

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 14 avril 1992, 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 16 avril 1992 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 14 april 1992 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 16 april 1992 het volgend advies gegeven :

Suivant l'article 81, 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 :

"Het inroepen van de hoogdringendheid wordt gemotiveerd door het feit dat de Regering als één van haar eerste doelstellingen de gezondmaking van de rijksfinanciën beoogt. Bovendien wil zij de maatregelen noodzakelijk voor de uitvoering van de Begroting 1992 zo spoedig mogelijk ter ondertekening aan het Staatshoofd voorleggen, met het oog op de indiening bij het Parlement".

*

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

OBSERVATIONS PRELIMINAIRES.

1. Les besoins du Trésor, comme la correction d'"usages impropres" de la législation fiscale, exigent sans doute des réajustements fréquents de celle-ci. La fréquence des changements est devenue telle, cependant, que l'adage

.../...

selon lequel "Nul n'est censé ignorer la loi", apparaît de plus en plus difficile à respecter; de surcroît, leur imprévisibilité compromet la sûreté du calcul économique. Le retour à une certaine stabilité législative constituerait, en soi, un avantage pour les contribuables (1).

2. Les articles 1er à 36 du projet apportent des modifications au "Code des impôts sur les revenus 1992". Si l'arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination des lois sur les impôts sur les revenus n'est publié qu'après le dépôt du présent projet devant l'une des Chambres législatives, il serait utile qu'une copie de l'arrêté de coordination soit publiée sous forme de document parlementaire, afin que les membres des Chambres puissent se prononcer en connaissance de cause sur la portée des textes qui leur sont soumis.

De plus, le présent projet ne pourra être adopté que si la loi confirmative de l'arrêté royal de coordination a été elle-même adoptée.

(1) Voyez Sénat, Commission des finances. Journée d'étude sur l'impôt des sociétés, organisée le 16 mai 1991, 1362 (1990-1991), pp. 4-5.

OBSERVATIONS PARTICULIERES.Chapitre Ier. - Fiscalité directe.

Article 1er (article 18, 3°, du
Code des impôts sur
les revenus 1992).

L'exposé des motifs commente l'article 1er, qui tend à modifier l'article 18, 3°, du Code, sous l'intitulé suivant : "Assimilation des administrateurs aux associés actifs en matière d'intérêts".

On observe que l'article 18, 3°, dans son état actuel, ne qualifie pas les associés d'"actifs". Cette précision doit figurer dans le texte de l'article 18, 3°, en projet, d'autant plus que l'application de cet article est étendue aux sociétés de capitaux, qui ne figurent pas dans le texte actuel.

L'exposé des motifs doit aussi justifier cette extension d'application.

.../...

Article 2 (article 19 du même code).

L'allusion faite dans l'exposé des motifs à l'avis du Conseil d'Etat du 3 juillet 1991, vise l'avis L. 20.937 (2), page 12. Sans formuler de critique à l'égard du texte du projet, une autre rédaction était proposée.

Le texte contient une alternative, c'est-à-dire "époque prédéterminée" ou "période convenue". La première expression pourrait être remplacée par "date prédéterminée".

Il convient donc d'écrire à la fin de la première phrase du paragraphe 3 en projet "... de lui remettre à une date prédéterminée ou pendant une période convenue une somme d'argent d'un montant supérieur à celui qui avait été initialement convenu ...".

(2) Avis sur un projet de loi "portant des dispositions fiscales et financières".

Article 4 (article 26 du même code).

1. A l'article 26, alinéa 2, 2^o, il conviendrait d'écrire, comme il a été proposé dans l'avis L. 21.189/11 (3), "un régime de taxation sur les revenus ...".

2. Il y a une certaine discordance entre le texte de l'exposé des motifs relatif à l'article 26 en projet, qui utilise les mots "des liens de dépendance difficiles à établir" et le texte de l'article 26, alinéa 2, 3^o, dans lequel sont utilisés les mots "un contribuable ... qui a des intérêts communs avec le contribuable ou l'établissement ...".

Il convient de remédier à cette discordance.

Articles 5 et 6 (articles 32 et 33 du même code).

La transformation d'une partie du revenu immobilier en revenu professionnel aura trois conséquences :

(3) Avis donné le 25 septembre 1991 sur un projet de loi "transposant en droit belge les directives du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 relatives à la fiscalité des groupes d'entreprises et portant diverses dispositions fiscales et financières" (Doc. Ch. 1784, sess. 1991-1992, n^o 177).

- 1° l'abattement de 40 p.c. du revenu locatif pour charges de gestion, d'entretien et de réparation ne s'appliquera plus à la partie excédant les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé;
- 2° les intérêts des dettes contractées spécifiquement en vue d'acquérir ou de conserver les biens immobiliers ne seront plus déductibles;
- 3° le revenu locatif, baptisé professionnel, pourra servir au calcul des cotisations sociales.

L'exposé des motifs devrait développer les raisons objectives qui justifient la taxation du revenu brut dans le chef d'un propriétaire qui loue un immeuble à la société dans laquelle il est actif, tandis que l'impôt ne s'appliquerait qu'au revenu net lorsque l'immeuble est loué à une autre société dans laquelle le propriétaire n'est ni administrateur, ni associé actif.

Article 7.

Dans la phrase liminaire du texte français, il y a lieu d'écrire "apportées" au lieu de "portées".

Article 8 (article 46 du même code).

1. L'article 11 de la directive du Conseil de la C.E.E. du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apport d'actifs et

.../...

échange d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents (90/434/CEE) 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 plus-values de cessation d'activité n'est applicable que pour autant que "l'opération réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique" (article 46, § 1er, alinéa 2, 2°, en projet).

Cette expression est déjà utilisée dans l'article 344 et dans l'article 345 du Code des impôts sur les revenus, sur lequel le Conseil d'Etat a donné un avis le 30 avril 1991 (4).

Dans cet avis, le Conseil d'Etat a observé que l'emploi du mot "légitime" devrait être spécialement justifié. En effet, le pouvoir discrétionnaire très large

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

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 (5).

Le Conseil d'Etat, dans son avis L. 20.878/2, donné le 14 juin 1991 (6), a recommandé de recourir aux termes "motifs économiques valables" qui sont 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;

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

(6) sur un projet de loi "modifiant, en ce qui concerne les fusions et scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935".

- 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.

Le Conseil d'Etat maintient sa recommandation.

2. En présence de termes utilisés dans l'alinéa 3 du paragraphe 1er en projet, à savoir "les biens apportés sont réputés constituer un établissement belge au sens de l'article 229, § 1er, de la société bénéficiaire de l'apport et y être affectés", il y a lieu de se demander si les biens apportés, même des biens immatériels, peuvent être considérés comme une installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou partie de son activité professionnelle en Belgique, comme il est prévu dans l'article 229 précité.

Il conviendrait de fournir des explications à cet égard dans l'exposé des motifs.

Article 9 (article 53 du même code).

Conformément à l'article 110, § 1er, de la Constitution, les contributions imposées aux citoyens doivent être établies, quant à leur assiette et à leur taux, uniquement par la loi.

.../...

