

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 1er août 1997, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant des dispositions fiscales et autres", a donné le 19 janvier 1998 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 1 augustus 1997 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende fiscale en andere bepalingen", heeft op 19 januari 1998 het volgende advies gegeven :

Observations générales

I. L'exposé des motifs s'efforce de présenter, de manière synthétique, l'objet des différentes modifications apportées par le projet de loi, à diverses lois à caractère fiscal.

Cette manière de procéder a le mérite de faire apparaître rapidement, l'essentiel des modifications envisagées du point de vue de la politique fiscale. Mais, à défaut d'être complétée par un commentaire article par article, cette méthode synthétique rend extrêmement malaisée la compréhension de chacune des dispositions ainsi que leur portée exacte. Or, conformément à l'usage, telle est bien une des principales fonctions de cette partie d'un projet de loi.

L'exposé des motifs sera complété, en conséquence, par un commentaire article par article.

En outre, pour que la lecture de l'exposé des motifs soit praticable, il s'impose d'indiquer, en regard de chaque article de l'avant-projet de loi, le numéro de l'article du code concerné par les modifications. En effet, c'est ce numéro qui est connu des praticiens.

*

.../...

Compte tenu de l'obscurité de l'exposé des motifs, ou de sa redondance par rapport au dispositif, qu'il ne fait que très largement paraphraser - défauts auxquels les explications fournies au Conseil d'Etat au sujet de différents articles du projet, n'ont pas toujours permis de remédier - le présent avis se borne au seul examen des articles mentionnés dans les observations qui suivront. Le silence gardé sur d'autres dispositions ne signifie pas qu'elles ne soient pas susceptibles d'être améliorées ou corrigées.

II. Suivant l'exposé des motifs, l'avant-projet de loi

"contient principalement des mesures fiscales concernant les entreprises. Il vise aussi à apporter certaines adaptations d'ordre technique en vue essentiellement de renforcer la cohérence du Code des impôts sur les revenus 1992, ainsi qu'à corriger certaines imperfections décelées. Il contient également des règles particulières de recouvrement des impôts locaux, ainsi que des dispositions concernant la couverture des frais de fonctionnement de la Commission bancaire et financière et le Fonds monétaire.".

Les vingt-neuf alinéas de l'article 68 du projet ont pour objet de régler différemment la date de l'entrée en vigueur de ces diverses dispositions. Mais, la rétroactivité d'une série d'entre elles est parfois trop succinctement justifiée dans l'exposé des motifs. Ces justifications étant rattachées à l'analyse des articles concernés, il en résulte

.../...

que l'article 68 ne fait l'objet, en lui-même, d'aucun commentaire.

Il convient, pour que le vote de cette disposition particulière puisse se faire en connaissance de cause, qu'un commentaire approprié lui soit réservé dans l'exposé des motifs, renvoyant de façon précise et systématique aux explications données à propos des articles visés dans chaque alinéa, et que lesdites explications soient développées de façon compréhensible (1).

De la sorte, il sera possible de distinguer clairement textes interprétatifs et corrections d'erreurs matérielles ou d'inadvertances; la portée pratique des modifications en projet, du point de vue du contribuable, ainsi que leur praticabilité, de ce même point de vue et de celui du fisc, doivent également être mises en évidence.

Ce n'est qu'à ces conditions que le caractère juridiquement admissible de l'atteinte au principe de la non-rétroactivité de la loi pourra être vérifié. L'examen du respect du principe de sécurité juridique, selon lequel le législateur ne peut porter atteinte sans justification raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit à

(1) C'est ainsi, par exemple, qu'on ne trouve dans l'exposé des motifs aucune justification explicite du choix de la date du 1er octobre 1993, pour l'application des articles 7, 28, 29, 2^o et 3^o, 30, 3^o et 31 du projet de loi ou de celle du 31 décembre 1994, pour l'application de l'article 9, 3^o, ou de l'exercice d'imposition 1997, pour l'article 46 ou encore du 1er juillet 1997, pour l'article 55.

se trouver en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes (1) suppose le même complément d'explications.

III. Les dispositions du projet ont pour principal objet de modifier certaines dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992, mais aussi de modifier des dispositions contenues dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de timbre, les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, ...

Selon les règles de légistique, lorsqu'un même texte modifie plusieurs textes antérieurs, il est indiqué de diviser le texte modificatif en autant de chapitres qu'il y a de textes à modifier.

Observations particulières

Article 11, 4^o
(CIR 92, article 56, § 2, 2^o, j.)

Il y a lieu de relever que l'article 11, 4^o, est à la fois commenté à la page 35 de l'exposé des motifs, et aux pages 32 et suivantes du même exposé, dans un alinéa qui précède le commentaire de la page 35. Dans ces conditions, le Conseil d'Etat se demande quel est le commentaire pertinent.

(1) C.A., arrêt n° 10/93, du 11 février 1993, B.9.3.

A la question de savoir s'il est exact que ces intérêts ne constituent jamais des frais professionnels, comme l'affirme l'exposé des motifs (qu'en est-il en cas d'affectation partielle d'une habitation à des fins professionnelles ?), les fonctionnaires délégués ont indiqué qu'en ce dernier cas,

"les intérêts des emprunts octroyés par des sociétés de logement qui se rapportent à la partie professionnelle de l'immeuble (étant) par nature, fixés en fonction de taux sensiblement inférieurs à ceux du marché, (...) il n'y a dès lors pas lieu de leur appliquer une quelconque limitation. La disposition étant superflue, il est proposé de l'abroger."

Cette explication doit être complétée par le rappel de la ratio legis du dispositif originel et la démonstration de son caractère dépassé.

Article 12, 3°
(CIR 92, article 104, 3°, j.)

1. Interrogés sur le point de savoir si les associations qui oeuvrent uniquement sur le territoire de la Communauté germanophone étaient incluses dans le champ d'application du texte en projet (compte tenu de l'ambiguïté de ses termes), les fonctionnaires délégués ont répondu qu'il y aurait effectivement lieu de modifier le texte en projet comme suit :

.../...

"... dont la zone d'influence s'étend à la Communauté germanophone, à l'une des Régions ou au pays tout entier ...;".

Le Conseil d'Etat suggère d'inverser l'ordre de présentation des termes.

2. L'article 104 du Code des impôts sur les revenus 1992 a également été modifié par la loi du 4 juin 1997 (Moniteur belge du 30 juillet 1997, p. 19.486). Il conviendrait dès lors d'indiquer cette modification à la suite de celles déjà citées dans la phrase introductive.

Article 13
(CIR 92, article 108)

Selon l'article 68, alinéa 6, du projet, l'article 13 entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1998.

L'arrêté royal qui serait pris dans ce cadre temporel, pourrait faire peser sur les donataires des obligations difficiles à satisfaire.

Invités à justifier dans cette perspective l'article 68, alinéa 6, les fonctionnaires délégués ont fait savoir ce qui suit :

"Déjà actuellement, le commentaire administratif (com. IR 92 104/120) invite les institutions non

.../...

soumises à un agrément et qui sont habilitées à percevoir des libéralités fiscalement déductibles, à remplir les mêmes formalités que les institutions soumises à un agrément. Il est prévu de rendre ces formalités obligatoires pour toutes les institutions. Dès que la disposition en projet aura force de loi, l'arrêté royal pourra être pris rapidement puisqu'il suffira d'étendre à ces institutions, les formalités et obligations prévues par les articles 57, § 4, 2^o, b, 58, § 4, 2^o, b, 59, § 4, 2^o, b et 59bis, § 4, 2^o, b, AR/CIR 92.

Afin de leur laisser le temps nécessaire pour organiser leurs nouvelles obligations, il est effectivement souhaitable de retarder l'entrée en vigueur de cette disposition et de la rendre applicable à partir de l'exercice d'imposition 1999."

Le projet sera adapté en conséquence.

Articles 23, 2^o et 47
(CIR 92, articles 192, § 2 et 362)

1. Invités à justifier la rétroactivité prévue et à en démontrer la praticabilité, les fonctionnaires délégués ont fait savoir que :

"Cette entrée en vigueur rétroactive n'est pas liée à des impératifs de technique fiscale. Elle résulte d'une décision prise par le Conseil des ministres à une date très proche."

Cette information ne constitue pas une justification.

.../...

2. Seul l'alinéa 1er de l'article 192 a été remplacé. Il serait donc plus exact d'écrire :

"Art. 23 A l'article 192 du même code, modifié par l'article 8 de la loi du 28 décembre 1992 et par l'article 21 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996, sont apportées les modifications suivantes : ...".

Article 29, 1^o et 4^o
(CIR 92, article 211, § 1er, 1^o et § 2, alinéa 4)

Cette disposition soulève la même question que celle reproduite sous les articles 23, 2^o et 47. La réponse fournie étant identique, appelle la même réserve.

Article 30, 3^o
(CIR 92, article 212)

Invités à justifier la rétroactivité du texte et à en démontrer la praticabilité, les fonctionnaires délégués ont indiqué ce qui suit :

"Afin de traiter avec la même équité des situations identiques résultant de l'application des dispositions comptables entrées en vigueur le 1er octobre 1993, il convient de donner à la disposition en projet la même entrée en vigueur.

