

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 27 octobre 1993, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant des dispositions fiscales" et, le 12 novembre 1993, d'une lettre par laquelle le Ministre demande communication de l'avis dans un délai ne dépassant pas trois jours, a donné le 18 novembre 1993 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 27 oktober 1993 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende fiscale bepalingen" en, op 12 november 1993, bij brief van de Minister verzocht om mededeling van het advies binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, heeft op 18 november 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. La lettre de demande d'avis est motivée comme suit :

"par le fait que plusieurs dispositions du projet tendent à rectifier des imperfections détectées dans le texte coordonné du Code des impôts sur les revenus 1992, qui est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1992".

*

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

Observations générales.

I. La législation fiscale est révisée chaque année à plusieurs reprises. La fréquence des changements est telle que la permanence qui devrait caractériser la loi est remise en cause. La précipitation dans laquelle ils interviennent rend impossible de vérifier si les dispositions qui sont présentées comme des améliorations techniques ne sont pas, en réalité, des modifications qui touchent au fond de la législation fiscale.

.../...

L'imprévisibilité de ces changements répétés compromet, en tout cas, la sécurité juridique.

II. 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. 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 (2) (3).

Un certain nombre des dispositions du projet, qui sont présentées comme des améliorations techniques, se révèlent être, en réalité, des modifications rétroactives, ce qui ressort en particulier de l'article 93 du projet.

-
- (1) Voyez, par exemple, l'avis du 2 février 1987 (Doc. parl., Chambre, session 1986-1987, n° 864/1, pp. 45-46).
- (2) Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, articles 200 à 202.
- (3) 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.

.../...

Il appartient au législateur d'apprécier s'il existe des considérations qui peuvent justifier une telle rétroactivité.

III. L'exposé des motifs s'efforce de présenter, de manière synthétique, les différentes modifications apportées au Code des impôts sur les revenus 1992 et à d'autres lois à caractère fiscal.

Cette manière de procéder présente le mérite de faire apparaître rapidement l'essentiel des modifications apportées, mais présente l'inconvénient de rendre difficile la consultation de l'exposé des motifs quand il s'agit de déterminer la ratio legis de l'une ou de l'autre disposition.

L'énoncé précis de cette ratio legis devrait être préféré à des expressions aussi générales que "dissiper le doute" ou "mieux cerner la portée des dispositions en vigueur", qui sont sans utilité pratique pour l'interprète.

C'est pourquoi, il conviendrait, comme il est d'usage, de compléter l'exposé des motifs par un commentaire article par article.

Cette observation se justifie d'autant plus que certains articles du projet sont difficilement compréhensibles et ne sont pas - ou trop laconiquement - explicités par l'exposé des motifs.

.../...

Examen du projet.Dispositif.Article 3.

Il convient de s'expliquer, dans l'exposé des motifs, sur la manière dont ces modifications relatives au domicile fiscal peuvent se concilier, d'une part, avec le droit interne des pays étrangers concernés et, d'autre part, avec les conventions internationales tendant à éviter la double imposition.

Article 4.

Selon les renseignements fournis par le fonctionnaire délégué, l'intention est de ne pas modifier la règle actuellement applicable aux déductions des intérêts sur les revenus des biens immobiliers.

Le texte en projet pourrait cependant être interprété comme faisant intervenir dans un calcul proportionnel, le revenu cadastral de l'immeuble d'habitation occupé par son propriétaire, ce qui aurait pour effet d'imputer une partie des intérêts sur un revenu non taxable en vertu de

.../...

l'article 16, C.I.R. 1992. Par voie de conséquence, l'imputation des intérêts sur les revenus immobiliers taxables serait alors réduite, ce qui n'est pas la pratique actuellement suivie.

Pour éviter cette conséquence, il s'indique d'écrire à l'article 14, alinéa 2, en projet :

"... est limité aux revenus immobiliers déterminés conformément aux articles 7 à 13, 15 et 16".

La répartition des intérêts déductibles a, en effet, un impact différent selon qu'il s'agit de revenus afférents aux revenus de biens situés en Belgique ou de biens situés à l'étranger dans un pays avec lequel il existe ou non une convention internationale.

