

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 Ministre des Finances, le 23 mars 1992, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet d'arrêté royal "portant coordination de dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus", a donné le 26 mars 1992 l'avis suivant:

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 23 maart 1992 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot coordinatie van wettelijke bepalingen inzake inkomstenbelastingen", heeft op 26 maart 1992 het volgend advies gegeven :

Suivant l'article 84, alinéa 2, introduit par la loi du 15 octobre 1991 dans les lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, l'urgence qui permet au ministre de demander que l'avis de la section de législation soit donné dans un délai ne dépassant pas trois jours doit être spécialement motivée. En l'occurrence, elle l'est dans les termes suivants :

"Depuis la loi du 7 décembre 1988 (Moniteur belge du 16 décembre 1988), l'activité législative a été particulièrement intense en matière d'impôts sur les revenus. Douze nouvelles lois ont en effet modifié le Code des impôts sur les revenus, ce qui représente une moyenne de près d'une loi nouvelle par trimestre.

De ce fait, les versions successives du projet de coordination ont jusqu'à présent chaque fois été dépassées par l'adoption de nouveaux textes.

Tel fut, par exemple, le cas de la version qui a été soumise à la section de législation du Conseil d'Etat le 22 avril 1991.

Depuis l'avis rendu par ce Haut Collège le 12 juin 1991, plusieurs modifications législatives sont en effet intervenues, à savoir celles contenues dans :

- la loi du 17 juin 1991 (Moniteur belge du 9 juillet 1991);
- la loi du 20 juillet 1991 (Moniteur belge du 1er août 1991);
- la loi du 22 juillet 1991 (Moniteur belge du 31 juillet 1991);
- la loi du 23 octobre 1991 (Moniteur belge du 15 novembre 1991).

La réalisation de l'accord de gouvernement nécessitera prochainement le dépôt de nouveaux projets de loi dont l'examen ne souffrira aucun retard et qui, une fois votés, auraient une nouvelle fois pour effet de rendre obsolète le projet de coordination.

Il s'indique dès lors de soumettre à l'approbation du Roi, un arrêté de coordination dans les meilleurs

.../...

délais, de façon à assurer l'indispensable sécurité juridique et à permettre au gouvernement d'entamer immédiatement sur base du nouveau Code la réalisation du programme de gouvernement".

+

Dans le bref délai qui lui est imparti, le Conseil d'Etat doit se limiter à formuler les observations suivantes.

OBSERVATION PRELIMINAIRE.

Comme l'indique la lettre de demande d'avis, le projet "tient compte des observations formulées par la section de législation du Conseil d'Etat dans son avis du 12 juin 1991, ainsi que des nouvelles modifications législatives qui sont intervenues depuis lors" (1).

Pour comprendre le projet qui fait l'objet du présent avis, il faut nécessairement connaître l'avis précité du 12 juin 1991, auquel il conviendra donc de donner la publicité adéquate, en y joignant, le cas échéant, une table de concordance entre les deux projets, de telle manière que le décalage des articles ne présente aucune difficulté pour le lecteur.

EXAMEN DU PROJET DE COORDINATION.

(1) Avis donné sous le n° L. 20.768/2

Article 2.Paragraphe 2, 6º.

Selon les explications fournies par le fonctionnaire délégué, la situation se présente comme suit :

L'article 111, § 1er, du Code des impôts sur les revenus permet notamment de déduire des bénéfices d'une société, les revenus d'actions ou parts ou de capitaux investis.

Le paragraphe 2, alinéa 2, exclut de cette faveur les revenus attribués :

"3º par des sociétés d'investissement".

La loi du 22 décembre 1989, qui a inséré dans ledit Code le nouveau texte de l'article 111, a en même temps inséré un nouveau texte de l'article 36 du Code, où il est dit, au paragraphe 1er, alinéa 4 :

"Sont considérées comme des sociétés d'investissement, les sociétés dont le but exclusif ou principal consiste en placement collectif de valeurs mobilières".

En raison de la concomitance du moment d'insertion de l'article 111, § 1er, et de l'article 36, il faut considérer que la définition donnée à l'article 36 vaut aussi pour l'article 111, § 1er, devenu l'article 203 du projet.

.../...

A la suite de l'abrogation de l'article 36, cette définition, qui garde toute son utilité, devrait être insérée dans l'article 203 du projet.

La question se pose autrement pour l'article 19, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus, complété par la loi du 4 décembre 1990.

Cette disposition vise les revenus payés ou attribués "par les sociétés d'investissement visées aux articles 114 et 118 de la loi du 4 décembre 1990".