Le texte proposé correspond en outre au libellé de l'article 212, alinéa 1er, CIR 92 ("Dans les éventualités visées à l'article 211, les ... plus-values à envisager ..., sur les éléments qui leur ont été

.../...

apportés, ... sont déterminés comme si la fusion ou la scission n'avait pas eu lieu"). Pour éviter néanmoins tout inconvénient aux sociétés qui n'auraient pas appliqué ces principes, un délai administratif pourrait leur être accordé, afin de pouvoir encore constituer, sans influencer le résultat imposable, une réserve immunisée à concurrence de la différence positive en question (Exposé des motifs, p. 24, alinéa 2, in fine et p. 25, alinéa 1er).".

Le régime juridique dudit délai doit être précisé dans l'exposé des motifs et indiqué dans le dispositif.

Articles 32, 1^o et 68, alinéas 6 et 9
(CIR 92, article 215, alinéa 3, 1^o)

La portée de la modification législative en projet, par rapport à l'arrêt du 12 juin 1995 de la Cour d'Appel d'Anvers, doit être explicitée, et la rétroactivité, justifiée.

Articles 34 et 68, alinéa 6
(CIR 92, article 221, 2^o)

Selon l'exposé des motifs, il s'agit de prévenir des "interprétations fallacieuses". Il convient d'en résumer la teneur et d'en démontrer la fausseté.

.../...

Articles 39 et 68, alinéa 22
(CIR 92, article 246, alinéa 1er, 1^o)

Invités à justifier le caractère juridiquement admissible de l'article 68, alinéa 22, les fonctionnaires délégués ont répondu ce qui suit :

"A notre connaissance, aucun arrêt n'aurait été rendu en la matière depuis le 10 avril 1996. En outre la circulaire administrative datée du 8 juillet 1996 contenait déjà les précisions apportées par les dispositions en projet. De sorte que tant nos services que les contribuables étaient déjà informés des critères d'appréciation à retenir pour l'application des taux réduits à l'impôt des non-résidents/sociétés."

Il n'en demeure pas moins que le texte contient, en germe, une difficulté d'application s'il était promulgué alors qu'un arrêt aurait été rendu entre le 10 avril 1996 et la date de la promulgation : en cas de contrariété entre l'arrêt et la loi, il y aurait une atteinte flagrante à l'autorité de chose jugée.

Pour les arrêts postérieurs à la promulgation de la loi, se poserait la question de savoir si l'immixtion du législateur dans les procédures en cours est justifiée in casu.

.../...

Articles 44 et 68, alinéa 26
(CIR 92, article 270)

1. Selon les explications fournies au Conseil d'Etat par les fonctionnaires délégués,

"l'entrée en vigueur de cette disposition a été fixée à un moment où l'on estimait que ce projet serait devenu loi avant le 1er juillet 1997."

Il s'impose de retarder l'entrée en vigueur de cette disposition, afin qu'elle s'applique seulement aux revenus payés ou attribués après la publication de la loi présentement examinée.

2. L'article 270, 1^o du CIR a été uniquement modifié par l'arrêté royal du 12 décembre 1996. Il convient de supprimer les autres références aux lois modificatives.

Article 50
(CIR 92, article 470bis)

L'article 470bis, en projet, du CIR 92 se lit comme suit en son alinéa 3 :

"La créance précitée est recouvrée par prélèvement d'office sur l'attribution des recettes du mois qui suit celui d'imputation des dégrèvements; ce délai d'un mois est financé par l'administration de la trésorerie."

.../...

Les fonctionnaires délégués ont donné de ce texte la ratio legis suivante :

"Les recettes réalisées par l'Administration des contributions directes pour compte des provinces, communes et agglomérations de communes sont liquidées à ces pouvoirs à charge de comptes d'ordre de trésorerie.

En vertu de l'article 144 de l'A.R. du 17 juillet 1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'Etat, les dépenses sur ces comptes ne peuvent excéder les recettes qui y sont inscrites.

Or, la procédure instaurée par le projet d'article 470bis implique que, dans certaines circonstances, les dépenses à effectuer seront supérieures aux recettes inscrites. La différence entre les recettes et les dépenses devra donc être préfinancée par le Trésor. Ce préfinancement, qui constituera en fait une dérogation à l'article 144 précité de l'A.R. du 17 juillet 1991, doit être autorisé par une disposition légale.

Cette disposition légale permettra à la Trésorerie de justifier à la Cour des comptes les dépenses qui entraîneront une position débitrice des comptes d'ordre concernés."

Ces explications doivent être reproduites dans l'exposé des motifs.

Articles 53, 54 et 57 à 62

Observation générale

Le projet de loi insère des dispositions dans la section XII (Donations) du chapitre IV (Fixation des droits) du titre Ier (Droit d'enregistrement) du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

.../...

Il tend à créer, à côté d'une sous-section I ("dispositions générales"), une sous-section II, contenant de nouvelles "dispositions spécifiques aux donations d'entreprises". Il s'agit principalement de réduire le droit proportionnel, dont le pourcentage, selon le droit commun, peut s'élever à 80 p.c., pour le ramener à un taux invariable de 3 p.c., quelles que soient les tranches de la donation.

Apprécier le caractère juridiquement admissible de l'avantage fiscal au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution suppose que l'exposé des motifs montre, ou que le Conseil d'Etat aperçoive, qu'il est satisfait, in casu, au principe de l'égalité constitutionnelle devant l'impôt tel que la Cour d'arbitrage l'a défini.

Selon la jurisprudence de cette Cour, les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de distinction 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. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification objective et raisonnable, des catégories de

.../...

personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes (1).

On sait aussi que pour la Cour, lorsque la loi fiscale vise en même temps des contribuables dont les situations de revenus et d'avoirs sont diverses, ladite loi doit nécessairement appréhender cette diversité de situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative. Il en est ainsi d'autant plus qu'en droit fiscal, l'efficacité des critères et le coût administratif de leur application doivent être pris en considération pour apprécier s'ils sont susceptibles d'une justification raisonnable. Ces éléments sont donc à prendre en considération pour vérifier si le législateur n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation (2).

*

Le but sans doute légitime des auteurs du projet - éviter le démantèlement de l'entreprise au décès de son propriétaire en encourageant celui-ci à la donner de son

(1) Voyez la note d'E. Willemart sous C.A., arrêt n° 70/96, du 11 décembre 1996, R.B.D.C., 1997, 1, pp. 66-77.

(2) C.A., arrêt n° 20/91, du 4 juillet 1991, B. 10.

vivant - est-il poursuivi par un moyen approprié, et proportionné (1) ?

Les différences de taux, par rapport aux pourcentages ordinairement applicables, sont, dans certains cas, très importantes.

Plus généralement et plus abstraitement, on peut se demander s'il est justifié d'avantager si considérablement le transfert à titre gratuit de biens dont la particularité est qu'ils sont nécessairement la propriété de catégories socio-professionnelles restreintes.

*

Il est difficile de justifier, en raison, que le propriétaire de l'entreprise soit plutôt incité à la léguer, sur la base des réformes en cours au sein des Régions plutôt que de la donner au taux prévu par le projet. L'intéressé devrait pouvoir opérer ce choix librement, selon des considérations liées à son âge, à son état de fortune ou à la prospérité future de l'entreprise.

(1) Déterminer le but du texte de base contribuerait aussi à la vérification de la constitutionnalité du projet. Pour Maurice Duverger, les droits de succession (et, par analogie, de donations ?) relèvent de ce qu'il appelle l'"interventionnisme fiscal par amputation" : le simple fait de l'accroissement de l'impôt, pour les fortunes importantes, suffit à obtenir le résultat recherché - égaliser les niveaux de vie des individus, sans qu'il soit besoin d'attirer ceux-ci vers certains choix ou de les en détourner ...

Les réformes en cours, au niveau fédéral et régional, devraient donc aborder tous les aspects de la question de façon parallèle : les dons et les transmissions à cause de mort que celles-ci soient testamentaires ou ab intestat en veillant à uniformiser les réglementations fédérales et régionales.

Faute pour les législateurs compétents de réaliser cette harmonisation, des constructions juridiques artificielles (notamment des donations simulées) seront imaginées par les intéressés, que la loi voudra combattre par des mesures "anti-abus". Or, les concepts de "réalité économique", de "finalités économiques légitimes" ou la preuve de la simulation, par exemple, sont une source inévitable de controverse. L'insécurité juridique qui en résulterait nuira à l'efficacité des réformes.

Il est vrai que la Belgique étant un Etat fédéral, il est sans doute impossible que son ordonnancement juridique échappe complètement aux tensions entre l'égalité constitutionnelle et le fédéralisme.

Les législateurs concernés peuvent néanmoins tenter de réduire, en fait, ces tensions, aux motifs que cela peut correspondre à l'attente légitime des citoyens; que cela peut aussi être le garant de l'efficacité économique des mesures législatives adoptées (si les incitants fiscaux se font une concurrence malencontreuse, le choix de l'opérateur économique pourra s'en trouver influencé d'une manière rationnelle mais néanmoins aberrante d'un point de vue

.../...

économique) (1); c'est en tout cas dans l'intérêt de la sauvegarde des recettes fiscales qui seraient menacées dans leur existence même par la survenance d'une spirale de mesures de défiscalisation compétitive concurrentes.

Ces divers éléments, dont les deux derniers ont déjà été mis clairement en évidence au sein de l'Union européenne, doivent être pris en compte avec encore plus d'attention au sein d'un Etat dont les dimensions sont celles de la Belgique, et dans une matière où le critère de rattachement à un ordre juridique particulier est déterminé, pour ce qui est des droits de succession, par "l'endroit où la succession s'est ouverte". On imagine mal que le choix de la voie la moins imposée passe demain par des changements de domicile, dont la réalité serait sujette à caution.