Le troisième alinéa de l'article 14 doit être rédigé comme suit :

"Ces déductions sont imputées suivant une règle proportionnelle, sur les revenus immobiliers des biens situés en Belgique, sur les revenus des biens immobiliers situés à l'étranger auxquels s'applique une convention fiscale et sur les revenus immobiliers des autres biens situés à l'étranger.

.../...

Article 9.

L'exposé des motifs doit mieux préciser la raison des modifications apportées à l'article 51 en projet.

Article 10.

L'emploi du mot "littera" aux 1^o, 2^o et 3^o, n'est pas conforme à l'usage légistique. Ce mot doit, dès lors, être omis.

L'observation vaut pour l'ensemble du projet.

Article 12.

Selon les déclarations du fonctionnaire délégué, la détermination des immobilisations sur lesquelles l'amortissement dégressif est applicable est faite par le Roi sans devoir respecter la formalité préalable de la délibération en conseil des ministres.

Il est, des lors, suggéré de supprimer l'adverbe "également".

Article 16.

Ainsi que le précise le fonctionnaire délégué, il convient également de supprimer, dans l'article 255 du Code

.../...

des impôts sur les revenus 92, les mots "aux centres publics intercommunaux d'aide sociale".

Article 20.

1. Dans la phrase liminaire, on ajoutera après les mots "A l'article 145¹⁰," les mots "alinéa unique".

2. Au 2°, il faut écrire :

"2° l'article est complété par l'alinéa suivant :

"L'information visée dans l'alinéa 1er se fait ...".

Article 28.

Les mots "dernier alinéa" doivent être remplacés par les mots "alinéa 5".

Article 30.

Il convient de remplacer les mots "modifié par l'article 213 de la loi du 17 juin 1991, modifié par l'article 35 de la loi du 28 décembre 1992" par les mots "remplacé par la loi du 28 décembre 1992".

.../...

Article 37.

Les mots "la disposition suivante" doivent être remplacés par les mots "l'alinéa suivant".

Article 42.

Il faut écrire dans la phrase liminaire :

"Art. 42. L'article 266 du même code est complété par l'alinéa suivant :".

Dans le texte néerlandais de l'alinéa en projet, il faudrait écrire "voortgekomen uit" au lieu de "ontsproten uit".

Articles 45, 46 et 47.

L'article 285 est une illustration de l'observation générale III.

En particulier, des exemples chiffrés rendraient plus compréhensibles les règles inscrites dans ces articles et les modifications apportées par rapport aux textes antérieurs.

Article 50.

Au 1^o, les mots "le préambule" doivent être remplacés par les mots "la phrase introductive".

Article 51.

Les paragraphes 1er et 2 doivent être remplacés par les subdivisions 1^o et 2^o; les 1^o, 2^o, etc... deviennent a), b), etc... .

Le paragraphe 1er (devenant 1^o) serait mieux rédigé comme suit :

"1^o Le paragraphe 3, alinéa 1er, est modifié comme suit :

a) les 2^o et 3^o en deviennent respectivement les 4^o et 5^o;

b) il est inséré de nouveaux 2^o et 3^o, rédigés comme suit :

(...);

c) l'alinéa est complété comme suit :

(...)".

Article 52.

1. Le texte néerlandais devrait être rédigé en tenant compte des observations faites dans la version néerlandaise du présent avis.

.../...

2. L'obligation faite au contribuable de communiquer les dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation du système informatisé utilisé pour tenir les livres et documents semble ne pas être praticable. En effet, de nombreux contribuables font appel à une société spécialisée dans la conception d'un tel système; ils ne disposent, dès lors, pas de l'ensemble des dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation.

L'observation se justifie d'autant mieux que la sanction prévue par l'article 351, alinéa 1er, en projet, est la taxation d'office.

Il est suggéré de prévoir dans un paragraphe 2 de l'article 315bis que seront dispensées de cette obligation toutes les personnes physiques ou morales qui font usage d'un système informatisé, préalablement soumis à un agrément ou à un enregistrement par le ministre des Finances en se conformant aux conditions à fixer par le Roi.

