973 dient te vervallen.

Artikel 7.

Het artikel voert in artikel 142 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat handelt over de vrijstellingen van inkomsten en opgenomen is onder het opschrift "Afdeling II - Vrijgestelde inkomsten", een onderdeel 6° in, dat betrekking heeft op de meerwaarden.

.../...

Het is verkieslijk van het onderdeel 6° en de twee aanvullende leden een onderscheiden artikel te maken, dat onder een ander opschrift opgenomen wordt.

Artikel 9.

Het artikel beoogt artikel 250bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen te wijzigen, dat slechts in ontwerpfase bestaat (1).

Onder voorbehoud van de algemene opmerking nr. 1 geldt de opmerking gemaakt in artikel 1 van het ontwerp, die handelt over het vermoeden van belastingfraude of -ontwijking samengaan met het ontbreken van zakelijke overwegingen, eveneens met betrekking tot de invoeging van de verwijzing naar artikel 40, § 1, eerste lid, 2°, in artikel 250bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Laatstgenoemd artikel stelt de administratie immers in staat in te stemmen met het gelijkstellen van een verrichting bedoeld in artikel 40, § 1, eerste lid, 2°, met "rechtmatige behoeften van financiële of economische aard", doch niet met "zakelijke overwegingen", zoals in de richtlijn staat te lezen.

Overigens voert het ontworpen artikel 250bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen op juridisch gebied een nieuwigheid in : wordt deze niet zorgvuldig uitgewerkt, dan kan zij leiden tot een afzwakking van het beginsel van de gelijkheid voor de wet op het stuk van de belastingen.

(1) Gedr. St. Kamer, 1641, zitting 1990-1991, nr. 1.

Bovendien kan worden opgemerkt dat een "wijziging" in een "feitelijke toestand" een onnauwkeurig begrip is dat de belastingplichtigen niet de vereiste rechts- en belastingzekerheid zal verschaffen.

Artikel 10.

Uit het oogpunt van de rechtszekerheid moet de dag van de inwerkingtreding van een wet duidelijk bepaald zijn of gemakkelijk te bepalen.

Het bepalen van de dag van de inwerkingtreding van een ontwerp door verwijzing naar een bepaling van een ander ontwerp dat door de wetgever nog niet is goedgekeurd en dus nog kan worden gewijzigd, is derhalve niet in overeenstemming met de regels van de wetgevingstechniek.

Hoofdstuk III. - Effectenmakelaars.

Artikel 2.

1. Voorgesteld wordt paragraaf 1, eerste lid, van het ontworpen artikel 101bis als volgt te stellen :

"In afwijking van artikel 31, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen is het gedeelte van het in artikel 80, § 1, bedoelde netto-actief van de ontbonden

.../...

vennootschap, dat aan een effectenmakelaar wordt gestort, vrijgesteld van inkomstenbelasting in zoverre en zolang het belegd is in een beursvennootschap en deze beursvennootschap op zijn minst een gelijk bedrag heeft aangewend voor de inschrijving op en de volstorting van delen van een effectenbeursvennootschap".

2. Indien de effectenmakelaar zijn werkzaamheden volledig en definitief staakt, zal hij belast worden tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar (artikel 93, § 1, 3°, c, Wetboek van de inkomstenbelastingen.

De vraag rijst of de bedragen gestort aan de effectenmakelaars die verplicht werden uit hun beroep te treden, niet dienen te worden belast op dezelfde wijze als de pensioenen, ten belope van de lijfrente die voortvloeit uit de omzetting van die bedragen, in navolging van hetgeen artikel 92 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen voorschrijft met betrekking tot de kapitalen die vereffend worden bij het verstrijken van een contract van levensverzekering.

3. Paragraaf 2 betreft het geval van de "aan een beursvennootschap toegekende tegenwaarde van het in artikel 80, § 1, van deze wet vermelde netto-actief". Er blijkt een tegenstelling te bestaan tussen deze bepaling en voornoemd artikel 80, § 1, naar luid waarvan de tegenwaarde

.../...

uitbetaald wordt aan de effectenmakelaars die waren ingeschreven op de lijst van de beurs, doch niet aan de handelsvennootschappen waardoor zij werden gedekt toen zij handelden.