*

Outre les hypothèses qui précèdent, il y a lieu d'envisager celle de l'entrepreneur qui souhaiterait vendre son bien à l'âge de la retraite et devenir rentier. On peut imaginer, en effet, que dans certains cas, son état de fortune, ou des convenances personnelles, ou l'impossibilité de trouver dans son entourage, une personne qui réunirait les qualités managériales requises et celles qui justifieraient l'*animus donandi*, exclueront qu'il dispose de son bien à titre gratuit.

(1) Voyez, dans un domaine distinct mais voisin, la précaution prise par le législateur spécial à l'article 6, § 1er, alinéa 4, 4°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

A son décès, la transmission de son patrimoine ainsi transformé (l'entreprise qu'il a vendue) - opération qui a néanmoins sauvegardé la pérennité de l'affaire - sera imposée plus lourdement.

En conclusion, les législateurs concernés ne pourraient raisonnablement faire abstraction du régime fiscal respectif de ces trois modalités de transfert de la propriété (transmission à cause de mort, donation, vente) lorsqu'ils exercent leur compétence propre, au sein d'une union économique et monétaire inscrite dans la loi spéciale et consacrée par la jurisprudence de la Cour d'arbitrage.

*

Quant au bien-fondé du taux (3 p.c.), il n'est pas possible d'en juger sur la base du texte en projet et de son commentaire dans l'exposé des motifs.

Selon les informations fournies au Conseil d'Etat par le délégué du Gouvernement, ce taux considérablement réduit (3 p.c.) a été déterminé en fonction du coût (comparable) des mesures d'ingénierie fiscale qui permettent aujourd'hui aux personnes les plus diligentes, d'échapper licitement à l'impôt (en matière successorale comme de donation).

.../...

C'est au départ des mêmes constatations, qu'il a été décidé de ne pas limiter l'avantage fiscal aux P.M.E. : outre la difficulté de définir l'entreprise "petite" ou "moyenne", il a semblé aux auteurs du projet qu'il était vain d'établir un seuil au-delà duquel l'avantage ne serait plus octroyé, puisque le choix de la voie la moins imposée est d'autant plus pratiqué que l'entreprise a une valeur élevée.

Cette abstention résignée, si elle peut se comprendre, aggrave cependant les conséquences de la différenciation envisagée, compte tenu de la progressivité de l'impôt et de l'idée que l'on peut se faire de la capacité contributive des donataires (ou des héritiers).

De surcroît, dans le projet, l'actionnaire de référence sera avantagé par rapport à l'actionnaire qui aura encouru le même risque économique, mais dans une position minoritaire (s'il ne réussit pas à la corriger par un pacte d'actionnaires dont la négociation pourrait se révéler délicate pour l'intéressé).

Ces explications ne révèlent pas davantage le bien-fondé du choix du taux de 3 p.c. et le Conseil d'Etat ne l'aperçoit pas non plus.

Ces choix "réalistes", avec ce qu'ils impliquent du point de vue de l'équité fiscale, débouchent sur une ultime interrogation : la progressivité des droits n'a pas été adaptée à l'érosion monétaire; il en résulte que ces droits sont devenus, dans de nombreux cas, exorbitants, mais

.../...

de façon occulte, c'est-à-dire sans qu'une décision expresse de les augmenter ait été prise par le législateur. S'agissant d'une donation (ou d'une succession) reçue en dehors de la proche famille, la conséquence de cette absence d'adaptation des taux d'imposition est flagrante.

Au point qu'une série de stratégies d'évitement de l'impôt ont été imaginées, dont certaines sont d'ailleurs licites, et que les auteurs du projet prennent en considération, ainsi que cela vient d'être expliqué. Ces stratégies expliquent aussi le faible rendement de l'impôt, en même temps qu'elles risquent de troubler la dévolution régulière des successions, par le manque de transparence qu'elles impliquent parfois.

Ces diverses constatations devraient inciter les législateurs concernés, et les auteurs du projet présentement examiné, à vérifier avec soin le maintien de la cohérence de l'ordonnancement juridique à la suite de réformes partielles, la pertinence du critère de distinction retenu, l'efficacité et la proportionnalité du moyen mis en oeuvre, voire l'exactitude de la démarche : en termes d'efficacité et d'équité fiscale, convient-il de créer des régimes dérogatoires complexes et vraisemblablement instables ou n'est-il pas préférable de corriger de façon générale, les taux des droits de donation et de succession (et leur aggravation en cas d'absence de lien conjugal ou de parenté) et de s'interroger sur le droit de succession dû sur la partie du patrimoine correspondant au prix de la vente d'une entreprise.

.../...

Les tableaux communiqués au Conseil d'Etat, qui inventorient de manière synoptique les conséquences fiscales en matière d'impôt sur les revenus, de TVA et de droits d'enregistrement et de succession, de la transmission d'une entreprise effectuée par une personne physique ou par une société, que cette transmission intervienne du vivant ou à l'occasion du décès de l'entrepreneur, pourraient servir de base à cette réflexion (1).

C'est sous le bénéfice de cette interrogation fondamentale que sont énoncées les observations particulières suivantes.

Observations particulières

Article 58 (C. enr., article 140bis)

1. En son alinéa 1er, a, l'article 140bis en projet, vise "l'ensemble des biens" au moyen desquels s'exerce l'activité.

Invités à préciser ce concept et ses implications, les fonctionnaires délégués ont indiqué ce qui suit :

(1) Les enseignements du droit comparé au sein de l'Union européenne devraient également être mis à profit par les auteurs du projet.

"La question qui se pose est celle de savoir si cette expression ne va pas provoquer des problèmes notamment dans l'hypothèse où les biens appartiennent à des conjoints ou encore font partie d'une indivision.

Cette expression n'est pas neuve dans notre Code.

Précisons d'emblée que cette expression est précédée des mots "de la pleine propriété de".

Le but poursuivi est la transmission de toute l'entreprise et non d'une fraction de ladite entreprise. Aussi, la volonté de bien marquer ce but dans les textes de loi s'est traduite par l'utilisation de l'expression "la pleine propriété de l'ensemble des biens". Si une entreprise appartient à des époux mariés sous un régime de communauté voire sous la séparation de biens, il est nécessaire que tous les "indivisaires" se mettent d'accord pour que tous les biens soit transmis.

Il semble nécessaire que les transmissions soient réalisées en bloc et non par parties. Cette volonté se manifeste d'ailleurs par le pacte d'actionnariat lorsque l'entreprise est une société."

*

Le même article attribue au Roi le pouvoir de définir "ce qu'il faut entendre par universalité de biens, branche d'activité ou fonds de commerce ainsi que par immeuble ou fraction d'immeuble affecté ou destiné à l'habitation".

L'attribution de pouvoirs au Roi est trop étroitement liée à la détermination du taux de l'impôt pour qu'elle puisse être constitutionnellement admise, en dépit des

.../...

précédents relevés par les fonctionnaires délégués. De surcroît, l'importance du texte commande qu'il revête un caractère permanent; celui-ci sera mieux garanti par la loi.

2. A l'alinéa 1er, a et b, de l'article 140bis en projet, il est question de "professions libérales"; l'exposé des motifs doit préciser s'il faut entendre par là également les charges publiques telles que les études de notaire ou d'huissier.

*

(C. enr., article 140ter)

Au 2°, comme au 3°, il est prévu que le donataire prouve que le fait visé réponde "au vœu de la loi".

Interrogés sur la portée de l'expression, les fonctionnaires délégués ont indiqué ce qui suit :

"L'expression "répond au vœu de la loi" a été préférée à l'expression "répond aux conditions imposées" pour bien marquer que non seulement les conditions de fond et de forme doivent être remplies mais également le vœu du législateur."

Le texte n'en est pas pour autant clarifié. S'il était maintenu, il constituerait un facteur d'insécurité juridique injustifié.

*

.../...

A la question de savoir comment serait réparti l'avantage fiscal consenti, entre les personnes recevant l'entreprise, et celles qui recevraient des éléments "ordinaires" du patrimoine, le délégué du ministre a répondu comme suit :

"En cas de donation d'une entreprise individuelle, le bénéficiaire est nécessairement le repreneur qui continue l'activité puisqu'il s'agit, là aussi, d'une des conditions mise à l'octroi du taux réduit (article 140ter, 2°, a).

En cas de donation des actions d'une entreprise, c'est le donataire qui les a reçues qui doit s'engager à les détenir pendant cinq ans.

Dans les deux cas, c'est donc bien le bénéficiaire de la donation qui est le bénéficiaire de la réduction d'impôt.

Ceci n'empêche pas ultérieurement, lors du décès du donateur, que les règles civiles régissant les successions s'appliquent et tout particulièrement celles relatives à la réserve (article 844, code civil) et au rapport (articles 843 et suivants, code civil) lorsque la donation a excédé la quotité disponible.

A propos du rapport, on ne perdra pas de vue l'importance des clauses relatives à une donation "par préciput ou hors part" ou avec dispense de rapport. On ne perdra pas non plus de vue que le rapport des biens immeubles s'effectue en nature ou en moins prenant suivant leur valeur au jour du décès (impenses déduites) et que le rapport des biens meubles s'effectue en moins prenant pour leur valeur au jour de la donation. Pour la donation d'une universalité de biens comprenant des biens meubles et immeubles, l'application des règles précitées peut s'avérer malaisée. Une disposition spécifique pourrait être utile dans le prolongement du dispositif fiscal.