Un tel système suppose que l'article 315bis n'entre en vigueur qu'après que les conditions d'agrément ou d'enregistrement aient été déterminées par le Roi.

Il y a lieu d'adapter en conséquence l'article 93, alinéa 9.

3. Suivant le fonctionnaire délégué,

"l'article 315 CIR 1992 exige la conservation jusqu'à l'expiration de la cinquième année (ou du cinquième exercice comptable) qui suit la période imposable.

.../...

L'article 315bis, alinéa 4, en projet, comporte une dérogation à cette règle puisqu'il fixe un délai expirant "à la fin de la cinquième année (ou du cinquième exercice comptable) qui suit la période pendant laquelle le système décrit dans cette documentation a été utilisé".

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la portée pratique de cette dérogation, ni sa justification.

Article 56.

L'article 323bis appelle la même observation que celle formulée sous l'article 315bis.

La gravité des sanctions, en cette hypothèse, ne peut être sous-estimée puisque selon le fonctionnaire délégué :

"A l'égard des tiers, l'application des sanctions suivantes pourrait être envisagée :

- amende administrative (article 445 CIR 1992);
- perte du droit de représenter les contribuables (article 446 CIR 1992);
- sanctions pénales (article 449 CIR 1992).

Parmi les sanctions pénales, il convient de noter l'article 455 CIR 1992 qui vise expressément les titulaires d'une profession qui a pour objet de "tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables d'un ou de plusieurs contribuables".

.../...

Article 60.

L'article 330 en projet excède la compétence de l'Etat fédéral en tant qu'il prévoit que le ministre des Finances peut

"requérir l'intervention de l'inspecteur des finances ou du délégué du Gouvernement compétent, désigner un commissaire pour recueillir les renseignements jugés nécessaires ou retirer l'agrément pour l'octroi d'avantages consentis par l'Etat, la Communauté ou la Région".

Pour respecter l'autonomie des Communautés et des Régions, le ministre des Finances doit se borner à réclamer les informations requises, ou même l'application d'une sanction, non pas au délégué du Gouvernement compétent, mais au Gouvernement communautaire ou régional concerné.

Article 63.

1. Comme dans les autres dispositions du Code des impôts sur les revenus, il appartient au législateur, non au Roi, de désigner les administrations dont les agents sont chargés de recueillir des informations relatives aux impôts sur les revenus.

2. A la suite de l'installation du marché unique européen, une restructuration de l'administration des douanes et accises s'est effectuée et, à partir du 1er janvier 1993, des agents de cette administration sont affectés à l'administration des contributions directes.

.../...

Comme l'indique l'exposé des motifs, la disposition reprise sous l'article 63 du projet vise à étendre aux agents des autres administrations fiscales les investigations actuellement confiées aux agents de l'administration des contributions directes et ce, à partir du 1er janvier 1993, date à partir de laquelle des agents de l'administration des douanes et accises ont été affectés à l'administration des contributions directes à la suite de la restructuration de l'administration des douanes dans le cadre de l'installation du marché unique européen.

Cette mesure vise donc à régulariser la situation de ces agents.

Si, dans un souci d'exacte perception de l'impôt, on peut concevoir que les pouvoirs d'investigation des agents soient rétroactivement régularisés, en revanche il est exclu que des investigations effectuées avant la publication de la loi en projet puissent donner lieu à l'application de dispositions pénales aux contribuables qui ont fait l'objet de ces investigations.

Article 71.

A l'article 357, 3º et 4º, en projet, le texte français doit correspondre au texte néerlandais. Il faut écrire : "l'imposition initiale" et "a été initialement".

.../...

Article 77.

Il faut profiter de la mise en concordance du texte français et du texte néerlandais pour revoir, dans l'alinéa 3, les mots "la catégorie du nombre de travailleurs" qui ne sont pas clairs.

Article 80.

On n'aperçoit pas l'amélioration du texte français résultant du remplacement du mot "relevant" par "répondant à".