Overigens dienen de woorden "het onderschrijven en het volstorten van delen" vervangen te worden door de woorden "de inschrijving op en de volstorting van delen".

Hoofdstuk V. - Termijnverrichtingen.

Artikel 1.

Het zou beter zijn het artikel als volgt te stellen :

"Artikel 15 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wetten van 25 juni 1973 en 22 december 1989, wordt aangevuld met het volgende lid :

"Zij omvatten bovendien, als inkomsten uit gelddeposito's, de opbrengsten uit verrichtingen waarbij, tegen afstand van een som geld, de terugbetaling wordt verkregen van een hogere geldsom waarvan het bedrag en de datum of periode van betaling bij de aanvang zijn overeengekomen. De inkomsten stemmen overeen met het verschil tussen de beide geldsommen, ongeacht de wijze van berekening en vaststelling".

.../...

Hoofdstuk VI. - Belasting der niet-ver-
blijfhouders.

Artikel 1.

De inleidende volzin dient als volgt te worden gesteld :

"In artikel 140, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, vervangen bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989 en gewijzigd bij artikel 21 van de wet van 20 juli 1990, worden de volgende wijzigingen aangebracht :".

Artikel 2.

De tekst van de ontworpen paragraaf 3 zou duidelijker zijn indien hij als volgt werd geredigeerd :

"§ 3. Ieder niet-verblijfhoudende persoon, die vennoot is of lid van een burgerlijke vennootschap of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die haar zetel, haar voornaamste inrichting of haar ... wordt naargelang van het geval geacht ...".

Artikel 4.

Het ontworpen tweede lid wekt de indruk dat het een vrijstelling van belasting invoert.

.../...

Dat is niet het geval. Artikel 8 van het ontworpen hoofdstuk bepaalt ten aanzien van inkomsten uit onroerende goederen dat wanneer die inkomsten minder bedragen dan 100.000 frank de belasting "gelijk is aan het belastingkrediet, aan de verschillende voorheffingen en aan de in artikel 208bis bedoelde bijzondere aanslag, die op die inkomsten betrekking hebben".

Bijgevolg zou geschreven moeten worden :

"In de gevallen als bedoeld in het eerste lid, 1°, wordt geen belastingaanslag vastgesteld wanneer het totale bedrag van de inkomsten uit onroerende goederen ...".

Artikel 6.

De door het artikel toegestane uitgaven zullen alleen onder de voorwaarden en binnen de grenzen bepaald in de artikelen 71 en 72 aftrekbaar zijn van de belastbare inkomens.

Dat voorschrift zal dus toepasselijk zijn vanaf het aanslagjaar 1991, dus op de inkomsten van 1990.

Doordat de grondslag voor het innen van de belasting zal worden opgetrokken, heeft bij de terugwerkende kracht van het artikel de opmerking te worden gemaakt die naar aanleiding van artikel 11 wordt uitgewerkt.

.../...

Artikel 8.

Aan de ontworpen tekst dient de vermelding "Artikel 152" vooraf te gaan.

Artikel 9.

Door het invoegen van een 4° in artikel 180 beoogt men ervoor te zorgen dat een persoon die door de leden van een burgerlijke vennootschap of van een vereniging wordt aangewezen, bedrijfsvoorheffing verschuldigd is; toch zou op zijn minst bepaald moeten worden dat die persoon aanvaardt te worden aangewezen.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"4° hem die door de leden van een in artikel 141 bedoelde burgerlijke vennootschap of vereniging wordt aangewezen en die aanvaardt hen in belastingzaken te vertegenwoordigen ... (voorts zoals in het ontwerp)".

Artikel 11.

Het artikel voorziet in de inwerkingtreding van een reeks artikelen van hoofdstuk VI vanaf het aanslagjaar 1991 (inkomsten van 1990); van die artikelen lijken de artikelen 1, 2, 4 en 6 zodanig dat zij de grondslag van de belasting verzwaren.

.../...

In zoverre de bepaling toepassing vindt op de inkomsten van 1990 schendt zij het beginsel dat de belastingregeling van de belastingplichtige definitief vastgesteld dient te zijn de dag dat het belastbare tijdperk wordt afgesloten.

