

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 29 avril 1993, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet de "loi programme fiscale", a donné le 4 mai 1993 l'avis suivant:

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 29 april 1993 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van "fiscale programmawet 1993", heeft op 4 mei 1993 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 est motivée :

"... par le fait que plusieurs dispositions du projet doivent, dans le cadre de la réalisation des objectifs budgétaires du gouvernement, entrer en vigueur à partir du 1er juillet 1993. Il s'indique dès lors que le projet puisse être adopté et publié au Moniteur belge avant cette date".

*

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

Article 1er.

Article 64bis en projet du Code des impôts sur les revenus.

Comme il est dit dans l'exposé des motifs, les dispositions octroyant des avantages fiscaux figurant dans les lois relatives à la politique économique, sont insérées directement dans le Code des impôts sur les revenus.

Le projet transpose donc dans ce code la matière de l'article 15, § 1er, de la loi du 30 décembre 1970 sur l'expansion économique.

.../...

Il convient d'abroger la disposition précitée, d'autant que la nouvelle rédaction de cette disposition diffère de l'ancienne rédaction.

Ainsi, au lieu des "investissements en matériel, outillage et bâtiments industriels y assimilés", le texte en projet mentionne les "immobilisations corporelles consistant en constructions, en installations, machines et outillage".

Comme il s'agit d'une disposition sur laquelle des entreprises ont déjà fondé leur développement industriel, l'exposé des motifs devrait analyser les effets et conséquences de la modification de la terminologie utilisée.

En particulier, le terme "constructions" est imprécis. Il serait préférable d'écrire, comme aux articles 32 et 33, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, "bien immobilier bâti", éventuellement à l'état neuf. De même, le terme "installations" est trop vague.

Il convient donc que les termes utilisés dans l'article en projet soient précisés.

En outre, il faut insérer dans le projet de loi un article abrogeant l'article 15 de la loi du 30 décembre 1970 sur l'expansion économique.

Articles 2 à 7.

Le précompte d'impôt est un acompte d'impôt payé par anticipation.

.../...

Refuser l'imputation de cet acompte sur l'impôt dû et permettre de le déduire du revenu taxable, au titre de charges professionnelles, constituent une atteinte aux principes. En effet, ce nouveau système contredit l'article 249 du Code des impôts sur les revenus 1992, suivant lequel

"L'impôt est perçu par voie de précomptes ... dans la mesure où il se rapporte aux revenus de biens immobiliers sis en Belgique ...".

L'exposé des motifs ne fournit aucune motivation quant à cette dérogation.

Article 8.

Il résulte de l'article 8 que l'article 344 du Code des impôts sur les revenus 1992 comportera désormais un nouveau paragraphe 1er, rédigé comme suit :

"§ 1er. N'est pas opposable à l'Administration des contributions directes la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration à des présomptions que cette qualification a pour but d'éluder l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que l'acte ou les actes réalisent une opération qui répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique".

Comme l'indique l'exposé des motifs, le Gouvernement entend, par cette disposition, apporter un correctif législatif à la jurisprudence selon laquelle

"il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni, partant fraude fiscale, lorsqu'en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant

.../...

de la liberté des conventions sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale".

Le choix de la voie fiscale la moins imposée cesserait ainsi d'être d'une "légalité absolue", selon les termes mêmes de l'exposé des motifs.

Pour apprécier la portée réelle et le caractère juridiquement admissible d'une mesure générale ayant cet objet, il convient d'avoir égard aux justifications du libre choix de la voie la moins imposée.

D'une part, on s'accorde pour reconnaître que si la loi fiscale frappe des situations imposables, elle n'ordonne pas de se placer dans de telles situations. En vertu du principe général de droit de la liberté des conventions, le contribuable qui se trouve placé devant deux voies pour arriver à un résultat économique déterminé, n'est donc pas tenu de suivre celle qui est la plus lucrative pour le Trésor.

D'autre part, le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, inscrit à l'article 110 de la Constitution, implique qu'une situation juridique ne peut être imposée, en dehors des cas prévus par la loi, par un raisonnement analogique; il en découle que si le contribuable a fait un acte qui ne remplit pas les conditions d'application de la loi fiscale, il ne saurait être imposé.

Enfin, la liberté du choix de la voie la moins imposée se justifie encore par les nécessités de la sécurité juridique, qui requiert que tout contribuable se trouve en

.../...

mesure de prévoir les conséquences fiscales de ses actes (1).

A moins que l'opération juridique ne constitue une simulation, il n'est pas possible que l'administration modifie la qualification d'une opération uniquement en fonction du but poursuivi par l'auteur de l'acte, sans porter atteinte au principe précité.

En effet, la disposition en projet met fin au libre choix de la voie la moins imposée, chaque fois que le contribuable choisit légalement une qualification juridique qui lui permet d'atteindre le but économique qu'il s'est fixé, tout en faisant une économie d'impôt.