Article 85.

On écrira :

"Art. 85. Aux articles 107, 110, modifié par la loi du 18 juin 1993, 111 à 113, 115, modifié par la loi du 28 décembre 1992, 132, ...".

Article 87.

Il faut mentionner l'intitulé de la loi du 28 décembre 1992, à savoir "portant des dispositions fiscales, financières et diverses".

.../...

Article 88.

Il faut mentionner l'intitulé de la loi du 7 décembre 1988, à savoir "portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre".

Article 91.

Suivant l'exposé des motifs, il semble que cette obligation incombe à l'administration. Si telle est l'intention du Gouvernement, il convient de le préciser dans le dispositif de la loi en projet.

Article 92.

Suivant l'article 16 de l'arrêté royal du 22 octobre 1993 modifiant l'AR/CIR 1992, les arrêtés royaux du 2 juin 1993 et du 22 juillet 1993 ont été rapportés (Moniteur belge du 29 octobre 1993). Ces arrêtés ne peuvent, dès lors, plus être confirmés.

Il y a lieu d'omettre ces deux arrêtés du texte de l'article 92.

Dans la phrase liminaire du texte néerlandais on écrira "... worden bekrachtigd" au lieu de "zijn bekrachtigd".

.../...

Article 93.

Sous la réserve de l'observation générale II, l'alinéa 6, tel qu'il est rédigé, n'est pas compréhensible. Il convient de le rédiger de manière claire.

Observation finale.

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

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 de minister, wanneer hij vraagt dat het advies van de afdeling wetgeving binnen een termijn van ten hoogste drie dagen wordt gegeven, dat verzoek om spoedbehandeling met bijzondere redenen omkleden. In het onderhavige geval luidt de motivering aldus :

"par le fait que plusieurs dispositions du projet tendent à rectifier des imperfections détectées dans le texte coordonné du Code des impôts sur les revenus 1992, qui est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1992".

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

Algemene opmerkingen.

I. Jaarlijks wordt de fiscale wetgeving meermaals gewijzigd. Die wijzigingen doen zich dermate vaak voor dat afbreuk wordt gedaan aan het permanente karakter waardoor de wet zich zou moeten kenmerken. De haast waarmee de wijzigingen worden aangebracht maakt het onmogelijk na te gaan of de bepalingen die als technische verbeteringen worden voorgesteld, in werkelijkheid geen wijzigingen zijn die verband houden met de grondslagen van de fiscale wetgeving.

Door de onvoorspelbaarheid van die herhaalde wijzigingen komt hoe dan ook de rechtszekerheid in het gedrang.

.../...

II. De afdeling wetgeving heeft er meer dan eens aan herinnerd welke beginselen, vastgesteld door het Hof van Cassatie en de rechtsleer, ten grondslag liggen aan de toepassing, in de tijd, van de fiscale wetten inzake de inkomstenbelastingen.

Dat het algemeen beginsel van niet-terugwerking van wetten, gehuldigd door artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, ook op de fiscale wetten van toepassing is, wordt niet betwist.

Aangezien dat beginsel echter opgenomen is in voornoemd Wetboek, doch niet in de Grondwet, heeft het slechts kracht van wet. Het vormt slechts een "recommandation solennelle faite par le législateur au législateur de l'avenir" (1), en deze laatste kan oordelen dat in bepaalde gevallen bijzondere omstandigheden rechtvaardigen dat afgeweken wordt van artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek. Een afwijking van dat artikel, die te kennen gegeven wordt in een andere wet die een norm is van dezelfde rangorde als artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek, is aanvaardbaar (2), zoals de Raad van State reeds heeft opgemerkt (3).

-
- (1) Conclusies Ganshof van der Meersch W.J., voor Cassatie, 22 oktober 1970, Pasicrisie, 1971, 154.
- (2) Met uitzondering van de strafwet (Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, artikel 7).
- (3) Een advies dat op 2 juni 1986 verstrekt is over een ontwerp dat de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen is geworden (Gedr. St. Senaat, zitting 1985-1986, nr. 310/1).

.../...