De ontworpen bepaling, die voorschrijft dat de nieuwe maatregelen met betrekking tot de inkomens van twee jaar terugwerken, doet bovendien de vraag rijzen of die terugwerkende kracht zich verdraagt met artikel 111, tweede lid, van de Grondwet, volgens hetwelk de regelen die belastingen invoeren slechts één jaar van kracht zijn.

Onder voorbehoud van de zoëven gemaakte opmerking wordt de volgende redactie voorgesteld :

"De artikelen 1 tot 7 en artikel 10 van dit hoofdstuk treden in werking vanaf het aanslagjaar ...

Artikel 8 van dit hoofdstuk treedt, in zoverre het artikel 152, eerste lid en tweede lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wijzigt, in werking vanaf het aanslagjaar ...

Artikel 8 van dit hoofdstuk treedt, in zoverre het artikel 152, tweede lid, 1°, van hetzelfde Wetboek wijzigt, in werking op de datum van de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad.

.../...

Artikel 9 van dit hoofdstuk treedt in werking op de datum van de inwerkingtreding van deze wet.

In afwijking van het eerste lid, 1° :

- 1° is artikel 7 van dit hoofdstuk, in zoverre het de werkingssfeer van de artikelen 89 en 91 van hetzelfde Wetboek uitbreidt, toepasselijk vanaf het aanslagjaar 1992;
- 2° blijven de bepalingen van artikel 144 van hetzelfde Wetboek ... van toepassing op de in artikel 140, § 2, 8°, bedoelde inkomsten die in 1990 zijn gemaakt of ontvangen".

Hoofdstuk VII. - Invordering.

Artikel 27 (lees artikel 1 in de Franse tekst).

Ontworpen artikel 295bis.

1. De redactie van paragraaf 1 vertoont gebreken : bijvoorbeeld "de ... som", "van dit wetboek". Het zinsdeel "niet in het kohier is opgenomen" valt alleen te begrijpen indien het gaat om de echtgenoot die feitelijk gescheiden leeft van de betrokken belastingplichtige. Het feit van een beperking van de aansprakelijkheid te kunnen vragen bepaalt slechts op impliciete wijze de bevoegdheden van de directeurs. Onder de in artikel 267 bedoelde gewestelijke directeur moet ook worden verstaan de door hem gedelegeerde amb-

.../...

tenaar, zoals wordt bepaald in de artikelen 276 en 277 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

2. Artikel 295bis moet worden geredigeerd in samenhang met artikel 295 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

3. Er is geen grond voor een indeling in paragrafen aangezien elke paragraaf slechts een enkel lid bevat.

4. De volgende tekst wordt voorgesteld voor paragraaf 1, die het eerste lid wordt :

"De gewestelijke directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar kan aan de echtgenoot die feitelijk gescheiden leeft, op diens verzoek, een beperking van de invordering van de belasting betreffende de inkomsten van de andere echtgenoot verlenen ten belope van wat deze laatste verschuldigd zou zijn geweest indien hij al zijn rechten van bezwaar en van ontlasting van ambtswege, bedoeld in de artikelen 267 en 277, uitgeoefend zou hebben".

5. De Raad van State vestigt de aandacht van de wetgever op de moeilijkheid om de ingevoerde regeling toe te passen, inzonderheid wat betreft het overdoen van de procedure in verband met een bezwaar dat in feite nooit ingediend is.

.../...

TITEL II. - FINANCIËLE BEPALINGEN.Hoofdstuk II. - Nationaal Fonds voor
Algemene Rampen.Artikel 2.

Het artikel maakt geen echte afwijking uit van artikel 37, § 1, 2°, van de wet van 12 juli 1976 betreffende het herstel van zekere schade veroorzaakt aan private goederen door natuurrampen. Voorts moeten de in de memorie van toelichting vermelde beperkingen van de bevoegdheid van de minister, om uit juridisch oogpunt dwingend te zijn, zo duidelijk mogelijk in het bepalend gedeelte te kennen worden gegeven. Daarom zou het artikel als volgt moeten worden geredigeerd :

"De kredieten uitgetrokken op artikel 33.55.4.0.63.05.19 van de algemene uitgavenbegroting voor tegemoetkoming in geval van rampen inzake openbare domeingoederen worden als aanvullende toelage overgedragen aan het Nationaal Fonds voor Algemene Rampen, voor de herstelling van die goederen.