Il en résulte que le Roi ne peut être chargé de disposer en matière de revenu servant d'assiette à l'impôt, en fixant des "normes forfaitaires" au-delà desquelles les frais de déplacement du domicile au lieu de travail ne sont pas déductibles des revenus professionnels. Ces normes doivent être établies dans le texte en projet, à l'instar de ce que prévoit l'article 38, 9°, en projet (article 7 du projet) en ce qui concerne les frais de déplacement.

Article 12 (article 69 du même code).

L'attribution au Roi du pouvoir de majorer la déduction opérée sur le revenu imposable en raison d'investissements, même si elle est assortie d'une confirmation par les Chambres législatives, ne respecte pas les prérogatives du Parlement.

La même observation vaut pour l'article 201, alinéas 2 et 3, en projet (article 17 du projet).

Article 15 (article 171 du même code).

Pour éviter toute difficulté d'interprétation, il convient de faire apparaître dans le texte du 1°, c, la restriction apportée au champ d'application de la taxation des plus-values à 33 p.c. au bénéfice des plus-values mentionnées sous 4°, b.

.../...

Article 18 (article 205, § 2, du même code).

Il faut écrire, à la fin du paragraphe 2 en projet, "... diminué des frais et charges qui ne sont pas considérés comme frais professionnels, à l'exception de ceux visés à l'article 198, 1^o à 3^o et 7^o".

Article 23 (article 232 du même code).

L'alinéa 2 de l'article 232 en projet donne l'impression qu'il instaure une exemption d'impôt.

Tel n'est pas le cas. L'article 248, alinéa 2, 2^o, en projet prévoit, pour les revenus de propriétés foncières inférieures à 100.000 francs, que l'impôt est égal au précompte qui s'y rapporte.

Il conviendrait, dès lors, d'écrire :

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

Cette observation est faite sous réserve de celle qui est émise à propos de l'article 248 (article 28 du projet).

.../...

Article 28 (article 248).

1. Au début du texte français de l'article 248 en projet, il convient de remplacer (deux fois) le mot "afférent" par le mot "relatif".

2. Selon l'alinéa 2, 2°, de l'article 248 en projet, le précompte immobilier sera libératoire pour les revenus de biens immobiliers perçus par des non-résidents, lorsque le montant total en sera inférieur à 100.000 francs par contribuable.

Les revenus de biens immobiliers sont, selon les distinctions contenues dans l'article 7 du code, tantôt le revenu cadastral, tantôt le montant total du loyer et des avantages locatifs. Le précompte libératoire couvrira, donc, des revenus imposables d'importance très variable.

Un revenu imposable de 100.000 francs relatif à des immeubles d'habitation loués à des personnes physiques peut aisément correspondre à des loyers totalisant plus de 500.000 francs.

On peut se demander si la différence de régime fiscal entre résidents et non-résidents, d'une part, et entre non-résidents selon que leurs revenus immobiliers atteignent ou n'atteignent pas la barre des 100.000 francs, d'autre part, se justifie au regard de l'égalité des Belges garantie par l'article 6 de la Constitution.

.../...

La justification que porte l'exposé des motifs, selon laquelle la réforme "a pour objectif d'éviter le recouvrement de nombreuses petites impositions" ne répond pas à la question posée.

Article 29 (article 267 du même code).

On ne comprend pas la raison d'être de la disposition qui infère une intention de translation de la propriété de l'existence d'un coupon mis en paiement pendant le temps de l'opération.

L'exposé des motifs ne contient aucune explication satisfaisante à cet égard.

Par ailleurs, depuis la loi du 4 décembre 1990, il convient d'écrire dans le texte français "valeur mobilière" au lieu de "titre".

Article 30 (article 270 du même code).

Au 3^o en projet, s'agissant d'artistes du spectacle et de sportifs, il faut écrire "l'organisateur des représentations ou des épreuves".

.../...

Article 31 (article 344 du même code).

1. A la fin de l'article 344 en projet, il est question d'"une contre-valeur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu".

On ne voit pas comment le contribuable visé pourrait apprécier le caractère normal d'une charge fiscale.

L'exposé des motifs (page 12) est plus précis, suivant lequel : "une contre-valeur réelle produisant des revenus imposables en Belgique d'un montant équivalant à ceux produits par les biens cédés".

En ce qui concerne l'apport en sommes d'argent, on ne voit pas comment déterminer le revenu produit par ces sommes ni, par conséquent, la charge fiscale qui aurait subsisté si l'apport n'avait pas eu lieu.

2. Le texte de l'article 344 en projet s'applique à la vente, la cession ou l'apport d'un bien à un non-résident et distingue selon que celui-ci n'est pas soumis à un impôt sur le revenu dans le pays où il est établi ou que celui-ci y est soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique.

.../...

Il semble que l'éventualité d'un régime de taxation plus avantageux à l'étranger devrait suffire à asseoir la disposition dissuasive. En effet, si l'absence d'un impôt sur le revenu dans le pays étranger ne constitue pas un régime de taxation plus avantageux que celui de la Belgique, on n'aperçoit pas le but de l'alternative.

Cette situation est celle des SICAV de capitalisation qui ne sont pas imposées en Belgique et pourraient ne pas l'être à l'étranger. Le choix d'un investisseur entre une SICAV de capitalisation belge et une SICAV étrangère ne saurait être dicté par des raisons fiscales.

Le texte doit être entièrement revu.

Article 33 (article 394bis nouveau).

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.

Article 37.

L'article confirme "avec effet à la date de son entrée en vigueur, l'arrêté royal du 19 décembre 1991 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus".

.../...

Aux termes de l'arrêt du Conseil d'Etat n° 39.200 du 9 avril 1992, "l'exécution de l'arrêté royal du 19 décembre 1991 modifiant, en matière de précompte professionnel, l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus, est suspendue, en tant que le barème II qui y est annexé aboutit à prélever, à charge des ménages qui ne bénéficient que d'un revenu professionnel, et à charge de ceux qui bénéficient de deux revenus professionnels dont l'un est inférieur au quotient conjugal, un précompte professionnel supérieur à l'impôt afférent aux revenus professionnels sur lesquels le précompte est retenu".

Telle qu'elle est conçue, en raison de la généralité de ses termes, la confirmation législative envisagée s'expose aux mêmes critiques que celles formulées par la Cour d'arbitrage dans son arrêt n° 16/91, du 13 juin 1991 (Moniteur belge du 18 juillet 1991), et s'expose à la même censure, à savoir l'annulation.

Le texte en projet doit être revu, afin qu'il ne soit pas porté atteinte à l'effet suspensif de l'arrêt du Conseil d'Etat n° 39.200 précité.

.../...

Article 42 (articles 94 à 106 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus).

En raison du bref délai qui lui a été imparti, le Conseil d'Etat n'a pu procéder qu'à un examen sommaire de la question de savoir si les textes sous l'article 42 du projet ne sont pas contraires aux directives de la C.E.E. concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

De cet examen, il semble résulter qu'une telle contradiction n'existe pas.

Article 94 en projet.

L'article prévoit, en son 1^o, que les voitures doivent être munies d'une marque d'immatriculation "...", alors qu'une précision semblable qui se trouve dans l'article 98, § 1^{er}, à propos des aéronefs et des bateaux, ne figure pas dans l'article 94.