Ces articles 114 et 118 concernent respectivement les SICAV et les SICAF. Ils figurent dans le livre III, titre 1er, qui est intitulé "Des organismes de placement belges".

Les organismes de placement de droit étranger ne sont pas concernés par l'article 19, 2°, in fine, du Code; ils sont en réalité visés par cette disposition en son début ("sociétés autres que celles visées à l'article ...").

Par souci de fidélité aux textes originels, une définition de la société d'investissement qui serait commune à l'article 19, alinéa 1er, 2° (devenu l'article 21, 2°) et à l'article 111, § 2 (devenu l'article 203) n'est, dès lors, pas souhaitable.

En conséquence, l'article 203 doit être complété par un alinéa rédigé comme suit :

.../...

"Pour l'application de la présente disposition, il faut entendre par société d'investissement, ... (la suite comme à l'article 36, § 1er, alinéa 4, ancien)".

Articles 241 à 245.

1. L'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 34/91 du 21 novembre 1991, publié au Moniteur belge du 14 décembre 1991, "annule les articles 149 et 150 du Code des impôts sur les revenus, tels qu'ils ont été modifiés par l'article 314 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, dans la mesure où les non-résidents titulaires d'une pension belge et qui n'ont pas maintenu un foyer d'habitation en Belgique sont taxés conformément aux paragraphes premiers de ces deux articles".

Aux articles 149 et 150 du Code des impôts sur les revenus du 26 février 1964, correspondent les articles 241 (article 149, § 1er), 242 (article 149, § 2), 243 (article 150, § 1er), 244 (article 150, § 2) et 245 (article 150, § 3) du projet de Code des impôts sur les revenus 1992.

Le projet soumis à l'avis du Conseil d'Etat n'a pas tenu compte de l'arrêt d'annulation précité.

2. Il est indispensable, pour respecter l'autorité de la chose jugée qui s'attache à l'arrêt d'annulation précité, et dans le souci d'informer les contribuables de leurs droits, de corriger les textes précités conformément

.../...

à l'arrêt d'annulation (1); cette correction, en tout cas, ne ferait pas obstacle à "la réaction législative plus approfondie ... modifiant la matière quant au fond" qu'annoncent les fonctionnaires délégués; celle-ci ne pourra cependant valoir que pour l'avenir.

Si cette solution n'était pas adoptée, il faudrait indiquer les raisons impérieuses pour lesquelles il n'est pas possible de procéder de la sorte et il faudrait, en outre, préciser dans chacun des articles concernés, à l'endroit qui convient, qu'ils ne sont applicables que dans la seule mesure où ils n'ont pas été annulés par l'arrêt de la Cour d'arbitrage.

Cette dernière solution, comme celle suggérée en premier lieu, est nécessaire pour assurer le respect de l'autorité qui s'attache à l'arrêt d'annulation précité.

(1) Le moment à partir duquel le nouveau Code s'appliquera - l'exercice d'imposition 1992, en vertu de l'article 2 de l'avant-projet de loi confirmant la coordination - serait évidemment sans conséquence sur l'obligation qu'ont l'administration et les juridictions de respecter l'effet rétroactif de l'arrêt d'annulation, que la Cour d'arbitrage n'a pas, en l'espèce, tempéré; l'annulation a opéré "ex tunc", depuis le moment où les dispositions anticonstitutionnelles sont entrées en vigueur, à savoir l'exercice d'imposition 1991 (E. KRINGS, *Propos sur les effets des arrêts rendus par la Cour d'arbitrage*, J.T., 1985, pp. 577 et s., ici pp. 579-580); voyez aussi Cour d'arbitrage, arrêt 11/92 du 13 février 1992 (*Moniteur belge* du 26 mars 1992).

OBSERVATION FINALE.

Le projet de coordination omet de reproduire l'article 149, § 2, b, et l'article 187, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus.

Volgens artikel 84, tweede lid, dat bij de wet van 15 oktober 1991 is ingevoegd in de gecoördineerde wetten op de Raad van State, moet het verzoek om spoedbehandeling dat het de Minister mogelijk maakt te vragen dat het advies van de afdeling wetgeving binnen een termijn van ten hoogste drie dagen wordt gegeven, met bijzondere redenen worden omkleed. In het onderhavige geval luidt de motivering aldus :

"Depuis la loi du 7 décembre 1988 (Moniteur belge du 16 décembre 1988), l'activité législative a été particulièrement intense en matière d'impôts sur les revenus. Douze nouvelles lois ont en effet modifié le Code des impôts sur les revenus, ce qui représente une moyenne de près d'une loi nouvelle par trimestre.