De overgedragen kredieten worden als voorschotten aangewend onder dezelfde omstandigheden als die welke zijn bepaald in artikel 29 van de wet van 12 juli 1976 betreffende het herstel aan zekere schade veroorzaakt aan private goederen door natuurrampen. De Minister tot wiens bevoegdheid het verkeer en de infrastructuur behoren, staat de voorschotten toe".

.../...

Hoofdstuk III. - Wijziging van de wet
van 5 maart 1984.

Artikel 3.

In de memorie van toelichting wordt gewag gemaakt van de "juridische twijfel" die gerezen is omtrent de bevoegdheden van de Staat terzake. Naar de gemachtigde van de Minister aan de Raad van State heeft verklaard, gaat het meer bepaald om de opmerkingen die door het Rekenhof zijn geformuleerd op 25 september 1985 en op 15 juni 1990.

De inhoud van die opmerkingen zou aan de Wetgevende Kamers moeten worden medegedeeld.

Hoofdstuk V. - Financiële markten.

Artikel 10.

Met de ontworpen bepaling zit de bedoeling voor de Koning te machtigen om "ten aanzien van de instellingen die belast zijn met het bestuur van de in artikel 67 bedoelde markten, vast (te) stellen welke hun bijdrage is in de werkingskosten van de overheden die deze instellingen controleren".

Zulke bepaling zou alleen toelaatbaar zijn indien "de bijdrage in de kosten" een retributie was in de zin van artikel 113 van de Grondwet, dat het de wetgever mogelijk maakt aan de Koning de bevoegdheid op te dragen om de grondslag ervan te bepalen.

De retributie geldt als vergoeding voor een bepaalde dienst die vrijwillig van de overheid wordt gevraagd (1).

Het begrip retributie waarmede vrijwilligheid gemoeid is, moet in het onderhavige geval geweerd worden vanwege het dwingende karakter van de bedoelde "bijdrage in de kosten", die derhalve opgevat moet worden als een belasting. Daaruit volgt dat de ontworpen bepaling, die aan de Koning de bevoegdheid verleent om die "bijdrage in de kosten" te regelen, in strijd is met artikel 110 van de Grondwet dat het ingrijpen van de wetgever eist.

Wil men het voorschrift van artikel 110 van de Grondwet naleven, dan moet in de ontworpen tekst het tarief en de grondslag worden bepaald van wat, zoals hierboven gezegd, een belasting is.

(1) J00. VAN BOL, L'impôt et la redevance comme instruments des politiques régionales et communautaires, Adm. publ., kwart. 1986, blz. 259; Cassatie 5 maart 1988, Pas., I, blz. 109; Cassatie 20 november 1972, Pas. 1973, I, blz. 279; Cassatie 20 februari 1986, J.T. 1986, blz. 455; Raad van State, P.V.B.A. STAES, nr. 21.061 van 24 maart 1981; advies L. 19.463/9 betreffende een voorontwerp "sur la protection des eaux potabilisables" afgedrukt in Doc. C.R.W., zitting 1989-1990, nr. 151/1, blz. 43 en volgende; advies L. 19.679/2 over een voorontwerp van wet "tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens" afgedrukt in Gedr. St., Kamer, zitting 1990-1991, nr. 1610/1, blz. 59 en 60.

Artikel 11.

In de bepaling onder 1° schrijve men : "het tweede lid, 2°, wordt opgeheven;".

Artikel 12.

De inleidende volzin zou als volgt moeten worden gesteld :

"Artikel 20 van de bepalingen betreffende de controle op de private spaarkassen, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 23 juni 1967, vervangen bij de wet van 17 juli 1985, wordt aangevuld met de volgende paragraaf :".

La chambre était composée de

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

Y. BOUCQUEY,
Y. KREINS,

Madame : R. DEROY,
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.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée par M. I. KOVALOVSKY, référendaire adjoint.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

R. DEROY.

De kamer was samengesteld uit

président de chambre,
kamervoorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

greffier,
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 radpleging opgeroepen.

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

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld door de H. I. KOVALOVSKY, adjunct-referendaris.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J.-J. STRYCKMANS.