Celui-ci doit donc être complété comme suit :

- "2^o les avions ..., avec ou sans moteur, qui ont été immatriculés;
- 3^o les yachts et bateaux ... à 7,50 mètres, qui ont obtenu une lettre de pavillon".

.../...

Article 96 en projet.

L'exemption prévue au 3° en faveur de certains handicapés se fonde sur une utilisation comme moyen de locomotion personnelle.

Le texte n'exige pas que la personne handicapée soit propriétaire du véhicule ni que l'utilisation indiquée soit exclusive, contrairement à ce qu'exige le 2° du même article.

Le texte doit être explicité sur ces points et indiquer comment la vérification des conditions de l'exemption sera assurée.

Article 98 en projet.

1. En conséquence de l'observation formulée au sujet de l'article 94, 2° et 3°, il y a lieu d'omettre, au paragraphe 1er, B, les mots "immatriculés à l'état neuf" et au C, les mots "qui, à l'état neuf, ont obtenu une lettre de pavillon"

2. Le paragraphe 2 autorise le Roi à modifier le montant de la taxe.

Cette disposition est contraire à l'article 110 de la Constitution qui réserve au seul législateur le pouvoir de déterminer les impôts, dans chacune de ses composantes que sont l'assiette, le taux et les exemptions.

La disposition doit, dès lors, être revue.

.../...

Article 43.

La section de législation a eu l'occasion, à plusieurs reprises, de rappeler quels sont les principes qui régissent l'application dans le temps des lois fiscales en matière d'impôt sur les revenus, tels qu'ils ont été dégagés par la Cour de cassation et la doctrine.

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, peut être admissible (2), ainsi que le Conseil d'Etat l'a déjà noté (3).

(1) Conclusion Ganshof van der Meersch W.J. avant Cassation, 22 octobre 1970, Pasicrisie, 1971, 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.

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 (1).

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 (2). En revanche, lorsque le contribuable est redevable de l'impôt des personnes physiques, la période imposable coïncide, en règle générale, avec l'année civile précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (3)(4).

L'"effet d'annonce" obtenu par la publication d'un avis au Moniteur belge décrivant les mesures fiscales envisagées, s'il atténue de façon heureuse, l'imprévisibilité d'une modification législative aggravant le régime

(1) Voyez, par exemple, l'avis du 2 février 1987 (Doc. parl., Chambre, session 1986-1987, n° 864/1, pp. 45-46).

(2) Voyez, par exemple, l'avis du 2 février 1987 (Doc. parl., Chambre, session 1986-1987, n° 864/1, pp. 45-46).

(3) Arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du C.I.R., article 164, a.

(4) Cf. également l'avis du Conseil d'Etat du 13 juillet 1982 (Doc. parl., Chambre, 28 (1981-1982) n°31, p. 5) à propos des conséquences à tirer de l'article 111, alinéa 2, de la Constitution.

fiscal du contribuable, n'est pas de nature à faire disparaître l'atteinte au principe de la non-rétroactivité.

Les dispositions de l'article 43 du projet sont à apprécier à la lumière des considérations qui précèdent.

Le paragraphe 1er est une disposition favorable aux agents de change.

Au paragraphe 3, l'adaptation du texte ne modifie pas la situation résultant de la loi du 23 octobre 1991.

Le paragraphe 4 concerne une mesure favorable au contribuable.

Les paragraphes 5, 6, 7, 8, alinéa 1er, et le paragraphe 9 concernent des dispositions qui, pour la plupart, aggravent la situation du contribuable.

Article 44.

A l'alinéa 1er, il faut écrire "Par dérogation aux articles 215 et 216, 1^o, du Code des impôts sur les revenus.

Chapitre II. - Fiscalité.

Pour le chapitre II et les chapitres suivants, il est fait référence, sous réserve de certaines observations particulières, à l'avis précité que le Conseil d'Etat a donné le 25 septembre 1991, sous le n° 21.189/11.

.../...

Article 55 (article 44 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée).

1. Le 1^o en projet abroge l'article 44, § 1^{er}, 3^o, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. En vertu de l'article 61, 1^o, du projet de loi, cette modification du code produira ses effets le 1^{er} janvier 1992.

Invités à expliquer comment une telle rétroactivité pouvait se concevoir dans la pratique - fût-elle commandée par la dix-huitième directive du Conseil des Communautés européennes du 18 juillet 1989 - et comment serait respectée l'obligation pour la Belgique, de contribuer aux ressources propres communautaires, les fonctionnaires délégués ont répondu ce qui suit :

"...

2. Immatriculation des intéressés

En l'absence du vote d'une loi transposant la disposition précitée dans le droit fiscal belge, l'immatriculation des médecins vétérinaires à la T.V.A. ne peut, en principe, encore avoir lieu.

Il est néanmoins entendu que, dans la pratique, il doit être procédé dès à présent à l'immatriculation à la T.V.A. des médecins vétérinaires qui requièrent expressément cette immatriculation sur la base de la dix-huitième directive n^o 89/465/CEE, précitée.

...

5. Calcul des ressources propres

Une compensation est d'ores et déjà appliquée en la matière, qui couvre la période d'exemption prolongée à défaut d'abrogation, en temps opportun, de l'article 44, § 1^{er}, 3^o, du Code de la T.V.A."

.../...

Comme suivant l'article 4 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, est un assujetti, toute personne dont l'activité consiste à effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le Code, on n'aperçoit pas comment, d'un point de vue juridique, les médecins vétérinaires pourraient échapper à l'assujettissement prévu par la loi, à partir du 1er janvier 1992, si l'article 61, 1^o, du projet n'était pas corrigé : à la rétroactivité qu'il prévoit, doit être substitué le principe de l'effet immédiat de la loi nouvelle; en effet, l'"immatriculation" différée des intéressés, à laquelle l'administration fait référence, ne saurait tenir en suspens leur qualité d'assujetti. L'entrée en vigueur de la modification du code après sa publication au Moniteur belge sauvegardera les droits des futurs assujettis, sans porter préjudice à ceux que certains médecins vétérinaires auraient déjà tiré de la directive.

2. La loi du 4 décembre 1990 a défini la notion de "valeurs mobilières" qui doit se substituer en français, à celle de "titres".

Il convient d'écrire dans le texte français de l'article 44, § 3, 2^o, en projet "le prêt ou la cession-rétrocession de valeurs mobilières".

Article 59 (article 126¹ du Code des taxes assimilées au timbre).

Les termes "fonds publics" étaient utilisés par le Code de commerce non pour qualifier des emprunts des pouvoirs publics, mais des fonds répandus dans le public.

.../...

Depuis la loi du 4 décembre 1990, la bourse de fonds publics est devenue la bourse des valeurs mobilières.

Il convient d'écrire dans le texte français :

"9° les prêts de valeurs mobilières".

En ce qui concerne les articles 70 et 71 ainsi que les articles 72 à 84, il y a lieu de se référer aux explications données dans l'avis L. 21.189 au sujet des articles 112 à 127 du projet de loi transposant en droit belge les directives du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990.

Article 93 (article 69 de la loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers).

Dans son avis L. 20.937/2, le Conseil d'Etat a formulé l'observation suivante :

"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.

.../...

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".