Er bestaan precedënten. Wanneer de Raad van State kennis ervan heeft genomen, heeft hij opgemerkt dat het aan de wetgever toekomt om voor ieder geval afzonderlijk uit te maken of zulke bijzondere omstandigheden aanwezig zijn (1).

Indien ervan uitgegaan wordt dat het fiscale stelsel van de belastingplichtige definitief moet zijn vastgesteld op de datum waarop het belastbare tijdperk eindigt, dan heeft de bepaling inzake de vennootschapsbelasting, die toepasselijk wordt gemaakt op een boekjaar dat reeds afgesloten is op de datum van afkondiging van de wet, terugwerkende kracht. Indien de belastingplichtige daarentegen de personenbelasting verschuldigd is, valt het belastbare tijdperk over het algemeen samen met het kalenderjaar voorafgaand aan het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (2) (3).

Een aantal bepalingen in het ontwerp die als technische verbeteringen worden voorgesteld, zijn in werkelijkheid terugwerkende wijzigingen, wat inzonderheid blijkt uit artikel 93 van het ontwerp.

-
- (1) Zie bijvoorbeeld het advies van 2 februari 1987 (Gedr. St. Kamer, zitting 1986-1987, nr. 864/1, blz. 45-46).
- (2) Koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikelen 200 tot 202.
- (3) Cfr. eveneens het advies dd. 13 juli 1982 van de Raad van State (Gedr. St. Kamer, 28 (1981-1982) nr. 31, blz. 5) in verband met de gevolgen die moeten worden verbonden aan artikel 111, tweede lid, van de Grondwet.

.../...

Het staat aan de wetgever om uit te maken of bepaalde redenen voorhanden zijn die zulk een terugwerking kunnen wettigen.

III. In de memorie van toelichting wordt gepoogd op synthetische wijze de onderscheiden wijzigingen voor te stellen die worden aangebracht in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, alsook in andere wetten van fiscale aard.

Die handelwijze biedt het voordeel dat de hoofdgedachte van de aangebrachte wijzigingen snel duidelijk wordt, maar heeft als nadeel dat het moeilijk wordt de memorie van toelichting erop na te slaan wanneer men de ratio legis van de een of andere bepaling wil nagaan.

Het zou verkieslijk zijn die ratio legis precies aan te geven, veeleer dan vrij algemene bewoordingen te gebruiken zoals "twijfels wegnemen" of "de draagwijdte van de bepalingen zoals die van toepassing waren beter aflijnen", die geen praktisch nut hebben voor wie de teksten wil interpreteren.

Daarom behoort de memorie van toelichting zoals gebruikelijk te worden aangevuld met een artikelsgewijze bespreking.

Die opmerking is des te meer gerechtvaardigd daar sommige artikelen van het ontwerp moeilijk te begrijpen zijn en in de memorie van toelichting niet of al te beknopt zijn besproken.

.../...

Onderzoek van het ontwerp.

Bepalend gedeelte.

Artikel 3.

In de memorie van toelichting moet worden uiteengezet hoe de wijzigingen betreffende de fiscale woonplaats zich verdragen, enerzijds met het interne recht van de betrokken vreemde landen, en anderzijds met de internationale overeenkomsten die tot doel hebben een dubbele belastingheffing te voorkomen.

Artikel 4.

Volgens de inlichtingen verstrekt door de gemachtigde ambtenaar is het de bedoeling de regel die thans van toepassing is op de interesten die van de inkomsten uit onroerende goederen mogen worden afgetrokken, niet te wijzigen.

De ontworpen tekst kan evenwel aldus worden uitgelegd dat bij evenredige berekening rekening wordt gehouden met het kadastraal inkomen van een woonhuis dat door de eigenaar wordt bewoond, wat zou meebrengen dat een gedeelte van de interesten afgetrokken wordt van een inkomen dat volgens artikel 16 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 belastingvrij is. Bij wijze van gevolg zouden minder interesten afgetrokken worden van de belastbare onroerende inkomsten, wat thans niet de geldende praktijk is.

.../...

