

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 8 novembre 1996, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet d'arrêté royal "portant des mesures en matière de lutte contre la fraude fiscale et en vue d'une meilleure perception de l'impôt, en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne", demande complétée par une lettre du 18 novembre 1996, a donné le 19 novembre 1996 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 8 november 1996 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "houdende maatregelen inzake strijd tegen de fiscale fraude en met het oog op een betere inning van de belasting, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot de realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetair Unie", vraag aangevuld bij brief van 18 november 1996, heeft op 19 november 1996 het volgend advies gegeven :

Examen du projet.

Intitulé.

Pour les raisons exposées dans des avis antérieurs adressés au ministre des Finances, il y a lieu de numéroté les projets d'arrêté pris en vertu de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne.

Préambule.

En ce qui concerne les formalités prescrites.

1. Le préambule du projet d'arrêté royal soumis à la consultation du Conseil d'Etat vise l'avis de l'inspecteur des Finances et l'accord du ministre du Budget.

Les documents transmis au Conseil d'Etat attestent que l'avis a été émis et l'accord donné le 5 novembre 1996.

Conformément à l'article 22 de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 relatif au contrôle administratif et budgétaire, ces deux dates doivent être mentionnées dans le préambule.

2. Il convient, conformément à l'article 84, alinéa 1er, 2º, dernière phrase, des lois coordonnées sur le

.../...

Conseil d'Etat, de mentionner la motivation spéciale de l'urgence, sous la forme d'un alinéa 4 nouveau rédigé comme suit :

"Vu l'urgence motivée par la circonstance que les mesures proposées doivent entrer en vigueur le plus tôt possible pour réaliser l'impact budgétaire attendu dès l'année 1997;".

3. L'alinéa 4, devenant l'alinéa 5, doit être rédigé comme suit :

"Vu l'avis du Conseil d'Etat, donné le 19 novembre 1996, en application de l'article 84, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat;".

4. Le préambule sera complété par un alinéa visant l'article 3bis, § 1er, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, afin que soient clairement manifestées, lors de la publication de l'arrêté au Moniteur belge, les obligations qui incombent au Gouvernement en application de la disposition précitée.

Cet alinéa s'insérera après le visa de l'avis du Conseil d'Etat et s'écrira comme suit :

"Vu les lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, notamment l'article 3bis, § 1er;".

.../...

En ce qui concerne les pouvoirs du Roi.

Article 2.

(C.I.R. 92, article 319bis).

L'article 319bis en projet se lira désormais comme suit :

"Art. 319bis. Les fonctionnaires chargés du recouvrement disposent de tous les pouvoirs d'investigations prévus par le présent code en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur et, de façon plus générale, d'assurer le recouvrement des impôts et des précomptes en principal et additionnels, des accroissements d'impôts et des amendes administratives, des intérêts et des frais".

Selon le rapport au Roi joint au projet d'arrêté royal soumis à l'avis du Conseil d'Etat, "dorénavant, il est proposé d'accorder tous les pouvoirs d'investigation visés dans le C.I.R. 92 aux fonctionnaires chargés du recouvrement en vue d'assurer un recouvrement efficace".

Loin d'offrir un premier commentaire de la disposition en projet, qui en révélerait la portée exacte, le rapport au Roi se borne ainsi à en faire un résumé. Or, ledit rapport tiendra lieu de "travaux préparatoires" relatifs à la mesure envisagée. Il doit pouvoir servir de guide aux interprètes du nouveau texte. Il doit également permettre aux parlementaires d'exercer, en connaissance de cause, le droit d'amendement que leur reconnaît la Consti-

.../...

tution, à l'occasion de la discussion du projet de loi de confirmation.

C'est pourquoi, le délégué du ministre a été invité à clarifier la portée du texte en projet. Ses explications se lisent comme suit :

"Le but de cette disposition est d'accorder explicitement aux fonctionnaires du recouvrement les pouvoirs d'investigation et de contrôle qui apparaissent, aux termes d'une lecture restrictive des dispositions y relatives, réservés aux seuls fonctionnaires taxateurs, pour leur permettre de travailler, le cas échéant, de concert ou séparément aux mêmes conditions, dans les mêmes circonstances, et suivant des méthodes identiques.

Alors que le fonctionnaire de la taxation recherche, dans le cadre de ses pouvoirs d'investigation, des éléments lui permettant d'établir l'impôt, le fonctionnaire chargé du recouvrement procède, dans le cadre des mêmes pouvoirs, à des investigations de nature à identifier les éléments saisissables du patrimoine du redevable. La démarche est similaire, l'objet de la recherche identique (revenus dissimulés). La finalité en est, cependant, différente : pour les uns (fonctionnaires de la taxation), les éléments découverts permettront, le cas échéant, d'établir une imposition nouvelle (supplément d'impôt); pour les autres (fonctionnaires chargés du recouvrement), ces éléments permettront d'identifier des revenus saisissables en vue de leur préhension destinée à apurer des impôts existants".

La "similitude de la démarche" n'entraîne pas l'identité des pouvoirs d'investigation, à l'occasion d'un examen spécifique de chacun de ceux-ci. En effet, patrimoine et revenus sont deux notions distinctes.

.../...

Le texte en projet dépasse les intentions annoncées dans le rapport au Roi. Jusqu'à présent, s'il existe bien un impôt sur les revenus, en revanche, il n'existe pas d'impôt sur le patrimoine.

Pour traduire correctement les intentions de l'auteur du projet, il est proposé d'écrire :

"Art. 319bis. Les fonctionnaires ... en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement des impôts et des précomptes dus en principal et additionnels ...".

Article 3.

(C.I.R. 92, article 422).

a) Aux termes de l'article 8 de la loi hypothécaire, "les biens du débiteur sont le gage commun de ses créanciers, et le prix s'en distribue entre eux par contribution, à moins qu'il n'y ait entre les créanciers des causes légitimes de préférence".

