

ER.

M

6. DEC 1961
Transmis à la
Gouvernement des R.

L. 7693/1.

ROYAUME DE BELGIQUE.

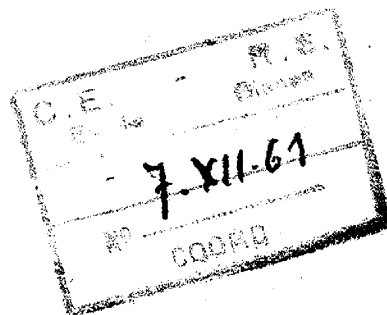
KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 16 novembre 1961, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant réforme des impôts sur les revenus", a donné le 2 décembre 1961 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste kamer, de 16e november 1961 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende hervorming van de inkomstenbelastingen", heeft de 2e december 1961 het volgend advies gegeven :



OBSERVATIONS GENERALES.

I.

Le Conseil d'Etat a été saisi le 16 novembre 1961 d'une demande d'avis sur un avant-projet de loi portant réforme des impôts sur les revenus, dont les articles de 1 à 49 lui avaient été communiqués le 26 octobre.

Le Ministre des Finances a formulé expressément le désir d'être en possession de l'avis le 5 décembre au plus tard.

Etant donné l'ampleur du projet, qui instaure un régime complètement nouveau dans le domaine des impôts sur les revenus, et la technique qui est utilisée pour son élaboration, technique qui en accroît la complexité et fait l'objet de l'observation générale n°II, un délai de plusieurs mois eût été nécessaire pour permettre une étude systématique et approfondie.

Dans le court délai qui lui a été imparti, le Conseil d'Etat a dû se limiter à un examen rapide sans avoir la certitude que tous les problèmes soulevés par la législation nouvelle aient été rencontrés ou résolus adéquatement.

.../...

II.

L'article 50 du projet dispose que les articles 1er à 49 remplacent les articles 1er à 49bis des lois coordonnées le 15 janvier 1948, "sauf dans la mesure où ces derniers articles sont maintenus en vigueur et se concilient avec les dispositions de la présente loi".

Cet article a une double portée : il signifie que les articles 1er à 49bis des lois coordonnées sont abrogés, à l'exception des articles maintenus qui se concilient avec les articles 1er à 49 de la loi nouvelle; il signifie aussi que les articles 1er à 49 du projet prennent, dans les lois coordonnées, la place des articles 1er à 49bis, malgré que certains de ces articles subsistent.

Ce système manque totalement de cohérence pour la raison évidente que les articles du projet ne sauraient être introduits dans les lois coordonnées à la place des articles 1er à 49bis actuels que si aucun de ces articles n'est appelé à subsister; admettre le contraire, serait considérer que dans une même loi un même numéro d'article pourrait être donné à deux dispositions différentes : une ancienne qui subsisterait avec ou sans modification et une nouvelle qui viendrait prendre sa place mais sans la faire disparaître. Dans le groupe des 49 premiers articles du projet, il est fait référence à près de vingt articles des lois coordonnées que le projet entend

.../...

ainsi maintenir en vigueur. Si l'on introduisait les 49 premiers articles du projet dans la coordination actuelle à la place des articles 1er à 49bis de celle-ci, il y aurait ainsi près de 20 articles qui auraient en même temps deux contenus différents : une version ancienne non abrogée et une version nouvelle.

Les inconvénients de pareil système sont encore accrus si l'on songe aux références nombreuses que les articles 51 et suivants du projet font aux articles 1er à 49, sans préciser s'il s'agit de la première ou de la seconde version. Il y a là source à difficultés inextricables.

Il conviendrait de choisir entre deux systèmes :

- soit faire des articles 1er à 49 du projet des dispositions autonomes et abroger expressément les articles 1er à 49bis des lois coordonnées, à l'exception des dispositions qui doivent rester en vigueur;
- soit abroger sans réserve les articles 1er à 49bis des lois coordonnées et insérer dans ces lois les 49 premiers articles du projet en y incorporant les dispositions anciennes que le Gouvernement entend ne pas supprimer.

.../...

Le premier de ces systèmes présente l'avantage de pouvoir étaler les dispositions du projet sur un nombre d'articles plus élevé que 49 et d'éviter ainsi que certains articles ne soient d'une longueur exagérée et anormale, par contre, l'inconvénient de ce système consiste en ce que les références à ces articles qui sont faites dans les articles 51 et suivants du projet, en tant qu'elles visent les articles nouveaux, devront être revues et adaptées.

Le second système présente l'avantage que, sans attendre une éventuelle coordination, l'ensemble de la matière se trouvera réunie en un texte unique; mais il a pour conséquence de nécessiter un nouveau vote du législateur sur des dispositions actuellement en vigueur et qu'il n'y a pas lieu d'abroger.

+

+ +

Par ailleurs, en n'abrogeant pas expressément les articles 1er à 49 des lois coordonnées qu'il n'entend pas maintenir en vigueur et en prévoyant, à l'article 50 du projet, que les dits articles sont remplacés par les articles 1er à 49 du projet, sauf dans la mesure où ils "sont maintenus en vigueur et se concilient avec les dispositions de la présente loi", le projet est de nature à créer l'insécurité juridique.

.../...

En effet, le point de savoir si une disposition des lois coordonnées se concilie ou non avec la loi nouvelle est un problème d'interprétation qui donnera naissance à des controverses innombrables, lesquelles nécessiteront des décisions administratives et judiciaires qui seront nombreuses et peut-être contradictoires.

La coordination qui serait opérée par le Roi en exécution de l'article 88 du projet ne mettrait pas fin à cette insécurité, car l'interprétation de la loi par voie d'autorité est réservée au législateur.

Le projet devrait donc indiquer expressément quelles sont les dispositions des lois coordonnées qu'il entend abroger, faute de quoi les tribunaux, même en présence d'une coordination, garderont toute latitude de considérer comme maintenues en vigueur des dispositions omises dans la coordination, ou de considérer comme abrogées des dispositions qui figureraient dans cet arrêté.

III.

Le but essentiel du projet tel qu'il est exprimé dans l'exposé des motifs réside dans la substitution d'un impôt unique et global sur l'ensemble des revenus des personnes physiques, aux

cinq impôts actuels, la taxation préalable de certaines catégories de revenus étant maintenue pour des raisons d'ordre pratique non plus sous forme d'impôt distinct, mais au titre de précompte à l'impôt global. Cette réforme comporte en outre l'instauration, suivant des principes analogues, d'un impôt des sociétés, d'un impôt sur les personnes morales et d'un impôt sur les étrangers.

L'article 1er du projet répond au but ainsi exprimé en prévoyant qu'il est établi en remplacement des impôts cédulaires sur les revenus de toutes catégories, de l'impôt complémentaire personnel et de la contribution nationale de crise :

- 1° un impôt sur le revenu global des habitants du royaume, dénommé impôt des personnes physiques;
- 2° un impôt sur le revenu global des personnes morales de droit belge qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, dénommé impôt des sociétés;
- 3° un impôt sur les revenus des personnes morales non visées au 2° et dénommé impôt des personnes morales;
- 4° un impôt sur les revenus d'origine belge des non-habitants du royaume et des sociétés étrangères, dénommé impôt des étrangers.

.../...

Le même article prévoit que ces impôts sont perçus par "voie de précompte dans les limites et aux conditions prévues au titre V, chapitre III".

Toutefois, si on analyse le projet, on constate qu'il constitue un compromis entre le régime actuel et le régime que l'article 1er entend instituer.

Il résulte de l'article 48, § 8, que le précompte immobilier ainsi que le crédit d'impôt et le précompte mobilier ne peuvent être déduits de l'impôt global que dans la mesure où ils ne dépassent pas la quotité de l'impôt des personnes physiques qui est proportionnellement afférente aux revenus auxquels ces précomptes et crédits d'impôt se rapportent. Il en résulte également que les sommes qui ont été retenues à titre de précompte sur les revenus immobiliers ne sont jamais restituées, en cas d'excédent éventuel par rapport à l'impôt dû sur l'ensemble des revenus du contribuable. Il en est de même des sommes retenues à titre de précompte sur les revenus mobiliers, sous réserve de certaines exceptions prévues notamment en faveur des sociétés par l'article 48, § 7.

En interdisant ainsi l'imputation de sommes prétendument précomptées à l'impôt global sur la quotité dudit impôt qui se rapporte aux autres revenus imposables et en excluant leur remboursement, l'article 48 s'écarte des principes énoncés dans l'exposé des motifs.

.../...

En qualifiant de précompte les sommes retenues sur les revenus immobiliers et sur les revenus mobiliers, le projet utilise donc une expression **inexacte** car ces retenues constituent des impôts définitifs. De même le projet laisse subsister en fait la contribution foncière et, partiellement, la taxe mobilière, lesquelles ne sont pas "remplacées" par un impôt global comme le prévoit l'article 1er.

Pour citer un exemple, suivant l'article 21, § 1er, du projet, l'impôt sur le revenu des personnes physiques n'est pas dû lorsque le revenu imposable n'atteint pas 60.000 francs pour les contribuables ayant quatre personnes à charge. Dès lors, un contribuable dont le revenu imposable s'élève à 59.000 francs et qui a quatre personnes à charge n'est pas imposable à l'impôt sur les personnes physiques mais, si ce revenu est constitué par des revenus d'immeubles ou de valeurs mobilières, les sommes perçues à titre de précompte ne lui seront pas remboursées et constitueront, dès lors, un impôt réel.

Par ailleurs, l'article 21 détermine les modalités de calcul de l'impôt des personnes physiques qui s'applique sur l'ensemble de leurs revenus taxables.

.../...

Toutefois, les articles 22 et 23 fixent, pour certains revenus, en raison de leur origine ou de leur nature, des modalités particulières de calcul et des taux spéciaux. C'est ainsi que :

- a) la partie de l'impôt qui correspond proportionnellement aux revenus d'origine étrangère déterminés par le Roi est réduite de moitié (article 22, § 1er);
- b) certains revenus "sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application" des dispositions générales prévues par les articles 21 et 22 à l'ensemble des revenus imposables (article 23, § 2).

Suivant l'exposé des motifs, le projet vise à adopter "la technique d'un seul impôt sur l'ensemble des revenus des personnes physiques", laquelle "présente des supériorités indiscutables de simplicité et d'équité sur le régime actuel d'impôts multiples", car "en apportant des discriminations en fonction de la nature des revenus, le régime actuel conduit à l'injustice".

.../...

Les articles 21 et 22 du projet, en soumettant certains revenus - notamment en raison de leur nature - à des modalités de calcul et à des taux d'imposition distincts de ceux adoptés pour l'ensemble des revenus imposables, s'écartent du système de l'impôt unique sur l'ensemble des revenus des personnes physiques que le projet tend à établir, et maintient partiellement une discrimination en fonction de la nature des revenus que l'exposé des motifs condamne expressément.

IV.

Le § 2 de l'article 2 du projet procède à une énumération limitative des personnes qui ne seront pas assujetties à l'impôt. Le caractère, apparemment limitatif, de cette énumération, doit s'entendre sous réserve des immunités fiscales établies par le droit international conventionnel au profit de certaines personnes physiques ayant la qualité d'agents d'organisations internationales ou supranationales.

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, le traité international qui a reçu l'assentiment des Chambres législatives, est un acte "équivalent" à la loi (Cass. 25 novembre 1925, Pas. 1926, I, 561; Cass. 27 novembre 1950, Pas. 1951, I, 181).

.../...

Il en découle que le juge interne doit donner préférence à la loi la plus récente et ne peut se refuser à appliquer une loi pour le motif que celle-ci serait inconciliable avec les dispositions d'un traité antérieur. Toutefois, le juge interne qui ne peut présumer que le législateur aurait entendu violer les traités internationaux en vigueur, est en droit d'interpréter l'intention du législateur de manière à éviter le conflit. Encore faut-il, pour qu'il puisse se livrer à semblable interprétation, que celle-ci ne soit pas inconciliable avec les termes de la loi postérieure. En l'espèce, le caractère limitatif des exceptions inscrites dans le § 2 de l'article 2 pourrait donner naissance à certains doutes. Pour cette raison, il serait souhaitable que, soit dans le texte même de l'article 2, alinéa 2, soit dans l'exposé des motifs, il soit précisé que le projet ne déroge en rien aux immunités fiscales établies par les traités internationaux en vigueur.

+
+ +

DELEGATION DE POUVOIRS.

V.

On relève dans le projet plus de quarante dispositions qui confèrent le plus souvent au Roi, mais encore au directeur général de l'Administration des contributions directes, des attributions diverses en matière d'impôts directs.

.../...

Ces dispositions figurent aux articles 5, § 2, 4°; 5, § 3, 8°; 5, § 4, alinéa 2; 6, § 3, 2, alinéa 1er; 7, § 4; 8, § 2, 2°; 12, § 2 (directeur général); 13; 15, § 6; 21, § 1er, 2°; 21, § 2; 21, § 3; 22, § 1er; 22, § 2, alinéa 4; 22, § 2, alinéa 5; 24, § 2; 29, § 5; 33, § 1er; 34, § 2, alinéa 2; 35, § 1er; 35, § 1er, 1°; 35, § 5; 37, § 2; 38, § 2; 39, alinéa 2; 41, § 1er; 41, § 4; 43, § 2; 44; 45, § 4; 47; 48, § 4; 48, § 7; 48, § 9; 53, 2°; 54; 58, § 1er; 58, § 4; 73; 74; voyez en outre les articles 78, § 2, 2°, et 88.

Le nombre de ces attributions de compétence à des autorités de l'ordre exécutif est considérable.

Il convient d'examiner leur valeur juridique au regard des articles 110 et 112 de la Constitution.

Un certain nombre de ces attributions de compétence étaient déjà contenues dans les lois coordonnées. Ainsi, par exemple, la disposition de l'article 22, § 2, alinéa 4, correspond à l'article 35, § 10, des lois coordonnées (voir aussi article 21, § 1er, 2°, et comparez article 35, § 5, des lois coordonnées). Certaines de ces attributions ne reconnaissent au Roi que des pouvoirs d'exécution de dispositions déterminées et l'on pourrait se demander, dès lors, si elles sont réellement indispensables (voyez articles 35, § 5, et 48, § 9) si ce

.../...

n'est pour supprimer toute hésitation sur le point de savoir si la mise en oeuvre de ces dispositions relève de la simple exécution des lois. Dans le même ordre d'idées, on ne saurait critiquer le principe de dispositions d'ordre purement technique autorisant le Roi à procéder à une coordination de textes (article 88). De même encore, apparaissent comme parfaitement justifiables au point de vue constitutionnel les dispositions qui permettent au Roi de prescrire certaines formalités d'ordre administratif nécessaires à la perception de l'impôt, mais qui ne l'autorisent pas à en modifier l'assiette ou le taux. Voyez : articles 24, § 2; 35, § 1er; 38, § 2; 41, § 1er; 48, § 7; 53, 2°; 54 in fine.

Par contre, il n'est pas possible de considérer comme échappant à toute critique d'inconstitutionnalité, des dispositions qui permettent aux autorités de l'ordre exécutif de déterminer certains éléments constitutifs de l'assiette de l'impôt, de modifier le taux de celui-ci ou encore d'y renoncer sans fournir aucun critère objectif et précis en vue de ces déterminations, modifications ou renoncements.

Dans cet ordre d'idées - et sans qu'il soit possible au Conseil d'Etat de vérifier d'une manière approfondie la valeur de précédents ou de pratiques antérieurs que le projet tendrait à consacrer -, il convient d'attirer l'attention sur

.../...

les articles suivants du projet établissant des délégations difficilement admissibles de pouvoirs réservés au législateur par les dispositions constitutionnelles précitées.

Suivant l'article 5, § 2, 4°, pour les revenus compris dans les rentes viagères, la valeur du capital est fixée suivant des modalités déterminées par le Roi lorsqu'il s'agit de rentes résultant de "la translation de la propriété de la nue-propriété" ou de l'usufruit d'immeubles.

Le § 3 du même article exonère les revenus des dépôts d'épargne dans les limites et aux conditions fixées par le Roi.

L'article 6, § 3, exonère de la taxation "les provisions constituées" dans les limites et aux conditions déterminées par le Roi, "en vue de faire face à des créances douteuses". Les conditions de cette exonération, admissible en théorie, devraient être législativement précisées.

Suivant l'article 7, § 4, "Lorsque les circonstances économiques le justifient le Roi peut, aux conditions et dans les limites qu'il détermine, réduire la taxation des plus-values non immunisées en vertu des §§ 1er à 3".

.../...

Selon l'article 8, § 2, les bénéfices ou profits sont entièrement immunisés "dans les cas où ils sont obtenus ou constatés à l'occasion de l'apport, dans les conditions à déterminer par le Roi, d'une ou de plusieurs branches d'activité à une société existante ou à constituer dont le siège social ou le principal établissement est situé en Belgique" (Comp. loi du 15 juillet 1959 tendant à favoriser l'absorption ou la fusion de sociétés et l'apport de branches d'activité).

L'article 13 permet au Roi, lorsque les circonstances économiques le justifient, d'autoriser, aux conditions qu'il détermine, "un amortissement qui dépasse la dépréciation réellement subie pendant la période imposable, même pour certaines catégories d'éléments amortissables ou dans certaines régions du pays ou encore dans certains secteurs de l'économie".

Selon l'article 21, § 2, le Roi peut, lorsque les circonstances économiques le justifient, modifier les montants prévus au § 1er, 1°, c'est-à-dire les montants en dessous desquels l'impôt n'est pas dû. Le § 3 du même article n'impose au Roi aucun critère pour déterminer les personnes à charge du contribuable, du moins lorsqu'elles font partie du ménage et n'ont pas bénéficié d'un revenu, imposable ou non, d'un montant supérieur à 15.000 francs.

.../...

Plus caractéristique encore est l'article 22, § 1er, qui permet au Roi de déterminer les revenus d'origine étrangère pour lesquels la partie de l'impôt correspondant à ceux-ci sera réduite de moitié. Il convient d'ailleurs de rapprocher cette disposition de l'article 35, § 1er, 1°, qui permet au Roi de déterminer les revenus d'origine étrangère pour lesquels la partie de l'impôt qui correspond à ceux-ci sera réduite au quart. L'article 37, § 2, permet d'autre part au Roi de déterminer pour les étrangers ce qu'il y a lieu d'entendre par revenus d'origine belge et, par conséquent, quels seront les revenus ainsi imposés (voyez aussi article 34, § 2, alinéa 2).