.../...

Au niveau des droits de succession, l'impôt est calculé sur la part nette recueillie par chaque héritier, légataire ou donataire. Cette part nette est en principe égale à une quotité de l'actif net transmis pour cause de mort; il n'y a donc pas d'individualisation des biens sauf si par testament, le défunt a stipulé un partage d'ascendant ou institué un légataire particulier. En général, la répartition des biens entre les héritiers et légataires est réalisée par un partage ultérieur soumis à un droit d'enregistrement de 1%. L'action en partage est régie par les articles 815 et suivants du code civil.

Compte tenu du fait que ces développements ne sont pas relatifs au projet déposé par le fédéral mais se posent pour l'application des dispositions prises ou projetées par les Régions, l'analyse juridique est nécessairement limitée à cet aperçu sommaire."

Si les donations consenties restent en deçà de la quotité disponible, la question demeure de savoir s'il y aura bien une égale répartition de la charge fiscale entre les bénéficiaires des libéralités, c'est-à-dire abstraction faite de la partie du patrimoine faisant l'objet des libéralités respectives (entreprise ou autre bien).

Par ailleurs, inciter l'entrepreneur à anticiper la transmission de l'entreprise sans que le problème du rapport soit résolu, est de nature à créer un contentieux familial peu propice à la bonne marche de l'affaire.

*

.../...

Invité à préciser la situation juridique qui viendrait à se créer en cas du décès du donateur dans les trois ans de la donation de l'entreprise, le délégué du ministre a encore fourni les explications suivante :

"Par application des articles 7, 42, VIIIbis et 66bis du code des droits de succession, les biens dont le défunt a disposés à titre gratuit dans les trois ans précédant le décès font partie de l'actif successoral. Il s'agit ici d'une fiction légale, la donation est considérée comme un legs.

Une des conditions émises par l'article 140bis tel que projeté, pour l'octroi d'une réduction des droits de donation à 3% sur la transmission à titre gratuit d'une entreprise porte sur la forme de l'acte : un acte authentique. L'article 7 du code des droits de succession ne s'appliquera donc en principe pas, les articles 42, VIIIbis et 66bis par contre bien si le décès du donateur intervient dans les 3 ans de l'acte authentique de donation.

Compte tenu des dispositions adoptées ou projetées en matière de droits de succession par les Régions, celles-ci appliqueront un taux de 3%, comme le fédéral le prévoit pour les donations.

L'article 66bis doit, dès lors, être modifié pour prévoir que la base imposable distincte prévue par les Régions doit le rester pour déterminer la base imposable d'après ledit article. Tel qu'il est rédigé, l'article 66bis prévoit une réintégration automatique des donations effectuées dans les trois ans du décès.

S'ajoute un deuxième problème si les conditions "régionales" sont plus restrictives que les conditions "fédérales", dans ce cas, le rappel d'impôt porte sur le différentiel entre les taux progressifs par tranche déterminés à l'article 48 du code des droits de succession et le taux linéaire de 3%."

.../...

Ces explications démontrent, si besoin était, la nécessité d'une concertation avec les Régions sur la politique fiscale à mener en matière de transfert d'entreprises si l'on entend donner une suite utile à la recommandation du 7 décembre 1994 de la Commission européenne, visée dans l'exposé des motifs, en vue de sauvegarder à la fois les impératifs de sécurité juridique et de prévisibilité (indispensables à l'efficacité des mesures), et le principe d'égalité - dans une matière qui touche au droit de propriété, qui est garanti par la Constitution, et le droit international conventionnel -, et où les catégories actuelles de contribuables, conçues de façon très générale, seraient remplacées par des catégories différenciées correspondant à des critères complexes, dont le coût administratif d'application n'est pas estimé dans l'exposé des motifs.

Observation finale

Du point de vue de la correction de la langue, le texte néerlandais du projet a été rédigé sans les soins requis. Il devrait être rédigé en tenant compte des observations faites dans la version néerlandaise, in fine, du présent avis.

ALGEMENE OPMERKINGEN

I. In de memorie van toelichting wordt getracht in het kort het doel aan te geven van de onderscheiden wijzigingen die door het ontwerp van wet in verscheidene wetten van fiscale aard worden aangebracht.

Dankzij deze handelwijze komen snel de hoofdlijnen aan het licht van de wijzigingen die vanuit het oogpunt van het fiscale beleid worden overwogen. Doordat de memorie van toelichting geen artikelsgewijze bespreking bevat, maakt die synthetische methode het echter zeer moeilijk elke bepaling zelf en de juiste draagwijdte ervan te begrijpen. Nochtans is traditiegetrouw net het bijdragen tot de bevattelijkheid van de tekst een van de belangrijkste taken van dat deel van een wetsontwerp.

De memorie van toelichting dient bijgevolg te worden aangevuld met een artikelsgewijze bespreking.

Om het lezen van de memorie van toelichting te vergemakkelijken, behoort tevens naast elk artikel van het voorontwerp van wet het nummer te worden vermeld van het artikel van het wetboek waarop de wijzigingen betrekking hebben. Dat is immers het nummer dat de rechtsbeoefenaars kennen.

*

.../...

In dit advies beperkt de Raad van State zich tot het onderzoek van alleen die artikelen die in de hierna volgende opmerkingen worden vermeld, gelet op de onduidelijkheid van de memorie van toelichting of op het feit dat ze een nodeloze herhaling vormt van het dispositief, dat daarin alleen in grote trekken wordt geparafraseerd, welke tekortkomingen de Raad van State niet altijd heeft kunnen verhelpen aan de hand van de uitleg die hem over verscheidene artikelen van het ontwerp is verstrekt. Als over andere bepalingen niets wordt gezegd, betekent zulks nog niet dat die bepalingen niet voor verbetering vatbaar zijn of de misslagen hierin niet rechtgezet kunnen worden.

II. Volgens de memorie van toelichting bevat het voorontwerp van wet

"hoofdzakelijk fiscale maatregelen met betrekking tot de ondernemingen. Het voert tevens sommige technische aanpassingen door teneinde essentieel de samenhang van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 te versterken en sommige vastgestelde onnauwkeurigheden te verbeteren. Het bevat eveneens bijzondere invorderingsregels van de lokale belastingen, alsook bepalingen betreffende de dekking van de werkingskosten van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen en het Muntfonds.".

De negenentwintig leden van artikel 68 van het ontwerp strekken ertoe de datum van inwerkingtreding van die diverse bepalingen verschillend te regelen. De terugwerkende kracht van een reeks van die bepalingen wordt in de memorie van toelichting echter soms te beknopt gerechtvaardigd.

.../...

Doordat die rechtvaardiging gegeven wordt bij de bespreking van de artikelen in kwestie, wordt op artikel 68 zelf geen enkele commentaar geleverd.

Opdat met kennis van zaken over die bijzondere bepaling kan worden gestemd, moet daarop in de memorie van toelichting passende commentaar worden gegeven, waarin systematisch en nauwkeurig wordt verwezen naar de uitleg die over het in elk lid vermelde artikel wordt verstrekt en moet die uitleg op een bevattelijke wijze worden gegeven (1).

Dan zal het mogelijk worden een duidelijk onderscheid te maken tussen de interpretatieve teksten enerzijds, en de verbetering van verschrijvingen of onachtzaamheden, anderzijds; tevens dient men duidelijkheid te scheppen omtrent de praktische gevolgen van de voorgenomen wijzigingen voor de belastingplichtige en omtrent de toepasbaarheid ervan vanuit het oogpunt van zowel de belastingplichtige als de fiscus.

Alleen als die voorwaarden vervuld zijn, zal kunnen worden nagegaan of de schending van het beginsel dat wetten niet terugwerken vanuit juridisch oogpunt kan worden aanvaard. Zonder nadere uitleg kan evenmin worden nagegaan

(1) Zo bijvoorbeeld wordt in de memorie van toelichting geen enkele uitdrukkelijke reden opgegeven waarom de artikelen 7, 28, 29, 2^o en 3^o, 30, 3^o en 31 van het wetsontwerp van toepassing zullen zijn met ingang van 1 oktober 1993, waarom artikel 9, 3^o, van toepassing zal zijn met ingang van 31 december 1994, waarom artikel 46 van toepassing zal zijn met ingang van het aanslagjaar 1997 en artikel 55 met ingang van 1 juli 1997.

of er sprake is van schending van het principe van de rechtszekerheid, dat de wetgever niet zonder redelijke rechtvaardiging afbreuk mag doen aan het belang van de rechtssubjecten om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun daden te voorzien (1).

III. De bepalingen van het ontwerp hebben vooral tot doel bepaalde wijzigingen aan te brengen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Toch worden ook bepalingen van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van het Wetboek der zegelrechten, van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, enz. gewijzigd.

Wanneer een zelfde regeling wijziging brengt in verschillende regelingen, is het volgens de wetgevingstechnische voorschriften geraten de tekst in evenveel hoofdstukken in te delen als er regelingen gewijzigd worden.

Bijzondere opmerkingen

Artikel 11, 4°

(WIB 92, artikel 56, § 2, 2°, j.)

Er behoort op te worden gewezen dat op artikel 11, 4°, zowel commentaar geleverd wordt op bladzijde 35 van de memorie van toelichting als op bladzijde 32 en volgende van

(1) Arbitragehof, arrest nr. 10/93 van 11 februari 1993, B.9.3.

diezelfde memorie, in een alinea die voorafgaat aan de commentaar van bladzijde 35. De Raad van State vraagt zich dan ook af welke commentaar de juiste is.