C'est ainsi que, lorsque les biens du débiteur sont insuffisants pour désintéresser tous ses créanciers, le principe de l'égalité de ceux-ci implique qu'ils supportent chacun, en proportion de ce qui leur est dû, l'insolvabilité de ce débiteur, sauf les exceptions légitimes que la loi apporte audit principe.

.../...

Le texte de l'article 422 du C.I.R. 92, en son alinéa 1er, en projet, étend le privilège général sur les revenus et les biens meubles de toute nature du redevable, reconnu au trésor public, au bénéfice du recouvrement des accroissements d'impôts et des amendes administratives visés aux articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus.

Pareille mesure est étrangère aux "modalités" de prélèvement et de perception des sommes dues au trésor, visées par l'article 3, § 1er, 2º, de la loi du 26 juillet 1996 (1). Il s'agit en réalité de soustraire les biens grevés par la sûreté à la règle du concours.

Considérer que cette mesure est de nature à "garantir une perception correcte des recettes", au sens de l'article 3, § 1er, 3º, de la loi précitée (2), reviendrait à admettre que constitue une telle "garantie", le fait de mettre le trésor à l'abri du concours des autres créanciers, le protégeant ainsi contre l'insuffisance du patrimoine du redevable. La garantie ainsi recherchée d'une perception "correcte" de la recette l'est donc au prix d'une rupture de l'égalité des créanciers - le patrimoine de leur débiteur a vocation à constituer leur "garantie" commune - que ni le texte, ni les travaux préparatoires de la loi du 26 juillet 1996 ne paraissent autoriser. En effet, en vertu de l'article 105 de la Constitution, le Roi n'a, sur la base de

-
- (1) Le préambule de l'arrêté en projet se donne pour base juridique "la loi du 26 juillet 1996 visant à (...), notamment les articles 2, § 1er et 3, § 1er, 2º".
- (2) Le préambule de l'arrêté ne vise pas cette disposition de la loi; néanmoins, le délégué du ministre s'y réfère.

.../...

la loi du 26 juillet 1996, d'autres pouvoirs que ceux que lui attribue "formellement", ladite loi particulière; celle-ci est de stricte interprétation.

b) Pour la Cour d'arbitrage, les règles constitutionnelles de l'égalité des Belges (articles 10 et 11 de la Constitution) et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie selon certaines catégories de personnes pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Au cas présent, se pose la question de savoir si le résultat recherché par les auteurs de l'arrêté - le paiement effectif des accroissements d'impôts et des amendes fiscales, qui sont autre chose que la participation normale du contribuable aux charges publiques - contrebalance adéquatement le préjudice causé aux autres intérêts en cause - ceux des créanciers en général, dont l'égalité est, en règle, un principe essentiel de l'exécution forcée.

A défaut d'explications admissibles, l'extension du privilège du fisc est contraire au principe d'égalité.

.../...

c) Pour les raisons indiquées plus haut, relatives aux pouvoirs du Roi et au principe de non-discrimination, l'article 422, alinéa 1er, en projet doit être omis.

*
* *

En son alinéa 2, l'article 422 du C.I.R. 92, se lirait désormais comme suit :

"Ce privilège grève également les revenus et les biens meubles des tiers à charge desquels le recouvrement des impositions peut être poursuivi".

Le rapport au Roi ne donnant aucune explication sur la portée pratique de l'expression "sur la base de la loi ou d'un jugement" qui y est employée, le délégué du ministre a été invité à la clarifier. La réponse fournie au Conseil d'Etat a été la suivante :

"Les tiers, autres que le redevable qui, sur la base de la loi ou d'un jugement, peuvent être tenus personnellement au paiement de la dette fiscale sont (sans que cette liste soit exhaustive) :

1. le conjoint séparé de fait en vertu de l'article 394, C.I.R. 92 ou des articles 1414 et 1440 du Code civil;
2. les héritiers du redevable en vertu de l'article 877 du Code civil;
- 3 le nouveau propriétaire de l'immeuble en vertu de l'article 396, C.I.R. 92;

.../...

4. le maître de l'ouvrage qui a fait appel a un entrepreneur non enregistré (article 400, C.I.R. 92), l'entrepreneur principal qui fait appel à des sous-traitants non enregistrés (article 402, C.I.R. 92);
5. les complices et coauteurs en application de l'article 458, C.I.R. 92;
6. le tiers détenteur poursuivi comme débiteur direct (article 164, § 5, AR/C.I.R. 92);
7. la caution (articles 2022 à 2024 du Code civil) notamment, dans le cadre des garanties à fournir par certains redevables visés aux articles 420 et suivants du C.I.R. 92; à cet égard, il convient de souligner que les poursuites à engager à charge de la "caution" même solidaire nécessitent en principe l'obtention d'un titre exécutoire par jugement".

L'alinéa 2 de l'article 422 en projet encourt la même critique d'inconstitutionnalité que l'alinéa 1er.

Les auteurs du projet et le pouvoir législatif auront à être particulièrement attentifs, in casu, à la question préjudicielle que la Cour d'appel d'Anvers avait adressée à la Cour d'arbitrage par un arrêt du 3 octobre 1995 (Moniteur belge, 17 novembre 1995 - affaire n° 896), question qui était conçue en ces termes :

"L'article 267 du Code des impôts sur les revenus/1964 (actuellement l'article 366 du Code des impôts sur les revenus/1992) viole-t-il l'article 10 de la Constitution en ce qu'il n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation d'une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion des tiers au nom desquels cette cotisation n'est pas établie, même si ceux-ci tels les conjoints séparés de fait, peuvent être tenus à la dette fiscale de celui au nom duquel la cotisation est établie, compte tenu que 1) l'article 1208, alinéa 1er, du Code

.../...

civil autorise tous les codébiteurs solidaires à opposer au créancier toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation, 2) l'article 1416 du Code civil autorise chacun des époux à prendre séparément des mesures de sauvegarde du patrimoine commun, 3) le conjoint non séparé de fait peut se pourvoir en réclamation contre les cotisations établies sur les revenus de l'autre conjoint ?".