Suivant l'article 22, § 2, alinéa 5, le Roi peut renoncer en tout ou en partie aux majorations que vise cet article, lorsque le versement des sommes à valoir sur l'impôt est effectué suivant les modalités et conditions et dans les délais qu'il détermine. Une autre renonciation à l'impôt, conçue aussi en termes larges, est permise au Roi par l'article 29, § 5.

L'article 33 autorise le Roi à déterminer les charges professionnelles déductibles au titre de charges sociales et pensions de retraite ou de survie des mandataires et associés des sociétés visées aux articles 25 et 26, ce qui permet au Roi de modifier l'assiette de l'impôt (Rappr. de l'article 12, § 2).

.../...

L'article 39 permet au Roi de déterminer le montant de l'impôt forfaitaire alors que, actuellement, les taxes spéciales visées sont déterminées dans la loi elle-même (article 27, § 4, des lois coordonnées). Il convient de rapprocher aussi la délégation permise, dans l'ordre de certaines réductions d'impôts, par l'article 41, § 4, du projet des précisions que donnent les articles 13, § 2, et 49bis, § 1er, A, des lois coordonnées.

En ce qui concerne la délégation consentie au Roi par l'article 43, § 2, encore que cette délégation porte apparemment sur des modalités de perception, elle habilite en fait le Roi à créer une discrimination parmi les revenus des capitaux et biens mobiliers, étant donné la limitation de l'imputation des précomptes et leur non-restitution prévue par l'article 48, § 8.

+

+ +

.../...

OBSERVATIONS PARTICULIERES.Article 1er.

Le mot "annuel", qui figure au 1° et au 2° de cet article, doit être omis. En effet, il est superflu, étant donné que les règles relatives à la période imposable sont déterminées à l'article 38 du projet; son maintien pourrait faire croire à un lecteur peu averti que les impôts repris au 3° et au 4° n'ont pas ce caractère annuel.

Article 2.

§ 2.

Aux termes de ce paragraphe ne sont pas assujettis à l'impôt les fonctionnaires, agents, représentants ou délégués d'Etats étrangers ... d'établissements, organismes ou autres personnes morales sans but lucratif de droit étranger.

Il résulte des renseignements fournis par le délégué du Gouvernement que les "établissements, organismes ou autres personnes morales sans but lucratif de droit étranger" sont ceux qui ne se livrent à aucune activité commerciale. Pour éviter toute équivoque, il serait donc préférable de supprimer les mots "sans but lucratif" et d'ajouter, après le mot "étranger", les mots "ne se livrant pas à une activité commerciale".

.../...

Article 3.

Le § 1er énonce le principe que le revenu imposable est constitué par l'ensemble des revenus nets des catégories spécifiées au § 2, diminué des pertes ou dépenses visées à l'article 18, et le début du § 2 est rédigé comme suit :

"§ 2. Les revenus nets sont :

1° les revenus des propriétés foncières;

2° ...".

Cette rédaction est équivoque, car les revenus imposables ne sont pas les revenus des propriétés foncières, etc..., mais bien les revenus nets de chacune des quatre catégories.

Il serait préférable de fusionner les deux paragraphes et de rédiger l'article comme suit :

"Le revenu imposable est constitué par l'ensemble des revenus nets des catégories suivantes, diminué des pertes ou dépenses mentionnées à l'article 18 :

1° les revenus des propriétés foncières;

2° ...".

.../...

Article 4.

§ 1er.

Aux termes du 1°, a, de ce paragraphe, le revenu net des propriétés foncières s'entend : "du revenu cadastral fixé conformément aux articles 5 à 10 des lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées le 15 janvier 1948, telles qu'elles existaient avant la mise en vigueur de la présente loi".

Les articles 5 à 10 des lois coordonnées énoncent les règles d'évaluation du revenu cadastral, mais c'est l'article 4, § 1er, qui détermine les biens donnant lieu à la fixation d'un revenu cadastral. Il y a donc lieu de se référer également à l'article 4, § 1er.

L'expression "telles qu'elles existaient avant la mise en vigueur de la présente loi" a pour seul but d'éviter la citation de toutes les modifications apportées aux lois coordonnées. Etant donné que les articles 4 à 10 sont seuls cités dans l'article et qu'ils n'ont été modifiés que par la loi du 14 juillet 1955, il serait plus clair et plus précis de dire : "tels qu'ils ont été modifiés par la loi du 14 juillet 1955".

.../...

La division du 1° en a et b pourrait faire croire qu'il s'agit de deux hypothèses différentes dont l'une exclut l'autre. Or, le b n'est qu'un correctif destiné à compléter dans certains cas la règle énoncée sous a. Il serait donc préférable de supprimer ces subdivisions.

En conséquence des observations qui précèdent, le 1° serait rédigé comme suit :

"1° pour les propriétés sises en Belgique :

du revenu cadastral des propriétés mentionnées à l'article 4, § 1er, des lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées le 15 janvier 1948, tel qu'il a été modifié par la loi du 14 juillet 1955, fixé conformément aux articles 5 à 10 des mêmes lois, tels qu'ils ont été modifiés par la loi du 14 juillet 1955; pour les biens qui servent en tout ou en partie à l'exercice d'une activité professionnelle du locataire, le revenu cadastral est éventuellement augmenté de la partie du loyer et des charges locatives qui dépasse 200 p.c. de ce revenu cadastral".

La règle relative à la majoration du revenu imposable lorsque le loyer dépasse 200 p.c. du revenu cadastral, appelle une observation. Suivant l'exposé des motifs, elle se justifie parce qu'il s'agit d'un loyer anormalement élevé. Une disposition analogue se trouve déjà dans

.../...

les lois coordonnées. Elle y a été introduite par la loi du 13 juillet 1959 pour lutter contre un procédé d'évasion fiscale. Selon l'exposé des motifs de cette loi ce procédé était le suivant : des entreprises privées se constituent en société en apportant leur exploitation à celle-ci, mais en se réservant les immeubles dans lesquels l'industrie ou le commerce doit s'exercer. Ces immeubles sont ensuite donnés en location à la société moyennant un loyer qui est nettement supérieur à celui qui est exigé pour des immeubles de même nature. Et l'exposé des motifs citait comme exemple un immeuble dont le revenu cadastral est de 50.000 francs, le loyer normal de 100.000 francs et qui est loué à raison de 500.000 francs.

Dans les lois coordonnées, on compare le loyer effectif et le loyer normal, c'est-à-dire deux notions de même nature. Dans le projet, on présume que le loyer est anormalement élevé si ce loyer, qui est un revenu brut, dépasse le double du revenu net, tel qu'il a été évalué par l'administration, et, pour l'établissement de l'impôt, on ajoute au revenu net constitué par le revenu cadastral, la partie du revenu brut qui dépasse le double du revenu cadastral.

Le projet étend ainsi la portée d'une disposition destinée à lutter contre l'évasion fiscale à tous les cas où, sans intention de fraude, le loyer d'un immeuble affecté à des fins professionnelles dépassera de 50 p.c. le loyer présumé

.../...

qui aura servi de base à l'établissement du revenu cadastral (1). Le fait de taxer supplémentairement un revenu supérieur à la moyenne donne lieu à une double observation :

- 1° tout d'abord l'impôt mis à charge du propriétaire sera différent selon que le locataire exercera ou non dans les lieux loués une activité professionnelle;
- 2° le mode de calcul établi par le projet paraît peu logique. En effet, non seulement, pour l'établissement du revenu taxable, on ajoute un revenu brut à un revenu net, mais la fixation par l'administration d'un revenu cadastral trop bas entraînera pour le contribuable l'obligation de payer un impôt plus élevé.

Par exemple, un immeuble commercial est loué à raison de 67.500 francs par an. Supposons que le revenu cadastral ait été fixé à 30.000 francs. Le revenu net taxable sera de 30.000 francs plus la partie du loyer qui dépasse le double du revenu cadastral (7.500 francs), soit un total de 37.500 francs. Si le revenu cadastral a été fixé à 20.000 francs seulement, le loyer étant toujours de 67.500 francs, la partie du loyer qui dépassera le double du revenu cadastral sera de 27.500 francs et, pour un revenu réel identique, le revenu net imposable sera de 20.000 francs plus 27.500 francs, soit 47.500 francs au lieu de 37.500 francs dans le cas précédent.

.../...

(1) Le revenu cadastral est établi en déduisant du revenu brut un quart de celui-ci (article 5 des lois coordonnées). Si ce revenu est 100 le revenu cadastral s'élèvera à 75, et 200 p.c. du revenu cadastral équivaldront à 150, soit 50 p.c. de plus que le revenu brut.

Suivant l'article 5, § 2, des lois coordonnées, le revenu cadastral des immeubles types est établi en déduisant un quart du revenu brut pour les propriétés bâties. La solution la plus conforme aux principes juridiques semble donc, lorsque le loyer dépasse 200 p.c. du revenu cadastral, de prendre comme revenu imposable ce loyer diminué d'un quart. Dans ce cas, le b pourrait être maintenu et rédigé comme suit :

"b) pour les biens (qui servent en tout ou en partie à l'exercice d'une activité professionnelle du locataire et) dont le loyer et les charges locatives dépassent 200 p.c. du revenu cadastral, des trois quarts du montant du loyer et des charges locatives".

Si le Gouvernement estime ne pas devoir suivre cette suggestion, il conviendrait tout au moins de réduire d'un quart la partie du loyer qui dépasse 200 p.c. du revenu cadastral avant de l'ajouter à ce dernier.

Pour cela, il suffirait de compléter comme suit le début du dernier alinéa du § 1er :

.../...

"La partie du loyer et des charges locatives visée au 1°, b, de même que la valeur locative, le loyer ...".

Au 2°, a, le projet utilise la notion de valeur locative présumée qui est reprise de l'article 40, b, des lois coordonnées. Bien que consacré par l'usage, le mot "présumé" est impropre et devrait être omis.

§ 2.

Au liminaire, il y aurait lieu d'écrire : "Par dérogation au § 1er" au lieu de "Par dérogation à l'article 4 de la présente loi", puisque le § 2 est contenu dans l'article 4.

Au 2°, les mots "étant entendu que" devraient être omis et, en conséquence, au lieu des mots "y sont remplacés", il y aurait lieu d'écrire : "y étant remplacés".

Au 3°, a et b, les mots "à concurrence" devraient être omis pour éviter toute équivoque.

.../...

Article 5.

§ 2.

Le 3°, a, du § 2 est relatif aux capitaux investis par les associés actifs dans les sociétés de personnes; il est dérogé à cette disposition par le § 3, 4°, en cas de partage de l'avoir, et par le § 3, 5°, dans le cas où la société de personnes a opté pour son assujettissement à l'impôt des personnes physiques.

Pour bien faire apparaître que les 4° et 5° du § 3 constituent des dérogations au 3°, a, du § 2, il y aurait lieu d'introduire comme suit cette dernière disposition :

"a) sans préjudice de l'application du § 3, 4° et 5°, du présent article, les revenus ...".

Au b du 3°, il conviendrait de préciser qu'il s'agit d'avances faites "à une société de personnes". En outre, le texte serait mieux rédigé comme suit :

"b) les intérêts des avances faites aux sociétés de personnes par les associés ou leur conjoint ainsi que par leurs enfants, lorsque les associés ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci".

.../...

§ 4.

Suivant ce paragraphe : "Le montant net des revenus de capitaux mobiliers s'entend du montant effectivement perçu sous quelque forme que ce soit, majoré du crédit d'impôt, du précompte mobilier et du complément de précompte mobilier visés aux articles 35, § 5, 43 et 44, ainsi que des frais d'encaissement en Belgique".

Une telle disposition paraît difficilement applicable : un grand nombre de contribuables qui auront perçu les revenus de quelques titres de nature diverse et qui ne connaissent que la somme réellement perçue par eux et, peut-être, les frais d'encaissement, seront dans l'impossibilité de déterminer le montant du crédit d'impôt, du précompte mobilier et surtout du complément éventuel de précompte. Ils le pourront d'autant moins qu'ils devraient faire le calcul en partant de la somme perçue et que, par conséquent, il ne suffirait pas d'ajouter à cette somme les pourcentages prévus par le projet.

Article 6.

§ 1er.

L'utilisation de l'expression "et notamment" au début de cette disposition pourrait faire croire que la référence à l'article 25, § 1er, des lois coordonnées et les précisions contenues dans les

.../...

dispositions ultérieures n'ont qu'une portée énonciative et non limitative. Telle n'étant pas l'intention du Gouvernement, l'expression "et notamment" devrait être remplacée par "c'est-à-dire".

§ 2.

Il convient de relever que certaines sociétés civiles ne constituent que des indivisions immobilières qui répartissent les loyers perçus entre les associés. Ces sociétés ne paraissent recueillir que des revenus immobiliers assujettis à l'impôt en vertu de l'article 4 du projet.

§ 3.

Aux termes de l'alinéa 1er, les bénéfices des exploitations industrielles sont ceux qui sont visés à l'article 27, § 1er et § 2, 1° à 5°, des lois coordonnées.

Suivant l'alinéa 2 du § 3 du projet : "Ils comprennent en outre :

- 1° les bénéfices affectés à la construction d'habitations ouvrières ou d'autres installations en faveur du personnel de l'entreprise ...".

Etant donné que ces bénéfices sont déjà mentionnés dans l'article 27, § 2, précité, les mots "en outre" devraient être supprimés.

.../...

Au surplus, suivant l'alinéa 2 de l'article 27, § 2, des lois coordonnées, ces bénéfices ne sont imposables que pour la moitié. La disposition du projet a pour but de supprimer cet abattement.

Une telle façon de procéder risque d'entraîner la confusion. Il serait préférable de supprimer dans le projet la disposition qui fait l'objet du 1° et de prévoir l'abrogation expresse de l'article 27, § 2, alinéa 2, des lois coordonnées.

§ 6.

Ce paragraphe indique comment sont déterminés "les profits des professions libérales, charges, offices ou autres occupations lucratives ...".

Or, le § 1er de l'article 6 renvoie, pour certaines occupations lucratives, à l'article 25, § 1er, des lois coordonnées.

Il est donc nécessaire au § 6 d'ajouter après les mots "occupations lucratives" les mots "non visées à l'article 25, § 1er, 1° et 2°".

Le § 6 contient une innovation : il ajoute aux profits des professions libérales, d'une part, les accroissements qui résultent de plus-values des avoirs servant à l'exercice de l'activité et, d'autre part, ceux qui résulteraient de diminution de dettes envers les tiers.

.../...

Cette disposition paraît tout d'abord difficilement conciliable avec l'article 30, alinéa 1er, des lois coordonnées, maintenu en vigueur par l'alinéa 1er du § 6 et qui définit le profit taxable comme la différence entre les recettes et les dépenses et non comme l'accroissement d'avoirs résultant de la comparaison de deux bilans annuels successifs.

A la différence des entreprises industrielles ou commerciales qui ont un avoir investi, dont les accroissements forment la base imposable, les personnes exerçant des professions libérales peuvent, à la rigueur, n'investir aucun avoir en vue de l'exercice de l'activité ou, s'agissant spécialement d'immeubles - et on ne voit pas de quelles autres plus values importantes il pourrait être question -, utilisent souvent des immeubles acquis à titre d'actes de gestion patrimoniale ou reçus en héritage. L'administration n'accepte d'ailleurs point, à titre de charges déductibles, l'amortissement de tels éléments. Par contre, l'amortissement d'objets servant à l'exercice de la profession et rapidement hors d'usage, tels que le matériel médical, apparaît comme un étalement sur plusieurs exercices de certaines dépenses professionnelles. Dès lors, la notion d'"accroissement" résultant de "plus-values" apparaît inadéquate ou du moins singulièrement imprécise.

La diminution de dettes envers les tiers qui ferait apparaître un accroissement d'avoirs paraît également inconciliable avec la méthode adoptée pour la détermination des profits taxables.

.../...

En effet, le remboursement d'une dette vis-à-vis d'un tiers non effectué à l'aide de ressources patrimoniales n'est qu'un mode d'emploi d'un excédent taxable des recettes sur les dépenses. On ne peut concevoir que les montants remboursés soient ajoutés à cet excédent.

Enfin, le projet ne précise pas de quelles dettes il s'agit. Il serait malaisé au surplus de les définir : à la différence d'entreprises tenant une comptabilité commerciale, on ne saurait classer à coup sûr un emprunt contracté par le redevable qui exerce une profession libérale parmi les dettes à caractère privé plutôt que parmi les dettes à caractère professionnel, les espèces étant fongibles.

Article 7.

§ 2.

Ce paragraphe est relatif à l'immunisation des plus-values résultant d'indemnités perçues du chef de sinistres, expropriations, réquisitions en propriété et autres événements analogues. La condition mise à l'immunisation est le emploi d'une somme égale au montant de cette indemnité.

.../...

L'alinéa 3 prévoit la sanction en cas de défaut de remploi : la plus-value est considérée comme bénéfice sans préjudice du maintien de l'immunité dans les conditions prévues au § 1er. L'alinéa 4 prévoit expressément que le maintien de l'immunité n'est soumis à aucune condition lorsqu'il s'agit de plus-values réalisées sur des propriétés foncières non bâties par des contribuables dont l'activité professionnelle ne porte pas sur l'achat, la construction, la vente ou la location d'immeubles. Etant donné que le 2° du § 1er prévoit déjà l'immunité à l'égard de ces plus-values et que l'alinéa 4 doit être maintenu pour éviter toute équivoque, il y a lieu d'écrire à l'alinéa 3 : "aux conditions prévues au § 1er, 1° et 3°", plutôt que : "au § 1er".

§ 5.

Suivant les déclarations du délégué du Gouvernement, la disposition ne vise que les sociétés ou les personnes physiques qui ont investi leurs capitaux dans des affaires dont elles s'occupent à titre professionnel. Il serait souhaitable que cette précision soit insérée dans le texte.

Article 8.

§ 2.