Op de vraag of die interesten inderdaad nooit beroepskosten zijn, zoals de memorie van toelichting aangeeft (wat moet dan worden gedacht wanneer een woning gedeeltelijk voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt?), hebben de gemachtigde ambtenaren geantwoord dat in dat laatste geval het volgende geldt :

"les intérêts des emprunts octroyés par des sociétés de logement qui se rapportent à la partie professionnelle de l'immeuble (étant) par nature, fixés en fonction de taux sensiblement inférieurs à ceux du marché, (...) il n'y a dès lors pas lieu de leur appliquer une quelconque limitation. La disposition étant superflue, il est proposé de l'abroger."

Deze uitleg moet worden aangevuld door de ratio legis van de oorspronkelijke bepaling in herinnering te brengen en aan te tonen dat die achterhaald is.

Artikel 12, 3°

(WIB 92, artikel 104, 3°, j.)

1. Op de vraag of de ontworpen tekst (gelet op de dubbelzinnige bewoordingen ervan) tevens van toepassing is op de verenigingen die alleen op het grondgebied van de Duitstalige Gemeenschap werken, hebben de gemachtigde ambtenaren geantwoord dat de ontworpen tekst inderdaad als volgt behoort te worden gewijzigd :

.../...

"... waarvan de invloedssfeer de Duitstalige Gemeenschap, een van de Gewesten of het gehele land bestrijkt ...;".

De Raad van State stelt voor de volgorde van die termen om te keren.

2. Artikel 104 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is tevens gewijzigd bij de wet van 4 juni 1997 (Belgisch Staatsblad van 30 juli 1997, blz. 19.486). Die wijziging behoort dan ook te worden aangegeven na die welke al in de inleidende zin zijn vermeld.

Artikel 13

(WIB 92, artikel 108)

Volgens artikel 68, zesde lid, van het ontwerp treedt artikel 13 in werking met ingang van het aanslagjaar 1998.

Bij het koninklijk besluit dat in dat tijdsbestek zou worden uitgevaardigd, zouden aan de begiftigden moeilijk na te komen verplichtingen kunnen worden opgelegd.

Op het verzoek om artikel 68, zesde lid, tegen die achtergrond te rechtvaardigen, hebben de gemachtigde ambtenaren het volgende laten weten :

.../...

"Déjà actuellement, le commentaire administratif (com. IR 92 104/120) invite les institutions non soumises à un agrément et qui sont habilitées à percevoir des libéralités fiscalement déductibles, à remplir les mêmes formalités que les institutions soumises à un agrément. Il est prévu de rendre ces formalités obligatoires pour toutes les institutions. Dès que la disposition en projet aura force de loi, l'arrêté royal pourra être pris rapidement puisqu'il suffira d'étendre à ces institutions, les formalités et obligations prévues par les articles 57, § 4, 2^o, b, 58, § 4, 2^o, b, 59, § 4, 2^o, b et 59bis, § 4, 2^o, b, AR/CIR 92.

Afin de leur laisser le temps nécessaire pour organiser leurs nouvelles obligations, il est effectivement souhaitable de retarder l'entrée en vigueur de cette disposition et de la rendre applicable à partir de l'exercice d'imposition 1999."

Het ontwerp behoort dienovereenkomstig te worden aangepast.

De artikelen 23, 2^o, en 47

(WIB 92, de artikelen 192, § 2, en 362)

1. Naar aanleiding van het verzoek om de voorgenomen terugwerkende kracht te rechtvaardigen en aan te tonen dat die kan worden toegepast, hebben de gemachtigde ambtenaren het volgende laten weten :

"Cette entrée en vigueur rétroactive n'est pas liée à des impératifs de technique fiscale. Elle résulte d'une décision prise par le Conseil des ministres à une date très proche."

.../...

Deze inlichting is geen rechtvaardiging.

2. Alleen het eerste lid van artikel 192 is vervangen. Het zou dan ook juister zijn te schrijven :

"Art. 23. Artikel 192 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 8 van de wet van 28 december 1992 en bij artikel 21 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, wordt gewijzigd als volgt : ...".

Artikel 29, 1^o en 4^o

(WIB 92, artikel 211, § 1, 1^o, en § 2, vierde lid)

Deze bepaling doet dezelfde vraag rijzen als die welke gesteld is bij de artikelen 23, 2^o, en 47. Aangezien op dezelfde wijze op die vraag is geantwoord, dient daarbij hetzelfde voorbehoud te worden gemaakt.

Artikel 30, 3^o

(WIB 92, artikel 212)

Op het verzoek om de terugwerkende kracht van deze tekst te rechtvaardigen en aan te tonen dat die kan worden toegepast, hebben de gemachtigde ambtenaren het volgende aangegeven :

.../...

"Afin de traiter avec la même équité des situations identiques résultant de l'application des dispositions comptables entrées en vigueur le 1er octobre 1993, il convient de donner à la disposition en projet la même entrée en vigueur.

Le texte proposé correspond en outre au libellé de l'article 212, alinéa 1er, CIR 92 ("Dans les éventualités visées à l'article 211, les ... plus-values à envisager ..., sur les éléments qui leur ont été apportés, ... sont déterminés comme si la fusion ou la scission n'avait pas eu lieu"). Pour éviter néanmoins tout inconvénient aux sociétés qui n'auraient pas appliqué ces principes, un délai administratif pourrait leur être accordé, afin de pouvoir encore constituer, sans influencer le résultat imposable, une réserve immunisée à concurrence de la différence positive en question (Exposé des motifs, p. 24, alinéa 2, in fine et p. 25, alinéa 1er).".

De rechtsregels omtrent die termijn dienen in de memorie van toelichting en in het dispositief te worden aangegeven.

De artikelen 32, 1º, en 68, zesde en negende lid
(WIB 92, artikel 215, derde lid, 1º)

De draagwijdte van de ontworpen wetswijziging moet beter worden aangegeven in het licht van het arrest van 12 juni 1995 van het Hof van beroep te Antwerpen en de terugwerkende kracht dient te worden gerechtvaardigd.

.../...

De artikelen 34 en 68, zesde lid
(WIB 92, artikel 221, 2º)

Volgens de memorie van toelichting is het de bedoeling "bedrieglijke interpretaties" uit de wereld te helpen. Het is raadzaam de inhoud van die interpretaties in het kort aan te geven en aan te tonen dat ze verkeerd zijn.

Artikelen 39 en 68, tweeëntwintigste lid
(WIB 92, artikel 246, eerste lid, 1º)

Op het verzoek om de juridische aanvaardbaarheid van artikel 68, tweeëntwintigste lid, te rechtvaardigen, hebben de gemachtigde ambtenaren het volgende geantwoord :

"A notre connaissance, aucun arrêt n'aurait été rendu en la matière depuis le 10 avril 1996. En outre la circulaire administrative datée du 8 juillet 1996 contenait déjà les précisions apportées par les dispositions en projet. De sorte que tant nos services que les contribuables étaient déjà informés des critères d'appréciation à retenir pour l'application des taux réduits à l'impôt des non-résidents/sociétés."

Zulks neemt niet weg dat de tekst in beginsel moeilijk toe te passen zou zijn indien hij wordt afgekondigd terwijl tussen 10 april 1996 en de datum van afkondiging een arrest zou zijn geweest : in geval van tegenstrijdigheid tussen het arrest en de wet zou er sprake zijn van een flagrante schending van het gezag van gewijsde.

.../...

Voor de arresten die na de afkondiging van de wet worden gewezen, zou de vraag rijzen of de inmenging van de wetgever in de hangende gedingen in casu gerechtvaardigd is.

Artikelen 44 en 68, zesentwintigste lid
(WIB 92, artikel 270)

1. In de uitleg die de gemachtigde ambtenaren aan de Raad van State hebben verstrekt, stellen zij het volgende :

"l'entrée en vigueur de cette disposition a été fixée à un moment où l'on estimait que ce projet serait devenu loi avant le 1er juillet 1997.".

De inwerkingtreding van die bepaling dient te worden uitgesteld om ze alleen te laten gelden voor de inkomsten die betaald of uitgekeerd worden na de bekendmaking van de thans onderzochte wet.

2. Artikel 270, 1°, van het WIB is uitsluitend bij koninklijk besluit van 12 december 1996 gewijzigd. De overige verwijzingen naar wijzigingswetten behoren te vervallen.

.../...

Artikel 50
(WIB 92, artikel 470bis)

Het derde lid van het ontworpen artikel 470bis van het WIB 92 luidt als volgt :

"De voormelde schuldvordering wordt ingevorderd door ambtshalve inhouding op de toekenning van de ontvangsten van de maand die volgt op die van de verrekening van de ontheffingen; dat uitstel van één maand wordt door de administratie van de thesaurie gefinancierd."

De gemachtigde ambtenaren hebben van die tekst de volgende ratio legis opgegeven :

"Les recettes réalisées par l'Administration des contributions directes pour compte des provinces, communes et agglomérations de communes sont liquidées à ces pouvoirs à charge de comptes d'ordre de trésorerie."

En vertu de l'article 144 de l'A.R. du 17 juillet 1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'Etat, les dépenses sur ces comptes ne peuvent excéder les recettes qui y sont inscrites.