De plus, le texte en projet soulève diverses questions.

Le texte est-il applicable dès lors que le contribuable a eu notamment l'intention d'alléger sa dette fiscale, ou faut-il qu'il ait été animé uniquement par cette intention ? Pourra-t-on distinguer sans difficulté le but d'éluider l'impôt, de l'effet obtenu par le choix du procédé juridique le moins onéreux, d'un point de vue fiscal, et qui permet d'atteindre le même résultat économique ? La pluralité des motifs suffit-elle pour échapper à la sanction d'inopposabilité ?

Quelles sont les sortes de "présomptions" que l'administration pourra invoquer (sont-elles exclusives des

(1) Cour d'arbitrage, arrêt n° 10/93, du 11 février 1993, Moniteur belge du 9 mars 1993 (par comparaison).

autres modes de preuve ?) et comment les cours d'appel pourront-elles contrôler leur caractère juridiquement admissible ? Par exemple, si le résultat économique obtenu par le contribuable est analogue à celui qui aurait été atteint par un acte imposable, sera-t-on en présence d'une "présomption" au sens du projet de loi ?

Eluder l'impôt, consiste-t-il à réaliser une opération non soumise à l'impôt, ou simplement imposée à un montant moindre ? L'impôt visé est-il exclusivement l'impôt sur les revenus ?

Enfin, l'exposé des motifs précise que pour l'application de la disposition en projet, le mot "opération" doit s'entendre en l'occurrence comme étant une action réalisée par un agent économique dans le cadre de ses activités. Cette définition exclut-elle les opérations effectuées par un particulier dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé ?

Les questions énumérées ci-dessus mettent en lumière, à titre d'exemple, les difficultés d'interprétation que le texte risque de susciter lors de son application (2).

Le dispositif et son commentaire doivent être revus afin de les rendre conformes aux principes rappelés et

(2) Les difficultés d'application des textes ayant un objet analogue à celui qui est présentement examiné, ont fait l'objet d'une étude approfondie de Th. DELAHAYE, Le choix de la voie la moins imposée - Etude de droit fiscal comparé, Bruxelles, Bruylant, 1977. L'auteur de la préface conclut celle-ci en indiquant que "pour faire échec au choix de la voie la moins imposée là où le besoin s'en fait sentir, il n'y a qu'un procédé juridiquement satisfaisant : c'est de modifier la loi".

d'éviter les difficultés d'interprétation qui viennent d'être évoquées.

En tout état de cause, le principe de la légalité de l'impôt, comme celui de l'égalité fiscale, et l'impératif de précision, supposent qu'une publicité effective soit donnée à la façon dont l'article 344, § 1er, nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992 sera appliqué par l'administration. Cette publicité mériterait d'avoir un caractère légalement obligatoire; elle pourrait prendre la forme d'un rapport annuel déposé au Parlement par le Gouvernement.

Selon le paragraphe 2 de l'article 11 du projet, l'application du nouvel article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus est prévue pour les actes conclus à partir du 1er janvier 1993, donc rétroactivement. En effet, s'il est admis que, lorsqu'une majoration d'impôt intervient en cours d'exercice, celle-ci puisse être rendue applicable aux revenus de tout l'exercice sans encourir la critique d'être rétroactive, au contraire, l'article 11, § 2, du projet ne concerne pas directement la dette du contribuable mais il tend à régler en faveur de l'administration des conflits potentiels et futurs. Cette revision de la valeur juridique des actes conclus entre le 1er janvier 1993 et la date de la publication de la loi est indéniablement rétroactive.

Une justification de la rétroactivité serait vainement recherchée dans la possibilité de recourir au "ruling" prévu par l'article 345, puisque cette consultation n'a de sens que pour des actes projetés et donc futurs et non pour des actes appartenant au passé.

.../...

Enfin, l'entrée en vigueur de la procédure dite des accords préalables ne pourrait être indéfiniment différée sans dommage pour la sécurité juridique. Une date extrême devrait donc être assignée dans la loi à l'exercice par le Roi du pouvoir que Lui confère l'article 11, § 2, in fine.

Article 10.

Article 463bis en projet du Code des impôts sur les revenus 1992.

Paragraphe 1er.

La division en 1^o, 2^o, 3^o et 4^o doit être remplacée par une division normale en alinéas.

A la subdivision en a, b, c, d et e, doit dès lors se substituer la numérotation 1^o, 2^o, 3^o, 4^o et 5^o; les références internes doivent être adaptées en conséquence.

Dans le texte constituant les d et e du 1^o, devenant 4^o et 5^o, les modifications apportées aux dispositions qui y sont visées ne doivent pas être mentionnées.