L'alinéa 1er se réfère à l'article 6, alors qu'il convient de se référer à l'article 6, § 1er, 2°, étant donné que cet alinéa se rapporte aux bénéfices

.../...

ou profits réalisés ou constatés à l'occasion de la cessation d'une activité professionnelle, hypothèse qui est prévue uniquement au § 1er, 2°, de l'article 6.

Il serait préférable d'insérer cette disposition autrement rédigée à l'article 6, § 7, dont elle formerait le second alinéa: plutôt que d'établir une véritable immunisation, elle précise la notion de "cessation d'exploitation".

+

+ +

Suivant le fonctionnaire délégué, il suffit pour qu'il n'y ait pas lieu à taxation que l'exploitation soit reprise par un des héritiers ou légataires.

Il y aurait donc lieu d'écrire : "par un héritier ou légataire de la personne" au lieu de "les héritiers ou légataires de la personne".

Article 11.

§ 2.

Aux termes de ce paragraphe : "Les charges professionnelles sont celles qui sont visées à l'article 26, §§ 2 et 4 , des mêmes lois coordonnées".

.../...

Le projet semble ainsi limiter les charges professionnelles à celles qui sont énoncées expressément dans la disposition à laquelle il renvoie. Or, l'article 26, § 2, se borne à une énonciation non limitative. Son liminaire est rédigé comme suit : "Sont notamment considérées comme charges professionnelles", ce qui implique que l'on peut tenir compte de charges professionnelles autres que celles qui sont indiquées.

Etant donné que, suivant les explications du fonctionnaire délégué, le Gouvernement n'a pas l'intention de déroger à ce principe, il y aurait lieu de rédiger comme suit le début de l'alinéa 1er: "Les charges professionnelles sont notamment celles qui sont ...".

+

+ +

Suivant le fonctionnaire délégué, la modification apportée par le projet par rapport à la disposition de l'article 27, § 3, alinéa 2 des lois coordonnées n'a pas pour effet d'inclure dans les charges professionnelles déductibles les rémunérations des membres de la famille du contribuable qui exerceraient une profession libérale. Cette disposition ne s'applique en aucun cas aux professions libérales. Par exemple, dans le cas d'un avocat dont le fils exerce la même profession que son père et travaille avec lui, il s'agit d'une association de fait entre deux personnes exerçant des professions libérales ou d'une rétrocession d'honoraires.

.../...

§ 3.

Au 1°, le mot "revenus" devrait être remplacé par le mot "intérêts", car il s'agit des charges pouvant être déduites et un revenu ne peut jamais constituer une charge. La disposition est relative aux intérêts des capitaux empruntés.

Au 2°, l'expression "toutes autres dépenses analogues" est imprécise et gagnerait à être remplacée par l'expression : "toutes autres dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession" qui est actuellement utilisée dans l'article 26, § 3, des lois coordonnées.

Article 12.

§ 1er.

Pour la clarté, il serait préférable de préciser, au début de l'alinéa 1er, que les rémunérations dont il est question dans ce paragraphe sont celles qui sont mentionnées à l'article 25, § 1er, 2°, des lois coordonnées. L'alinéa débiterait comme suit :

"Pour ce qui concerne les rémunérations mentionnées à l'article 25, § 1er, 2°, des lois coordonnées, les dépenses ou charges du montant brut de ces rémunérations préalablement diminué des dites cotisations.

§ 2.

Aux termes de ce paragraphe, le directeur général de l'administration des contributions peut arrêter des forfaits spéciaux pour l'évaluation des charges ou dépenses professionnelles des contribuables exerçant une activité qui entraîne des frais notablement supérieurs au forfait prévu au § 1er.

Suivant les renseignements du fonctionnaire délégué, cette disposition ne s'appliquera qu'aux salariés et appointés, et le forfait n'interviendra qu'à défaut d'éléments probants. Dans l'intention du Gouvernement, la fixation de ces forfaits constituerait une règle de droit dont les contribuables pourraient se prévaloir. Toutefois, ces règlements ne seraient pas publiés au Moniteur belge. Ils seraient communiqués par voie de circulaire aux fonctionnaires chargés de la taxation et aux associations professionnelles.

La question se pose de savoir si le pouvoir réglementaire, en cette matière, peut être délégué au directeur général de l'administration des contributions .

Mais, en tout état de cause, un texte réglementaire qui est de nature à intéresser la généralité des citoyens ne peut avoir force obligatoire qu'après

.../...

sa publication au Moniteur belge. S'il n'intéresse pas la généralité des citoyens, il n'a force obligatoire qu'après notification à tous les intéressés. On observera que par intéressés il faut comprendre non seulement ceux qui exercent les activités bénéficiaires du forfait spécial, mais aussi ceux qui sont susceptibles de les exercer; par conséquent, des notifications individuelles ne pourraient suffire en l'espèce et on ne pourrait en tout cas considérer comme valant notification, la communication des textes à des associations professionnelles dont, par ailleurs, les intéressés peuvent très bien ne pas faire partie.

Des règles contenues dans des circulaires qui ne sont pas portées à la connaissance de la généralité des citoyens ne constituent pas des règles de droit mais de simples directives qui ne lient ni l'administration, ni le contribuable et qui n'ont pour but que d'assurer une certaine unité dans l'appréciation des divers dossiers. Le directeur général de l'administration des contributions trouve dans ses attributions normales le pouvoir d'adresser à ses services des circulaires contenant de telles règles et il n'a pas besoin à cet effet d'être habilité par une loi. C'est pourquoi le § 2 de l'article 12 devrait être omis.

.../...

Article 14.

Cette disposition a pour but de faire obstacle à un moyen d'évasion fiscale; elle figure déjà à l'article 32, § 1er, alinéa 4, des lois coordonnées : elle a été insérée dans cet article par la loi du 13 juillet 1959. Le projet reprend cette disposition en remplaçant la notion d'"entreprise" par celle de "contribuable" et en la complétant par la notion de "personne". Il semble vouloir ainsi rendre le texte applicable aux personnes physiques. Or, on conçoit difficilement qu'une personne non liée à une autre par un contrat impliquant un lien de subordination se trouve à son égard dans un état de dépendance ou sous son contrôle. Cette notion devrait être réservée aux personnes morales.

Il y a lieu de rectifier une erreur matérielle dans la dernière ligne de l'article : les mots "qui le contrôle" doivent être remplacés par "qu'il contrôle".

.../...

Article 15.

§ 5.

Pour être précis, au lieu de "versements visés au 1° du présent article", il y a lieu d'écrire : "versements visés au § 1er, 1°, du présent article".

Article 16.

§ 1er.

Ce paragraphe débute comme suit :

"Lorsque les revenus professionnels du mari et de la femme sont cumulés ... ", ce qui implique que ce cumul n'est pas général. Or , il résulte de l'article 20 que, sauf dans le cas de séparation de corps, où ce système serait inconcevable, les revenus des époux sont toujours cumulés. Il serait donc préférable de rédiger comme suit le début du § 1er :

"Des revenus professionnels cumulés du mari et de la femme, il est déduit une somme égale à 40 p.c. : ... ".

§ 3.

Selon le § 1er, la déduction est de 40 p.c. du total des revenus professionnels de la femme, mais le § 3 précise que la somme déductible ne peut être inférieure à 17.500 francs, ni supérieure à 25.000 francs.

Par conséquent, si la femme ne gagne pas plus de 17.500 francs, son revenu professionnel sera complètement immunisé, quels que soient ses autres revenus et quels que soient les revenus de son mari. Par contre, étant donné que le maximum est fixé à 25.000 francs, la déduction ne sera de 40 p.c. que pour les revenus professionnels ne dépassant pas 62.500 francs, même si les revenus du mari sont peu élevés et si les époux n'ont d'autres revenus que ceux de leur travail. En effet, 25.000 francs constituent les 40 p.c. de 62.500 francs.

Article 18.

§ 1er.

Suivant le 3° de ce paragraphe, sont déduits du total des revenus nets : "les intérêts des emprunts hypothécaires, dans la mesure où ils ne dépassent pas le revenu net des propriétés foncières hypothéquées".

Actuellement, l'article 44, § 1er, 4°, permet de déduire des revenus "les intérêts des capitaux empruntés".

On peut supposer dans ces conditions, bien que cette dernière disposition ne soit pas abrogée expressément et que, par conséquent, il subsiste un doute à cet égard, que l'article 18, 3°, du projet

.../...

remplace l'article 44, § 1er, 4°, des lois coordonnées et que les intérêts autres que ceux admis par l'article 18, 3°, ne pourront plus être déduits.

Cela risque d'avoir de graves conséquences notamment pour les personnes qui, se fondant sur la législation en vigueur, ont construit ou acheté une maison en ayant recours à l'emprunt. Ces conséquences seront particulièrement graves pour les personnes qui ont obtenu un crédit sans garantie immobilière (crédit sur notoriété, crédit garanti par des valeurs mobilières appartenant à un tiers, etc ...).

Article 19.

Le but de cette disposition est de préciser que les revenus immobiliers et mobiliers servant à l'exercice d'une profession sont considérés comme bénéfices ou profits professionnels. Elle se justifie par le fait que les pertes professionnelles sont imputables à concurrence du montant des bénéfices.

Pour mieux faire apparaître la portée du texte, il serait préférable d'ajouter le mot "professionnel" à la fin de la disposition.

Il est à remarquer que le projet maintient en vigueur les articles 14 à 19 des lois coordonnées; d'après ces lois, les intérêts des créances de prêts sont assujettis à la taxe mobilière habituellement mise à charge de l'emprunteur, le prêteur encaissant un intérêt net considéré comme un revenu déjà taxé.

L'économie des contrats de prêt et, particulièrement, la détermination du taux de l'intérêt tiennent compte de cet état du droit. Toute modification de cet état de choses bouleverserait les conventions des parties. Malgré la généralité des termes de l'article 19 mais en l'absence de toute manifestation de l'intention du Gouvernement de changer le régime existant, il convient d'admettre que l'article 19 doit à cet égard s'interpréter restrictivement.

Article 20.

Le § 1er rétablit le cumul des revenus des époux qui, dans la législation actuelle, n'intervient que pour le calcul de l'impôt complémentaire personnel.

Un tel cumul se concevait parfaitement sous un régime où le mari était, dans la grande majorité des cas, administrateur de la communauté et des biens de sa femme. Eu égard à l'évolution qui s'est produite dans la législation, il soulève aujourd'hui de sérieux problèmes.

A la suite des modifications apportées au Code civil par la loi du 20 juillet 1932, puis par celle du 30 avril 1958, la femme mariée peut exercer une activité et détenir des biens en dehors de toute

.../...

intervention de son mari. La réforme envisagée en matière de régimes matrimoniaux ne fera qu'accentuer cet état de choses et, au terme de cette évolution, l'unité du patrimoine conjugal aura sans doute entièrement disparu.

Il paraît peu logique de rétablir l'unité du patrimoine conjugal à des fins fiscales, à une époque où la législation civile tend à supprimer cette unité.

Au surplus, en établissant l'imposition au nom du chef de famille, le projet aboutit à faire assumer par le mari la charge fiscale d'un patrimoine qui échappe déjà, en partie, à son pouvoir de gestion.

Article 21.

§ 1er.

Le 1° de cet article fixe le montant maximum des revenus qui ne donnent pas lieu à taxation.

Le 4° indique les réductions accordées pour les personnes à charge.

Le 5° complète le 4° en indiquant qu'aucune réduction n'est accordée sur l'impôt qui se rapporte à la partie du revenu imposable qui excède 250.000 francs.

.../...

La combinaison de ces diverses dispositions risque d'entraîner des conséquences paradoxales pour certaines familles nombreuses.

Aux termes du 1°, f, l'impôt n'est pas dû lorsque le revenu imposable n'atteint pas 60.000 francs, augmentés de 30.000 francs par personne à charge au-delà de la quatrième.

Supposons un contribuable ayant 13 personnes à charge. Si son revenu n'atteint pas 60.000 + $(9 \times 30.000) = 330.000$ francs, l'impôt ne sera pas dû. Par conséquent, s'il a comme revenu 329.500 francs, il ne devra rien payer. Si son revenu passe à 331.000 francs, soit une augmentation de 1.500 francs, le 1° ne lui est plus applicable. Dès lors, il faut faire application du 4° qui accorde une réduction sur le montant de l'impôt. Cette réduction est de 100 p.c. si le contribuable a au moins 8 personnes à charge, mais, selon le 5°, aucune réduction n'est accordée pour la partie qui excède 250.000 francs et l'impôt est calculé aux taux prévus pour les tranches de revenus imposables au-delà de 250.000 francs. Par conséquent, pour cette augmentation de revenu d'un total de 1.500 francs, le contribuable devra payer 30 p.c. sur 50.000 francs et 35 p.c. sur 31.000 francs, soit un total de 25.850 francs d'impôts.

.../...

Les deux seuls moyens d'éviter une telle conséquence sont, ou bien de limiter l'application du 1°, f, à un maximum de 250.000 francs, ou bien de décider que dans les cas où, à cause du nombre de personnes à charge, l'application du 1°, f, permettrait d'arriver à un montant supérieur à 250.000 francs, l'impôt n'est dû que pour la partie qui dépasse ce montant.

Dans le premier cas, le début du 5° devrait être rédigé comme suit :

"Aucune exemption ou réduction n'est toutefois accordée ...".

Dans la seconde hypothèse : "Aucune réduction n'est toutefois accordée sur l'impôt qui se rapporte à la partie du revenu imposable qui excède 250.000 francs, sauf si, en raison du nombre de personnes à charge, l'application du 1°, f, permettrait d'arriver à un montant supérieur à cette somme; cet impôt est calculé ...".

§ 3.

Aux termes de ce paragraphe, le Roi détermine les personnes qui sont à charge du contribuable lorsqu'elles font partie de son ménage et qu'elles n'ont pas bénéficié personnellement de revenus, imposables ou non, d'un montant supérieur à 15.000 francs.

.../...

Actuellement, c'est l'article 25, § 7, des lois coordonnées qui détermine quelles sont les personnes à charge.

Le projet ne reprend pas la disposition de l'alinéa final de l'article 49, § 4, des lois coordonnées, prévoyant que sont néanmoins considérés comme étant à charge les membres de la famille dont les revenus personnels sont compris dans les revenus imposables au nom du chef de famille. Le maintien de cette dernière disposition se justifie particulièrement dans le système du projet en ce qui concerne l'épouse du contribuable, puisque le cumul des revenus des époux est rétabli. En conséquence, le § 3 devrait être complété par la disposition suivante :

"En cas d'application de l'article 20, le conjoint est toujours considéré comme étant à charge du contribuable".

Article 23.

§ 1er.

Pour faciliter la compréhension du texte, il serait préférable de préciser dans le 2° et le 3° qu'il s'agit d'allocations "en capital".

.../...

§ 2.

Au 1°, a, le texte se lirait plus facilement si les formes négatives qu'il contient étaient supprimées et si on écrivait "qui étaient entrés dans le patrimoine de l'entreprise ou qui servaient à l'exercice de l'activité professionnelle depuis moins de cinq ans avant la réalisation".

Le 1°, b, soumet à la même taxation les indemnités payées en compensation d'actes susceptibles d'entraîner une réduction de l'activité de l'entreprise ou du contribuable ou en réparation d'une perte temporaire de bénéfices, ainsi que les bénéfices de cession. Ceux-ci sont visés par l'article 6, § 1er, 2°, dont l'article 6, § 7, ne fait que préciser la portée. Il serait donc préférable de remplacer la référence à l'article 6, § 7, par une référence à l'article 6, § 1er, 2°.

Article 24.

§ 1er.

Le début de ce paragraphe est rédigé comme suit :

"Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les sociétés belges spécifiées ci-après, qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration:
... n.

.../...

Aux termes de l'article 197 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales : "Toute société dont le principal établissement est en Belgique est soumise à la loi belge, bien que l'acte constitutif ait été passé en pays étranger".

Il y a donc lieu de supprimer dans le texte ci-dessus le mot "belges" qui n'a aucune portée, ainsi que les mots "ou leur siège de direction ou d'administration", qui sont également sans effet juridique.

Le 2° assujettit à l'impôt les sociétés non commerciales, "les associations, établissements ou organismes quelconques de droit public ou privé qui possèdent la personnalité juridique et qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif".

Il serait préférable d'écrire : "organismes quelconques de droit public ou de droit privé".

Suivant le fonctionnaire délégué, le Gouvernement n'a pas l'intention de modifier le régime actuel en ce qui concerne les associations sans but lucratif, régime qui est consacré par une abondante jurisprudence.

.../...

Article 25.

Au § 2, pour éviter des formes négatives, qui rendent moins clair le sens de la disposition, il serait préférable d'écrire : "Les rémunérations... ne sont pas prises en considération dans la mesure où le montant ... dépasse celui des émoluments alloués à leurs collègues ... ".

Article 28.

Le rachat par une société de ses propres actions à l'aide de ses bénéfices est une opération dont les conséquences civiles et fiscales ont donné lieu de longue date à de vives discussions.

D'une manière générale, les auteurs et la jurisprudence enseignent que les titres rachetés sont annulés, en raison de l'impossibilité juridique, pour une société, de devenir son propre actionnaire (voir les autorités citées par MM. VAN RIJN et VAN OMMEFLAGHE dans leur étude publiée dans la Revue critique, 1960, p.316). Tel est également le sentiment de la Commission bancaire.

Cette opinion n'est toutefois pas unanime.

En faisant allusion, dans son § 2, à la revente des actions ainsi rachetées, l'article 28 du projet paraît prendre parti dans cette controverse.

.../...

Selon l'opinion dominante de la doctrine, le rachat des actions entraîne l'extinction des droits sociaux que les actions représentent et une réduction correspondante du capital, même si celle-ci n'est pas consacrée dans un acte formel. La "revente" de ces actions - ou, si l'on préfère, la remise en circulation de ces actions - équivaut en réalité à une émission nouvelle.

Le projet adopte l'opinion contraire. En l'absence de commentaire du texte dans l'exposé des motifs, le Conseil d'Etat ignore les raisons qui ont déterminé le Gouvernement à se prononcer en ce sens.