Dans le commentaire des articles du présent projet, le Gouvernement répond comme suit à cette observation :

"Quant à l'avis du Conseil d'Etat, le Gouvernement est d'opinion que la contribution aux frais de fonctionnement de la Commission bancaire et financière n'est pas un impôt, à défaut d'être destinée à la couverture des dépenses générales d'une collectivité politique. Il s'agit d'une contribution qui peut, comme c'est de pratique courante dans le cas d'une série d'autorités de contrôle, être fixée par arrêté royal sur le pied d'une habilitation légale. Le Législateur a d'ailleurs depuis 1935, adopté près de dix dispositions législatives comparables à l'article 35 en ce qui concerne la contribution des entreprises contrôlées aux frais de fonctionnement de la Commission bancaire et financière".

Ces explications ne sont pas convaincantes.

Au surplus, la fin du texte en projet, à savoir "à dater de leur assujettissement au contrôle de ces autorités" implique que les arrêtés à prendre par le Roi auront un effet rétroactif.

Il y a lieu, à cet égard, de se reporter aux observations formulées au sujet de l'article 43.

.../...

En conclusion, la contribution aux frais, visée dans le texte en projet, est un impôt. Il appartient donc au législateur lui-même de fixer le taux de l'imposition et la base imposable.

OBSERVATIONS LEGISTIQUES.

1. La phrase liminaire figurant à l'article 15, 2°, serait mieux rédigée comme suit :

"2° le nouveau 4°, b), est rédigé comme suit :".

La phrase liminaire figurant à l'article 15, 3°, n'est pas conforme à l'usage; il serait préférable d'écrire :

"3° au 4°, il est inséré un f bis rédigé comme suit :".

2. A l'article 19, 1°, les mots "dans la phrase liminaire", sont inutiles et doivent être omis.

3. A l'article 20, la phrase liminaire serait mieux rédigée comme suit :

"L'article 229, § 3, du même code est remplacé par la disposition suivante :".

.../...

4. Comme il n'est pas d'usage de diviser un article en paragraphes lorsque chacun d'eux ne comporte qu'un seul alinéa, il est proposé de renoncer à la division en deux paragraphes de l'article 242 du Code des impôts sur les revenus 1992, et de rédiger dès lors l'article 26 comme suit :

"Article 26. L'article 242 du même code est complété par l'alinéa suivant : "Les dépenses visées à l'article 241 et à l'alinéa 1er ... (la suite comme au projet)".

5. Dans la phrase liminaire de l'article 33, les mots "entre l'article 394 et l'article 395" sont inutiles et doivent être omis.

6. Le liminaire de l'article 38 serait mieux rédigé comme suit :

"L'article 333, § 1er, de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, modifié par la loi du 20 juillet 1990, est complété par l'alinéa suivant :".

7. L'article 44 du projet trouverait mieux sa place dans le titre X "Dispositions transitoires" du Code des impôts sur les revenus 1992. Si cette suggestion était retenue, il conviendrait d'écrire :

"Article 44. Un article 519bis, rédigé comme suit, est inséré dans le Code des impôts sur les revenus 1992 :

.../...

"Article 519bis. Par dérogation aux articles 215 et 216, 1^o, le taux ... (la suite comme au projet)"".

8. Comme l'usage est de ne rappeler que les dispositions modificatives encore en vigueur et non celles que des modifications ultérieures ont rendues sans objet, il y a lieu, à l'article 48, d'omettre le visa des lois du 22 décembre 1989 et du 20 juillet 1990.

9. La même remarque vaut pour l'article 56; il convient d'y omettre le visa des lois du 15 juillet 1970 et du 2 juillet 1981 ainsi que de l'arrêté royal du 16 janvier 1975.

10. La même remarque vaut pour l'article 57; il convient d'y omettre le visa des lois du 15 juillet 1970 et du 2 juillet 1981 ainsi que de l'arrêté royal du 16 janvier 1975.

11. La même remarque vaut pour l'article 58; il convient d'y omettre le visa des lois du 23 décembre 1974 et du 2 juillet 1981.

12. La même remarque vaut pour l'article 59; il convient d'y omettre le visa de l'arrêté du Régent du 25 novembre 1947.

.../...

13. Le liminaire de l'article 67 serait mieux rédigé comme suit : "Article 67. Dans l'article 2 de la loi du 2 août 1955 portant suppression du Fonds d'amortissement de la dette publique, l'alinéa 2, y inséré par la loi du 2 janvier 1991, est remplacé par l'alinéa suivant :".

14. Le liminaire de l'article 68 devrait être rédigé comme suit : "Article 68. L'article 5, alinéa 3, de la même loi, modifié par la loi du 2 janvier 1991, est remplacé par l'alinéa suivant :".

15. Le liminaire de l'article 69 serait mieux rédigé comme suit : "Article 69. L'article 335, § 7, de la loi-programme du 22 décembre 1989, modifié par la loi du 20 juillet 1991, est remplacé par le paragraphe suivant :".

Les mots "créé par l'article 335 de la loi-programme du 22 décembre 1989" sont inutiles et doivent être omis.

16. Il convient de supprimer les mots "2e alinéa" figurant à l'article 90 du projet.

17. A l'article 96, les mots "coordonnées par l'arrêté royal du 23 juin 1967" doivent être remplacés par les mots "coordonnées le 23 juin 1967".

.../...

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 :

"Het inroepen van de hoogdringendheid wordt gemotiveerd door het feit dat de Regering als één van haar eerste doelstellingen de gezondmaking van de rijksfinanciën beoogt. Bovendien wil zij de maatregelen noodzakelijk voor de uitvoering van de begroting 1992 zo spoedig mogelijk ter ondertekening aan het Staatshoofd voorleggen, met het oog op de indiening bij het Parlement".

*

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

VOORAFGAANDE OPMERKINGEN.

1. De behoeften van de Schatkist, alsmede het bestrijden van het "oneigenlijk gebruik" van de belastingwetgeving, vereisen ongetwijfeld herhaaldelijke herzieningen van die wetgeving. De frequentie van de wijzigingen is evenwel zo hoog geworden dat het steeds moeilijker blijkt het adagium volgens hetwelk "iedereen geacht wordt de wet te kennen" in acht te nemen; bovendien brengt de onvoorspel-

baarheid ervan de betrouwbaarheid van de economische berekening in het gedrang. De terugkeer naar enige stabiel

liteit in de wetgeving zou op zich een voordeel betekenen voor de belastingplichtigen (1).

2. De artikelen 1 tot 36 van het ontwerp brengen wijzigingen aan in het "Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992". Indien het koninklijk besluit van 10 april 1992 houdende coördinatie van de wetten op de inkomstenbelastingen eerst wordt bekendgemaakt na het indienen van het onderhavige ontwerp bij een van de Wetgevende Kamers, zou het nuttig zijn een kopie van het coördinatiebesluit bekend te maken in de vorm van een parlementair stuk, opdat de leden van de Kamers zich met kennis van zaken kunnen uitspreken over de strekking van de hun voorgelegde teksten.

Daarbij komt nog dat het onderhavige ontwerp eerst kan worden aangenomen wanneer de wet tot bekrachtiging van het koninklijk besluit tot coördinatie zelf is aangenomen.

(1) Zie Senaat, Commissie voor de Financiën. Studiedag gehouden op 16 mei 1991 over de vennootschapsbelasting, 1362 (1990-1991), blz. 4-5.