Or, la procédure instaurée par le projet d'article 470bis implique que, dans certaines circonstances, les dépenses à effectuer seront supérieures aux recettes inscrites. La différence entre les recettes et les dépenses devra donc être préfinancée par le Trésor. Ce préfinancement, qui constituera en fait une dérogation à l'article 144 précité de l'A.R. du 17 juillet 1991, doit être autorisé par une disposition légale.

Cette disposition légale permettra à la Trésorerie de justifier à la Cour des comptes les dépenses qui entraîneront une position débitrice des comptes d'ordre concernés."

Die uitleg dient in de memorie van toelichting te worden overgenomen.

Artikelen 53, 54 en 57 tot 62

Algemene opmerking

Bij het wetsontwerp worden in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten bepalingen ingevoegd in afdeling XII (Schenken) van hoofdstuk IV (Vaststelling van de rechten) van titel I (Registratierecht).

Het strekt ertoe, naast een onderafdeling I ("algemene bepalingen"), een onderafdeling II in te voegen houdende nieuwe "bijzondere bepalingen voor schenkingen van ondernemingen". De hoofddoelstelling bestaat erin het evenredige recht, waarvan het percentage volgens het gemeene recht tot 80 % kan oplopen, te verlagen tot een onveranderlijk percentage van 3 %, ongeacht het gedeelte van de schenking.

De juridische aanvaardbaarheid van het fiscale voordeel kan alleen aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet worden getoetst als uit de memorie van toelichting blijkt of de Raad van State vaststelt dat in casu voldaan is aan het grondwettelijke beginsel van gelijkheid voor de belastingen, zoals dit door het Arbitragehof is gedefinieerd.

.../...

Volgens de rechtspraak van dit Hof sluiten de grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie niet uit dat bepaalde categorieën van personen verschillend worden behandeld, voor zover het criterium van onderscheid objectief en redelijk gerechtvaardigd kan worden. De vraag of zulk een rechtvaardiging voorhanden is, dient te worden beantwoord in het licht van het doel en de gevolgen van de gehekeldde maatregel en van de aard van de beginselen die op het spel staan; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat de aangewende middelen niet in een redelijke verhouding staan tot het nagestreefde doel. Dezelfde regels staan er overigens aan in de weg dat bepaalde categorieën van personen die zich in situaties bevinden die, uit het oogpunt van de maatregel in kwestie wezenlijk verschillen, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging blijkt te bestaan (1).

Het is ook bekend dat het Hof ervan uitgaat dat, "wanneer de fiscale wet tegelijk belastingplichtigen beoogt met verscheiden inkomens- en vermogenstoestand, (...) zij deze verscheidenheid aan toestanden noodzakelijkerwijs (dient) op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts overeenstemmen op vereenvoudigende en benaderende wijze. Dat is des te meer het geval nu in het fiscaal recht de doeltreffendheid van de criteria en de administratieve kosten van de toepassing ervan in aanmerking moeten worden genomen bij de beoordeling van de vraag of zij op redelijke

(1) Zie de noot van E. WILLEMART, onder Arbitragehof, arrest nr. 70/96, van 11 december 1996, R.B.D.C., 1, blz. 66-77.

wijze kunnen worden verantwoord. Aan de hand van die gegevens moet worden nagegaan of de wetgever zijn beoordelingsbevoegdheid niet is te buiten gegaan (1).

*

Wordt voor het bereiken van het ongetwijfeld gewettigde doel van de stellers van het ontwerp - de ontmanteling van de onderneming bij het overlijden van de eigenaar ervan tegen te gaan door laatstgenoemde ertoe aan te zetten deze tijdens zijn leven te schenken - een geschikt en evenredig middel aangewend (2) ?

De belastingtarieven verschillen in sommige gevallen sterk van de percentages die gewoonlijk van toepassing zijn.

(1) Arbitragehof, arrest nr. 20/91, van 4 juli 1991, B. 10.

(2) Als de doelstelling van de basistekst wordt vastgelegd, zou zulks ook de toetsing van de grondwettigheid van het ontwerp vergemakkelijken. Voor Maurice Duverger ressorteren de successierechten (en bij analogie, de schenkingsrechten ?) onder wat hij het "interventionisme fiscal par amputation" noemt : de loutere verhoging van de belasting op grote vermogens is voldoende om het beoogde resultaat te verkrijgen - de levensstandaard van de individuen nivelleren, zonder dat zij tot het maken van bepaalde keuzes hoeven te worden aangezet of daarvan worden weerhouden ...

Meer in het algemeen en meer in het abstracte rijst de vraag of het gerechtvaardigd is een dermate voordelige regeling in te stellen voor de kosteloze overdracht van goederen die als bijzonder kenmerk hebben dat zij noodzakelijkerwijs eigendom zijn van beperkte sociaal-professionele categorieën.

*

Men kan met reden moeilijk rechtvaardigen waarom de eigenaar van de onderneming er veeleer toe wordt aangezet die onderneming te vermaken op grond van de hervormingen die thans in de Gewesten worden doorgevoerd, dan haar te schenken tegen het in het ontwerp bepaalde tarief. De betrokkene zou die keuze vrij moeten kunnen maken, op grond van overwegingen die verband houden met zijn leeftijd, zijn vermogentoestand of de toekomstige welvaart van de onderneming.

De hervormingen die thans op federaal en gewestelijk niveau worden ingevoerd, zouden dan ook alle aspecten van het vraagstuk parallel moeten behandelen : schenkingen en overgang bij overlijden, ongeacht of die overgang bij testament of ab intestato geschiedt, waarbij er op toe moet worden gezien dat de federale regeling en de gewestelijke regeling op elkaar aansluiten.

Als de bevoegde wetgevers in gebreke blijven deze harmonisering tot stand te brengen, zullen de belanghebbenden artificiële rechtsconstructies (inzonderheid geveinsde schenkingen) bedenken die dan bij wet zullen

.../...

worden tegengegaan via "anti-misbruikmaatregelen". Welnu, de begrippen "economische realiteit", "gewettigde economische doelstellingen" of het bewijs van veinzing bijvoorbeeld, geven noodzakelijkerwijs aanleiding tot betwistingen. De rechtsonzekerheid die daaruit zou voortvloeien, zal de efficiëntie van de hervormingen in het gedrang brengen.

Doordat België een federale Staat is, is het wellicht onmogelijk dat de rechtsordening ervan volledig gevrijwaard blijft voor de spanningen tussen de grondwettelijke gelijkheid en het federalisme.

De betrokken wetgevers kunnen nochtans trachten die spanningen feitelijk te verkleinen, op de grond dat zulks mogelijk aan de rechtmatige verwachtingen van de burgers beantwoordt; dat zulks bovendien borg kan staan voor de economische doeltreffendheid van de wettelijke maatregelen die worden genomen (als de fiscale stimuli ongelegen komende concurrentie veroorzaken, zal de keuze die het economisch subject maakt daardoor misschien rationeel beïnvloed worden, maar toch op een manier die uit economisch oogpunt afwijkend is) (1). In elk geval draagt zulks bij tot het beveiligen van de belastingopbrengst, waarvan het bestaan zelf bedreigd zou worden door het ontstaan van een spiraal van met elkaar wedijverende maatregelen tot concurrentie bevorderende defiscalisatie.

(1) Zie in een ander, maar daarmee verwant domein, de voorzorgsmaatregel die de bijzondere wetgever genomen heeft in artikel 6, § 1, vierde lid, 4^o, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen.

Met die onderscheiden elementen, waarvan de laatste twee in de Europese Unie reeds duidelijk in het daglicht zijn gesteld, moet nog meer rekening worden gehouden in een staat met afmetingen als België, en in een aangelegenheid waarin het criterium op basis waarvan de zaak bij een specifieke rechtsordening wordt aangehaakt wat de successie-rechten betreft, wordt bepaald door "de plaats waar de nalatenschap is opengevallen". Men kan zich moeilijk voorstellen dat voortaan voor het minst betalen van belastingen zou worden gekozen door middel van adreswijzigingen, waarvan het te bezien valt of ze echt zijn.

*

Naast de voornoemde gevallen dient tevens aandacht te worden besteed aan het geval dat een ondernemer die de pensioengerechtigde leeftijd heeft bereikt, zijn onderneming wil verkopen om rentenier te worden. Men kan zich immers indenken dat in sommige gevallen de financiële positie van die ondernemer, persoonlijke omstandigheden of de onmogelijkheid om in zijn omgeving iemand te vinden met de vereiste managerskwaliteiten en de kwaliteiten die de animus donandi wettigen, die ondernemer ervan weerhouden over zijn onderneming om niet te beschikken.

Bij zijn overlijden zal de overdracht van zijn aldus omgezette vermogen (de door hem verkochte onderneming) - welke verrichting nochtans het voortbestaan van de zaak heeft gegarandeerd - zwaarder worden belast.

.../...

Kortom, de betrokken wetgevers zouden redelijkerwijze de respectieve belastingregeling inzake die drie wijzen van eigendomsoverdracht niet buiten beschouwing kunnen laten (overgang wegens overlijden, schenking of verkoop) wanneer zij hun eigen bevoegdheid uitoefenen in een economische en monetaire unie, die in de bijzondere wet staat en bekrachtigd is door de rechtspraak van het Arbitragehof.

*

Op basis van de ontworpen tekst en van de commentaar die de memorie van toelichting daarop geeft, kan niet worden nagegaan of het tarief (3 pct.) gegrond is.