Au point de vue fiscal, il a été jugé que la vente d'une action en bourse par un actionnaire constitue toujours dans son chef une vente, même si l'acheteur est la société - circonstance qui le plus souvent sera ignorée du vendeur : il en résulte que la taxe mobilière ne peut être exigée à l'occasion d'une telle opération (Cass. 6 octobre 1959, Pas.1960, I, 157). Il serait d'ailleurs matériellement impossible de la faire supporter par le vendeur.

Le projet propose de frapper d'une cotisation spéciale dans le chef de la société, la fraction du prix de rachat qui dépasse la quote-part du capital restant à rembourser représentée par les parts rachetées. Cette solution n'est pas sans analogie avec la solution du droit fiscal français, compte tenu de la différence des systèmes d'imposition (Cass.française, 9 juillet 1956, Journal des sociétés, 1957, p.261).

.../...

Toutefois, cette solution appelle certaines observations :

- 1° dans la logique du système proposé qui considère, dans le chef de la société, le rachat comme un acte de liquidation anticipé, c'est l'excédent du prix de rachat sur la quote part du capital revalorisé qui devrait seul servir de base au calcul de la cotisation spéciale;
- 2° cet excédent, prélevé sur les bénéfices, peut l'avoir été sur des bénéfices déjà taxés et qui ne sauraient être imposés à nouveau;
- 3° si cet excédent, prélevé sur les bénéfices de l'exercice, est taxé pour la première fois par l'effet de la cotisation spéciale, il ne saurait être taxé une seconde fois, ainsi que le propose le § 2 de l'article 28, pour autant que, en l'absence de commentaire dans l'exposé des motifs, cette disposition d'apparence très générale implique effectivement la volonté du Gouvernement d'inclure dans les bénéfices taxables de l'exercice, l'excédent déjà atteint par la cotisation spéciale du § 1er;
- 4° en excluant la déduction des "pertes résultant de la revente" des actions rachetées, alors que, par hypothèse, elles seraient entrées dans le portefeuille de la société, après taxation de l'excédent, comme prévu à l'article 28, § 1er, du projet, pour leur pleine valeur d'acquisition, le projet pénalise la société qui revendrait ses propres actions, sans que cette imposition supplémentaire s'explique logiquement. A nouveau, l'absence de tout commentaire autorisé ne permet pas à cet égard de connaître les motifs qui auraient guidé le Gouvernement.

.../...

Article 29.

§ 4.

Il y a lieu d'écrire à ce paragraphe :

"Les dispositions du § 1er sont également applicables aux sociétés :

1° qui fusionnent, soit que la fusion ait lieu par voie d'absorption par une société existante, soit qu'elle ait lieu par voie de création d'une société nouvelle".

+

+ +

Au 2° la formule "dont la nullité est constatée par l'Administration" est impropre, car elle semble donner le pouvoir à l'administration de déclarer nulle une société, pouvoir qui n'appartient qu'aux tribunaux. Suivant les renseignements obtenus, la disposition a pour but de permettre la taxation dans le cas où la situation de la société entraîne sa dissolution, même si cette dissolution n'a pas encore été constatée, par exemple, lorsque tous les titres d'une société sont devenus la propriété d'une seule personne et que celle-ci néglige de faire constater la dissolution de la société. Le texte devrait être remanié pour se limiter à ces hypothèses.

+

+ +

.../...

Le 3° concerne les sociétés "belges" qui "deviennent des sociétés étrangères".

Il y a lieu de relever que, selon l'unanimité des auteurs, la société qui, du fait qu'elle s'est conformée aux conditions prescrites par la législation relative aux sociétés commerciales belges, a acquis la personnalité juridique, ne peut, même par un vote unanime des actionnaires, se placer sous le régime d'une autre législation, c'est-à-dire "devenir étrangère", sans perdre son existence.

+

+ +

Le 4° tend à établir une cotisation spéciale à charge de sociétés qui, sans être dissoutes, adoptent une autre forme juridique, "sauf ...". Cette disposition consacrerait une pratique administrative existante. Sur le plan du droit commercial, l'expression "sans être dissoutes" appelle d'expresses réserves. En effet, la personnalité juridique étant attachée au respect d'un ensemble de conditions qui caractérisent chacune des formes de société, le changement de forme implique la disparition de la société existante - ce qui entraîne sa dissolution -, et la constitution d'une société nouvelle. Dès lors, on comprend mal, en l'absence surtout de tout commentaire autorisé, la portée des mots "sans être dissoutes", et il serait en tout cas nécessaire que le Gouvernement fût connaître avec précision quelle est l'hypothèse ainsi envisagée.

.../...

§ 5.

Ce paragraphe tend à déléguer au Roi le pouvoir de permettre la réalisation de fusions en exemption de l'impôt. Pareille délégation appelant les plus expresses réserves, on peut se demander si le même résultat ne pourrait être atteint d'une manière satisfaisante en rendant permanente la législation temporaire actuellement en vigueur. (cfr loi du 15 juillet 1959 tendant à favoriser l'absorption ou la fusion de sociétés et l'apport de branches d'activité).

Article 33.

§ 1er.

Dans ce paragraphe, le mot "rémunérations" est le résultat d'une erreur matérielle et doit être omis.

§ 2.

Au 3°, l'abattement dont il est question est celui qui est prévu à l'article 15, § 1er, 3°, et non au § 1er, 2°.

Article 34.

Au § 3, alinéa 2, dernière ligne, les mots "qui la contrôle" doivent être remplacés par les mots "qu'elle contrôle".

.../...

Article 35.

§ 4.

Le texte de ce paragraphe serait plus précis si les termes "est censé correspondre" étaient remplacés par les mots "est limité".

Cette remarque vaut également pour l'article 36, § 4, et pour l'article 37, § 6.

Article 37.

§ 1er.

Aux termes du 2° de ce paragraphe sont assujettis à l'impôt des étrangers "les sociétés étrangères, c'est-à-dire les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques de droit privé constitués à l'étranger, qu'ils possèdent ou non la personnalité juridique, ainsi que les Etats étrangers ou leurs subdivisions politiques, les établissements, organismes et autres personnes morales de droit public étranger, lorsque ni leur siège social, ni leur principal établissement administratif, ni leur siège de direction ou d'administration n'est situé en Belgique".

On ne peut pas concevoir que des Etats étrangers aient leur principal établissement en Belgique. En fait, si le rédacteur du texte a groupé

.../...

dans une même énumération sous le vocable "sociétés étrangères" les organismes les plus divers, c'est afin de faciliter leur désignation dans les dispositions ultérieures.

On arriverait au même résultat en remplaçant dans toutes les dispositions des articles 37 et 39 l'expression "sociétés étrangères" par l'expression "personnes morales étrangères"; dans ce cas, la disposition du § 1er, 2°, pourrait être rédigée comme suit :

"2° les personnes morales étrangères, c'est-à-dire les Etats étrangers ou leurs subdivisions politiques, les établissements, organismes ou autres personnes morales de droit public étranger ainsi que les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques de droit privé constitués à l'étranger, même s'ils ne possèdent pas la personnalité juridique, lorsque ni leur siège social, ni leur principal établissement administratif n'est situé en Belgique".

Les mots "ni leur siège de direction ou d'administration" ont été omis pour la raison indiquée dans le commentaire de l'article 24.

§ 3.

Le b, de ce paragraphe serait mieux rédigé comme suit :

.../...

"b) les revenus des valeurs mobilières étrangères déposées en Belgique, lorsque ces dépôts répondent aux conditions fixées par le Ministre des Finances et pour autant que ces valeurs ne soient pas investies à un titre quelconque dans un établissement dont le déposant dispose en Belgique".

Cette disposition figure sous une autre forme dans l'article 14, § 1er, 4°, des lois coordonnées, et s'applique aux étrangers "n'ayant en Belgique ni résidence, ni domicile, ni établissement".

Le verbe "dispose", utilisé dans le projet, est nouveau et son utilisation risque d'amener des interprétations diverses. Il devrait être remplacé par un terme plus précis. Si l'intention du Gouvernement est de ne rien changer au régime actuel, le mot "possède" pourrait être utilisé. Si le but poursuivi est de prévoir d'autres hypothèses, il y aurait lieu d'utiliser des termes indiquant clairement les hypothèses envisagées.

Au 3°, le dernier membre de phrase exclut la déductibilité des rentes alimentaires même dans l'hypothèse où il s'agit de rentes payées à une personne résidant en Belgique et vis-à-vis de laquelle, par conséquent, la rente sera considérée comme un revenu taxable.

.../...

Article 38.

§ 2.

Suivant l'alinéa 2, "le Roi détermine la période imposable et les revenus qui s'y rapportent".

L'exposé des motifs ne donne aucune explication des raisons pour lesquelles le Gouvernement abandonne le régime de l'article 32, § 1er, des lois coordonnées, qui détermine la période imposable, et les revenus qui s'y rattachent.

Article 39.

Le début de l'article gagnerait à être rédigé comme suit :

"Quiconque exerce en Belgique, pour son propre compte, une activité professionnelle ambulante ou ...".

Article 42.

§ 2.

Cette disposition a pour effet d'obliger notamment les emprunteurs à déduire le précompte mobilier, nonobstant toute convention contraire sur le montant des intérêts des prêts, lorsque ces

.../...

emprunteurs sont des sociétés ou autres organismes visés à l'article 20, § 1er, 1° à 3°, de la législation actuellement en vigueur.

Pour pouvoir apprécier la portée exacte du changement apporté au régime actuel, il convient de rappeler qu'à présent le taux de la taxe mobilière sur les revenus d'obligations diffère selon que l'impôt est supporté par le bénéficiaire des revenus - en ce cas il est de 18 p.c. - ou par le débiteur des revenus - en ce cas il est réduit à 11 p.c.

Il convient d'ajouter que lorsque l'impôt est supporté par le débiteur des revenus, le revenu taxable doit être établi suivant la formule:
$$\frac{R \times 100}{89}$$

En d'autres termes, l'impôt doit être ajouté à la base imposable.

Les contrats d'emprunt fixent en conséquence le taux de l'intérêt en tenant compte de l'incidence de l'impôt. D'une manière générale les prêteurs désirent connaître avec précision l'intérêt net qu'ils encaiseront et fixent l'intérêt brut en tenant compte de la charge fiscale. La disposition de l'article 42, § 2, du projet bouleverse entièrement l'économie des contrats de prêt puisqu'elle interdit désormais au débiteur des revenus de supporter le précompte mobilier.

Pour une obligation rapportant 5 p.c. net, l'impôt étant à charge du débiteur des revenus, l'intérêt brut était, suivant la formule indiquée ci-dessus :
$$\frac{5 \times 100}{89} = 5,61 .$$

.../...

Suivant la disposition nouvelle, l'intérêt sera de 5 p.c. mais le redevable devra retenir, nonobstant la convention des parties, le précompte mobilier de 15 p.c.

De ce fait, l'intérêt net sera ramené à 4,25 p.c., l'emprunteur bénéficiant ainsi d'un avantage substantiel.

Il résulte des explications données par le délégué du Gouvernement que cette interprétation correspond effectivement à la volonté de l'auteur du projet. Aucune explication n'en a toutefois été donnée.

Il convient en outre d'ajouter que lorsque le prêteur est une société, l'intérêt des obligations était autrefois considéré comme revenu déjà taxé, si bien que ce revenu était absolument net, sous réserve de la déduction de 5 p.c. à titre de frais généraux.

§ 4.

Ce paragraphe rend applicables au précompte mobilier les articles 21, 23 et 24 des lois coordonnées.

Il résulte à la fois de ce paragraphe et des explications du fonctionnaire délégué que l'article 22 des lois coordonnées se trouvera abrogé

.../...

par l'entrée en vigueur de la loi en projet. Cet article exonère actuellement de la taxe mobilière les intérêts des créances hypothécaires sur des immeubles situés en Belgique à concurrence du revenu cadastral de ces immeubles.

Article 43.

§ 2.

Suivant ce paragraphe, "Le Roi peut, aux conditions et dans les limites qu'il détermine, renoncer à la perception du précompte mobilier sur certaines catégories de revenus de capitaux et biens mobiliers".

En apparence, cette disposition se limite aux modalités de perception de l'impôt mais elle aura pour effet, dans certains cas, de dispenser le contribuable du paiement de tout ou partie de l'impôt.

En réalité, il résulte de l'article 48, § 8, du projet, que le précompte mobilier ne peut être restitué même si les revenus de l'intéressé sont inférieurs au minimum exonéré à l'impôt global ou si sa taxation à cet impôt est inférieure au pourcentage perçu à titre de précompte mobilier.

Dès lors, le fait d'être possesseur de valeurs mobilières pour lesquelles il a été renoncé au précompte permettra au contribuable de payer dans certains cas moins d'impôt qu'il n'en payerait avec un revenu identique constitué par d'autres valeurs mobilières.

La disposition permet donc au Roi d'opérer une discrimination parmi les revenus mobiliers.

.../...

Article 44.

La fin de l'alinéa 1er serait mieux rédigée comme suit :

"... au moment où ces revenus et produits sont encaissés ou recueillis".

Article 46.

Il semble que ce soit par erreur que le projet dispose que le précompte professionnel est déterminé suivant les indications des barèmes établis par l'administration des contributions directes.

Actuellement, ces barèmes, qui constituent des dispositions réglementaires, font l'objet d'un arrêté royal. Il ne semble pas que le Gouvernement veuille modifier cette façon de procéder.

En conséquence, les mots "par le Roi" devraient remplacer les mots "par l'administration des contributions directes".

Article 48.

§ 3.

Au 2°, les mots "au taux de 15 p.c. " peuvent être supprimés étant donné que ce taux est déterminé par l'article 43, § 1er, alinéa 1er, auquel la disposition renvoie.

.../...

§ 8.

Cette disposition limite l'imputation du précompte mobilier à la quotité de l'impôt global qui est proportionnellement afférente aux revenus mobiliers. En empêchant l'imputation de ces précomptes sur la partie de l'impôt qui se rapporte aux autres revenus qui forment l'assiette de l'impôt global et en prévoyant expressément que l'excédent ne peut être restitué, la disposition maintient le système de l'impôt cédulaire et s'écarte du principe de l'impôt global et unique sur l'ensemble des revenus d'un même contribuable. Ce point a fait l'objet de l'observation générale n° III.

Article 49.

A l'alinéa 1er, il est question de "montant réel du précompte professionnel". Le mot "réel", qui pourrait faire croire à l'existence d'un montant fictif non prévu dans le projet, devrait être omis.

Article 50.

Outre les remarques relatives à cette disposition qui sont reprises dans les observations générales, il faut constater que l'article devrait prendre place à la fin du projet ou, tout au moins, à la fin du titre V.

.../...

Article 51.

§ 3.

Selon cette disposition, le précompte immobilier afférent aux revenus des immeubles appartenant en propre à la femme peut être établi au nom du mari qui est tenu du paiement du précompte à moins qu'il ne fournisse la preuve que ces revenus "ne tombent pas en commun".

Cette disposition, qui est logique du point de vue juridique, n'est pas en harmonie avec l'article 20 du projet, qui cumule les revenus des époux, quel que soit le régime matrimonial, et dispose que l'imposition est établie au nom du chef de famille.

Article 52.

Cet article abroge l'article 52 des lois coordonnées qui avait pour objet d'éviter la taxation de revenus déjà taxés. Il permet ainsi la taxation en cascade, mais atténue cet accroissement de la charge fiscale en réduisant la taxe au quart, soit 7,5 p.c. , en ce qui concerne les revenus d'actions et de parts ou de capitaux investis qui interviennent dans les sociétés (article 35, § 1er, 2°).

Il résulte de l'instruction faite par le Conseil d'Etat, confirmée par l'Administration, que les opérations illustrées par l'exemple ci-après devront être effectuées par une société en cas de

.../...

distribution de dividendes à une autre société et, le cas échéant, dans l'hypothèse où cette seconde société distribuerait à son tour un dividende recueilli par une troisième société.

+

+ +

La société A distribue un dividende de 100 francs.

Encaissé par la société B, ce dividende est frappé de 15 p.c. d'impôt sur les sociétés et de 15 p.c. de crédit d'impôt. La société B devrait donc encaisser 70 francs.

Toutefois, sur ce revenu de 70 francs majoré du crédit d'impôt de 15 francs, la société A doit prélever le précompte mobilier de 15 p.c. , soit 12,75 francs. La société B encaissera donc effectivement 57,25 francs.

Sur ce dividende brut de 57,25 francs, augmenté du précompte de 12,75 francs, soit 70 francs, la société B peut, si elle est une banque, un établissement de crédit ou une société ayant pour objet exclusif ou principal la gestion de participations ou de valeurs de portefeuille, défalquer 20 p.c. à titre de forfait de frais généraux et de charges financières, soit 14 francs. C'est sur le solde, soit 56 francs, qu'il y a lieu de payer l'impôt de 7,5 p.c., soit 4,20 francs.

.../...

Comme, d'autre part, la société B bénéficie d'un précompte, elle doit recevoir une bonification de $(12,75 - 4,20 =) 8,55$ francs.

Cette bonification de 8,55 francs peut alors être affectée à l'impôt de société de 30 p.c. sur les revenus autres que ceux qui proviennent des dividendes.

Si la société B, à son tour, distribue un dividende à la société C, l'opération se déroule comme suit :

Supposons que le dividende distribué à la société C corresponde au dividende de 57,25 francs reçu de A, plus la bonification de 8,55 francs, soit 65,80 francs.

Suivant l'administration, le précompte mobilier de 15 p.c. devrait ensuite se calculer sur le montant brut correspondant à ce net de 65,80 francs, c'est-à-dire sur les 100/70 de 65,80 francs, soit 94 francs, et dans ces 94 francs serait englobé le crédit d'impôt de 15 p.c. , soit 14,10 francs. Pour calculer le précompte mobilier de 15 p.c. , on prendrait pour base le montant net de 65,80 francs augmenté des 15 p.c. de crédit d'impôt calculés comme il vient d'être dit, sur les 100/70 du net, soit 14,10 francs : au total 79,90 francs. Les 15 p.c. de précompte mobilier s'élèveraient donc à 12 francs et le montant disponible pour payer au deuxième échelon serait donc de 65,80 francs moins 12 francs, soit 53,80 francs, et ainsi de suite.

L'article 35 du projet ne permet pas cette méthode de calcul; le texte devrait être remanié sur ce point.

.../...

Article 56.

§ 3.