Om te voorkomen dat zulk een gevolg eraan zou worden gegeven, is het aangewezen in het ontworpen artikel 14, tweede lid, te schrijven :

"... beperkt tot de overeenkomstig de artikelen 7 tot 13, 15 en 16 bepaalde onroerende inkomsten".

De verdeling van de aftrekbare interesten heeft immers verschillende gevolgen naargelang de inkomsten betrekking hebben op in België gelegen goederen dan wel op goederen gelegen in het buitenland, in een land waarmee al dan niet een internationale overeenkomst bestaat.

Het derde lid van artikel 14 moet als volgt worden gesteld :

"Deze aftrek komt op evenredige wijze in mindering van de onroerende inkomsten uit de in België gelegen goederen, van de inkomsten uit de in het buitenland gelegen onroerende goederen waarop een belastingovereenkomst van toepassing is, en van de onroerende inkomsten uit de overige, in het buitenland gelegen goederen".

Artikel 9.

In de memorie van toelichting moet de reden van de in het ontworpen artikel 51 aangebrachte wijzigingen beter worden uiteengezet.

.../...

Artikel 10.

Het gebruik van het woord "littera" in de onderdelen 1^o, 2^o en 3^o is niet conform de wetgevingstechniek. Dat woord moet derhalve vervallen.

Die opmerking geldt voor het gehele ontwerp.

Artikel 12.

Volgens de verklaringen van de gemachtigde ambtenaar is het de Koning die bepaalt op welke vaste activa de degressieve afschrijving van toepassing is, zonder dat Hij het voorafgaande vormvereiste van overleg in de Ministerraad in acht hoeft te nemen.

Derhalve wordt voorgesteld dat het bijwoord "eveneens" zou vervallen.

Artikel 16.

Zoals de gemachtigde ambtenaar uiteenzet, moeten eveneens in artikel 255 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de woorden "aan intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn," vervallen.

Artikel 20.

1. In de inleidende zin moeten na de woorden "In artikel 145¹⁰," de woorden "enig lid," worden toegevoegd.

.../...

2. In onderdeel 2° schrijve men :

"2° het artikel wordt aangevuld met het volgende lid :

"De in het eerste lid bedoelde kennisgeving geschiedt ...".

Artikel 28.

De woorden "laatste lid" moeten worden vervangen door de woorden "vijfde lid".

Artikel 30.

De woorden "gewijzigd bij artikel 213 van de wet van 17 juni 1991, gewijzigd bij artikel 35 van de wet van 28 december 1992" moeten worden vervangen door de woorden "vervangen bij de wet van 28 december 1992".

Artikel 37.

In de inleidende zin schrijve men : "... ingevoegd bij artikel 31 van de wet van 28 juli 1992, wordt vervangen door het volgende lid :".

Artikel 42.

In de inleidende zin schrijve men :

"Art. 42. Artikel 266 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met het volgende lid :".

In het ontworpen lid schrijve men : "voortgekomen uit" in plaats van "ontsproten uit".

Artikelen 45, 46 en 47.

Kenschetsend voor de algemene opmerking III is artikel 285.

De regels opgenomen in deze artikelen en de wijzigingen die in vergelijking met de vroegere teksten worden aangebracht, zouden inzonderheid door middel van cijfervoorbeelden bevattelijker kunnen worden gemaakt.

Artikel 50.

In onderdeel 1^o vervange men de woorden "de aanhef" door de woorden "de inleidende zin".

Artikel 51.

De paragrafen 1 en 2 moeten vervangen worden door de onderverdelingen 1^o en 2^o; de onderverdelingen 1^o en 2^o, enz. worden a), b), enz.

.../...

Het zou beter zijn paragraaf 1 (die 1^o wordt) als volgt te redigeren :

"1^o Paragraaf 3, eerste lid, wordt gewijzigd als volgt :

- a) de onderdelen 2^o en 3^o worden respectievelijk de onderdelen 4^o en 5^o ervan;
- b) er wordt een nieuw onderdeel 2^o en een nieuw onderdeel 3^o ingevoegd, luidende :

(...);

- c) het lid wordt aangevuld als volgt :

(...)".