Volgens de uitleg die de gemachtigde van de Regering aan de Raad van State heeft verstrekt, is dat sterk verlaagde tarief (3 pct.) vastgesteld op basis van de (vergelijkbare) kostprijs van de maatregelen van fiscale spijstechnologie aan de hand waarvan de bijdehandste belastingplichtigen vandaag de dag op geoorloofde wijze de belastingen kunnen ontwijken (zowel op het stuk van erfenissen als op dat van schenkingen).

Vanuit dezelfde vaststellingen is de beslissing genomen om het fiscale voordeel niet te beperken tot de KMO's : niet alleen is het moeilijk te omschrijven wat een "kleine" of "middelgrote" onderneming is, maar het heeft de stellers van het ontwerp bovendien nutteloos geleken een

.../...

drempel vast te stellen waarboven het voordeel niet meer zou worden toegestaan, aangezien meer voor de minst belaste weg wordt gekozen naargelang de onderneming een hoge waarde heeft.

Dat er gelaten wordt afgezien van die beperking is weliswaar begrijpelijk, maar verzwaart de gevolgen van de voorgenomen differentiatie, gezien de progressie van de belasting en het beeld dat men zich kan vormen over het bijdragevermogen van de begiftigden (of van de erfgenamen).

Bovendien wordt in het ontwerp de referentie-aandeelhouder bevoordeeld ten opzichte van de aandeelhouder die hetzelfde economische risico zal hebben gelopen, doch in een minderheidspositie (als hij er niet in slaagt om die situatie recht te zetten door middel van een aandeelhouders-pact dat voor de betrokkene moeilijk tot stand te brengen zou kunnen zijn).

Uit die uitleg blijkt evenmin dat de keuze van het tarief van 3 pct. gegrond is en de Raad van State ziet de gegrondheid van die keuze evenmin in.

Die "realistische" keuzen, en al wat eruit voortvloeit uit een oogpunt van fiscale billijkheid, lopen uit op een ultiem probleem : de progressie van de rechten is niet aangepast aan de geldontwaarding, wat tot gevolg heeft dat die rechten in talrijke gevallen overmatig geworden zijn, doch steelsgewijs, d.w.z. zonder dat de wetgever uitdrukkelijk heeft besloten ze te verhogen. Wanneer het gaat om een schenking (of om een nalatenschap) buiten de naaste familie, heeft het niet aanpassen van het tarief van de belasting aperte gevolgen.

.../...

Als gevolg daarvan zijn allerlei strategieën om belasting te ontwijken uitgedacht; sommige ervan zijn trouwens wettig en de stellers van het ontwerp houden er rekening mee, zoals zo-even is aangegeven. Niet alleen bieden zulke strategieën een verklaring voor het zwakke rendement van de belasting, ze kunnen ook een regelmatige erfopvolging bemoeilijken wegens het gebrek aan doorzichtigheid dat met die strategieën soms gepaard gaat.

Al die verschillende bevindingen zouden de betrokken wetgevers, alsmede de stellers van het heden onderzochte ontwerp ertoe moeten aanzetten zorgvuldig na te gaan of na gedeeltelijke hervormingen de rechtsordening samenhangend blijft, of het gekozen differentiatiecriterium relevant is, of het aangewende middel doeltreffend en evenredig is, ja of de aanpak wel juist is : de vraag rijst namelijk of het uit een oogpunt van fiscale doeltreffendheid en billijkheid dienstig is om ingewikkelde afwijkende regelingen te creëren die waarschijnlijk onstandvastig zijn, dan wel of het verkieslijk is de percentages van de schenkings- of successierechten in het algemeen aan te passen (en iets te doen aan de stijging ervan wanneer geen huwelijkse band of verwantschapsband bestaat) en een nader onderzoek te wijden aan het successierecht dat verschuldigd is op het deel van het vermogen dat overeenkomt met de verkoopprijs van een onderneming.

Als basis voor dat onderzoek zouden de aan de Raad van State bezorgde tabellen kunnen dienen, die een beknopt overzicht bieden van de fiscale gevolgen inzake inkomstenbelastingen, BTW, registratie- en successierechten, van de

.../...

overdracht van een onderneming door een natuurlijke persoon of een vennootschap, ongeacht of die overdracht plaatsheeft tijdens het leven of naar aanleiding van het overlijden van de ondernemer (1).

De volgende bijzondere opmerkingen worden gemaakt onder voorbehoud van dat fundamentele onderzoek.

Bijzondere opmerkingen

Artikel 58

(Wetboek der Registratierechten, artikel 140bis)

1. In het eerste lid, a), van het ontworpen artikel 140bis worden de volgende bewoordingen gebruikt : "het geheel der goederen", waarmee een activiteit wordt ontplooid.

Op de vraag om uitleg over dat concept en de gevolgen ervan hebben de gemachtigde ambtenaren het volgende geantwoord :

"La question qui se pose est celle de savoir si cette expression ne va pas provoquer des problèmes notamment dans l'hypothèse où les biens appartiennent à des conjoints ou encore font partie d'une indivision.

Cette expression n'est pas neuve dans notre Code.

(1) De stellers van het ontwerp zouden eveneens lering moeten trekken uit het vergelijkend recht binnen de Europese Unie.

Précisons d'emblée que cette expression est précédée des mots "de la pleine propriété de".

Le but poursuivi est la transmission de toute l'entreprise et non d'une fraction de ladite entreprise. Aussi, la volonté de bien marquer ce but dans les textes de loi s'est traduite par l'utilisation de l'expression "la pleine propriété de l'ensemble des biens". Si une entreprise appartient à des époux mariés sous un régime de communauté voire sous la séparation de biens, il est nécessaire que tous les "indivisaires" se mettent d'accord pour que tous les biens soit transmis.

Il semble nécessaire que les transmissions soient réalisées en bloc et non par parties. Cette volonté se manifeste d'ailleurs par le pacte d'actionnariat lorsque l'entreprise est une société."

*

In hetzelfde artikel wordt de Koning gemachtigd om te omschrijven "wat verstaan moet worden onder universaliteit van goederen, bedrijfstak of handelsgoed, evenals onder onroerend goed of gedeelte van onroerend goed dat voor bewoning aangewend wordt of bestemd is".

De machtiging van de Koning is te nauw verbonden met de bepaling van het percentage van de belasting om grondwettelijk aanvaardbaar te kunnen zijn, ondanks de precedentes waarop wordt gewezen door de gemachtigde ambtenaren. Bovendien vereist het belang van de tekst een regeling die blijvend is; de blijvendheid ervan wordt beter bij wet gewaarborgd.

.../...

2. In het eerste lid, a en b, van het ontworpen artikel 140bis is sprake van "vrije beroepen"; in de memorie van toelichting moet worden aangegeven of hieronder eveneens openbare bedieningen begrepen zijn, zoals kantoren van notarissen of deurwaarders.

*

(Wetboek der Registratierechten, artikel 140ter)

In onderdeel 2° wordt evenals in onderdeel 3° bepaald dat de begiftigde het bewijs (moet) leveren dat het beoogde feit beantwoordt "aan de vereisten van de wet".

Als antwoord op de vraag naar de strekking van die uitdrukking hebben de gemachtigde ambtenaren het volgende gepreciseerd :

"L'expression "répond au vœu de la loi" a été préférée à l'expression "répond aux conditions imposées" pour bien marquer que non seulement les conditions de fond et de forme doivent être remplies mais également le vœu du législateur."

De tekst is hierdoor nog niet verduidelijkt. Het behoud ervan zou enige ongegronde rechtsonzekerheid opleveren.

*

.../...

De gemachtigde van de minister heeft het volgende geantwoord op de vraag hoe het toegekende fiscale voordeel verdeeld zou worden onder de personen aan wie de onderneming wordt overgedragen en degenen die "gewone" delen van het vermogen zouden ontvangen :

"En cas de donation d'une entreprise individuelle, le bénéficiaire est nécessairement le repreneur qui continue l'activité puisqu'il s'agit, là aussi, d'une des conditions mise à l'octroi du taux réduit (article 140ter, 2°, a).

En cas de donation des actions d'une entreprise, c'est le donataire qui les a reçues qui doit s'engager à les détenir pendant cinq ans.

Dans les deux cas, c'est donc bien le bénéficiaire de la donation qui est le bénéficiaire de la réduction d'impôt.

Ceci n'empêche pas ultérieurement, lors du décès du donateur, que les règles civiles régissant les successions s'appliquent et tout particulièrement celles relatives à la réserve (article 844, code civil) et au rapport (articles 843 et suivants, code civil) lorsque la donation a excédé la quotité disponible.

A propos du rapport, on ne perdra pas de vue l'importance des clauses relatives à une donation "par préciput ou hors part" ou avec dispense de rapport. On ne perdra pas non plus de vue que le rapport des biens immeubles s'effectue en nature ou en moins prenant suivant leur valeur au jour du décès (impenses déduites) et que le rapport des biens meubles s'effectue en moins prenant pour leur valeur au jour de la donation. Pour la donation d'une universalité de biens comprenant des biens meubles et immeubles, l'application des règles précitées peut s'avérer malaisée. Une disposition spécifique pourrait être utile dans le prolongement du dispositif fiscal.

Au niveau des droits de succession, l'impôt est calculé sur la part nette recueillie par chaque héritier, légataire ou donataire. Cette part nette est en principe égale à une quotité de l'actif net transmis

.../...

pour cause de mort; il n'y a donc pas d'individualisation des biens sauf si par testament, le défunt a stipulé un partage d'ascendant ou institué un légataire particulier. En général, la répartition des biens entre les héritiers et légataires est réalisée par un partage ultérieur soumis à un droit d'enregistrement de 1%. L'action en partage est régie par les articles 815 et suivants du code civil.