Aux termes de cette disposition, "toute personne visée aux articles 2, 24, 36 et 37 a l'obligation de communiquer à l'administration tous livres et documents que cette administration juge nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables".

L'article 56 du projet doit être inséré dans les lois coordonnées dont il modifie l'article 55. Par conséquent, les articles 2, 24, 36 et 37, dont il est question dans la disposition, devraient être les articles 2, 24, 36 et 37 des lois coordonnées. Or, en réalité, le Gouvernement a en vue les articles qui portent ce numéro dans le projet.

Cet exemple montre, une fois de plus, la nécessité de revoir la technique d'élaboration du projet.

§ 6.

Aux termes du dernier alinéa de ce paragraphe, "les dispositions de l'article 283 du Code de procédure civile sont sans effet à l'égard des personnes qui auraient remis des attestations écrites faisant partie du dossier".

.../...

L'article 283 est relatif aux témoins qui, pour des raisons particulières, pourront être reprochés au cours d'enquêtes civiles. Etant donné qu'il entre dans les intentions du Gouvernement de ne s'écarter des règles énoncées dans cet article qu'à l'égard des témoins qui auront donné des certificats, dont il est fait mention à l'alinéa 2 de l'article 283, il serait préférable de préciser cette intention.

L'alinéa pourrait être rédigé comme suit :

"Les dispositions de l'article 283, alinéa 2, du Code de procédure civile ne sont pas applicables à l'égard des personnes qui auraient remis des attestations écrites faisant partie du dossier".

§ 8.

Ce paragraphe 8 prévoit que dans l'hypothèse où les personnes visées aux paragraphes précédents du même article sont invitées à fournir des renseignements à l'administration et qu'elles se retranchent derrière le secret professionnel, l'administration procède à l'intervention de "l'autorité disciplinaire territorialement compétente".

L'obligation au secret professionnel est générale et absolue.

.../...

Le secret couvre non seulement tout ce qui a été confié à la personne tenue au secret, mais également tout ce qu'elle aurait pu surprendre à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle, bien que les faits n'aient aucun rapport direct avec cette activité.

Cette obligation est à ce point absolue que même un tribunal ne pourrait exiger de la personne tenue au secret qu'elle révèle en justice les faits qu'elle a connus par l'exercice de sa profession.

C'est dire que l'autorité disciplinaire ne peut en aucune façon délier l'intéressé de son obligation au secret, pas plus qu'elle ne pourrait se substituer à lui.

On doit donc supposer qu'en envisageant l'intervention de l'autorité disciplinaire, le projet vise uniquement le cas où l'intéressé se prévaudrait à tort du secret professionnel. Dans ce cas, l'intervention de ladite autorité pourrait uniquement être requise pour départager l'administration et la partie intéressée sur la question de savoir si les renseignements demandés sont ou non couverts par le secret professionnel.

L'expression "se prévaut légalement du secret professionnel" est ambiguë. Si l'intéressé est de par sa profession obligé au secret professionnel, c'est toujours légalement qu'il s'en prévaut. Ce mot devrait donc être omis.

.../...

§ 10.

Cette disposition impose au contribuable, sous peine de sanctions, l'obligation de conserver pendant cinq ans "les livres et documents de nature à permettre la détermination du montant des revenus imposables".

Elle doit être rapprochée du § 3, cité plus haut, qui oblige le contribuable à communiquer à l'administration tous livres et documents que cette administration juge nécessaires pour la détermination des revenus imposables.

La loi oblige certaines catégories de personnes à tenir des livres et documents déterminés. Il est normal que ces livres et documents soient communiqués à l'administration et qu'ils soient conservés durant une certaine période.

Mais on conçoit difficilement qu'un contribuable puisse se voir infliger par le directeur régional ou son délégué une amende de 1.000 à 20.000 francs pour ne pas avoir conservé des documents qu'aucun texte ne lui imposait de garder et qui n'avaient plus aucun intérêt pour lui. Il ne peut y avoir obligation et éventuellement faute dans le chef de l'intéressé que si la loi précise les livres et documents qui doivent être conservés à la disposition de l'administration. A défaut de telles précisions, les dispositions des §§ 3 et 10 risquent d'ouvrir la voie à l'arbitraire.

.../...

La notion de "livres et documents nécessaires pour déterminer le revenu imposable" est, en effet, extrêmement vague et peut donner lieu aux interprétations les plus diverses.

Par ailleurs, l'expression "réquisition par le juge" est incorrecte et devrait être remplacée par les mots "lorsqu'ils sont saisis par la justice".

Article 58.

Le § 1er, alinéa 3, in fine, devrait se lire : "d'autres dérogations à l'alinéa 1er peuvent être apportées par le Roi".

Article 59.

L'article 59 est une disposition entièrement nouvelle qui donne aux agents de l'Administration le pouvoir de pénétrer à tout moment dans les locaux professionnels. Il y a lieu d'observer que la disposition est générale et qu'elle s'applique même aux locaux où des personnes qui sont tenues au secret professionnel, notamment les médecins, exercent leur profession.

La question se pose de savoir si le texte, conçu d'une manière aussi générale, ne méconnaît pas l'article 10 de la Constitution, alors surtout que le texte ne prévoit aucune garantie ni exception.

.../...

Article 60.

Cet article serait mieux rédigé comme suit :

"Le Ministre des Finances peut, par arrêté motivé, refuser, pour une période qu'il détermine, de reconnaître à toute personne le droit de représenter ... ".

Article 67.

L'article 67 du projet tend à insérer dans les lois coordonnées un article 76bis qui autorise le directeur régional ou son délégué à appliquer une amende de 1.000 à 20.000 francs pour toute infraction aux dispositions des lois relatives aux impôts directs ou aux taxes assimilées ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution. La remise de ces amendes, qui sont recouvrées par voie de contrainte, peut être décidée par le Ministre des Finances ou son délégué à la suite d'une pétition du contribuable.

Au point de vue de la coordination des textes, il y a lieu d'observer que l'article 76bis instaure un système général de répression administrative qui fonctionnera concurremment avec le système pénal établi par l'article 77 des lois coordonnées.

.../...

Selon l'exposé des motifs, le nouvel article 76bis a pour objet d'instaurer, dans la matière des impôts sur les revenus, un système de répression administrative dont l'expérience aurait démontré l'efficacité en matière d'impôts indirects.

Il ne paraît pas que l'intention du Gouvernement soit de priver les contribuables frappés d'amendes en application de l'article 76bis, de tout recours devant les tribunaux de l'ordre judiciaire. Un tel système serait en effet inconciliable avec les principes constitutionnels qui déterminent la compétence des tribunaux judiciaires (Cass. 30 mars 1942, Pas. I, 75).

Toutefois, le projet ne contient pas de disposition organisant pareil recours judiciaire. Il appartiendra au législateur d'y pourvoir et d'indiquer en même temps la portée de ce recours.

Si, selon les termes du projet, le système d'amende fiscale établi par décision administrative doit trouver application pour "toute infraction aux dispositions des lois relatives aux impôts directs ou aux taxes assimilées ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution", selon l'exposé des motifs, le régime nouveau ne paraît devoir trouver application qu'en vue de permettre à l'administration "de réagir contre l'inertie, la négligence ou la mauvaise volonté de certains contribuables et de sanctionner les infractions matérielles". Il appartiendra aux Chambres législatives d'apprécier

.../...

d'une part, s'il ne convient pas de limiter, par un texte précis, le domaine d'application de l'amende administrative et, d'autre part, s'il ne s'indique pas de protéger plus efficacement les droits de la défense dans le déroulement de la procédure purement administrative.

A l'alinéa 3 de cet article, il y a lieu d'omettre le mot "conformément".

Le Conseil d'Etat, limité par le temps, a dû arrêter l'examen détaillé du projet à l'article 60. Pour les articles 61 à 80, il se borne à formuler des observations à propos de l'article 67.

ALGEMENE OPMERKINGEN.

I.

De Raad van State is op 16 november 1961 verzocht advies te geven over een voorontwerp van wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, waarvan de artikelen 1 tot 49 hem op 26 oktober waren medegedeeld.

De Minister van Financiën heeft uitdrukkelijk de wens te kennen gegeven, het advies uiterlijk op 5 december te ontvangen.

Maanden zouden nodig zijn geweest voor een systematisch en grondig onderzoek van een zo omvangrijk ontwerp als het onderhavige, dat een geheel nieuwe regeling inzake inkomstenbelastingen invoert en dat nog ingewikkelder is gemaakt door de toegepaste techniek, waarover in de algemene opmerking nr II wordt gehandeld.

Binnen de korte tijd waarover hij heeft beschikt, heeft de Raad van State zich moeten beperken tot een vluchtig onderzoek, zonder zeker te zijn dat alle door de nieuwe wetgeving gestelde problemen naar behoren zijn onderzocht en opgelost.

.../...

II.

Artikel 50 van het ontwerp bepaalt, dat de artikelen 1 tot 49 in de plaats komen van de artikelen 1 tot 49bis van de op 15 januari 1948 gecoördineerde wetten, "behoudens in de mate waarin deze laatste artikelen in voege blijven en in overeenstemming zijn met de bepalingen van deze wet".

Dit artikel heeft een tweeledige strekking : het betekent dat de artikelen 1 tot 49bis van de gecoördineerde wetten worden opgeheven, behalve de in stand gehouden artikelen die met de artikelen 1 tot 49 van de nieuwe wet overeen te brengen zijn; het betekent ook, dat de artikelen 1 tot 49 van het ontwerp in de gecoördineerde wetten de plaats innemen van de artikelen 1 tot 49bis, ofschoon sommige van die artikelen blijven bestaan.

Het mangelt deze regeling totaal aan samenhang om de eenvoudige reden dat de artikelen van het ontwerp in de gecoördineerde wetten de plaats van de huidige artikelen 1 tot 49bis alleen kunnen innemen, indien geen van die artikelen blijft bestaan; anders neemt men aan, dat twee verschillende artikelen in eenzelfde wet hetzelfde nummer kunnen krijgen : een oud dat al dan niet gewijzigd blijft bestaan en een nieuw, dat er in de plaats van komt, maar het niet doet verdwijnen. In de groep van de eerste 49 artikelen van het ontwerp wordt verwezen naar nagenoeg twintig artikelen van de gecoördineerde wetten, die het ontwerp zodoende in werking bedoelt te houden. Worden de eerste 49 artikelen van het ontwerp in de huidige

.../...

coördinatie ingevoegd op de plaats van de artikelen 1 tot 49bis van die coördinatie, dan komt men tot een twintigtal artikelen met twee verschillende teksten : een oude niet opgeheven versie en een nieuwe.

De bezwaren worden nog groter wegens de vele plaatsen waar in de artikelen 51 en volgende van het ontwerp wordt verwezen naar de artikelen 1 tot 49, zonder dat wordt aangegeven of het de eerste dan wel de tweede versie betreft. Dit kan een bron van onontwarbare verwickelingen worden.

Van tweeën één :

- ofwel worden de artikelen 1 tot 49 van het ontwerp zelfstandige bepalingen, en worden de artikelen 1 tot 49bis van de gecoördineerde wetten uitdrukkelijk opgeheven, met uitzondering van de bepalingen die van kracht moeten blijven;
- ofwel worden de artikelen 1 tot 49bis van de gecoördineerde wetten zonder voorbehoud opgeheven, en worden daarin de eerste 49 artikelen van het ontwerp ingevoegd, onder opneming van de oude bepalingen welke de Regering niet bedoelt op te heffen.

De eerste werkwijze biedt het voordeel, dat de bepalingen van het ontwerp over meer dan 49 artikelen kunnen worden gespreid, zodat sommige niet overdreven en abnormaal lang hoeven te worden; het nadeel

.../...

ervan is, dat de verwijzingen naar die artikelen in de artikelen 51 en volgende van het ontwerp, voor zover zij op de nieuwe artikelen doelen, zullen moeten worden herzien en aangepast.

De tweede werkwijze biedt het voordeel dat, nog vóór een eventuele coördinatie de gehele stof in een en dezelfde tekst wordt samengebracht; maar zij zal de wetgever noodzaken, andermaal te stemmen over bepalingen, die thans van kracht zijn en niet hoeven te worden opgeheven.

+

+ +

Het feit overigens dat het ontwerp de artikelen 1 tot 49 van de gecoördineerde wetten, welke het niet in werking bedoelt te houden, niet uitdrukkelijk opheft, en dat volgens artikel 50 die artikelen worden vervangen door de artikelen 1 tot 49 van het ontwerp, behalve voor zover zij "in voege blijven en in overeenstemming zijn met de bepalingen van deze wet", kan een bron van rechtsonzekerheid worden.

Of een bepaling van de gecoördineerde wetten immers al dan niet overeen te brengen is met de nieuwe wet, wordt dan een zaak van interpretatie, met als gevolg talloze controversen en talrijke, vaak tegenstrijdige administratieve en rechterlijke beslissingen.

.../...

Een door de Koning krachtens artikel 88 van het ontwerp verrichte coördinatie, zou die rechtsonzekerheid niet wegnemen, want alleen de wetgever kan een authentieke uitlegging van de wetten geven.

Het ontwerp zou dus met zoveel woorden moeten zeggen, welke bepalingen van de gecoördineerde wetten het bedoelt op te heffen, zoniet zullen de rechtbanken, zelfs al komt er een coördinatie, volledig vrij blijven om bepalingen die uit de coördinatie geweerd zijn, als in werking gebleven, en bepalingen die er mochten in opgenomen zijn, als opgeheven te beschouwen.

III.

Hoofddoel van het ontwerp is blijkens de memorie van toelichting de vijf bestaande belastingen, door een globale belasting op alle inkomsten van natuurlijke personen te vervangen, met dien verstande dat voorafgaande aanslag voor sommige categorieën van inkomsten, om praktische redenen, wordt behouden, niet langer als afzonderlijke belasting maar als voorheffing in de globale belasting. In de lijn van dezelfde beginselen voert de hervorming ook een vennootschapsbelasting, een rechtspersonenbelasting en een vreemdelingenbelasting in.

.../...

Artikel 1 van het ontwerp verwoordt dat oogmerk als volgt : "Ter vervanging van de cedulaire belastingen op de inkomsten van alle aard, van de aanvullende personele belasting en van de nationale crisisbelasting worden ingevoerd :

- 1° een belasting op het globaal inkomen van de Rijksinwoners, belasting van de natuurlijke personen geheten;
- 2° een belasting op het globaal inkomen van de rechtspersonen naar Belgisch recht die zich bezig houden met een exploitatie of met handelingen van winstgevende aard, vennootschapsbelasting geheten;
- 3° een belasting op de inkomsten van de rechtspersonen naar Belgisch recht niet bedoeld onder 2°, belasting van de rechtspersonen geheten;
- 4° een belasting op de inkomsten van Belgische oorsprong van de niet-Rijksinwoners en van de buitenlandse vennootschappen, belasting van de buitenlanders geheten".

Dat artikel bepaalt ook, "dat die belastingen worden geïnd door middel van voorheffingen binnen de perken en onder de voorwaarden voorzien in titel V, hoofdstuk III".

.../...

Bij nadere ontleding van het ontwerp komt men echter tot de bevinding, dat men hier in feite te maken heeft met een compromis tussen de huidige en de door artikel 1 ontworpen regeling.

Uit artikel 48, § 8, blijkt, dat de voorheffing op immobiliën alsook het belastingskrediet en de voorheffing op roerende goederen alleen in zover van de globale belasting mogen worden afgetrokken als zij niet meer bedragen dan het deel van de belasting op natuurlijke personen, dat verhoudingsgewijs overeenkomt met de inkomsten waarop die voorheffingen en belastingskredieten betrekking hebben. Ook blijkt daaruit, dat de sommen die als voorheffing op de inkomsten uit immobiliën zijn afgehouden, nooit worden terugbetaald wanneer er ten opzichte van de over gans het inkomen van de belastingplichtige verschuldigde belasting een teveel mocht zijn. Hetzelfde geldt voor de als voorheffing op inkomsten uit roerende goederen afgehouden bedragen, maar dan met enkele, in artikel 48, § 7, bepaalde uitzonderingen, met name voor vennootschappen.

Waar het aldus verbiedt, de in de globale belasting zogenaamd vooruit geheven bedragen in mindering te brengen op dat deel van die belasting, dat op de andere belastbare inkomsten betrekking heeft, en waar het terugbetaling van die sommen uitsluit, wijkt artikel 48 af van de beginselen, die de memorie van toelichting formuleert.

.../...

In het ontwerp worden de op inkomsten uit immobiliën en op inkomsten uit roerende goederen afgehouden bedragen dus verkeerdelijk voorheffingen geheten, aangezien die afhoudingen een definitieve belasting zijn. Tevens laat het ontwerp de grondbelasting, en althans gedeeltelijk, ook de mobiliënbelasting in feite bestaan en "vervangt" het die niet door een globale belasting zoals artikel 1 stelt.

Zo is, bijvoorbeeld volgens artikel 21, § 1, van het ontwerp de natuurlijke personenbelasting niet verschuldigd wanneer het belastbaar inkomen van iemand met vier personen ten laste lager dan 60.000 frank ligt. Een belastingplichtige wiens belastbaar inkomen 59.000 frank bedraagt en vier personen ten laste heeft, valt dus niet onder de natuurlijke-personenbelasting, maar, betreft hij zijn inkomsten uit immobiliën of waardepapieren, dan worden de als voorheffing geïnde bedragen hem niet terugbetaald, zodat ze een werkelijke belasting zijn.

Artikel 21 bepaalt overigens de regelen voor het berekenen van de natuurlijke personenbelasting, die op hun gezamenlijke belastbare inkomsten slaat.

Voor sommige inkomsten, gelet op hun oorsprong of hun aard, stellen de artikelen 22 en 23 echter bijzondere berekeningswijzen en speciale aanslagvoeten vast. Zo :

.../...

- a) wordt het gedeelte van de belasting, dat proportioneel overeenstemt met de door de Koning bepaalde inkomsten van buitenlandse oorsprong, met de helft verminderd (artikel 22, § 1);
- b) zijn sommige inkomsten "afzonderlijk belastbaar behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing" van de algemene bepalingen van de artikelen 21 en 22 op de gezamenlijke belastbare inkomsten (artikel 23, § 2).