De ce fait, les versions successives du projet de coordination ont jusqu'à présent chaque fois été dépassées par l'adoption de nouveaux textes.

Tel fut, par exemple, le cas de la version qui a été soumise à la section de législation du Conseil d'Etat le 22 avril 1991.

Depuis l'avis rendu par ce Haut Collège le 12 juin 1991, plusieurs modifications législatives sont en effet intervenues, à savoir celles contenues dans :

- la loi du 17 juin 1991 (Moniteur belge du 9 juillet 1991);
- la loi du 20 juillet 1991 (Moniteur belge du 1er août 1991);
- la loi du 22 juillet 1991 (Moniteur belge du 31 juillet 1991);
- la loi du 23 octobre 1991 (Moniteur belge du 15 novembre 1991).

.../...

La réalisation de l'accord de gouvernement nécessitera prochainement le dépôt de nouveaux projets de loi dont l'examen ne souffrira aucun retard et qui, une fois votés, auraient une nouvelle fois pour effet de rendre obsolète le projet de coordination.

Il s'indique dès lors de soumettre à l'approbation du Roi, un arrêté de coordination dans les meilleurs délais, de façon à assurer l'indispensable sécurité juridique et à permettre au gouvernement d'entamer immédiatement sur base du nouveau Code la réalisation du programme de gouvernement".

*

De Raad van State moet zich, binnen de korte termijn die hem is toegemeten, bepalen tot het maken van de volgende opmerkingen.

VOORAFGAANDE OPMERKING.

In de brief waarin om het advies van de Raad van State wordt verzocht, staat te lezen : "La version qui vous est transmise tient compte des observations formulées par la section de législation du Conseil d'Etat dans son avis du 12 juin 1991, ainsi que des nouvelles modifications législatives qui sont intervenues depuis lors" (2).

Voor een goed begrip van het ontwerp dat in dit advies wordt behandeld, moet men voornoemd advies van

(2) Advies verstrekt onder nr. L. 20.768/2.

12 juni 1991 kennen, dat derhalve op gepaste wijze moet worden openbaar gemaakt. Daarbij kan in voorkomend geval een tabel van concordantie tussen de beide ontwerpen worden gevoegd, zodat de gewijzigde nummering van de artikelen voor de lezer geen enkele moeilijkheid oplevert.

ONDERZOEK VAN HET ONTWERP VAN COORDINATIE.

Artikel 2.

Paragraaf 2, 6°.

Volgens de uitleg verstrekt door de gemachtigde ambtenaar, is de toestand als volgt :

Artikel 111, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen maakt het onder meer mogelijk de inkomsten uit aandelen of delen of uit belegde kapitalen af te trekken van de winst van de vennootschap.

Paragraaf 2, tweede lid, sluit die mogelijkheid uit voor de inkomsten toegekend :

"3° door investeringsvennootschappen".

De wet van 22 december 1989, waarbij de nieuwe tekst van artikel 111 ingevoegd is in het voornoemde Wetboek, heeft terzelfder tijd een nieuwe tekst van artikel 36 van het Wetboek ingevoegd, waarvan paragraaf 1, vierde lid, als volgt luidt :

.../...

"Als investeringsvennootschappen worden beschouwd, de vennootschappen die uitsluitend of hoofdzakelijk het gemeenschappelijk beleggen van roerende waarden tot doel hebben".

Vermits de artikelen 111, § 1, en 36 gelijktijdig zijn ingevoegd, moet worden beschouwd dat de begripsomschrijving in artikel 36 eveneens geldt voor artikel 111, § 1, dat artikel 203 van het ontwerp is geworden.

Als gevolg van de opheffing van artikel 36 zou die begripsomschrijving, welke haar volle nut behoudt, ingevoegd moeten worden in artikel 203 van het ontwerp.

Een ander probleem doet zich voor met betrekking tot artikel 19, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, aangevuld bij de wet van 4 december 1990.

Die bepaling betreft de inkomsten betaald of toegekend "door de beleggingsvennootschappen als bedoeld in de artikelen 114 en 118 van de wet van 4 december 1990".

Laatstgenoemde artikelen betreffen respectievelijk de Bevek en de Bevak. Zij zijn opgenomen in boek III, titel 1, waarvan het opschrift luidt : "De Belgische beleggingsinstellingen".