Dans son arrêt n° 39/96, du 27 juin 1996 (Moniteur belge, 9 août 1996), la Cour d'arbitrage a dit pour droit que l'article 366 du C.I.R. 92 viole l'article 10 de la Constitution (1).

-
- (1) De même, sachant que l'article 164, § 5, AR/C.I.R. 92 se présente comme l'exécution de l'article 300 du C.I.R. 92, et que celui-ci trouve son origine dans l'article 208 du Code des impôts sur les revenus, tel que modifié pour la dernière fois par la loi du 23 octobre 1991 (Moniteur belge, 30 juillet 1992, suppl., p. 243), il y a lieu de prendre aussi en considération la question préjudicielle posée à la Cour d'arbitrage, par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mai 1996 (Moniteur belge, 13 août 1996 - affaire n° 962), qui se lit comme suit :

"L'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 3 juin 1972 adaptant ce code au Code judiciaire, est-il contraire au principe d'égalité consacré par les anciens articles 6 et 6bis de la Constitution, devenus articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée du 17 février 1994, en tant qu'il autorise le Roi à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôts sur les revenus sera automatiquement débiteur direct du montant total des impôts dus par ledit redevable, dans tous les cas où le tiers n'aura pas respecté les obligations de déclaration à lui imposées dans le cadre de procédures de recouvrement mues à l'encontre du redevable ?".

.../...

Article 4.

(C.I.R. 92, article 423).

Le rapport au Roi doit rappeler la ratio legis des limites de deux ou trois ans prévues par l'article 423 du C.I.R. 92, que les auteurs du projet se proposent de supprimer, et démontrer que cette suppression est, dans tous les cas, justifiée (même en l'absence de réclamation). Les auteurs du projet et le pouvoir législatif auront à vérifier s'il n'y a pas lieu de concevoir une modification des textes plus nuancée, pour limiter l'ampleur du privilège et contraindre le fisc à faire diligence pour recouvrer l'impôt impayé - sans laisser s'accroître les arriérés, au détriment des créanciers non privilégiés.

Article 6.

(C.I.R. 92, article 425).

Cette disposition doit être omise de l'arrêté en projet, pour les raisons indiquées sous l'article 3 (C.I.R. 92, article 422).

Article 7.

(C.I.R. 92, article 427).

L'article 427 serait notamment complété comme suit :

"Est également opposable, en toutes hypothèses, l'hypothèque légale inscrite après la décision de mise en

.../...

liquidation d'une société pour sûreté des impositions comprises dans des rôles rendus exécutoires antérieurement à la date de publication au Moniteur belge de la décision de liquidation".

Pareille mesure appelle les mêmes observations et la même conclusion que celles énoncées sous l'article 3.

En particulier, invité à préciser le sens des mots "en toutes hypothèses", le délégué du ministre a encore fourni les explications suivantes.

"Aux termes d'une construction jurisprudentielle, la Cour de cassation a progressivement élaboré les règles applicables en matière de liquidation des sociétés commerciales et singulièrement, le régime du concours des créanciers lors de la liquidation d'une société en y projetant, par analogie, des règles empruntées au régime de la faillite. Elle a, notamment, décidé dans un arrêt du 23 janvier 1992 (Pas 1992, I, p. 445; JLMB 1992, p. 686) que le principe de l'égalité des créanciers (règle du concours) s'opposait à ce que le receveur des contributions directes puisse requérir l'inscription après la mise en liquidation d'une société, lorsque cette inscription a pour effet de léser les droits des créanciers en concours.

Il reste que la règle du concours des créanciers d'une société en liquidation ne trouve à s'appliquer que lorsque la liquidation est déficitaire ou risque de l'être.

Les mots, "en toutes hypothèses", visent, dès lors, à rendre opposable l'inscription de l'hypothèque légale après la mise en liquidation de la société, sans qu'il faille distinguer selon que la liquidation risque ou non d'être déficitaire ou en d'autres termes, selon que la règle du concours trouve ou non à s'appliquer".

.../...

Ces précisions n'enlèvent rien à la pertinence des critiques doctrinales dirigées contre l'alinéa 3 de l'article 427 du C.I.R. 92, tel qu'en vigueur aujourd'hui, selon lesquelles, le fisc étant admis à entamer, en prenant hypothèque à son profit, le patrimoine du failli, que le dessaisissement devrait normalement réserver intégralement à l'ensemble des créanciers, il est porté atteinte à l'un des principes essentiels du concours des créanciers que la faillite doit assurer. La doctrine a vu dans cette disposition, introduite par une loi du 20 juillet 1978, un "véritable fait du prince qui n'a cure de créer par là un crédit immobilier fictif au moment où les tribunaux sont tellement sévères pour les fauteurs de crédits fallacieux" (1).

Ces réserves sont transposables à la mise en liquidation de la société.

Article 9.

(C.I.R. 92, article 458).

L'article 458, alinéa 1er, du C.I.R. 92 énonce que :

"Les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452, seront tenues solidairement au paiement de l'impôt éludé".

(1) P. Coppens et F. t' Kint, Examen de jurisprudence (1979 à 1983), Les faillites et les concordats, R.C.J.B., 1984, pp. 413-603, ici p. 553.

L'article 458, alinéa 1er, en projet, se lit comme suit :

"Les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452, seront tenues solidairement au paiement des impôts et des précomptes en principal, additionnels et accroissements d'impôts, augmentés des intérêts et des amendes administratives y afférents, relatifs aux périodes imposables pendant lesquelles les actes incriminés ont été commis".