Artikel 52.

1. In het ontworpen artikel 315bis dienen de woorden "natuurlijke- en rechtspersonen" vervangen te worden door de woorden "natuurlijke personen en rechtspersonen", de woorden "geïnformatiseerd systeem" door het woord "computersysteem", het woord "uitbating" door het woord "beheer", de woorden "zonder verplaatsing" door de woorden "ter plaatse" en het woord "evenals" door het woord "alsook".

2. De verplichting opgelegd aan de belastingplichtige om de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van het computersysteem, gebruikt om de boeken en bescheiden bij te houden, lijkt niet

.../...

uitvoerbaar te zijn. Talrijke belastingplichtigen doen immers een beroep op een gespecialiseerde onderneming om zulk een systeem op te zetten; zij beschikken bijgevolg niet over alle dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en de toepassing.

De opmerking is des te meer gewettigd aangezien de in het ontworpen artikel 351, eerste lid, vastgestelde sanctie de ambtshalve aanslag is.

Voorgesteld wordt in een paragraaf 2 van artikel 315bis te bepalen dat alle natuurlijke personen of rechtspersonen die gebruik maken van een computersysteem, dat van tevoren overeenkomstig de door de Koning vast te stellen voorwaarden erkend of geregistreerd moet worden door de Minister van Financiën, van deze verplichting worden vrijgesteld.

Zulk een regeling veronderstelt dat artikel 315bis eerst van kracht wordt nadat de voorwaarden voor erkenning of registratie door de Koning zijn vastgesteld.

Artikel 93, negende lid, dient dienovereenkomstig te worden aangepast.

3. De gemachtigde ambtenaar heeft het volgende verklaard :

.../...

"l'article 315 CIR 1992 exige la conservation jusqu'à l'expiration de la cinquième année (ou du cinquième exercice comptable) qui suit la période imposable.

L'article 315bis, alinéa 4, en projet, comporte une dérogation à cette règle puisqu'il fixe un délai expirant "à la fin de la cinquième année (ou du cinquième exercice comptable) qui suit la période pendant laquelle le système décrit dans cette documentation a été utilisé".

Het is de Raad van State niet duidelijk wat de praktische strekking is van deze afwijking, noch waardoor zij wordt gewettigd.

Artikel 56.

Bij artikel 323bis dient dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke is gemaakt bij artikel 315bis.

In dat geval kan de ernst van de sancties niet onderschat worden aangezien de gemachtigde ambtenaar heeft verklaard :

"A l'égard des tiers, l'application des sanctions suivantes pourrait être envisagée :

- amende administrative (article 445 CIR 1992);
- perte du droit de représenter les contribuables (article 446 CIR 1992);
- sanctions pénales (article 449 CIR 1992).

Parmi les sanctions pénales, il convient de noter l'article 455 CIR 1992 qui vise expressément les titulaires d'une profession qui a pour objet de "tenir ou d'aider à

.../...

tenir les écritures comptables d'un ou de plusieurs contribuables".

Artikel 60.

Het ontworpen artikel 330 overschrijdt de bevoegdheid van de federale Staat voor zover het bepaalt dat de Minister van Financiën

"(kan) vorderen dat de inspecteur van financiën of een afgevaardigde van de bevoegde Regering optreedt, een commissaris (kan) aanwijzen om de nodig geachte inlichtingen in te winnen of de erkenning met het oog op de door de Staat, de Gemeenschap of het Gewest verleende voordelen (kan) intrekken".

Om de autonomie van de Gemeenschappen en de Gewesten in acht te nemen, moet de Minister van Financiën zich ertoe bepalen de vereiste inlichtingen, of zelfs het opleggen van een sanctie, niet van de gemachtigde van de bevoegde Regering, maar van de betrokken Gemeenschaps- of Gewestregering te eisen.

Artikel 63.

1. Zoals in de andere bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, komt het toe aan de wetgever, niet aan de Koning, de overheidsdiensten aan te wijzen waarvan de ambtenaren belast worden met het verzamelen van de gegevens betreffende de inkomstenbelastingen.