BIJZONDERE OPMERKINGEN.Hoofdstuk I. - Directe fiscaliteit.

Artikel 1 (artikel 18, 3°, van het
Wetboek van de Inkom-
stenbelastingen 1992).

In de memorie van toelichting wordt artikel 1, dat de wijziging beoogt van artikel 18, 3°, van het Wetboek, toegelicht onder het volgende opschrift : "Gelijkschakeling van bestuurders met werkende vennoten op het vlak van de interesten".

Er wordt op gewezen dat artikel 18, 3°, in zijn huidige vorm, de vennoten niet als "werkend" bestempelt. Die verduidelijking moet worden opgenomen in de tekst van het ontworpen artikel 18, 3°, te meer daar de toepassing van dat artikel wordt doorgetrokken tot de kapitaalvennootschappen, die in de huidige tekst niet voorkomen.

In de memorie van toelichting moet die toepassingsuitbreiding eveneens worden verantwoord.

Artikel 2 (artikel 19 van hetzelfde
wetboek).

De verwijzing, in de memorie van toelichting, naar het advies van de Raad van State van 3 juli 1991, heeft

.../...

betrekking op advies L. 20.937 (1), bladzijde 12. Zonder kritiek te leveren op de tekst van het ontwerp, werd een andere redactie voorgesteld.

De tekst bevat een alternatief, te weten "vooraf afgesproken tijdstip" of "overeengekomen periode". De eerste uitdrukking zou kunnen worden vervangen door "vooraf bepaalde datum".

Aan het slot van de eerste volzin van de ontworpen paragraaf 3 dient dus te worden geschreven : "... op een vooraf bepaalde datum of gedurende een overeengekomen periode een som geld terug te geven waarvan het bedrag hoger is dan het oorspronkelijk overeengekomen bedrag".

Artikel 4 (artikel 26 van hetzelfde wetboek).

1. In artikel 26, tweede lid, 2^o, behoort, zoals is voorgesteld in advies L. 21.189/11 (2), "... een aanzienlijk gunstiger regeling inzake inkomstenbelasting zijn ...;" te worden geschreven.

(1) Advies over een ontwerp van wet "houdende fiscale en financiële bepalingen".

(2) Advies gegeven op 25 september 1991 over een ontwerp van wet "tot omzetting in het Belgische recht van de richtlijnen van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de fiscaliteit van de groepen van ondernemingen en houdende diverse fiscale en financiële bepalingen" (Gedr. St. Kamer, 1784, zitting 1991-1992, nr. 177).

2. Er bestaat een zekere discrepantie tussen de tekst van de memorie van toelichting betreffende het ontworpen artikel 26, waarin de woorden "een niet direct aanwijsbare band van afhankelijkheid" worden gebruikt en de tekst van artikel 26, tweede lid, 3º, waarin de woorden "... belastingplichtige die belangen gemeen heeft met de ... belastingplichtige of inrichting" worden gebruikt.

Die discrepantie dient te worden verholpen.

Artikelen 5 en 6 (artikelen 32 en 33 van hetzelfde wetboek).

De omzetting van een gedeelte van de inkomsten uit onroerende goederen in bedrijfsinkomsten zal drie gevolgen hebben :

- 1º de aftrek van 40 procent van de huurinkomsten wegens beheers-, onderhouds- en herstelkosten zal niet meer van toepassing zijn op het gedeelte dat vijf derde van het gerevalueerde kadastraal inkomen te boven gaat;
- 2º de interesten van de schulden die specifiek zijn aangegaan om de onroerende goederen te verwerven of te behouden zullen niet meer aftrekbaar zijn;
- 3º de huurinkomsten, omgezet in bedrijfsinkomsten, zullen kunnen dienen bij het berekenen van de sociale bijdragen.

In de memorie van toelichting zouden de objectieve redenen moeten worden opgegeven die het belasten van het

.../...

bruto-inkomen rechtvaardigen ten aanzien van een eigenaar die een gebouw verhuurt aan de vennootschap waarin hij werkend vennoot is, terwijl de belasting slechts op het netto-inkomen zou worden toegepast wanneer het gebouw wordt verhuurd aan een andere vennootschap waarin de eigenaar noch bestuurder, noch werkend vennoot is.

Artikel 7.

In de inleidende zin van de Franse tekst schrijven men "apportées" in plaats van "portées".

Artikel 8 (artikel 46 van hetzelfde wetboek).

1. Artikel 11 van de richtlijn van de Raad van de E.E.G. van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten (90/434/EEG) biedt de Lid-Staten de mogelijkheid de toepassing van de belastingvrijstellingen te weigeren "wanneer 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".

.../...

Het wetsontwerp zet die bepaling om door te bepalen dat de tijdelijke vrijstelling van de stopzettingsmeerwaarden maar van toepassing is voor zover "de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften" (ontworpen artikel 46, § 1, tweede lid, 2°).

Een soortgelijke uitdrukking is reeds gebruikt in artikel 344 en in artikel 345 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, waarover de Raad van State op 30 april 1991 een advies heeft uitgebracht (1).

In dat advies heeft de Raad van State erop gewezen dat het gebruik van het woord "verantwoord" (in het onderhavige ontwerp "rechtmatig") in het bijzonder zou moeten worden gerechtvaardigd. De zeer ruime discretionaire bevoegdheid die het impliceert is immers van die aard 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 (2).

De Raad van State heeft in zijn advies L. 20.878/2, uitgebracht op 14 juni 1991 (3), aangeraden te werken met de

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

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

(3) Over een ontwerp van wet "tot wijziging, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935".

woorden "geldige economische redenen", die aanknopen bij de tekst van de richtlijn.

Het gebruik van de formule "rechtmatige financiële of economische behoeften" leidt ertoe de draagwijdte en de gevallen van weigering van de vrijstelling uit te breiden ten opzichte van hetgeen de richtlijn toestaat en leidt daardoor tot het vergroten van de discretionaire bevoegdheid van het overheidsbestuur.

In dat opzicht zij erop gewezen dat :

- a) de tekst niet verwijst naar het hoofddoel van de richtlijn, te weten het bestrijden van de belastingfraude en -ontwijking;
- b) de tekst van de richtlijn in het ontbreken van geldige economische redenen slechts een mogelijk vermoeden ("kan doen veronderstellen dat ... heeft") van belastingfraude of -ontwijking ziet;
- c) men de Belgische belastingplichtige zodoende verhindert te bewijzen dat de feitelijke gegevens die door het overheidsbestuur in aanmerking zijn genomen met betrekking tot de rechtmatige financiële of economische behoeften" niet als hoofddoel belastingfraude of -ontwijking hebben.

De Raad van State handhaaft zijn aanbeveling.
van de overheid, maar van onder het publiek verspreide fondsen.

.../...

Sedert de wet van 4 december 1990 is de openbare fondsenbeurs de effectenbeurs geworden.

Men schrijve derhalve :

"9° de effectenleningen".

Wat de artikelen 70 en 71 alsmede de artikelen 72 tot 84 betreft, zij verwezen naar de uitleg die is verstrekt in advies L. 21.189 in verband met de artikelen 112 tot 127 van het ontwerp van wet tot omzetting in het Belgische recht van de richtlijnen van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990.