Le délégué du ministre a commenté cette disposition comme suit :

"Le but de la disposition actuelle de l'article 458, alinéa 1er, C.I.R. 92 est d'offrir à l'administration la possibilité de se ménager un (des) débiteur(s) solidaire(s) de la dette d'impôt éludée. En érigeant en qualité de débiteur solidaire le tiers coauteur ou complice des infractions visées au C.I.R. 92, cette disposition ne fait qu'offrir à l'administration une modalité supplémentaire de perception de la dette fiscale.

La disposition de l'article 9 a donc pour objet de modifier ... les modalités de perception de l'impôt.

Il est apparu nécessaire de donner une nouvelle définition au contenu de la responsabilité solidaire des coauteurs et complices en l'étendant aux impositions relatives aux périodes imposables pendant lesquelles les actes incriminés ont été commis.

Cette extension a été rendue nécessaire par les problèmes d'application rencontrés lors de la mise en oeuvre de la disposition actuelle. En effet, dans nombre de cas, il a été impossible de déterminer, pour l'infraction constatée, la quote-part exacte dans les cotisations enrôlées correspondant à l'impôt éludé. En d'autres termes, l'état actuel de la disposition ne permet pas à la sanction qui y est édictée d'être efficace et praticable.

.../...

L'adaptation de la disposition entend ainsi restaurer le caractère effectif et général de la sanction de la responsabilité solidaire et lui garantir dans le même temps un effet dissuasif plus grand.

La modification de l'article 458 (...) ne prévoit que la réparation civile de l'infraction (...)".

Les infractions aux articles 449 à 452 sont réprimées pénalement par ces dispositions. Si l'on peut admettre que les auteurs ou complices de ces infractions soient tenus solidairement au paiement de l'impôt éludé, au titre de "réparation civile de l'infraction", comme le prévoit la disposition actuellement en vigueur, en revanche, étendre (et non préciser, comme l'affirme erronément le rapport au Roi) la notion d'impôt éludé comme le fait le projet dépasse ce que le trésor est en droit d'exiger à titre de dédommagement, puisqu'il n'existerait plus aucun rapport entre les effets dommageables de l'infraction et les sommes dues par son auteur ou complice.

La disposition en projet apporte une double modification au système actuel : d'une part, les personnes seront tenues non seulement au paiement de l'impôt éludé mais à l'ensemble de l'impôt relatif à la période imposable, d'autre part, elles seront tenues non seulement au paiement de l'impôt, mais également aux accroissements d'impôts et aux amendes administratives.

Ces modifications ne sont pas admissibles pour les raisons indiquées dans les observations énoncées sous l'article 3.

.../...

En conséquence, l'article doit être omis.

Article 11.

(C.T.A.I.R., article 41bis)

L'article 3, § 1er, 2^o de la loi du 26 juillet 1996 fait interdiction au Roi d'adopter des dispositions ayant trait aux procédures juridictionnelles.

Dans l'exposé des motifs du projet devenu la loi du 26 juillet 1996, le Gouvernement a exprimé très clairement son intention de ne pas prendre d'arrêté dans les matières bicamérales parfaites, à la suite des avis de la section de législation, qui avaient examiné la question et proposé une adaptation des textes, à laquelle il ne fut pas procédé.

Le régime des risques résultant de la rétention et de la saisie échappe pareillement aux pouvoirs du Roi.

Doivent en conséquence être revus, les articles 11 et 13 du projet en ce qu'ils prévoient l'intervention d'une juridiction.

Articles 14 et 22.

(C.T.T. et C.D.S.).

Les articles 14 et 22 du projet appellent les mêmes observations que celles formulées sous l'article 3.

*

*

*

.../...

Pour le surplus, le projet n'appelle aucune autre observation concernant les différents points mentionnés au nouvel article 84, alinéa 2, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973.

Onderzoek van het ontwerp.Opschrift.

Om de redenen uiteengezet in voorgaande adviezen gezonden aan de Minister van Financiën, moeten de ontwerpen van besluit vastgesteld krachtens de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie worden genummerd.

Aanhef.Vormvereisten.

1. In de aanhef van het om advies aan de Raad van State voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit wordt verwezen naar het advies van de inspecteur van financiën en naar de akkoordbevinding van de Minister van Begroting.

Uit de aan de Raad van State overgezonden stukken blijkt dat het advies en de akkoordbevinding dateren van 5 november 1996.

Overeenkomstig artikel 22 van het koninklijk besluit van 16 november 1994 betreffende de administratieve en begrotingscontrole moeten die twee data in de aanhef worden vermeld.

.../...

2. Overeenkomstig artikel 84, eerste lid, 2°, laatste zin, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State moet de bijzondere motivering van het verzoek om spoedbehandeling worden opgegeven in de vorm van een nieuw vierde lid, luidende :

"Gelet op de dringende noodzakelijkheid, gemotiveerd door de omstandigheid dat de voorgestelde maatregelen zo spoedig mogelijk in werking moeten treden opdat reeds in 1997 het verwachte budgettaire resultaat bereikt wordt;".

3. Het vierde lid, dat het vijfde lid wordt, moet als volgt worden gesteld :

"Gelet op het advies van de Raad van State, gegeven op 19 november 1996, met toepassing van artikel 84, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State;".

4. De aanhef moet worden aangevuld met een lid waarin wordt verwezen naar artikel 3bis, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zodat bij de bekendmaking van het besluit in het Belgisch Staatsblad duidelijk de verplichtingen tot uiting komen die met toepassing van de voornoemde bepaling op de Regering rusten.

Dit lid moet worden ingevoegd na het lid waarin wordt verwezen naar het advies van de Raad van State en moet als volgt worden gesteld :

.../...