En revanche, dans le d, devenant 4^o, il convient de mentionner l'intitulé de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires; de même dans le e, devenant 5^o, ainsi que dans le 2^o, devenant l'alinéa 2, l'intitulé de la loi du 28 décembre 1990 relative à diverses dispositions fiscales et non fiscales doit être mentionné.

.../...

Paragraphe 2.

Le texte sous 3°, qui tend à déroger à l'article 218, alinéa 2, constituant lui-même une disposition dérogatoire, est difficilement compréhensible. Sa rédaction doit être améliorée.

Titre III.

L'intitulé serait mieux rédigé comme suit :
"Sociétés de reconversion".

Article 22.

En raison du nouveau paragraphe ajouté à l'article 59 de la loi de redressement du 31 juillet 1984, il y a lieu d'adapter le paragraphe 2, 3°, dudit article.

OBSERVATIONS FINALES.

1. Dans la phrase liminaire des dispositions modificatives, il suffit de rappeler les modifications antérieures que d'autres modifications, intermédiaires, n'ont pas privé d'objet; ce rappel s'opère par l'indication des seules nature et date des textes modificatifs; la mention de leur intitulé et de celui de leurs articles duquel résulte la modification particulière est superflue.

Cette remarque s'applique aux articles 12 à 16, 19 et 22 du projet.

.../...

2. Dans la phrase liminaire des articles 3 et 8, il conviendrait de mentionner que les articles 198 et 344 du Code des impôts sur les revenus 1992 ont été modifiés par la loi du 28 juillet 1992.

3. Le texte néerlandais de certains articles est susceptible d'amélioration. A titre d'exemple, certaines propositions au sujet de l'article 64bis en projet sont faites dans la version néerlandaise du présent avis.

Bovendien roept de ontworpen tekst diverse vragen op.

Is de tekst van toepassing zodra de belastingplichtige onder meer de bedoeling heeft gehad om zijn belastingschuld te verlichten of hoeft hij uitsluitend van die bedoeling vervuld te zijn geweest ? Zal een duidelijk onderscheid kunnen worden gemaakt tussen de bedoeling om de belasting te ontwijken en het effect dat wordt verkregen door de rechtsmethode te gebruiken die fiscaal het minst bezwarend is en waarmee hetzelfde economische resultaat kan worden behaald ? Volstaat de pluraliteit van motieven om te ontsnappen aan de straf waarbij de juridische kwalificatie niet kan worden tegengeworpen ?

Welke "vermoedens" zal de administratie kunnen aanvoeren (zijn zij onverenigbaar met de andere bewijsmiddelen ?) en hoe zullen de hoven van beroep de juridisch toelaatbare aard ervan kunnen controleren ? Bij voorbeeld : wanneer de belastingplichtige een soortgelijk economisch resultaat heeft behaald als dat hij zou hebben bereikt door een belastbare handeling, is er dan in de zin van het ontwerp van wet sprake van een "vermoeden" ?

Is belasting ontwijken hetzelfde als een verrichting doen waarop geen of gewoon minder belasting wordt geheven ? Is de bedoelde belasting alleen de inkomstenbelasting ?

Tot slot wordt in de memorie van toelichting gepreciseerd dat het woord "verrichting" voor de toepassing

.../...

van de ontworpen bepaling in het onderhavige geval moet worden begrepen als "een daad verricht door een economisch actor in het raam van zijn werkzaamheden". Sluit die definitie de verrichtingen uit van een privaatrechtelijke persoon in het raam van het beheer van zijn privé-vermogen ?

Bovenvermelde vragen zijn slechts enkele voorbeelden van de interpretatiemoeilijkheden die zich bij toepassing van de tekst dreigen voor te doen (3).

Het dispositief en de toelichting erbij behoren te worden herzien om ze in overeenstemming te brengen met de voormelde beginselen en om de zojuist ter sprake gebrachte interpretatiemoeilijkheden te voorkomen.

Hoe dan ook, het beginsel van de wettigheid van de belasting alsmede het beginsel van fiscale gelijkheid en de noodzaak van precisie houden in dat effectieve openbaarheid wordt gegeven aan de manier waarop de administratie het nieuwe artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zal toepassen. Het zou goed zijn dat die openbaarheid wettelijk bindend is; zij zou de vorm kunnen aannemen van een jaarverslag dat het Parlement indient bij de Regering.

(3) De moeilijkheden omtrent de toepassing van teksten met een soortgelijk onderwerp als dat wat hier wordt onderzocht zijn grondig bestudeerd door Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée - Etude de droit fiscal comparé*, Brussel, Bruylant, 1977. De auteur van het voorwoord eindigt dat voorwoord met de opmerking : "pour faire échec au choix de la voie la moins imposée là où le besoin s'en fait sentir, il n'y a qu'un procédé juridiquement satisfaisant : c'est de modifier la loi".