Artikel 93 (artikel 69 van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten).

In zijn advies L. 20.937/2 heeft de Raad van State de volgende opmerking gemaakt :

"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.

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".

In de commentaar bij de artikelen van het onderhavige ontwerp, antwoordt de Regering als volgt op die opmerking :

"Met betrekking tot het advies van de Raad van State is de Regering van oordeel dat de bijdrage in de werkingskosten van de Commissie voor het Bank- en het Financiewezen geen belasting is, vermits zij niet bestemd is voor de dekking van de algemene uitgaven van een politieke collectiviteit. Het gaat om een bijdrage die, zoals dat gebruikelijk is voor een reeks van controleoverheden, bij koninklijk besluit mag worden bepaald op grond van een wettelijke machtiging. De Wetgever heeft trouwens sinds 1935 een tiental wettelijke bepalingen aangenomen die vergelijkbaar zijn met artikel 35 wat betreft de bijdrage van de gecontroleerde ondernemingen in de werkingskosten van de Commissie voor het Bank- en het Financiewezen".

Die uitleg is niet overtuigend.

Bovendien impliceert het slot van de ontworpen tekst, namelijk "zodra zij aan de controle van deze over-

.../...

heden zijn onderworpen" dat de door de Koning uit te vaardigen besluiten terugwerkende kracht zullen hebben.

In dat opzicht zij verwezen naar de opmerkingen die zijn gemaakt in verband met artikel 43.

De conclusie moet dan ook zijn dat de in de ontworpen tekst bedoelde bijdrage in de kosten een belasting is. Het is bijgevolg zaak van de wetgever zelf het tarief en de grondslag van de belasting te bepalen.

OPMERKINGEN VAN WETGEVINGSTECHNISCHE AARD.

1. De inleidende volzin die voorkomt in artikel 15, 2°, zou beter als volgt worden geredigeerd :

"2° het nieuwe 4°, b, wordt geredigeerd als volgt :".

De inleidende volzin die voorkomt in artikel 15, 3°, strookt niet met hetgeen terzake gebruikelijk is; het zou beter zijn te schrijven :

"3° in de bepaling onder 4° wordt een fbis ingevoegd, luidende :".

2. In artikel 19, 1°, moeten de woorden "de inleidende zin van" als overbodig vervallen.

.../...

3. In artikel 20 zou het beter zijn de inleidende volzin als volgt te redigeren :

"Artikel 229, § 3, van hetzelfde Wetboek wordt vervangen door de volgende bepaling :".

4. Aangezien het niet gebruikelijk is een artikel in paragrafen in te delen wanneer elk van die paragrafen slechts uit één lid bestaat, wordt voorgesteld de indeling van artikel 242 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in twee paragrafen achterwege te laten en artikel 26 derhalve als volgt te redigeren :

"Artikel 26. Artikel 242 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met het volgende lid : "De in artikel 241 en in het eerste lid vermelde uitgaven zijn alleen aftrekbaar ... (voorts zoals in het ontwerp)".

5. In de inleidende volzin van artikel 33 moeten de woorden "tussen de artikelen 394 en 395" als overbodig vervallen.

6. Het zou beter zijn de inleidende volzin van artikel 38 als volgt te redigeren :

"Artikel 333, § 1, van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, gewijzigd bij de wet van 20 juli 1990, wordt aangevuld met het volgende lid :".

.../...

7. Artikel 44 van het ontwerp zou beter in titel X "Overgangsbepalingen" van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 komen. Wordt dat voorstel in aanmerking genomen, dan schrijve men :

"Artikel 44. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt een artikel 519bis ingevoegd, luidende : "Artikel 519bis. In afwijking van de artikelen 215 en 216, 1^o, wordt het tarief ... (voorts zoals in het ontwerp)"".

8. Aangezien het gebruikelijk is dat alleen de nog van kracht zijnde wijzigingsbepalingen worden vermeld en niet die welke door latere wijzigingen onwerkzaam zijn geworden, behoort in artikel 48 de verwijzing naar de wetten van 22 december 1989 en 20 juli 1990 te vervallen.

9. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 56; daarin dient de verwijzing naar de wetten van 15 juli 1970 en 2 juli 1981 alsmede naar het koninklijk besluit van 16 januari 1975 te vervallen.

10. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 57; daarin dient de verwijzing naar de wetten van 15 juli 1970 en 2 juli 1981 alsmede naar het koninklijk besluit van 16 januari 1975 te vervallen.

.../...

11. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 58; daarin dient de verwijzing naar de wetten van 23 december 1974 en 2 juli 1981 te vervallen.

12. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 59; daarin dient de verwijzing naar het besluit van de Regent van 25 november 1947 te vervallen.

13. Het zou beter zijn de inleidende volzin van artikel 67 als volgt te redigeren :

"Artikel 67. In artikel 2 van de wet van 2 augustus 1955 houdende opheffing van het Fonds tot delging der staatsschuld wordt het tweede lid, ingevoegd bij de wet van 2 januari 1991, vervangen door het volgende lid :".

14. De inleidende volzin van artikel 68 zou als volgt moeten worden geredigeerd :

"Artikel 68. Artikel 5, derde lid, van dezelfde wet, gewijzigd bij de wet van 2 januari 1991, wordt vervangen door het volgende lid :".

15. De inleidende volzin van artikel 69 zou beter als volgt worden geredigeerd :

.../...

"Artikel 69. Artikel 335, § 7, van de programmawet van 22 december 1989, gewijzigd bij de wet van 20 juli 1991, wordt vervangen door de volgende paragraaf :".

De woorden "opgericht bij artikel 335 van de programmawet van 22 december 1989," moeten als overbodig vervallen.

16. In artikel 90 van het ontwerp mogen de woorden "tweede zin" vervallen.

17. In artikel 96 moeten de woorden "gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 23 juni 1967" worden vervangen door de woorden "gecoördineerd op 23 juni 1967".

Bij dit onderzoek lijkt er geen zodanige tegenstrijdigheid aan het licht te zijn gekomen.

Het ontworpen artikel 94.

In punt 1° van het artikel wordt bepaald dat de personenauto's voorzien moeten zijn van een nummerplaat ..., terwijl een soortgelijke precisering, die in artikel 98, § 1, voorkomt in verband met de luchtvaartuigen en de boten, niet in artikel 94 te vinden is.

Dat artikel zou als volgt moeten worden aangevuld :

- "2° de vliegtuigen ..., met of zonder motor, die zijn ingeschreven;
- 3° de jachten en pleziervaartuigen ... 7,5 meter, die een vlaggebrief hebben verkregen".

Het ontworpen artikel 96.

De in punt 3° voorgeschreven vrijstelling voor sommige minder-validen steunt op het feit dat het voertuig als persoonlijk vervoermiddel wordt gebruikt.

In de tekst wordt niet geëist dat de minder-valide eigenaar is van het voertuig of dat daarvan uitsluitend het opgegeven gebruik wordt gemaakt, in tegenstelling met wat in 2° van hetzelfde artikel wordt geëist.

.../...

De tekst moet op die punten nader worden uitgewerkt en er moet in worden aangegeven hoe de vrijstellingswaarden worden nagegaan.