"Gelet op de gecoördineerde wetten op de Raad van State, inzonderheid op artikel 3bis, § 1;".

Bevoegdheid van de Koning.

Artikel 2.
(WIB 92, artikel 319bis).

Het ontworpen artikel 319bis zou voortaan als volgt luiden :

"Art. 319bis. De met de invordering belaste ambtenaren beschikken over alle onderzoeksbevoegdheden bepaald in dit Wetboek teneinde de vermogenstoestand van de schuldenaar te bepalen en, meer in het algemeen, de invordering van de belasting en de voorheffingen in hoofdsom en opcentiemen, van de belastingverhogingen en administratieve boeten, van de interesten en van de kosten te waarborgen".

In het verslag aan de Koning, dat gevoegd is bij het aan de Raad van State om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit, staat te lezen :

"Teneinde een doeltreffende invordering te waarborgen, wordt voorgesteld de met de invordering belaste ambtenaren voortaan alle in het WIB 92 bepaalde onderzoeksbevoegdheden te verlenen".

Het verslag aan de Koning verstrekt omtrent de ontworpen bepaling geen nadere toelichting die de precieze draagwijdte ervan weergeeft, doch het beperkt zich ertoe die bepaling samen te vatten. Dat verslag zal zich echter

.../...

aandienen als "parlementaire voorbereiding" van de voorgenomen maatregel. Het is bedoeld om als leidraad te dienen bij de interpretatie van de nieuwe tekst. Het moet de parlementsleden eveneens in staat stellen naar aanleiding van de bespreking van het ontwerp van bekrachtigingswet met kennis van zaken het recht tot amenderen uit te oefenen dat de Grondwet hun toekent.

Daarom is de gemachtigde van de minister verzocht de draagwijdte van de ontworpen tekst nader toe te lichten. Zijn uitleg luidt als volgt :

"Le but de cette disposition est d'accorder explicitement aux fonctionnaires du recouvrement les pouvoirs d'investigation et de contrôle qui apparaissent, au terme d'une lecture restrictive des dispositions y relatives, réservés aux seuls fonctionnaires taxateurs, pour leur permettre de travailler, le cas échéant, de concert ou séparément aux mêmes conditions, dans les mêmes circonstances, et suivant des méthodes identiques.

Alors que le fonctionnaire de la taxation recherche, dans le cadre de ses pouvoirs d'investigation, des éléments lui permettant d'établir l'impôt, le fonctionnaire chargé du recouvrement procède, dans le cadre des mêmes pouvoirs, à des investigations de nature à identifier les éléments saisissables du patrimoine du redevable. La démarche est similaire, l'objet de la recherche identique (revenus dissimulés). La finalité en est, cependant, différente : pour les uns (fonctionnaires de la taxation), les éléments découverts permettront, le cas échéant, d'établir une imposition nouvelle (supplément d'impôt); pour les autres (fonctionnaires chargés du recouvrement), ces éléments permettront d'identifier des revenus saisissables en vue de leur préhension destinée à apurer des impôts existants".

.../...

Dat de twee handelwijzen een zekere gelijkenis vertonen, heeft niet tot gevolg dat de onderzoeksbevoegdheden identiek zijn, zoals blijkt uit een specifiek onderzoek van elk van die bevoegdheden. Het vermogen en de inkomsten zijn immers twee onderscheiden begrippen.

De ontworpen tekst gaat de in het verslag aan de Koning omschreven bedoelingen te buiten. Inkomstenbelastingen zijn een feitelijkheid, doch een vermogensbelasting bestaat vooralsnog niet.

Teneinde de bedoelingen van de steller van het ontwerp nauwkeurig weer te geven, schrijve men :

"Art. 319bis. De met de invordering belaste ambtenaren ... teneinde de vermogenssituatie van de schuldenaar te bepalen met het oog op het invorderen van de belasting en de voorheffingen verschuldigd in hoofdsom en opcentiemen, ... en van de kosten".

Artikel 3.
(WIB 92, artikel 422).

a) Artikel 8 van de hypotheekwet bepaalt :

"De goederen van de schuldenaar strekken tot gemeenschappelijke waarborg voor zijn schuldeisers, en de prijs ervan wordt onder hen naar evenredigheid van hun vordering verdeeld, tenzij er tussen de schuldeisers wettige redenen van voorrang bestaan".

.../...

Wanneer de goederen van de schuldenaar aldus ontoereikend zijn om alle schuldeisers schadeloos te stellen, houdt het beginsel van de gelijkheid van de schuldeisers in dat zij ieder naar evenredigheid van hun vordering het onvermogen van die schuldenaar dragen, behoudens de wettelijke uitzonderingen waarin de wet omtrent dat beginsel voorziet.

De tekst van het ontworpen artikel 422, eerste lid, van het WIB 92 breidt het algemene voorrecht dat de Openbare Schatkist heeft op de inkomsten en op de roerende goederen van alle aard van de belastingschuldige, uit tot het invorderen van de belastingverhogingen en de administratieve boeten bepaald in de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

Zulk een maatregel heeft niet van doen met de "nadere regels" betreffende de heffing en de inning van de aan de Schatkist verschuldigde sommen, waarvan sprake is in artikel 3, § 1, 2°, van de wet van 26 juli 1996 (1). In werkelijkheid komt het erop neer dat de regel van de samenloop van de vorderingen niet meer zou gelden voor goederen waarop de zekerheid rust.