Artikel 19, 2°, in fine, van het Wetboek is niet toepasselijk op de beleggingsinstellingen naar buitenlands recht; in feite wordt in het begin van die bepaling verwezen

.../...

naar die instellingen ("andere vennootschappen dan bedoeld in artikel ...").

Ten einde dichter bij de oorspronkelijke teksten te blijven, is een begripsomschrijving van de beleggingsvennootschap, welke dezelfde zou zijn voor artikel 19, eerste lid, 2^o (dat artikel 21, 2^o, geworden is) als voor artikel 111, § 2 (dat artikel 203 geworden is), derhalve niet wenselijk.

Bijgevolg moet artikel 203 aangevuld worden met een lid, luidende :

"Voor de toepassing van deze bepaling moet onder beleggingsvennootschap worden verstaan ... (voorts zoals in het vroegere artikel 36, § 1, vierde lid).

Artikelen 241 tot 245.

1. Het arrest nr. 34/91 dd. 21 november 1991 van het Arbitragehof, dat is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 14 december 1991, "vernietigt de artikelen 149 en 150 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen zoals gewijzigd bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, inzoverre de niet-verblijfhoudende Belgische pensioengerechtigden die geen tehuis in België hebben behouden belast worden conform de paragrafen 1 van die twee artikelen".

.../...

Met de artikelen 149 en 150 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen dd. 26 februari 1964 stemmen overeen de artikelen 241 (artikel 149, § 1), 242 (artikel 149, § 2), 243 (artikel 150, § 1), 244 (artikel 150, § 2) en 245 (artikel 150, § 3) van het ontwerp van Wetboek van de inkomstenbelastingen, lezing 1992.

In het ontwerp dat aan de Raad van State om advies is voorgelegd, is geen rekening gehouden met voornoemd vernietigingsarrest.

2. Ten einde het gezag van gewijsde van voornoemd vernietigingsarrest in acht te nemen, en ook om de belastingplichtigen in te lichten over hun rechten, is het onontbeerlijk voornoemde teksten aan te passen overeenkomstig het vernietigingsarrest (3); die aanpassing zou hoe dan ook geen belemmering vormen voor "een verregaander initiatief van de wetgever ... waarbij de materie grondig wordt gewijzigd", zoals door de gemachtigde ambtenaren wordt

(3) Het tijdstip waarop het nieuwe Wetboek toepasselijk wordt - het aanslagjaar 1992, krachtens artikel 2 van het voorontwerp van wet tot bekrachtiging van de coördinatie -, zou uiteraard geen invloed hebben op de verplichting vanwege de overheid en de gerechten om de terugwerking van het vernietigingsarrest na te leven, welke terugwerking door het Arbitragehof in het onderhavige geval niet minder strak is gemaakt; de vernietiging heeft "ex tunc" gewerkt, vanaf het tijdstip waarop de ongrondwettelijke bepalingen in werking getreden zijn, te weten het aanslagjaar 1991 (E. KRINGS, *Propos sur les effets des arrêts rendus par la Cour d'arbitrage*, J.T., 1985, blz. 577 e.v., hier blz. 579-580); zie ook Arbitragehof, arrest 11/92 van 13 februari 1992 (Belgisch Staatsblad van 26 maart 1992).

aangekondigd; een zodanig initiatief kan evenwel alleen voor de toekomst gelden.

Indien die oplossing niet wordt aangehouden, behoren de dwingende redenen te worden opgegeven waarom het niet mogelijk is aldus te werk te gaan, en moet voorts in elk van de betrokken artikelen op de desbetreffende plaats bepaald worden dat zij slechts toepasselijk zijn in zoverre zij door het arrest van het Arbitragehof niet zijn vernietigd.

Laatstgenoemde oplossing is net zoals de eerste noodzakelijk voor de inachtneming van het gezag dat van voornoemd vernietigingsarrest uitgaat.

SLOTOPMERKING.

In het ontwerp van coördinatie zijn artikel 149, § 2, b, en artikel 187, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen niet overgenomen.

DV.

- 16 -

L. 21.518/2.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs : J.-J. STRYCKMANS,
de Heren :président de chambre,
kamervoorzitter,Y. BOUCQUEY,
Y. KREINS,conseillers d'Etat,
staatsraden,Madame : R. DEROY,
Mevrouw :greffier,
griffier.

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 M. C. LAMBOTTE, premier référendaire, et M. J. REGNIER, auditeur.

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 H. C. LAMBOTTE, eerste - referendaris, en de H. J. REGNIER, auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

R. DEROY.

J.-J. STRYCKMANS.