Volgens artikel 11, paragraaf 2, van het ontwerp zal het nieuwe artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen van toepassing zijn op de akten die vanaf 1 januari 1993 zijn gesloten, dus met terugwerkende kracht. Men is het er weliswaar over eens dat, wanneer tijdens het aanslagjaar een belastingverhoging ingevoerd wordt, die inderdaad toepasselijk kan worden verklaard op de inkomsten van het hele aanslagjaar zonder als retroactief bestempeld te worden, terwijl artikel 11, § 2, van het ontwerp daarentegen niet rechtstreeks betrekking heeft op de schuld van de belastingplichtige, maar mogelijke en toekomstige conflicten beoogt te regelen voor de administratie. Die herziening van de juridische waarde van de akten die gesloten zijn tussen 1 januari 1993 en de datum van de bekendmaking van de wet is ontegenzeggelijk retroactief.

Het heeft geen nut een rechtvaardiging voor die terugwerkende kracht te zoeken in de mogelijkheid om een beroep te doen op de in artikel 345 bedoelde "ruling", aangezien die raadpleging alleen zin heeft voor geplande en dus toekomstige akten en niet voor akten uit het verleden.

Tot slot kan de inwerkingtreding van de zogenaamde procedure van de voorafgaande akkoorden niet eindeloos worden uitgesteld zonder de rechtszekerheid te schaden. Bij de wet zou dus een uiterste datum moeten worden bepaald voor de uitoefening, door de Koning, van de bevoegdheid die Hem bij artikel 11, § 2, in fine, wordt verleend.

.../...

Artikel 10.Het ontworpen artikel 463bis van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992.Paragraaf 1.

Men vervange de indeling in 1^o, 2^o, 3^o en 4^o door een normale indeling in leden.

De onderverdeling in a, b, c, d en e behoort derhalve te worden vervangen door de nummering 1^o, 2^o, 3^o, 4^o en 5^o; de interne verwijzingen behoren dienovereenkomstig te worden aangepast.

In de tekst van d en e van 1^o, die 4^o en 5^o worden, hoeven de wijzigingen die zijn aangebracht in de daarin vermelde bepalingen niet te worden vermeld.

In d, dat 4^o wordt, daarentegen behoort het opschrift van de wet van 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen te worden vermeld; zo ook behoort in e, dat 5^o wordt, en in 2^o, dat het tweede lid wordt, het opschrift van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen te worden vermeld.

Paragraaf 2.

De tekst onder 3^o, die ertoe strekt af te wijken van artikel 218, tweede lid, dat zelf een afwijkende

.../...

bepaling is, valt moeilijk te begrijpen. De lezing ervan behoort te worden verbeterd.

Titel III.

Het zou beter zijn het opschrift te redigeren als volgt : "Reconversievennootschappen".

Artikel 22.

Gezien de nieuwe paragraaf die wordt toegevoegd aan artikel 59 van de herstellwet van 31 juli 1984 behoort paragraaf 2, 3°, van voormeld artikel te worden aangepast.

SLOTOPMERKINGEN.

1. Het volstaat in de inleidende zin van de wijzigingsbepalingen de vroegere wijzigingen te vermelden die niet door andere tussentijdse wijzigingen doelloos zijn geworden; daarvoor volstaat het de aard en de datum van de wijzigingsteksten te vermelden; het is overbodig het opschrift en de artikelen waaruit de wijziging in kwestie voortvloeit te vermelden.

Die opmerking geldt voor de artikelen 12 tot 16, 19 en 22 van het ontwerp.

.../...

2. In de inleidende zin van de artikelen 3 en 8 behoort te worden vermeld dat de artikelen 198 en 344 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 gewijzigd zijn bij de wet van 28 juli 1992.

3. De Nederlandse tekst van sommige bepalingen is voor verbetering vatbaar uit een oogpunt van correct taalgebruik. Zo bijvoorbeeld zou, onder voorbehoud van de hiervoren gemaakte opmerking, het ontworpen artikel 64bis beter geredigeerd zijn als :

- a) in het tweede lid, 2°, "in een of andere vorm" in plaats van "onder een of andere vorm" wordt geschreven,
- b) in het derde lid "Gewestexecutieve of het lid van de Executieve dat erdoor is aangewezen" wordt geschreven,
- c) het vierde lid aldus wordt gesteld :

"Zij worden geregeld in een beslissing tot aanwijzing van de belastbare tijdperken waarvoor de normale lineaire afschrijving mag worden verdubbeld en tot aanwijzing van de bedoelde vaste activa. De beslissing wordt ter kennis gebracht van de administratie der directe belastingen die voor de uitvoering ervan zorgt".

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.

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. J.-L. PAQUET, référendaire adjoint.

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

R. DEROY.

J.-J. STRYCKMANS.