Indien beschouwd wordt dat die maatregel "een correcte inning van de ontvangsten" kan waarborgen in de zin

(1) De aanhef van het ontworpen besluit geeft zich voor als zijnde gebaseerd op "de wet van 26 juli 1996 strekkende tot (...), inzonderheid op de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2°".

van artikel 3, § 1, 3°, van de voornoemde wet (1), komt zulks erop neer dat het onttrekken van de Schatkist aan de samenloop van de overige schuldeisers, waardoor ze beschermd wordt tegen de ontoereikendheid van het vermogen van de belastingschuldige, zulk een "waarborg" vormt. De aldus beoogde waarborg voor een "correcte" inning van de ontvangsten brengt bijgevolg mede dat afbreuk wordt gedaan aan de gelijkheid van de schuldeisers - het vermogen van de schuldenaar is bestemd om als hun gemeenschappelijke "waarborg" te dienen -, wat noch de tekst van de wet van 26 juli 1996, noch de parlementaire voorbereiding ervan lijken toe te staan. Krachtens artikel 105 van de Grondwet heeft de Koning op grond van de wet van 26 juli 1996 immers geen andere macht dan die welke die bijzondere wet Hem "uitdrukkelijk" toekent; deze wet moet strikt worden geïnterpreteerd.

b) Volgens het Arbitragehof verzetten de grondwetsbepalingen betreffende de gelijkheid van de Belgen (de artikelen 10 en 11 van de Grondwet) en de niet-discriminatie zich niet tegen een verschillende behandeling van sommige categorieën van personen, voor zover het criterium van onderscheid objectief en redelijk kan worden verantwoord. Of zulk een verantwoording voorhanden is, moet worden beoordeeld op grond van het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel, alsook van de aard van de desbetreffende beginselen; het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredig-

(1) De gemachtigde van de minister verwijst naar die wetsbepaling, ofschoon ze niet wordt vermeld in de aanhef van het besluit.

heid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Hierbij rijst de vraag of het door de stellers van het besluit beoogde resultaat - de effectieve betaling van de belastingverhogingen en van de fiscale boeten, die niet kunnen worden beschouwd als een normale bijdrage van de belastingplichtige tot de openbare lasten - het tekortkomen aan de overige in het geding zijnde belangen genoegzaam compenseert, te weten de belangen van de schuldeisers in het algemeen, met dien verstande dat de gelijkheid van de schuldeisers een grondbeginsel is van de gedwongen tenuitvoerlegging.

Bij ontstentenis van een aanvaardbare uitleg is de uitbreiding van het voorrecht van de fiscus strijdig met het gelijkheidsbeginsel.

c) Om de hierboven aangehaalde redenen, die verband houden met de macht van de Koning en het beginsel van niet-discriminatie, moet het ontworpen artikel 422, eerste lid, vervallen.

*

* *

Artikel 422, tweede lid, van het WIB 92 zou voortaan als volgt luiden :

.../...

"Dit voorrecht bezwaart eveneens de inkomsten en de roerende goederen van derden ten laste van wie de invordering van de aanslagen kan worden vervolgd".

Aangezien het verslag aan de Koning geen enkele uitleg verstrekt omtrent de praktische draagwijdte van de uitdrukking "op basis van de wet of van een vonnis", die erin voorkomt, is de gemachtigde van de minister verzocht ze nader toe te lichten. Het volgende antwoord is aan de Raad van State verstrekt :

"Les tiers, autres que le redevable qui, sur la base de la loi ou d'un jugement, peuvent être tenus personnellement au paiement de la dette fiscale sont (sans que cette liste soit exhaustive) :

1. le conjoint séparé de fait en vertu de l'article 394, C.I.R. 92 ou des articles 1414 et 1440 du Code civil;
2. les héritiers du redevable en vertu de l'article 877 du Code civil;
- 3 le nouveau propriétaire de l'immeuble en vertu de l'article 396, C.I.R. 92;
4. le maître de l'ouvrage qui a fait appel à un entrepreneur non enregistré (article 400, C.I.R. 92), l'entrepreneur principal qui fait appel à des sous-traitants non enregistrés (article 402, C.I.R. 92);
5. les complices et coauteurs en application de l'article 458, C.I.R. 92;
6. le tiers détenteur poursuivi comme débiteur direct (article 164, § 5, AR/C.I.R. 92);
7. la caution (articles 2022 à 2024 du Code civil) notamment, dans le cadre des garanties à fournir par certains redevables visés aux articles 420 et suivants du C.I.R. 92; à cet égard, il convient de souligner que les poursuites à engager à charge de

.../...

la "caution" même solidaire nécessitent en principe l'obtention d'un titre exécutoire par jugement".

Omtrent het tweede lid van het ontworpen artikel 422 behoort hetzelfde bezwaar van ongrondwettigheid te worden gemaakt als omtrent het eerste lid.

De stellers van de tekst en de wetgevende macht zullen in casu bijzondere aandacht moeten besteden aan de prejudiciële vraag die het hof van beroep te Antwerpen bij arrest van 3 oktober 1995 aan het Arbitragehof heeft gesteld (Belgisch Staatsblad, 17 november 1995 - zaak nr. 896), en die als volgt was gesteld :

"Schendt artikel 267 W.I.B./1964 (thans artikel 366 W.I.B./92) artikel 10 van de Grondwet, waar het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag gevestigd is, met uitsluiting van derden op wier naam de aanslag niet gevestigd is, ook al kunnen die derden, zoals de feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e), tot de belastingschuld van degene op wiens naam de aanslag is gevestigd, gehouden zijn, in aanmerking nemende dat (i) artikel 1208, eerste lid, van het burgerlijk wetboek aan alle hoofdelijke medeschuldenaars toelaat tegen de schuldeiser alle excepties in te roepen die uit de aard van de verbintenis voortvloeien, (ii) artikel 1416 B.W. beide echtgenoten toelaat afzonderlijk daden van vrijwaring te stellen m.b.t. het gemeenschappelijk vermogen en (iii) de niet-feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e) wel bezwaar kan indienen tegen aanslagen gevestigd op inkomsten van de andere echtgenoot ?".