Compte tenu du fait que ces développements ne sont pas relatifs au projet déposé par le fédéral mais se posent pour l'application des dispositions prises ou projetées par les Régions, l'analyse juridique est nécessairement limitée à cet aperçu sommaire."

In het geval de toegekende schenkingen onder het beschikbare gedeelte blijven, blijft de vraag of de belastingdruk werkelijk gelijk verdeeld zal zijn over de begiftigden van de schenkingen, namelijk ongeacht het deel van het vermogen waarop de giften respectievelijk betrekking hebben (onderneming of ander goed).

Indien de ondernemer er bovendien toe wordt aangezet de overdracht van de onderneming te vervroegen zonder dat het probleem van de inbreng opgelost is, kan overigens een familiegeschil ontstaan dat niet bevorderlijk is voor de goede werking van de zaak.

*

De gemachtigde van de minister heeft nog de volgende verduidelijking verstrekt op de vraag naar de rechtssituatie die zou ontstaan in geval van overlijden van de schenker binnen drie jaar na de schenking van de onderneming :

.../...

"Par application des articles 7, 42, VIIIbis et 66bis du code des droits de succession, les biens dont le défunt a disposés à titre gratuit dans les trois ans précédant le décès font partie de l'actif successoral. Il s'agit ici d'une fiction légale, la donation est considérée comme un legs.

Une des conditions émises par l'article 140bis tel que projeté, pour l'octroi d'une réduction des droits de donation à 3% sur la transmission à titre gratuit d'une entreprise porte sur la forme de l'acte : un acte authentique. L'article 7 du code des droits de succession ne s'appliquera donc en principe pas, les articles 42, VIIIbis et 66bis par contre bien si le décès du donateur intervient dans les 3 ans de l'acte authentique de donation.

Compte tenu des dispositions adoptées ou projetées en matière de droits de succession par les Régions, celles-ci appliqueront un taux de 3%, comme le fédéral le prévoit pour les donations.

L'article 66bis doit, dès lors, être modifié pour prévoir que la base imposable distincte prévue par les Régions doit le rester pour déterminer la base imposable d'après ledit article. Tel qu'il est rédigé, l'article 66bis prévoit une réintégration automatique des donations effectuées dans les trois ans du décès.

S'ajoute un deuxième problème si les conditions "régionales" sont plus restrictives que les conditions "fédérales", dans ce cas, le rappel d'impôt porte sur le différentiel entre les taux progressifs par tranche déterminés à l'article 48 du code des droits de succession et le taux linéaire de 3%."

Die verduidelijkingen tonen aan, voor zover dat nodig is, dat het noodzakelijk is overleg te plegen met de Gewesten over het te voeren fiscale beleid inzake overdracht van ondernemingen, als men een werkbaar gevolg wil geven aan de aanbeveling van de Europese Commissie van 7 december 1994, waarnaar in de memorie van toelichting wordt verwezen,

.../...

teneinde zowel de vereisten inzake rechtszekerheid en voorzienbaarheid (die noodzakelijk zijn met het oog op de doeltreffendheid van de maatregelen) als het gelijkheidsbeginsel in acht te nemen - in een materie die verband houdt met het eigendomsrecht, dat gewaarborgd door de Grondwet en door het internationaal verdragsrecht - en waar de huidige, zeer algemeen opgevatte categorieën van belastingplichtigen zouden worden vervangen door gedifferentieerde categorieën die voldoen aan ingewikkelde criteria, waarvan de administratieve toepassing kosten meebrengt die niet geraamd worden in de memorie van toelichting.

Slotopmerkingen

De Nederlandse tekst van sommige artikelen is uit een oogpunt van correct taalgebruik onzorgvuldig en slecht gesteld. Sommige wendingen, zoals "vereniging zonder winstgevend doel, een onderafdeling I die de artikelen 131 tot 140 begrijpt, ten kosteloze titel, enz.", zijn letterlijk uit het Frans vertaald en in strijd met het Nederlandse taaleigen. Bovendien is de gebruikte terminologie niet altijd consequent. Onder voorbehoud van de hiervoren gemaakte opmerkingen worden hierna bij wijze van voorbeeld een aantal tekstvoorstellen gedaan.

Artikel 2

In de inleidende zin van paragraaf 1 schrijve men "namelijk" in plaats van "met name", dat niet geschikt is om

.../...

een opsomming aan te geven. Bovendien schrijve men "inkomsten uit" en niet "inkomsten van". Deze opmerking geldt voor heel het ontwerp.

Artikel 5

In het ontworpen artikel 21, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 behoren de woorden "niet zijnde die vermeld" te worden vervangen door de woorden "andere dan die vermeld". Een soortgelijke opmerking geldt voor heel het ontwerp.

Artikel 7

In het ontworpen artikel 45, eerste lid, van hetzelfde Wetboek schrijve men : "Vrijgesteld zijn eveneens de meerwaarden ... hun voornaamste vestiging ... tot stand gebracht met toepassing van ...".

Artikel 13

De wending "terug opgenomen" is niet correct. De inleidende zin van het ontworpen artikel 108 behoort als volgt te worden gesteld :

"Art. 13 Artikel 108 van hetzelfde Wetboek, opgeheven bij artikel 18 van de wet van 18 juni 1993, wordt hersteld in de volgende lezing : ".

.../...

Artikel 23

In de ontworpen paragraaf 2 schrijve men :

"... zich ... ertoe verbonden heeft die herbelegging tot stand te brengen" in plaats van "zich ... verbonden heeft die herbelegging te verwezenlijken". In het ontwerp wordt vaak het werkwoord "verwezenlijken" gebruikt wanneer dat woord in dat zinsverband in het Nederlands ongebruikelijk is. De term "verwezenlijken" zou telkens vervangen moeten worden door een geschiktere term of wending.

Artikel 32

Er zou op toegezien moeten worden dat overeenkomstig de regels van de Nederlandse spraakkunst voltooide deelwoorden in combinatie met het lidwoord "het" de buigingsuitgang -e krijgen, tenzij het om vaste verbindingen gaat. Zo bijvoorbeeld schrijve men in het ontworpen artikel 215, derde lid, 1^o, "het gestorte kapitaal" in plaats van "het gestort kapitaal". Dezelfde opmerking geldt voor heel het ontwerp, inzonderheid voor de wending "het belastbare tijdperk", dat nu eens als "het belastbare tijdperk" geschreven wordt in het ontwerp (bijvoorbeeld in art. 32, het ontworpen art. 215, derde lid, 4^o), dan weer als "het belastbaar tijdperk" (bijvoorbeeld in art. 47, het ontworpen aanvullend lid van artikel 362).

.../...

Artikel 34

In het ontworpen artikel 221, 2º, dient het woord "evenals" te worden vervangen door het woord "alsmede". Deze opmerking geldt voor heel het ontwerp.

Artikel 48

In het ontworpen artikel 440, eerste lid, schrijven men :

"Met goedvinden van ... mogen de banken waarop de wet van ... toepasselijk is, de ondernemingen waarop het koninklijk besluit nr. 225 van ... toepasselijk is alsmede de hypotheekondernemingen waarop de wet van ... toepassing vindt, het in artikel 433 genoemde bericht toesturen en zijn ze bevoegd om de in artikel 434 bedoelde kennisgeving te ontvangen.".

Artikel 50

In het ontworpen artikel 470bis zou het tweede lid, in fine, beter als volgt worden gesteld :

"... zijn geïnd, vormt dat excedent voor die administratie een invorderbare schuldvordering op de provincie, gemeente of agglomeratie van gemeenten.".

.../...

Er wordt voorgesteld om het vijfde lid, in fine, van datzelfde ontworpen artikel 470bis als volgt te redigeren : "... te garanderen, wordt het laatstgenoemde bedrag aangezuiverd door ambtshalve debitering van de financiële rekening die de provincie, de gemeente of de agglomeratie van gemeenten heeft opgegeven om de voor haar rekening geïnde ontvangsten erop te storten.".

Artikelen 53 en 54

Er wordt voorgesteld om in het ontworpen laatste lid van de artikelen 83 en 92 telkens te schrijven :

"Dit recht is evenwel niet verschuldigd in geval van toepassing van artikel 140bis.".

Artikel 55

Het tweede en het derde lid van het ontworpen artikel 117, § 3, zouden beter als volgt worden gesteld :

"Wanneer dat percentage ten gevolge van verscheidene inbrengen is bereikt, is deze paragraaf alleen toepasselijk op de inbrengen die het bereiken van dat percentage mogelijk hebben gemaakt, alsmede op de daaropvolgende inbrengen.

.../...

Bovendien vindt deze paragraaf alleen toepassing wanneer voldaan is aan de volgende voorwaarden :

- 1° de vennootschap die verkrijgt ... moeten beide ...;
- 2° de inbreng ... door uitgifte van ... van de verkrijgende vennootschap ...;"

...

De conclusie is dan ook dat de Nederlandse tekst herzien zou moeten worden.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

président,
voorzitter,

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

P. GOTHOT,
J. van COMPERNOLLE,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

Madame B. VIGNERON,
Mevrouw

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Le rapport a été présenté par
M. J. REGNIER, premier auditeur
chef de section. La note du
Bureau de coordination a été
rédigée et exposée par
Mme F. CARLIER, référendaire
adjoint.

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

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,

B. VIGNERON

J.-J. STRYCKMANS