Het ontworpen artikel 98.

1. Ten gevolge van de bij artikel 94, 2° en 3°, geformuleerde opmerking moeten in paragraaf 1, B, de woorden "die als nieuw worden ingeschreven" en in C, de woorden "die als nieuw hun vlaggebrief hebben verkregen" vervallen.

2. In paragraaf 2 wordt de Koning ertoe gemachtigd het bedrag van de belasting te wijzigen.

Die bepaling is in strijd met artikel 110 van de Grondwet, volgens hetwelk alleen de wetgever bevoegd is om de belastingen te bepalen wat elk van de bestanddelen ervan betreft, namelijk de grondslag, het tarief en de vrijstellingen.

De bepaling moet derhalve worden herzien.

Artikel 43.

.../...

De afdeling wetgeving heeft bij verscheidene gelegenheden herinnerd aan de door het Hof van Cassatie en de rechtsleer omschreven beginselen die ten grondslag liggen aan de toepassing in de tijd van de fiscale wetten inzake inkomstenbelastingen.

De toepassing van het algemene beginsel dat wetten niet terugwerken, dat bekrachtigd is door artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, op de fiscale wetten, wordt niet betwist.

Het principe, dat in het genoemde wetboek is opgenomen en niet in de Grondwet, heeft hierom weliswaar slechts de waarde van een wet. Het vormt slechts een "recommandation solennelle faite par le législateur au législateur de l'avenir" (1), en deze kan ervan uitgaan dat bijzondere omstandigheden in sommige gevallen rechtvaardigen dat er van artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt afgeweken. Een afwijking van dat artikel die wordt opgenomen in een andere wet, een norm van hetzelfde hiërarchische niveau als artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, kan

(1) Conclusie Ganshof van der Meersch W.J. voor Cassatie, 22 oktober 1970, Pasicrisie, 1971, 154.

aanvaardbaar zijn (1), zoals de Raad van State eerder heeft opgemerkt (2).

Er bestaan precedentes. Telkens als de Raad van State daarvan kennis heeft moeten nemen, heeft hij erop gewezen dat het de taak is van de wetgever voor elk geval te oordelen of zulke bijzondere omstandigheden voorhanden zijn (3).

Indien men ervan uitgaat dat de belastingregeling van de belastingplichtige definitief moet zijn vastgesteld op de datum waarop het belastbare tijdperk wordt afgesloten, heeft de bepaling inzake vennootschapsbelasting die van toepassing wordt gemaakt op een boekjaar dat reeds is afgesloten op de dag dat de wet wordt afgekondigd terugwerkende kracht (4). Wanneer de belastingplichtige de personenbelasting verschuldigd is, valt het belastbare tijdperk

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

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

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

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

daarentegen in de regel samen met het kalenderjaar vóór dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (1) (2).

Het "aankondigingseffect", dat verkregen wordt door het bekendmaken van een bericht in het Belgisch Staatsblad, waarin de voorgenomen fiscale maatregelen worden beschreven, verzacht weliswaar zeer geschikt het onvoorzienbare karakter van een wijziging van de wetgeving die de belastingdruk op de belastingplichtige verzwaart, doch doet er niet aan af dat aan de principiële niet-terugwerking voorbij wordt gegaan.

De bepalingen van artikel 43 van het ontwerp moeten worden beoordeeld in het licht van de vorenstaande overwegingen.

Paragraaf 1 is een bepaling die gunstig is voor de effectenmakelaars.

In paragraaf 3 brengt de aanpassing van de tekst geen wijziging in de situatie die het gevolg is van de wet van 23 oktober 1991.

Paragraaf 4 heeft betrekking op een maatregel ten gunste van de belastingplichtige.

(1) Koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, artikel 164, a.

(2) Zie eveneens het advies van de Raad van State van 13 juli 1982 (Gedr. St. Kamer, 28 (1981-1982) nr. 31, blz. 5) in verband met de gevolgen die moeten worden getrokken uit artikel 111, tweede lid, van de Grondwet.

De paragrafen 5, 6, 7, 8, eerste lid, en paragraaf 9 hebben betrekking op bepalingen die merendeels de belastingdruk op de belastingplichtige verhogen.

Artikel 44.

In het eerste lid schrijve men "In afwijking van de artikelen 215 en 216, 1º, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen".

Hoofdstuk II. - Fiscaliteit.

Voor hoofdstuk II en de volgende hoofdstukken wordt, onder voorbehoud van bepaalde bijzondere opmerkingen, verwezen naar het vorengenoemde advies dat de Raad van State op 25 september 1991 gegeven heeft onder het nr. 21.189/11.

Artikel 55 (artikel 44 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde).

1. Het ontworpen 1º heft artikel 44, § 1, 3º, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde op. Krachtens artikel 61, 1º, van het ontwerp van wet, zal die wijziging van het wetboek uitwerking hebben met ingang van 1 januari 1992.

.../...

De gemachtigde ambtenaren, aan wie gevraagd was uit te leggen hoe een dergelijke terugwerking in de praktijk te begrijpen is - ook al is ze opgelegd door de achttiende richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 18 juli 1989 - en hoe België zijn verplichting zou nakomen om bij te dragen aan de eigen inkomsten van de Gemeenschappen, hebben het volgende geantwoord :

"...

2. Immatriculation des intéressés

En l'absence du vote d'une loi transposant la disposition précitée dans le droit fiscal belge, l'immatriculation des médecins vétérinaires à la T.V.A. ne peut, en principe, encore avoir lieu.

Il est néanmoins entendu que, dans la pratique, il doit être procédé dès à présent à l'immatriculation à la T.V.A. des médecins vétérinaires qui requièrent expressément cette immatriculation sur la base de la dix-huitième directive n° 89/465/CEE, précitée.

...

5. Calcul des ressources propres

Une compensation est d'ores et déjà appliquée en la matière, qui couvre la période d'exemption prolongée à défaut d'abrogation, en temps opportun, de l'article 44, § 1er, 3°, du Code de la T.V.A."

Aangezien volgens artikel 4 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde belastingplichtige is ieder wiens werkzaamheid erin bestaat leveringen van goederen of diensten te verrichten die in het wetboek zijn omschreven, valt niet in te zien hoe, uit een rechtskundig oogpunt, de veeartsen met ingang van 1 januari 1992 niet

.../...

B.T.W.-plichtig zouden zijn zoals de wet bepaalt, indien artikel 61, 1^o, van het ontwerp niet wordt verbeterd : de daarin in uitzicht gestelde terugwerking moet worden vervangen door het beginsel van de onmiddellijke uitwerking van de nieuwe wet; door de uitgestelde "inschrijving" van de betrokkenen, waaraan het overheidsbestuur refereert, zou hun hoedanigheid van B.T.W.-plichtige immers niet in het ongewisse mogen blijven. De inwerkingtreding van de wijziging van het wetboek na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad, zal de rechten van de toekomstige B.T.W.-plichtigen veilig stellen, zonder de rechten te schaden welke sommige veeartsen reeds zouden hebben ontleend aan de richtlijn.

2. De wet van 4 december 1990 heeft een definitie gegeven van het begrip "valeurs mobilières", dat in het Frans in de plaats moet komen van het begrip "titres".