.../...

Het Arbitragehof heeft in zijn arrest nr. 39/96 van 27 juni 1996 (Belgisch Staatsblad van 9 augustus 1996) voor recht gezegd dat artikel 366 van het WIB 92 artikel 10 van de Grondwet schendt (1).

Artikel 4.
(WIB 92, artikel 423).

In het verslag aan de Koning behoort te worden herinnerd aan de ratio legis van de grenzen van twee of drie jaar, gesteld in artikel 423 van het WIB 92, die de stellers van het ontwerp voornemens zijn op te heffen, en behoort te worden aangetoond dat de opheffing ervan in alle gevallen

-
- (1) Wetende dat artikel 164, § 5, KB/WIB 92 zich voorgeeft artikel 300 van het WIB 92 uit te voeren en dat het laatstgenoemde artikel zijn oorsprong vindt in artikel 208 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 23 oktober 1991 (Belgisch Staatsblad van 30 juli 1992, bijvoegsel, blz. 243), moet eveneens de prejudiciële vraag in aanmerking worden genomen die bij arrest van het Hof van Cassatie van 24 mei 1996 aan het Arbitragehof is gesteld (Belgisch Staatsblad, 13 augustus 1996 - zaak nr. 962), luidende :

"Is artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 3 juni 1972 tot aanpassing van dat wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek in strijd met het gelijkheidsbeginsel dat is vastgelegd in de oude artikelen 6 en 6bis van de Grondwet, thans de artikelen 10 en 11 van de op 17 februari 1994 gecoördineerde Grondwet, in zoverre het de Koning machtigt te bepalen dat de derde, die schuldenaar is van een belastingschuldige, automatisch rechtstreekse schuldenaar voor het totaalbedrag van de door die belastingschuldige verschuldigde belastingen is, in alle gevallen waarin de derde niet voldoet aan de verplichtingen om een verklaring te doen die hem worden opgelegd in het kader van tegen de belastingschuldige ingestelde invorderingsprocedures ?".

.../...

gewettigd is (ook al is geen bezwaarschrift ingediend). De stellers van het ontwerp en de wetgevende macht dienen na te gaan of niet een meer verfijnde wijziging van de teksten behoort te worden uitgedacht, zodat de omvang van het voorrecht wordt beperkt en de fiscus gedwongen wordt spoed te zetten achter het invorderen van de niet-betaalde belasting zonder de achterstallen ten nadele van de niet-bevoorrechte schuldeisers te laten toenemen.

Artikel 6.

(WIB 92, artikel 425).

Deze bepaling moet uit het ontworpen besluit vervallen om de redenen aangegeven onder artikel 3 (WIB 92, artikel 422).

Artikel 7.

(WIB 92, artikel 427).

Artikel 427 zou onder meer als volgt worden aangevuld :

"Is in elk geval eveneens tegenstelbaar, de wettelijke hypotheek die wordt ingeschreven na de beslissing tot invereffeningstelling van een vennootschap tot waarborg van aanslagen opgenomen in kohieren die uitvoerbaar zijn verklaard vóór de datum van publicatie in het Belgisch Staatsblad van de beslissing tot invereffeningstelling".

Omtrent een zodanige maatregel behoren dezelfde opmerkingen te worden gemaakt en dezelfde conclusie te worden getrokken als onder artikel 3 het geval is.

.../...

Op de vraag wat bedoeld wordt met de woorden "in elk geval" heeft de gemachtigde van de minister inzonderheid de volgende toelichting verstrekt :

"Aux termes d'une construction jurisprudentielle, la Cour de cassation a progressivement élaboré les règles applicables en matière de liquidation des sociétés commerciales et singulièrement, le régime du concours des créanciers lors de la liquidation d'une société en y projetant, par analogie, des règles empruntées au régime de la faillite. Elle a, notamment, décidé dans un arrêt du 23 janvier 1992 (Pas 1992, I, p. 445; JLMB 1992, p. 686) que le principe de l'égalité des créanciers (règle du concours) s'opposait à ce que le receveur des contributions directes puisse requérir l'inscription après la mise en liquidation d'une société, lorsque cette inscription a pour effet de léser les droits des créanciers en concours.

Il reste que la règle du concours des créanciers d'une société en liquidation ne trouve à s'appliquer que lorsque la liquidation est déficitaire ou risque de l'être.

Les mots, "en toutes hypothèses", visent, dès lors, à rendre opposable l'inscription de l'hypothèque légale après la mise en liquidation de la société, sans qu'il faille distinguer selon que la liquidation risque ou non d'être déficitaire ou en d'autres termes, selon que la règle du concours trouve ou non à s'appliquer".

Deze uitleg doet niets af aan de gegrondheid van de kritiek die in de rechtsleer opgeworpen wordt tegen het derde lid van artikel 427 van het WIB 92, zoals het thans van kracht is. Volgens die kritiek wordt afbreuk gedaan aan één van de grondbeginselen van de samenloop van de schuldeisers, die het faillissement moet waarborgen, doordat de fiscus, door te zijnen gunste een hypotheek te nemen, het vermogen van de gefailleerde kan aanspreken, welk vermogen als gevolg van de bezitsonttrekking normaal gezien integraal

.../...

voor de gezamenlijke schuldeisers bestemd zou moeten worden. De rechtsleer beschouwt deze bepaling, ingevoegd bij een wet van 20 juli 1978, als een "véritable fait du prince qui n'a cure de créer par là un crédit immobilier fictif au moment où les tribunaux sont tellement sévères pour les fauteurs de crédits fallacieux" (1).

Deze bezwaren gelden eveneens voor het in vereffening plaatsen van de vennootschap.

Artikel 9.
(WIB 92, artikel 458).