Volgens de memorie van toelichting bedoelt het ontwerp de "techniek van de enige belasting op het geheel der inkomsten van de natuurlijke personen" toe te passen die "onbetwistbaar voordelen inzake eenvoud en rechtvaardigheid biedt op het huidige stelsel van veelvuldige belastingen", want "door ongelijke behandeling naargelang de aard van de inkomsten leidt het huidig stelsel naar onrechtvaardigheid".

Waar zij voor sommige inkomsten - onder meer wegens hun aard - andere berekeningswijzen en aanslagvoeten vaststellen dan voor de gezamenlijke belastbare inkomsten zijn aangenomen, wijken de artikelen 21 en 22 van het ontwerp af van het door het ontwerp beoogde stelsel van de enige belasting op de gezamenlijke inkomsten van de natuurlijke personen en behouden ze ten dele de in de memorie van toelichting uitdrukkelijk afgekeurde, ongelijke behandeling van de inkomsten volgens hun aard.

.../...

IV.

Paragraaf 2 van artikel 2 van het ontwerp geeft een beperkende opsomming van de personen, die niet aan de belasting zijn onderworpen. Het blijkbaar limitatief karakter van die opsomming moet worden verstaan onder voorbehoud van de belastingvrijdommen die het internationaal overeenkomstenrecht verleent aan sommige natuurlijke personen, die ambtenaar van internationale of supranationale organisaties zijn.

Volgens de rechtspraak van het Hof van cassatie is een internationaal verdrag, dat door de Wetgevende Kamers is goedgekeurd, een akte "van gelijke waarde" als de wet (Cass. 25 november 1925, Pas. 1926, I. 561; Cass. 27 november 1950, Verzameling 1951, blz. 143).

Hieruit volgt, dat de nationale rechter aan de meest recente wet de voorkeur dient te geven en de toepassing van een wet niet hierom kan weigeren, dat deze onbestaanbaar is met de bepalingen van een vroeger verdrag. Maar de nationale rechter, die niet mag veronderstellen dat de wetgever de geldende verdragen zou hebben willen schenden, is gerechtigd die bedoeling zo uit te leggen, dat een conflict wordt vermeden. Wil hij die interpretatie kunnen geven, dan is het echter nodig dat deze niet onbestaanbaar is met de bewoordingen van de latere wet. In het onderhavige geval kan het limitatief karakter van de in

.../...

§ 2 van artikel 2 neergelegde uitzonderingen enige twijfel doen ontstaan. Het ware derhalve gewenst, hetzij in de tekst zelf van artikel 2, tweede lid, hetzij in de memorie van toelichting duidelijk te stellen dat het ontwerp in geen deele afbreuk doet aan de belastingvrijdommen, die door de geldende internationale verdragen zijn verleend.

+

+ +

OPDRACHT VAN BEVOEGDHEDEN.

V.

In het ontwerp komen meer dan veertig bepalen voor die meestal aan de Koning, maar ook aan de directeur-generaal van het Bestuur der directe belastingen diverse bevoegdheden inzake die belastingen opdragen.

Die bepalingen staan in de artikelen 5, § 2, 4^o; 5, § 3, 8^o; 5, § 4, tweede lid; 6, § 3, 2, eerste lid; 7, § 4; 8, § 2, 2^o; 12, § 2 (directeur-generaal); 13; 15, § 6; 21, § 1, 2^o; 21, § 2; 21, § 3; 22, § 1; 22, § 2, vierde lid; 22, § 2, vijfde lid; 24, § 2; 29, § 5; 33, § 1; 34, § 2, tweede lid; 35, § 1; 35, § 1, 1^o; 35, § 5; 37, § 2; 38, § 2; 39, tweede lid; 41, § 1; 41, § 4; 43, § 2; 44; 45, § 4; 47; 48, § 4; 48, § 7; 48, § 9; 53, 2^o; 54; 58, § 1; 58, § 4; 73; 74; zie bovendien de artikelen 78, § 2, 2^o, en 88.

.../...

Het aantal opdrachten van bevoegdheid aan de autoriteiten van de uitvoerende macht is vrij aanzienlijk.

Een onderzoek naar de juridische waarde ervan, ten aanzien van de artikelen 110 en 112 van de Grondwet, is nodig.

Een aantal zulke opdrachten kwamen reeds in de gecoördineerde wetten voor. Zo, bijvoorbeeld, komt het bepaalde in artikel 22, § 2, vierde lid, overeen met artikel 35, § 10, van de gecoördineerde wetten. Men vergelijk ook artikel 21, § 1, 2°, van het ontwerp met artikel 35, § 5, van die wetten. Sommige van die opdrachten geven de Koning alleen bevoegdheid tot het uitvoeren van bepaalde voorzieningen zodat men zich kan afvragen of ze wel volstrekt noodzakelijk zijn (zie de artikelen 35, § 5, en 48, § 9), tenzij om alle twijfel weg te nemen over de vraag of toepassing van die bepalingen wel loutere uitvoering van wetten is. Ziet men het zo, dan is ook niets in te brengen tegen het beginsel van zuiver technische bepalingen, die de Koning machtigen tot het coördineren van teksten (artikel 88). Aan de Grondwet getoetst, lijken ook volkomen te verantwoorden, de bepalingen, die de Koning toelaten sommige, voor het innen van de belasting vereiste administratieve formaliteiten voor te schrijven, maar niet de grondslag of de aanslagvoet van die belasting te wijzigen. Zie : de artikelen 24, § 2; 35, § 1; 38, § 2; 41, § 1; 48, § 7; 53, 2°; 54 in fine.

.../...

Daarentegen kunnen niet worden geacht, volkomen tegen kritiek op hun grondwettigheid bestand te zijn, bepalingen die autoriteiten van de uitvoerende macht toestaan, sommige bestanddelen van de belastingsgrondslag vast te stellen, de aanslagvoet te wijzigen of daarvan af te zien, maar die geen objectief en nauwkeurig omschreven criterium voor dat vaststellen, wijzigen of afzien aan de hand doen.

In dit verband - het is de Raad van State niet mogelijk precedenten of vroegere praktijken die het ontwerp bedoelt te bekrachtigen grondig op hun juridische waarde te toetsen -, zij nog gewezen op de volgende artikelen uit het ontwerp, die strekken tot het invoeren van moeilijk aan te nemen opdrachten van bevoegdheden die krachtens de evengenoemde grondwetsbepalingen uitsluitend bij de wetgever berusten.

Volgens artikel 5, § 2, 4°, wordt voor inkomsten, begrepen in lijfrenten, de waarde van het kapitaal naar door de Koning te bepalen regelen vastgesteld, wanneer het gaat om renten uit "de overdracht van de eigendom, van de naakte eigendom of van het vruchtgebruik van onroerende goederen".

Paragraaf 3 van dat artikel verleent, binnen de perken en onder de voorwaarden door de Koning bepaald, belastingvrijdom voor inkomsten uit spaardeposito's.

.../...

Artikel 6, § 3, verleent, eveneens binnen de perken en onder de voorwaarden door de Koning bepaald, zulke vrijdom voor provisies aangelegd om "het hoofd te bieden aan verliezen op twijfelachtige schuldvorderingen". De wetgever zou de voorwaarden van die althans theoretisch aanvaardbare vrijstelling nader moeten aangeven.

Luidens artikel 7, § 4, kan de Koning "wanneer de economische omstandigheden zulks rechtvaardigen, tegen de voorwaarden en binnen de perken die Hij bepaalt, de taxatie verminderen van de meerwaarden niet vrijgesteld krachtens de §§ 1 tot 3".

Artikel 8, § 2, bepaalt dat de winsten of baten volledig vrijgesteld zijn "ingeval ze werden bekomen of vastgesteld ter gelegenheid van inbreng, onder de door de Koning te bepalen voorwaarden, van een of meer bedrijfstakken in een bestaande of op te richten vennootschap, waarvan de maatschappelijke zetel of de voornaamste inrichting in België gevestigd is" (Vergelijk wet van 15 juli 1959 tot bevordering van de opslorping of de fusie van vennootschappen en de inbreng van bedrijfstakken).

Luidens artikel 13 kan de Koning, wanneer de economische omstandigheden zulks rechtvaardigen, onder de voorwaarden die Hij bepaalt, "... een afschrijving toestaan die de werkelijk gedurende het belastbaar tijdperk geleden waardevermindering overtreft, zelfs voor bepaalde categorieën van afschrijfbare bestanddelen of in bepaalde streken van het land of nog in bepaalde sectoren van het bedrijfsleven".

.../...

Volgens artikel 21, § 2, kan Hij, "wanneer de economische omstandigheden zulks wettigen, de bij § 1, 1^o, voorziene bedragen wijzigen", dit wil zeggen de bedragen beneden welke geen belasting verschuldigd is. Paragraaf 3 van dat artikel legt de Koning geen enkele maatstaf op om te bepalen, welke personen ten laste van de belastingplichtige zijn, althans niet voor het geval dat ze deel uitmaken van het gezin en dus geen, al dan niet belastbaar inkomen van méér dan 15.000 frank hebben genoten.

Typischer nog is artikel 22, § 1, dat de Koning machtigt te bepalen voor welke inkomsten van buitenlandse oorsprong "het gedeelte van de belasting dat proportioneel overeenstemt" met die inkomsten tot de helft wordt verminderd. Die bepaling moet overigens in verband worden gebracht met artikel 35, § 1, 1^o, volgens hetwelk de Koning kan bepalen voor welke inkomsten van buitenlandse oorsprong het overeenkomstig gedeelte van de belasting tot een vierde wordt verminderd. Anderdeels machtigt artikel 37, § 2, de Koning te bepalen, wat voor vreemdelingen onder inkomsten van Belgische oorsprong moet worden verstaan en welke bijgevolg de aldus belaste inkomsten zullen zijn (zie ook artikel 34, § 2, tweede lid).

Volgens artikel 22, § 2, vijfde lid, kan de Koning van de in dat artikel bedoelde verhogingen geheel of gedeeltelijk afzien wanneer de in mindering van de belasting te brengen sommen worden gestort volgens de regelen, onder de voorwaarden en binnen de termijnen die Hij bepaalt. Artikel 29, § 5, machtigt de Koning nog, eveneens in ruime bewoordingen, in andere gevallen van belasting af te zien.

.../...

Artikel 33 machtigt Hem te bepalen, welke bedrijfslasten in mindering kunnen worden gebracht als sociale lasten en ouderdoms- of overlevingspensioenen van lasthebbers en vennoten van de in de artikelen 25 en 26 bedoelde vennootschappen, wat Hem de mogelijkheid biedt de belastingsgrondslag te wijzigen (vergelijk artikel 12, § 2).

Artikel 39 machtigt de Koning ertoe, het bedrag van de forfaitaire belasting te bepalen, terwijl dat voor bedoelde speciale taksen thans in de wet zelf is gedaan (artikel 27, § 4, van de gecoördineerde wetten). Ook brenge men de delegatie, die artikel 41, § 4, van het ontwerp voor sommige belastingsverminderingen mogelijk maakt, in verband met de bijzonderheden die de artikelen 13, § 2, en 49bis, § 1, A, van de gecoördineerde wetten bevatten.

Doelt de in artikel 43, § 2, aan de Koning gegeven delegatie schijnbaar op wijzen van inning, in feite machtigt zij hem, ongelijke behandeling van de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen in te voeren, gelet op de beperkingen inzake het in mindering brengen van de voorheffingen en op het feit dat deze krachtens artikel 48, § 8, niet worden terugbetaald.

+

+ +

.../...

BIJZONDERE OPMERKINGEN.Artikel 1.

Onder 1° en 2° van dit artikel moet het woord "jaarlijkse" als overbodig vervallen, want de regelen betreffende de belastbare periode zijn neergelegd in artikel 38 van het ontwerp; oningewijden zouden anders de indruk kunnen krijgen dat de onder 3° en 4° vermelde belastingen niet ieder jaar verschuldigd zijn.

Artikel 2.

§ 2.

Luidens deze paragraaf zijn aan de belasting niet onderworpen "de ambtenaren, agenten, vertegenwoordigers of afgevaardigden van vreemde Staten ... van inrichtingen, organismen of andere rechtspersonen zonder winstbejag naar vreemd recht".

Naar de gemachtigde ambtenaar heeft verklaard, zijn de "inrichtingen, organismen of andere rechtspersonen zonder winstbejag naar vreemd recht", die welke geen handelsbedrijf uitoefenen. Verwarring is uitgesloten als de woorden "zonder winstbejag" geschrapt en als na "vreemd recht" de woorden "die geen handelsbedrijf uitoefenen" ingevoegd worden.

Artikel 3.

De eerste paragraaf stelt, dat het belastbaar inkomen wordt gevormd door de gezamenlijke netto-inkomsten van de in § 2 genoemde categorieën, vermindert met de verliezen of uitgaven bedoeld in artikel

.../...

18, en § 2 begint dan als volgt :

"§ 2. De netto-inkomsten zijn :

1° de inkomsten van de grondeigendommen;

2° ...".

Deze redactie is dubbelzinnig, want de belastbare inkomsten zijn niet de inkomsten uit grondeigendommen, enz....., maar de netto-inkomsten van ieder van die vier categorieën.

Een doorlopende tekst voor het hele artikel zou hier te verkiezen zijn :

"Het belastbaar inkomen wordt gevormd door de gezamenlijke netto-inkomsten van de volgende categorieën, verminderd met de in artikel 18 vermelde verliezen of uitgaven :

1° inkomsten uit grondeigendommen;

2° inkomsten uit en opbrengst van kapitalen en roerende goederen;

3° bedrijfsinkomsten;

4° diverse inkomsten".

Artikel 4.

§ 1.

De tekst onder 1°, a, van deze paragraaf verstaat onder netto-inkomsten uit grondeigendommen "het kadastraal inkomen vastgesteld overeenkomstig de artikelen 5 tot 10 van de wetten betreffende de inkomstenbelastingen, samengeordend op 15 januari 1948, zoals zij bestonden vóór de inwerkingtreding van de huidige wet".

.../...

De artikelen 5 tot 10 van de gecoördineerde wetten bevatten inderdaad de regelen voor de raming van het kadastraal inkomen, maar artikel 4, § 1, van zijn kant bepaalt voor welke goederen het moet worden vastgesteld. Ook naar dit artikel 4, § 1, ware dus te verwijzen.

De woorden "zoals zij bestonden vóór de inwerkingtreding van de huidige wet" worden alleen gebruikt opdat niet stuk voor stuk alle wijzigingen van de gecoördineerde wetten hoeven te worden vermeld. Het artikel noemt echter alleen de artikelen 4 tot 10, en deze zijn uitsluitend door de wet van 14 juli 1955 gewijzigd; duidelijker en nauwkeuriger kan dus worden gezegd : "zoals zij gewijzigd zijn bij de wet van 14 juli 1955".

De onderverdeling van 1° in a en b kan de indruk wekken, dat het om twee elkaar uitsluitende gevallen gaat. De tekst onder b is echter maar een correctief en dient om, voor bepaalde gevallen, de regel van a aan te vullen. Van die onderverdeling kan dus beter worden afgezien.

Ingevolge al deze opmerkingen ware de tekst onder 1° als volgt te lezen :

"1° voor in België gelegen eigendommen :

het kadastraal inkomen van de eigendommen vermeld in artikel 4, § 1, van de op 15 januari 1948 gecoördineerde wetten betreffende de inkomstenbelastingen, zoals het is gewijzigd bij de wet van 14 juli 1955, dit inkomen vastgesteld overeenkomstig de artikelen 5 tot 10 van dezelfde wetten, zoals zij zijn gewijzigd bij de wet van 14 juli 1955; voor goederen die geheel of gedeeltelijk dienen tot het uitoefenen van beroepsarbeid door de huurder wordt het kadastraal inkomen eventueel verhoogd met het gedeelte van de huur en de huurlasten dat 200 t.h. van dat kadastraal inkomen te boven gaat".

.../...

Bij de regel dat het belastbaar inkomen wordt verhoogd wanneer de huurprijs meer dan 200 t.h. van het kadastraal inkomen bedraagt, moge het volgende worden opgemerkt. De memorie van toelichting geeft als verantwoording, dat het om een abnormaal hoge huurprijs gaat. Een soortgelijke bepaling komt al voor in de gecoördineerde wetten, waarin ze door de wet van 13 juli 1959 is ingevoegd om een vorm van belastingontwijking te bestrijden. Deze bestond volgens de memorie van toelichting van die wet hierin : "private ondernemingen worden in een vennootschap omgevormd en brengen aan deze laatste hun exploitatie in, maar houden de onroerende goederen waarin de nijverheid of de handel dient uitgeoefend voor zich. Deze onroerende goederen worden vervolgens aan de vennootschap in huur gegeven tegen een huurprijs die vrij hoger is dan die welke voor onroerende goederen van dezelfde aard gevraagd wordt". De memorie van toelichting gaf het voorbeeld van een onroerend goed met kadastraal inkomen van 50.000 frank en een normale huurwaarde van 100.000 frank, dat tegen 500.000 frank werd verhuurd.

In de gecoördineerde wetten worden de werkelijke en de normale huurprijs, met ander woorden twee gelijksoortige begrippen met elkaar vergeleken. Het ontwerp acht een huurprijs abnormaal hoog als hij - bruto-inkomen - meer bedraagt dan tweemaal het netto-inkomen zoals de administratie dit heeft vastgesteld, en voor de vaststelling van de belasting wordt aan het netto-inkomen, dat het kadastraal inkomen is, het gedeelte van het bruto-inkomen boven tweemaal het kadastraal inkomen toegevoegd.

Een bepaling tot bestrijding van belastingontwijking wordt dus uitgebreid tot alle gevallen

waarin, zonder dat er bedrieglijk opzet is, de huurprijs van een voor beroepsdoeleinden dienend onroerend goed 50 t.h. hoger ligt dan de vermoedelijke huurprijs aan de hand waarvan het kadastraal inkomen is vastgesteld (1). Over de aanvullende aanslag op een inkomen boven het gemiddelde zijn twee opmerkingen te maken :

- 1° in de eerste plaats zal de belasting ten laste van de eigenaar verschillen naargelang de huurder al dan niet beroepsarbeid in het verhuurde goed verricht;
- 2° de berekeningswijze van het ontwerp lijkt niet zeer logisch. Niet alleen immers wordt voor de vaststelling van het belastbaar inkomen aan een netto-inkomen een bruto-inkomen toegevoegd, maar een door de administratie te laag gesteld kadastraal inkomen zal voor de belastingplichtige tot hogere belasting leiden.