In de Franse tekst van het ontworpen artikel 44, § 3, 2^o, behoort te worden geschreven : "le prêt ou la cession-rétrocession de valeurs mobilières".

Artikel 59 (artikel 126¹ van het
Wetboek der met het
zegel gelijkgestelde
taksen).

In het Wetboek van koophandel werd gewerkt met de termen "openbare fondsen", niet ter aanduiding van leningen

.../...

van de overheid, maar van onder het publiek verspreide fondsen.

Sedert de wet van 4 december 1990 is de openbare fondsenbeurs de effectenbeurs geworden.

Men schrijve derhalve :

"9º de effectenleningen".

Wat de artikelen 70 en 71 alsmede de artikelen 72 tot 84 betreft, zij verwezen naar de uitleg die is verstrekt in advies L. 21.189 in verband met de artikelen 112 tot 127 van het ontwerp van wet tot omzetting in het Belgische recht van de richtlijnen van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990.

Artikel 93 (artikel 69 van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten).

In zijn advies L. 20.937/2 heeft de Raad van State de volgende opmerking gemaakt :

"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.

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".

In de commentaar bij de artikelen van het onderhavige ontwerp, antwoordt de Regering als volgt op die opmerking :

"Met betrekking tot het advies van de Raad van State is de Regering van oordeel dat de bijdrage in de werkingskosten van de Commissie voor het Bank- en het Financiewezen geen belasting is, vermits zij niet bestemd is voor de dekking van de algemene uitgaven van een politieke collectiviteit. Het gaat om een bijdrage die, zoals dat gebruikelijk is voor een reeks van controleoverheden, bij koninklijk besluit mag worden bepaald op grond van een wettelijke machtiging. De Wetgever heeft trouwens sinds 1935 een tiental wettelijke bepalingen aangenomen die vergelijkbaar zijn met artikel 35 wat betreft de bijdrage van de gecontroleerde ondernemingen in de werkingskosten van de Commissie voor het Bank- en het Financiewezen".

.../...

Die uitleg is niet overtuigend.

Bovendien impliceert het slot van de ontworpen tekst, namelijk "zodra zij aan de controle van deze overheden zijn onderworpen" dat de door de Koning uit te vaardigen besluiten terugwerkende kracht zullen hebben.

In dat opzicht zij verwezen naar de opmerkingen die zijn gemaakt in verband met artikel 43.

De conclusie moet dan ook zijn dat de in de ontworpen tekst bedoelde bijdrage in de kosten een belasting is. Het is bijgevolg zaak van de wetgever zelf het tarief en de grondslag van de belasting te bepalen.

OPMERKINGEN VAN WETGEVINGSTECHNISCHE AARD.

1. De inleidende volzin die voorkomt in artikel 15, 2°, zou beter als volgt worden geredigeerd :

"2° het nieuwe 4°, b, wordt geredigeerd als volgt :".

De inleidende volzin die voorkomt in artikel 15, 3°, strookt niet met hetgeen terzake gebruikelijk is; het zou beter zijn te schrijven :

"3° in de bepaling onder 4° wordt een fbis ingevoegd, luidende :".

.../...

2. In artikel 19, 1^o, moeten de woorden "de inleidende zin van" als overbodig vervallen.

3. In artikel 20 zou het beter zijn de inleidende volzin als volgt te redigeren :

"Artikel 229, § 3, van hetzelfde Wetboek wordt vervangen door de volgende bepaling :".

4. Aangezien het niet gebruikelijk is een artikel in paragrafen in te delen wanneer elk van die paragrafen slechts uit één lid bestaat, wordt voorgesteld de indeling van artikel 242 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in twee paragrafen achterwege te laten en artikel 26 derhalve als volgt te redigeren :

"Artikel 26. Artikel 242 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met het volgende lid : "De in artikel 241 en in het eerste lid vermelde uitgaven zijn alleen aftrekbaar ... (voorts zoals in het ontwerp)".

5. In de inleidende volzin van artikel 33 moeten de woorden "tussen de artikelen 394 en 395" als overbodig vervallen.

6. Het zou beter zijn de inleidende volzin van artikel 38 als volgt te redigeren :

.../...

"Artikel 333, § 1, van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, gewijzigd bij de wet van 20 juli 1990, wordt aangevuld met het volgende lid :".

7. Artikel 44 van het ontwerp zou beter in titel X "Overgangsbepalingen" van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 komen. Wordt dat voorstel in aanmerking genomen, dan schrijve men :

"Artikel 44. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt een artikel 519bis ingevoegd, luidende : "Artikel 519bis. In afwijking van de artikelen 215 en 216, 1^o, wordt het tarief ... (voorts zoals in het ontwerp)"".

8. Aangezien het gebruikelijk is dat alleen de nog van kracht zijnde wijzigingsbepalingen worden vermeld en niet die welke door latere wijzigingen onwerkzaam zijn geworden, behoort in artikel 48 de verwijzing naar de wetten van 22 december 1989 en 20 juli 1990 te vervallen.

9. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 56; daarin dient de verwijzing naar de wetten van 15 juli 1970 en 2 juli 1981 alsmede naar het koninklijk besluit van 16 januari 1975 te vervallen.

.../...

10. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 57; daarin dient de verwijzing naar de wetten van 15 juli 1970 en 2 juli 1981 alsmede naar het koninklijk besluit van 16 januari 1975 te vervallen.

11. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 58; daarin dient de verwijzing naar de wetten van 23 december 1974 en 2 juli 1981 te vervallen.

12. Dezelfde opmerking geldt voor artikel 59; daarin dient de verwijzing naar het besluit van de Regent van 25 november 1947 te vervallen.

13. Het zou beter zijn de inleidende volzin van artikel 67 als volgt te redigeren :

"Artikel 67. In artikel 2 van de wet van 2 augustus 1955 houdende opheffing van het Fonds tot delging der staatsschuld wordt het tweede lid, ingevoegd bij de wet van 2 januari 1991, vervangen door het volgende lid :".

14. De inleidende volzin van artikel 68 zou als volgt moeten worden geredigeerd :

"Artikel 68. Artikel 5, derde lid, van dezelfde wet, gewijzigd bij de wet van 2 januari 1991, wordt vervangen door het volgende lid :".

.../...

15. De inleidende volzin van artikel 69 zou beter als volgt worden geredigeerd :

"Artikel 69. Artikel 335, § 7, van de programmawet van 22 december 1989, gewijzigd bij de wet van 20 juli 1991, wordt vervangen door de volgende paragraaf :".

De woorden "opgericht bij artikel 335 van de programmawet van 22 december 1989," moeten als overbodig vervallen.

16. In artikel 90 van het ontwerp mogen de woorden "tweede zin" vervallen.

17. In artikel 96 moeten de woorden "gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 23 juni 1967" worden vervangen door de woorden "gecoördineerd op 23 juni 1967".

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

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

président de chambre,
kamervoorzitter,

M. HANOTIAU,
Y. KREINS,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Madame : R. DEROT,
Mevrouw :

greffier,
griffier.

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.

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.

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

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

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. P. ERNOTTE, référendaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. P. ERNOTTE, adjunct-referendaris.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

R. DEROT.

J.-J. STRYCKMANS.

.../...

LV.

- 63 -

L. 21.547/2.

.../...