Artikel 458, eerste lid, van het WIB 92 bepaalt :

"Personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 452 werden veroordeeld, zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting,".

Het ontworpen artikel 458, eerste lid, luidt als volgt :

(1) P. Coppens en F. t' Kint, Examen de jurisprudence (1979 tot 1983), Les faillites et les concordats, RCJB, 1984, blz. 413-603, hier blz. 553.

"Personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 452 werden veroordeeld, zijn hoofdelijk gehouden tot betaling van de belastingen en van de voorheffingen in hoofdsom, opcentiemen en belastingverhogingen, vermeerderd met de erop betrekking hebbende interesten en administratieve boeten, met betrekking tot de belastbare tijdperken waarin de laakbare feiten werden begaan".

De gemachtigde van de minister heeft op deze bepaling de volgende commentaar verstrekt :

"Le but de la disposition actuelle de l'article 458, alinéa 1er, C.I.R. 92 est d'offrir à l'administration la possibilité de se ménager un (des) débiteur(s) solidaire(s) de la dette d'impôt éludée. En érigeant en qualité de débiteur solidaire le tiers coauteur ou complice des infractions visées au C.I.R. 92, cette disposition ne fait qu'offrir à l'administration une modalité supplémentaire de perception de la dette fiscale.

La disposition de l'article 9 a donc pour objet de modifier ... les modalités de perception de l'impôt.

Il est apparu nécessaire de donner une nouvelle définition au contenu de la responsabilité solidaire des coauteurs et complices en l'étendant aux impositions relatives aux périodes imposables pendant lesquelles les actes incriminés ont été commis.

Cette extension a été rendue nécessaire par les problèmes d'application rencontrés lors de la mise en oeuvre de la disposition actuelle. En effet, dans nombre de cas, il a été impossible de déterminer, pour l'infraction constatée, la quote-part exacte dans les cotisations enrôlées correspondant à l'impôt éludé. En d'autres termes, l'état actuel de la disposition ne permet pas à la sanction qui y est édictée d'être efficace et praticable.

.../...

L'adaptation de la disposition entend ainsi restaurer le caractère effectif et général de la sanction de la responsabilité solidaire et lui garantir dans le même temps un effet dissuasif plus grand.

La modification de l'article 458 (...) ne prévoit que la réparation civile de l'infraction (...)".

Deze bepalingen schrijven de strafrechtelijke sancties voor die toepasselijk zijn in geval van overtreding van de artikelen 449 tot 452. Weliswaar kan worden aanvaard dat de daders van of de medeplichtigen aan die overtredingen hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de ontdoken belasting, bij wijze van "burgerrechtelijk herstel van de overtreding", zoals de thans vigerende bepaling voorschrijft, doch indien het begrip "ontdoken belasting" wordt uitgebreid zoals in het ontwerp het geval is (in het verslag aan de Koning wordt verkeerdelijk gesteld dat dit begrip slechts verduidelijkt wordt), gaat zulks te boven wat de Schatkist gerechtigd is bij wijze van schadeloosstelling te eisen, daar er geen enkel verband meer zou bestaan tussen de schadebrengende gevolgen van de overtreding en de door de dader of de medeplichtige verschuldigde geldsommen.

De ontworpen bepaling wijzigt de huidige regeling in tweeeërlei opzicht : enerzijds zijn de personen niet alleen gehouden tot betaling van de ontdoken belasting, doch van de gehele belasting betreffende het belastbare tijdperk, en anderzijds zijn ze niet alleen gehouden tot betaling van de belasting, doch ook van de belastingverhogingen en van de administratieve boeten.

.../...

Deze wijzigingen zijn onaanvaardbaar om de redenen aangegeven in de opmerkingen gemaakt onder artikel 3.

Bijgevolg moet het artikel vervallen.

Artikel 11.
(WIGB, artikel 41bis)

Artikel 3, § 1, 2°, van de wet van 26 juli 1996 bepaalt dat de Koning geen bepalingen kan vaststellen die betrekking hebben op de rechtsprekende procedures.

In de memorie van toelichting bij het ontwerp dat de wet van 26 juli 1996 is geworden, heeft de Regering zeer duidelijk haar bedoeling bekendgemaakt om geen besluit vast te stellen in aangelegenheden die onder het volledige bicamersisme ressorteren, als gevolg van de adviezen van de afdeling wetgeving, die deze kwestie had onderzocht en een aanpassing van de teksten had voorgesteld, doch waaraan geen gevolg is gegeven.

De regeling inzake de risico's als gevolg van de terughouding en de inbeslagneming behoort evenmin tot de bevoegdheid van de Koning.

Bijgevolg moeten de artikelen 11 en 13 van het ontwerp worden herzien in zoverre zij de interventie van een rechtscollege voorschrijven.

.../...

Artikelen 14 en 22.
(WZGT en WS)

Omtrent de artikelen 14 en 22 van het ontwerp behoren dezelfde opmerkingen te worden gemaakt als die welke gemaakt zijn onder artikel 3.

*

*

*

Voor het overige behoort omtrent het ontwerp geen enkele andere opmerking te worden gemaakt inzake de verschillende punten vermeld in het nieuwe artikel 84, tweede lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

président,
voorzitter,

Y. BOUCQUEY,
Y. KREINS,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Madame J. GIELISSEN,
Mevrouw

greffier,
griffier.

Le rapport a été présenté par
M. J. REGNIER, premier auditeur.
La note du Bureau de coor-
dination a été rédigée et
exposée par Mme P. VANDERNACHT,
référéndaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht
door de H. J. REGNIER, eerste
auditeur. De nota van het Coör-
dinatiebureau werd opgesteld en
toegelicht door Mevr. P.
VANDERNACHT, adjunct-referenda-
ris.

La concordance entre la ver-
sion 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 GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J. GIELISSEN.

J.-J. STRYCKMANS.