Voorbeeld : een handelsgebouw wordt verhuurd tegen 67.500 frank per jaar. Nemen we een kadastraal inkomen aan van 30.000 frank. Het belastbaar netto-inkomen bedraagt dan 30.000 frank plus het gedeelte van de huurprijs dat hoger ligt dan tweemaal het kadastraal inkomen (7.500 frank), in totaal

.../...

-
- (1) Voor het vaststellen van het kadastraal inkomen wordt het bruto-inkomen met een vierde verminderd (artikel 5 van de gecoördineerde wetten). Een inkomen 100 geeft een kadastraal inkomen 75; 200 t.h. van het kadastraal inkomen is dan 150, dus 50 t.h. meer dan het bruto-inkomen.

37.500 frank. Is het kadastraal inkomen slechts op 20.000 frank bepaald en blijft de huurprijs 67.500 frank, dan bedraagt het gedeelte van de huurprijs boven tweemaal het kadastraal inkomen 27.500 frank; voor een gelijk gebleven werkelijk inkomen bedraagt het belastbaar netto-inkomen 20.000 frank plus 27.500 frank, dit is 47.500 frank, in plaats van 37.500 frank in het vorige geval.

Volgens artikel 5, § 2, van de gecoördineerde wetten wordt het kadastraal inkomen van de als typen aangecomen onroerende goederen vastgesteld onder aftrek van een vierde van het bruto-inkomen voor gebouwde eigendommen. Als de huurprijs hoger ligt dan 200 t.h. van het kadastraal inkomen lijkt dus juridisch de beste oplossing te zijn, deze met een vierde verminderde huurprijs als belastbaar inkomen te nemen. De tekst onder b kan dan worden behouden in de volgende lezing :

"b) voor goederen (die geheel of gedeeltelijk dienen tot het uitoefenen van beroepsarbeid door de huurder en) waarvan de huurprijs en de huurlasten meer dan 200 t.h. van het kadastraal inkomen bedragen, drie vierde van het bedrag van huurprijs en huurlasten".

Meent de Regering op deze wenk niet te kunnen ingaan, dan zou althans het gedeelte van de huurprijs boven 200 t.h. van het kadastraal inkomen met een vierde moeten worden verminderd, alvorens bij dat inkomen te worden gevoegd.

Het ware dan voldoende, het begin van het laatste lid van § 1 aan te vullen als volgt :

.../...

"Het onder 1°, b, bedoelde gedeelte van de huurprijs en van de huurlasten, alsook de huurwaarde, de huurprijs".

In 2°, a, gebruikt het ontwerp het begrip "vermoede huurwaarde", zoals artikel 40, b, van de gecoördineerde wetten over "vermoedelijke huurwaarde" spreekt. Ofschoon door het gebruik geijkt, is het woord "vermoede(lijke)" ondienstig en dient het te vervallen.

§ 2.

In de inleidende volzin dient te worden gelezen : "In afwijking van § 1" in plaats van "In afwijking van artikel 4 van de huidige wet"; § 2 behoort immers tot artikel 4.

In de tekst onder 2° schrijve men in plaats van "met dien verstande dat ..." : "waar echter de woorden "180 dagen" en "50 t.h." onderscheidenlijk door de woorden "90 dagen" en "25 t.h." worden vervangen".

In de tekst onder 3°, a en b, dienen de woorden "ten belope van" duidelijkheidshalve te worden vervangen door "met".

Artikel 5.

§ 2.

De tekst onder 3°, a, van § 2, heeft betrekking op kapitalen, door werkende vennoten belegd in personenvennootschappen; § 3, 4°, wijkt van deze bepaling af ingeval het vermogen wordt verdeeld, en

.../...

§ 3, 5°, ingeval de personenvennootschap voor de personenbelasting heeft geopteerd.

Om duidelijk te maken dat de bepalingen van 4° en 5° van § 3 afwijkingen zijn van § 2, 3°, a, dient deze laatste bepaling als volgt te beginnen :

"a) onverminderd de toepassing van § 3, 4° en 5°, van dit artikel, de inkomsten ...".

Onder 3°, b, moet worden aangegeven dat het gaat om voorschotten "aan een personenvennootschap". Bovendien kan de tekst beter als volgt worden gelezen :

"b) de interesten van voorschotten, aan personenvennootschappen toegestaan door de vennoten of hun echtgenoot, alsook door hun kinderen wanneer de vennoten of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben".

§ 4.

Volgens deze paragraaf "wordt onder netto-bedrag van de inkomsten van roerende kapitalen verstaan het bedrag, werkelijk ontvangen onder welke vorm ook, verhoogd met het belastingskrediet, met de roerende voorheffing en met de aanvullende roerende voorheffing voorzien in de artikelen 35, § 5, 43 en 44, alsmede met de inningskosten in België".

Een zodanige bepaling lijkt bezwaarlijk te kunnen worden toegepast : voor veel belastingplichtigen, die de inkomsten uit een aantal effecten van verschillende soort hebben geïnd en alleen het werkelijk ontvangen bedrag en, misschien, de inningskosten kennen, zal het onmogelijk zijn het bedrag van het belastingskrediet, van de roerende voorheffing en

.../...

vooral van de eventuele aanvullende voorheffing te bepalen. Dit zal hun des te moeilijker vallen omdat zij de berekening zouden moeten maken uitgaande van het ontvangen bedrag, zodat het niet voldoende zou zijn dit bedrag met de in het ontwerp bepaalde percentages te verhogen.

Artikel 6.

§ 1.

De woorden "en inzonderheid" in het begin van deze bepaling kunnen de indruk wekken, dat de verwijzing naar artikel 25, § 1, van de gecoördineerde wetten en de nadere voorschriften in de verdere bepalingen slechts enuntiatief, en niet beperkend zijn te verstaan. De Regering bedoelt het niet zo. Daarom vervange men "en inzonderheid" door "dit wil zeggen".

§ 2.

Er moge worden opgemerkt dat sommige burgerlijke vennootschappen alleen onroerende onverdeeldheden vormen, die de ontvangen huurgelden onder hun vennoten verdelen. Die vennootschappen schijnen alleen onroerende opbrengsten te ontvangen, die krachtens artikel 4 van het ontwerp worden belast.

§ 3.

Luidens het eerste lid zijn de winsten van de nijverheidsbedrijven die welke bedoeld zijn in artikel 27, § 1 en § 2, 1° tot 5°, van de gecoördineerde wetten.

.../...

Volgens het tweede lid van § 3 van het ontwerp "omvatten zij bovendien :

1° de winsten aangewend tot de aanbouw van arbeiderswoningen of van andere inrichtingen ten behoeve van het personeel van de onderneming ...".

Aangezien deze winsten reeds vermeld zijn in genoemd artikel 27, § 2, moet "bovendien" worden geschrapt.

Daarbij komt nog dat die winsten, volgens het tweede lid van artikel 27, § 2, van de gecoördineerde wetten, alleen voor de helft belastbaar zijn. De bepaling van het ontwerp strekt ertoe dit abatement af te schaffen.

Dit kan verwarrend werken. Het ware verkieslijk in het ontwerp de bepaling van 1° te schrappen en artikel 27, § 2, tweede lid, van de gecoördineerde wetten uitdrukkelijk op te heffen.

§ 6.

Deze paragraaf bepaalt hoe "de winsten van vrije beroepen, ambten, posten of andere winstgevende betrekkingen worden vastgesteld ...".

.../...

De eerste paragraaf van artikel 6 verwijst echter voor sommige winstgevende betrekkingen naar artikel 25, § 1, van de gecoördineerde wetten.

In § 6 moet dus na de woorden "winstgevende betrekkingen" het volgende worden ingevoegd : "niet vermeld in artikel 25, § 1, 1° en 2°".

Paragraaf 6 bevat een nieuwigheid : aan de baten van vrije beroepen voegt **hij** enerzijds toe "de vermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden op activa aangewend tot de uitoefening van het beroep", anderzijds, die welke mochten voortvloeien "uit vermindering van schulden tegenover derden".

Allereerst lijkt die bepaling bezwaarlijk overeen te brengen met artikel 30, eerste lid, van de gecoördineerde wetten (in werking gehouden door het eerste lid van § 6), dat de belastbare winst omschrijft als het verschil tussen de ontvangsten en de uitgaven, en niet als de vermeerdering van activa die het gevolg is van de vergelijking van twee opeenvolgende jaarlijkse balansen.

In tegenstelling tot de nijverheids- of handelsondernemingen die een geïnvesteerd vermogen bezitten waarvan de vermeerderingen de belastbare grondslag vormen, is het denkbaar dat beoefenaars van een vrij beroep geen enkel vermogen investeren

.../...

met het oog op de uitoefening van het beroep of dat zij, meer in het bijzonder voor onroerende goederen, - en om welke andere belangrijke meerwaarden zou het wel kunnen gaan ? - vaak onroerende goederen gebruiken die zij wegens het beheer van een vermogen of door erfenis hebben verkregen. Overigens neemt de administratie de afschrijving van zodanige elementen niet in aanmerking als aftrekbare lasten. Daarentegen is de afschrijving van specifieke beroepsvoorwerpen die niet lang meegaan, zoals doktersmaterieel, te beschouwen als een spreiding van bepaalde beroepsuitgaven over verschillende dienstjaren. Het begrip "vermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden" lijkt dan ook ondienstig of althans zeer vaag.

De vermindering van schulden tegenover derden, die zou wijzen op een vermeerdering van activa, lijkt eveneens onbestaanbaar met de methode die voor het bepalen van de belastbare winsten wordt toegepast.

De terugbetaling immers van een schuld tegenover een derde, die niet geschiedt door middel van vermogensinkomsten, is slechts een wijze van aanwending van een belastbaar overschot van de ontvangsten op de uitgaven. Het gaat niet op, de terugbetaalde bedragen bij dat overschot te voegen.

.../...

Ten slotte zegt het ontwerp niet met zoveel worden, over welke schulden het gaat. Dit zou overigens niet gemakkelijk te doen zijn. Anders dan in bedrijven die een handelsboekhouding voeren, kan een door een belastingschuldenaar met een vrij beroep aangegane lening niet met zekerheid ingedeeld worden bij de private schulden, veeleer dan bij de beroepsschulden, aangezien contanten fungibel zijn.

Artikel 7.

§ 2.

Deze paragraaf betreft de vrijstelling van meerwaarden die voortkomen uit vergoedingen, ontvangen uit hoofde van schadegevallen, onteigeningen, opeisingen in eigendom en soortgelijke gebeurtenissen. Voorwaarde voor de vrijstelling is de wederbelegging van een bedrag dat gelijk is aan dat van de vergoeding.

Het derde lid bepaalt de sanctie ingeval geen wederbelegging is gedaan : de meerwaarde wordt als winst beschouwd, onverminderd het voortbestaan van de vrijstelling onder de voorwaarden welke § 1 stelt. Het vierde lid bepaalt uitdrukkelijk,

.../...

dat het behoud van de vrijstelling aan geen voorwaarde onderworpen is, "wanneer zij betrekking heeft op meerwaarden verwezenlijkt op **niet-gebouwde** grondeigendommen door belastingplichtigen waarvan de bedrijfsactiviteit niet slaat op de aankoop of het bouwen en het verkopen of het verhuren van onroerende goederen". Aangezien onder § 1, 2°, reeds vrijstelling is verleend ten aanzien van deze meerwaarden en het vierde lid moet worden gehandhaafd om dubbelzinnigheid te voorkomen, dient in het derde lid te worden geschreven : "tegen de voorwaarden bepaald in § 1, 1° en 3°" en niet "bij § 1".

§ 5.

Naar de gemachtigde ambtenaar heeft verklaard, bedoelt de bepaling alleen de vennootschappen of natuurlijke personen die hun kapitalen hebben belegd in zaken welke zij beroepshalve drijven. Deze bijzonderheid zou in de tekst moeten staan.

Artikel 8.

§ 2.

Het eerste lid verwijst naar artikel 6. Verwezen moet worden naar artikel 6, § 1, 2°, want het gaat hier om winsten of baten die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van het stopzetten van beroepsarbeid, en dit geval alleen is in § 1, 2°, van artikel 6 voorzien.

.../...

Deze bepaling ware, in een andere lezing, beter in te voegen in artikel 6, § 7, waarvan zij het tweede lid zou vormen ; in plaats van een werkelijke vrijstelling te verlenen, omschrijft zij het begrip "stopzetting van het bedrijf".

+
+ +

Volgens de gemachtigde ambtenaar is het voldoende, om niet in de belasting aangeslagen te worden, dat het bedrijf door een van de erfgenamen of legatarissen is overgenomen.

Men schrijve dus : "door een erfgenaam of legataris van de persoon" in plaats van "door de erfgenamen of legatarissen van de persoon".

Artikel 11.

§ 2.

Luidens deze paragraaf zijn de beroepslasten die welke bedoeld zijn in artikel 26, §§ 2 en 4, van dezelfde gecoördineerde wetten.

Het ontwerp schijnt dus de "beroepslasten" te beperken tot die welke uitdrukkelijk zijn vermeld in de bepaling waarnaar verwezen wordt. Artikel 26, § 2, geeft alleen een niet limitatieve opsomming.

.../...

De inleidende volzin ervan luidt : "worden inzonderheid als bedrijfslasten aangezien", zodat met andere dan de genoemde bedrijfslasten rekening mag worden gehouden.

Aangezien de Regering, naar de gemachtigde ambtenaar verklaart, niet van dit beginsel bedoelt af te wijken, leze men het begin van het eerste lid als volgt : "De bedrijfslasten zijn onder meer die welke bedoeld zijn in artikel 26, §§ 2 en 4, van dezelfde ...".

+
+ +

Volgens de gemachtigde ambtenaar heeft de wijziging welke het ontwerp aanbrengt ten opzichte van de bepaling van artikel 27, § 3, tweede lid, van de gecoördineerde wetten, niet tot gevolg, dat mede als aftrekbare bedrijfslasten worden beschouwd de bezoldigingen van de leden van het gezin van de belastingplichtige die een vrij beroep mochten uitoefenen. Deze bepaling geldt in geen geval voor de vrije beroepen. Voorbeeld : in het geval van een advocaat wiens zoon hetzelfde beroep uitoefent en met zijn vader werkt, betreft het een feitelijke vennootschap tussen twee personen die vrije beroepen uitoefenen, of een wederafstand van honoraria.

.../...

§ 3.

Onder 1° vervange men het woord "inkomsten" door "interessen", want het gaat hier om aftrekbare lasten, en een inkomen kan nooit een last zijn. De bepaling heeft betrekking op interessen uit geleende kapitalen.

Onder 2° is de uitdrukking "alle andere gelijkaardige uitgaven" vaag en te vervangen door "alle andere uitgaven welke tot het uitoefenen van het bedrijf niet noodzakelijk zijn", welke uitdrukking thans gebruikt is in artikel 26, § 3, van de gecoördineerde wetten.

Artikel 12.

§ 1.

Duidelijkheidshalve ware vooraan in het eerste lid te bepalen, dat het hier gaat om de bezoldigingen welke vermeld zijn in artikel 25, § 1, 2°, van de gecoördineerde wetten. De tekst zou dan als volgt beginnen :

"Wat de in artikel 25, § 1, 2°, van de gecoördineerde wetten bedoelde bezoldigingen betreft, worden de bedrijfsuitgaven of -lasten ... van het brutobedrag van die bezoldigingen, vooraf verminderd met genoemde bijdragen".

.../...

§ 2.

Luidens deze paragraaf kan de directeur-generaal van de administratie der belastingen "speciale forfaits" vaststellen voor de raming van de bedrijfs-lasten of -uitgaven van belastingplichtigen, die een werkzaamheid uitoefenen "welke klaarblijkelijk hogere kosten vergt dan het in § 1 bedoelde forfait".

Naar de gemachtigde ambtenaar heeft verklaard, geldt die bepaling alleen voor loon- en weddetrekkenden, en zal het forfait alleen worden toegepast als er geen bewijsstukken zijn. De Regering vat de vaststelling van die forfaits op als een rechtsregel, waarop de belastingplichtigen zich kunnen beroepen. De desbetreffende verordeningen zouden echter niet in het Belgisch Staatsblad bekendgemaakt, maar bij wege van omzendbrief aan de belastingambtenaren en aan de beroepsverenigingen meegedeeld worden. Het is de vraag of de verordenende bevoegdheid in dezen aan de directeur-generaal van het bestuur der belastingen mag worden opgedragen.

Maar hoe dan ook kan een verordeningstekst die op de burgers in het algemeen betrekking kan hebben, geen bindende kracht hebben dan nadat hij in het Belgisch Staatsblad is bekendgemaakt. Heeft hij geen betrekking op de burgers in het algemeen, dan heeft hij eerst bindende kracht na kennisgeving aan alle belanghebbenden. Onder belanghebbenden moeten niet alleen worden verstaan zij die voor het speciaal forfait in aanmerking komende werkzaamheden uitoefenen,

.../...

maar ook zij die dit ooit zouden kunnen doen. Met **individuele kennisgevingen** zou hier dus niet kunnen worden volstaan en als kennisgeving geldend zou in geen geval kunnen worden beschouwd de mededeling van de teksten aan beroepsverenigingen, waarvan ~~de~~ betrokkenen dan nog niet noodzakelijk lid hoeven te zijn.

Regelen die zijn neergelegd in niet ter kennis van de burgers in het algemeen gebrachte omzendbrieven zijn geen rechtsregelen, maar blote richtlijnen die de administratie noch de belastingplichtige binden, en alleen dienen om een zekere eenheid te brengen in de beoordeling van de dossiers. Op grond van zijn normale bevoegdheid kan de directeur-generaal van de belastingen omzend**b**rieven met zodanige regelen aan zijn diensten zenden. Geen wet hoeft hem daartoe te machtigen. Om deze reden dient § 2 van artikel 12 te vervallen.

Artikel 14.