.../...

2. Ten gevolge van de invoering van de Europese Eenheidsmarkt, is een herstructurering van de Administratie der douane en accijnzen doorgevoerd en zijn vanaf 1 januari 1993 ambtenaren van deze administratie aangesteld bij de administratie der directe belastingen.

Zoals is aangegeven in de memorie van toelichting beoogt de bepaling van artikel 63 van het ontwerp de onderzoeken die thans aan de ambtenaren van de administratie der directe belastingen zijn toevertrouwd, uit te breiden tot de ambtenaren van de andere fiscale besturen, namelijk met ingang van 1 januari 1993, met ingang van welke datum ambtenaren van de administratie der douane en accijnzen tewerkgesteld zijn bij de administratie der directe belastingen ten gevolge van de herstructurering van de douane in het kader van de invoering van de Europese Eenheidsmarkt.

Deze maatregel beoogt dus de regularisatie van de situatie van die ambtenaren.

Ook al is het denkbaar dat met het oog op een juiste inning van de belastingen, de onderzoeksbevoegdheden van de ambtenaren met terugwerkende kracht worden geregulariseerd, toch is het uitgesloten dat onderzoeken die verricht zijn vóór de bekendmaking van de ontworpen wet aanleiding kunnen geven tot de toepassing van strafbepalingen op de belastingplichtigen ten aanzien van wie die onderzoeken zijn verricht.

.../...

Artikel 71.

In het ontworpen artikel 357, 3º en 4º, moet de Franse tekst overeenstemmen met de Nederlandse. Men schrijve in de Franse tekst : "l'imposition initiale" en "a été initialement".

Artikel 77.

Van het in overeenstemming brengen van de Franse tekst met de Nederlandse tekst, dient gebruikt te worden gemaakt om de woorden "en de categorie van het aantal werknemers", die niet duidelijk zijn, te herzien.

Artikel 80.

Het is niet duidelijk welke verbetering van de Franse tekst voortvloeit uit de vervanging van het woord "relevant" door "répondant à".

Artikel 85.

Men schrijve :

"Art. 85. In de artikelen 107, 110, gewijzigd bij de wet van 18 juni 1993, 111 tot 113, 115, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992, 132, ...".

.../...

Artikel 87.

Het opschrift van de wet van 28 december 1992, namelijk "houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen" dient te worden vermeld.

Artikel 88.

Het opschrift van de wet van 7 december 1988, namelijk "houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen" dient te worden vermeld.

Artikel 91.

Volgens de memorie van toelichting lijkt deze verplichting te berusten op de administratie. Indien dat de bedoeling is van de Regering, dient het te worden aangegeven in het dispositief van de ontworpen wet.

Artikel 92.

Volgens artikel 16 van het koninklijk besluit van 22 oktober 1993 tot wijziging van het KB/WIB 1992, zijn de koninklijke besluiten van 2 juni 1993 en 22 juli 1993 ingetrokken (Belgisch Staatsblad van 29 oktober 1993). Die besluiten kunnen derhalve niet meer worden bekrachtigd.

.../...

Deze twee besluiten dienen te vervallen in de tekst van artikel 92.

Bovendien schrijve men in de inleidende volzin : "... worden bekrachtigd" in plaats van "zijn bekrachtigd".

Artikel 93.

Onder voorbehoud van algemene opmerking II, is het zesde lid, gelijk het is geredigeerd, onbegrijpelijk. Het dient duidelijk te worden geredigeerd.

Slotopmerking.

De Nederlandse tekst van sommige bepalingen is voor verbetering vatbaar. Zo bijvoorbeeld is de meervoudsvorm "aftrekken" in het Nederlands ongebruikelijk. Bovendien worden in dit advies enige tekstvoorstellen gedaan.

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 : J. GIELISSEN,
Mevrouw :

greffier,
griffier.

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, premier auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par Mme C. DEBROUX, référendaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door Mevr. C. DEBROUX, adjunct-referendaris.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J. GIELISSEN.

J.-J. STRYCKMANS.