Deze bepaling bedoelt een middel tot belastingontwijking tegen te gaan ; zij komt al voor in artikel 32, § 1, vierde lid, van de gecoördineerde wetten, in dat artikel ingevoegd door de wet van 13 juli 1959. Het ontwerp neemt die bepaling over maar vervangt het begrip "onderneming" door het begrip "belastingplichtige" en vult het aan met het begrip "persoon". Daarmee lijkt het de tekst toepasselijk te willen verklaren op natuurlijke personen. Bezwaarlijk kan worden aangenomen, dat een persoon die niet

.../...

aan een andere persoon gebonden is door een overeenkomst welke ondergeschiktheid insluit, van die persoon afhankelijk zou zijn of onder diens toezicht zou staan. Dit begrip zou alleen voor rechtspersonen mogen worden gebruikt.

Op de laatste regel van het artikel staat een materiële vergissing : men leze "die hij controleert" in plaats van "die hem controleert".

Artikel 15.

§ 5.

Om nauwkeurig te zijn, moeten de woorden "stortingen doet als bedoeld bij 1° van dit artikel" worden vervangen door "stortingen doet als bedoeld in § 1, 1°, van dit artikel".

Artikel 16.

§ 4.

Deze paragraaf begint als volgt :

"Indien de beroepsinkomsten van de man en van de vrouw voor de berekening van de belasting worden samengevoegd ...". Dit betekent dat die cumulatie niet algemeen is. Uit artikel 20 volgt echter dat, behoudens in geval van scheiding van tafel en bed, in welk geval die regeling niet zou opgaan, de inkomsten van de echtgenoten steeds worden samengevoegd. Het verdient dus aanbeveling, § 1 te beginnen als volgt :

.../...

"Van de samengevoegde bedrijfsinkomsten van de man en van de vrouw wordt een bedrag afgetrokken, gelijk aan 40 t.h. : ...".

§ 3.

Volgens paragraaf 1 bedraagt de vermindering 40 t.h. van het totaal der bedrijfsinkomsten van de vrouw, maar § 3 voegt eraan toe dat niet minder dan 17.500 frank, noch meer dan 25.000 frank mag worden afgetrokken.

Een vrouw dus die niet meer dan 17.500 frank verdient, zal haar bedrijfsinkomsten volledig van belasting vrijgesteld zien, ongeacht haar andere inkomsten en de inkomsten van haar man. Aangezien het maximum 25.000 frank is, zal van de 40 t.h.-aftrek alleen sprake zijn voor bedrijfsinkomsten van ten hoogste 62.500 frank, zelfs al verdient de man weinig en al hebben de echtgenoten geen andere inkomsten dan uit hun arbeid. 25.000 frank is immers 40 t.h. van 62.500 frank.

Artikel 18.

§ 1.

Volgens 3° van deze paragraaf worden van het totaal der netto-inkomsten afgetrokken : "de interesten van de hypothecaire leningen, in de mate dat ze niet het netto-inkomen van de gehypothekeerde onroerende eigendommen overtreffen".

.../...

Thans mogen van die inkomsten, krachtens artikel 44, § 1, 4°, worden afgetrokken "de interesten van de te leen genomen kapitalen".

Ofschoon deze laatste bepaling niet uitdrukkelijk opgeheven is, zodat hier twijfel blijft bestaan, mag worden verondersteld dat artikel 18, 3°, van het ontwerp in de plaats komt voor artikel 44, § 1, 4°, van de gecoördineerde wetten en dat andere dan de in artikel 18, 3°, genoemde interesten niet meer mogen worden afgetrokken.

Dit kan ernstige gevolgen hebben, onder meer voor hen die, uitgaand op de thans geldende wetgeving, een huis hebben gebouwd of gekocht met een lening. Bijzonder ernstig zijn die gevolgen voor hen die een krediet zonder onroerende waarborg hebben gekregen (zuiver persoonlijk krediet, krediet gedekt door aan een derde toebehorende geldswaardige papieren, enz. ...).

Artikel 19.

Dit artikel bedoelt duidelijk te stellen, dat onroerende en roerende inkomsten die tot het uitoefenen van een beroep dienen, als bedrijfswinsten of -baten worden beschouwd. Het vindt zijn verantwoording hierin, dat zoveel bedrijfsverlies als er winst is in rekening mag worden gebracht.

Om de strekking van de tekst beter tot uitdrukking te brengen, leze men de laatste woorden als volgt : "... als bedrijfswinsten of -baten".

.../...

Op te merken valt, dat het ontwerp de artikelen 14 tot 19 van de gecoördineerde wetten in werking laat ; volgens die wetten zijn de interesten van schuldvorderingen wegens geldleningen onderworpen aan de mobiliënbelasting die in de regel ten laste van de kredietnemer komt, terwijl de uitlener een netto-interest int die als een reeds belast inkomen wordt beschouwd.

In de economie van de leningscontracten, vooral voor het bepalen van de rentevoet, wordt met deze stand van het recht rekening gehouden. Iedere wijziging hiervan zou de overeenkomsten tussen partijen omverwerpen. Hoe de algemene bewoordingen van artikel 19 ook zijn, nu nergens blijkt dat de Regering de bestaande regeling wil wijzigen, moet worden aangenomen dat artikel 19 in dit opzicht beperkend moet worden geïnterpreteerd.

Artikel 20.

Krachtens § 1 worden de inkomsten van de echtgenoten opnieuw samengevoegd, hetgeen in de huidige wetgeving alleen voor de berekening van de aanvullende personele belasting wordt gedaan.

Zodanige samenvoeging lag geheel in de rede zolang de man, in verreweg de meeste gevallen, de gemeenschap en de goederen van zijn vrouw beheerde, maar is door de evolutie in de wetgeving heel wat problematischer geworden.

.../...

Ingevolge de wijzigingen aan het Burgerlijk Wetboek, eerst door de wet van 20 juli 1932, daarna door die van 30 april 1958, kan de gehuwde vrouw geheel buiten haar man om een bedrijf uitoefenen en goederen bezitten. Na de voorgenomen hervorming van het huwelijksvermogensrecht zal die toestand zich nog toespitsen en het eind van de evolutie zal ongetwijfeld zijn, dat de eenheid van het echtelijk vermogen volkomen ophoudt te bestaan.

Nu de burgerlijke wetgeving aan de eenheid van het echtelijk vermogen een einde zoekt te maken, lijkt het niet zeer logisch voor de belasting op-nieuw van die eenheid uit te gaan.

Het vestigen van de aanslag op naam van het gezinshoofd komt er bovendien op neer, dat de man de belastingdruk draagt voor een vermogen, dat hij gedeeltelijk al niet meer beheert.

Artikel 21.

§ 1.

Onder 1° bepaalt dit artikel het maximum-bedrag van de niet belaste inkomsten.

Onder 4° bepaalt het de verminderingen voor personen ten laste.

.../...

5° is een aanvulling op 4° : geen vermindering wordt toegestaan op de belasting die betrekking heeft op het gedeelte van het belastbaar inkomen boven 250.000 frank.

De combinatie van al die bepalingen kan voor sommige grote gezinnen paradoxale en juridisch weinig te verantwoorden gevolgen hebben.

Luidens 1°, f, is geen belasting verschuldigd wanneer het belastbaar inkomen lager ligt dan 60.000 frank, vermeerderd met 30.000 frank per persoon ten laste boven de vierde.

Gesteld een belastingplichtige met 13 personen ten laste. Ligt zijn inkomen lager dan $60.000 \text{ frank} + (9 \times 30.000) = 330.000 \text{ frank}$, dan is geen belasting verschuldigd. Bedraagt zijn inkomen dus 329.500 frank, dan hoeft hij niets te betalen. Komt het te liggen op 331.000 frank, dus 1.500 frank hoger, dan wordt niet meer de bepaling van 1° toegepast, maar die van 4°, die een vermindering op het bedrag van de belasting toestaat. Deze vermindering bedraagt 100 t.h. indien de belastingplichtige ten minste 8 personen ten laste heeft, maar, volgens de bepaling van 5°, wordt geen vermindering toegestaan voor het gedeelte boven 250.000 frank en wordt de belasting berekend tegen de aanslagvoeten die voor de tranches belastbaar inkomen boven 250.000 frank zijn bepaald. Voor zulk een verhoging van het inkomen met niet meer dan 1.500 frank betaalt de belastingplichtige dus 30 t.h. op 50.000 frank en 35 t.h. op 31.000 frank, of in totaal 25.850 frank belasting.

Om zulke gevolgen te voorkomen, zijn er maar twee middelen : ofwel de toepassing van 1°, f, beperken tot ten hoogste 250.000 frank, ofwel beslissen dat in de gevallen waarin, wegens het groot aantal personen ten laste, het bedrag van 250.000 frank mocht worden overschreden, door toepassing van 1°, f, de belasting slechts op het gedeelte daarboven verschuldigd is.

In het eerste geval dient de tekst onder 5° te beginnen als volgt :

"Geen vrijstelling of vermindering wordt echter toegestaan ...".

In het tweede geval :

"Geen vermindering wordt echter toegestaan op de belasting die betrekking heeft op het gedeelte van het belastbaar inkomen boven 250.000 frank, tenzij, wegens het groot aantal personen ten laste, dat bedrag mocht worden overschreden door toepassing van 1°, f; deze belasting wordt berekend tegen de aanslagvoeten voor de tranches belastbare inkomsten boven 250.000 frank".

§ 3.

Luidens deze paragraaf bepaalt de Koning welke personen geacht worden ten laste van de belastingplichtige te zijn, "wanneer ze deel uitmaken van zijn gezin en persoonlijk geen belastbare of niet belastbare inkomsten hebben genoten waarvan het bedrag 15.000 frank overtreft".

.../...

Thans bepaalt artikel 25, § 7, van de gecoördineerde wetten, welke personen ten laste zijn.

In het ontwerp is niet overgenomen hetgeen het laatste lid van artikel 49, § 4, van de gecoördineerde wetten bepaalt : dat niettemin als ten laste worden beschouwd de gezinsleden wier persoonlijke inkomsten begrepen zijn in de belastbare inkomsten op naam van het gezinshoofd. In het systeem van het ontwerp ware het heel in 't bijzonder te verantwoorden deze bepaling voor de vrouw van de belastingplichtige te handhaven, vermits de inkomsten van de echtgenoten opnieuw worden samengevoegd. Paragraaf 3 dient derhalve met de volgende bepaling te worden aangevuld :

"Ingeval artikel 20 wordt toegepast, wordt de echtgenoot steeds geacht ten laste van de belastingplichtige te zijn".

Artikel 23.

§ 1.

Voor een beter begrip van deze tekst ware het verkieslijk, onder 2° en 3° nader aan te geven dat het om kapitaalsuitkeringen gaat.

.../...

§ 2.

De tekst onder 1°, a, zou vlotter te lezen zijn zonder de ontkenning. Men schrijve : "die sedert minder dan vijf jaar vóór de tegeldemaking in het vermogen van de onderneming waren opgenomen of voor de uitoefening van de bedrijfsactiviteit hebben gediend".

1°, b, onderwerpt aan dezelfde aanslag de vergoedingen die betaald zijn als compensatie van handelingen waaruit een vermindering van de activiteit van de onderneming of van de belastingsplichtige kan voortvloeien of als vergoeding van een tijdelijke winstderving, alsook de winsten verkregen door afstand. Hierover wordt gehandeld in artikel 6, § 1, 2°, waarvan artikel 6, § 7, alleen maar de draagwijdte toelicht. In plaats van naar artikel 6, § 7, verwijzen men dan ook naar artikel 6, § 1, 2°.

Artikel 24.

§ 1.

Deze paragraaf begint als volgt :

"Aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, de hierna omschreven Belgische vennootschappen welke in België hun maatschappelijke zetel, hun hoofd-inrichting of hun bestuurs- of beheerszetel hebben:....".

.../...

Luidens artikel 197 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen "is elke vennootschap, waarvan de hoofdzetel in België is gevestigd, aan de Belgische wet onderworpen, al werd de akte van oprichting in het buitenland opgemaakt".

In de zoëven aangehaalde tekst van het ontwerp schrappen men dus het woord "Belgische" dat hier ondienstig is, alsook de woorden "of hun bestuurs- of beheerszetel", die evenmin rechtsgevolgen hebben.

2° onderwerpt aan de belasting de andere vennootschappen die geen handelsvennootschap zijn, de "verenigingen, inrichtingen of organismen van om het even welke aard, naar openbaar of privaatrecht welke rechtspersoonlijkheid hebben en zich wijden aan een uitbating of verrichtingen van winstgevende aard".

Een betere lezing ware : "enigerlei publiek- of privaatrechtelijke vereniging, inrichting of instelling".

Volgens de gemachtigde ambtenaar ligt het niet in de bedoeling van de Regering, de huidige, door een overvloedige rechtspraak vastgelegde regeling voor de verenigingen zonder winstoogmerk te wijzigen.

.../...

Artikel 25.

Om de ontkenningen, die de tekst niet duidelijker maken, te vermijden, schrijve men in § 2 :

"De bezoldigingen ... worden niet in aanmerking genomen voor zover het individueel bedrag ... hoger ligt dan het bedrag van de emolumenten, toegekend aan de collega's ...".

Artikel 28.

Wanneer een vennootschap haar eigen aandelen met haar winsten terugkoopt, is dit een verrichting over de burgerlijke en fiscale gevolgen waarover al heel lang druk wordt geredetwist.

In het algemeen stelt de rechtsleer en de rechtspraak, dat de teruggekochte effecten te niet worden gedaan, omdat het een vennootschap juridisch onmogelijk is haar eigen aandeelhouder te worden (zie de auteurs, vermeld door VAN RIJN en VAN OMMESLAGHE in hun studie in de "Revue critique", 1960, blz. 316) . Dit is ook de opvatting van de Bankcommissie.

Algemeen is die zienswijze echter niet.

Waar het ontwerp, in artikel 28, § 2, over de aldus teruggekochte aandelen spreekt, schijnt het in deze controverse stelling te kiezen.

.../...

Volgens de overheersende strekking in de rechtsleer, doet terugkoop van aandelen de door aandelen vertegenwoordigde maatschappelijke rechten te niet gaan en leidt het dus ook tot overeenkomstige kapitaalsvermindering, zelfs al is deze niet in een formele akte bevestigd. "Wederverkoop" - of, zo men wil, het weder in omloop brengen - van die aandelen, staat in feite gelijk met een nieuwe uitgifte.

Het ontwerp gaat echter van het tegenovergestelde standpunt uit. De memorie van toelichting geeft bij deze tekst geen commentaar, zodat de Raad van State niet weet op welke gronden de Regering die richting heeft gekozen.

Er is beslist, dat de verkoop van een aandeel ter beurse door een aandeelhouder, uit een oogpunt van belasting, in zijn hoofde altijd een verkoop is, zelfs al is de koper de vennootschap - hetgeen de verkoper meestal niet zal weten : naar aanleiding van zodanige verrichting mag dus geen mobiliënbelasting worden geheven (Cass. 6 oktober 1959, Pas. 1960, I, 157). Het zou trouwens materieel onmogelijk zijn, die belasting aan de verkoper op te leggen.

Het ontwerp stelt voor, de vennootschap speciaal aan te slaan voor het gedeelte van de terugkoop prijs dat hoger ligt dan het door de teruggekochte aandelen vertegenwoordigde aandeel van het nog terug te betalen kapitaal. Deze oplossing is enigszins verwant aan die van het Franse belastingrecht, in acht genomen dat de belastingsystemen verschillen (Cass. française, 9 juli 1956, Journal des sociétés, 1957, blz. 261).

.../...

Bij die oplossing zijn echter opmerkingen te maken :

- 1° volgens de logica van de voorgestelde regeling die, in hoofde van de vennootschap, terugkoop beschouwt als een vervroegde likwidatie, zou alleen het overschot van de terugkoopprijs op het gedeelte van het gerevaloriseerde kapitaal als grondslag mogen dienen voor de berekening van de speciale aanslag ;
- 2° dit overschot, afgenomen van de winst, kan afgenomen zijn van reeds belaste winsten die niet opnieuw zouden mogen worden belast ;
- 3° indien dit overschot, afgenomen van de winst van het dienstjaar, voor de eerste maal speciaal wordt aangeslagen, mag het niet opnieuw worden belast, zoals § 2 van artikel 28 voorstelt, voor zover in deze ogenschijnlijk zeer algemene bepaling, bij gemis van desbetreffende commentaar in de memorie van toelichting, werkelijk ligt besloten, dat de bedoeling van de Regering is, het reeds volgens § 1 speciaal aangeslagen overschot in de belastbare winsten van het dienstjaar op te nemen ;
- 4° waar het de aftrek van "de verliezen op de wederverkoop" van de teruggekochte aandelen uitsluit, ofschoon deze bij onderstelling in de portefeuille van de vennootschap zouden zijn opgenomen, na aanslag van het overschot, zoals bepaald in artikel 28, § 1, van het ontwerp, voor hun volle aankoopwaarde, straft het ontwerp de vennootschap die haar

.../...

eigen aandelen weder verkoopt, zonder dat voor die aanvullende aanslag een redelijke uitleg te vinden is. Wegens gemis van gezaghebbende commentaar is het hier andermaal onmogelijk, de redenen te kennen waarvan de Regering is uitgegaan.

Artikel 29.

§ 4.

Men leze deze paragraaf als volgt :

"De bepalingen van § 1 zijn ook van toepassing op vennootschappen :

1° die fusioneren, hetzij bij wege van opslorping door een bestaande vennootschap hetzij bij wege van oprichting van een nieuwe vennootschap ".

+

+ +

In 2° zijn de woorden "waarvan de nietigheid door de administratie wordt vastgesteld", niet dienstig, want zij schijnen de administratie bevoegdheid te verlenen tot het nietigverklaren van een vennootschap, welke bevoegdheid alleen bij de rechtbanken berust. Volgens verkregen inlichtingen heeft de bepaling tot doel, de aanslag mogelijk te maken ingeval de toestand van de vennootschap tot dezer

.../...

ontbinding leidt, zelfs al is die ontbinding nog niet vastgesteld, bijvoorbeeld wanneer alle effecten van een vennootschap eigendom zijn geworden van één persoon, die verzuimt de ontbinding van de vennootschap te doen vaststellen. De tekst ware zo te herwerken dat hij zich tot die gevallen beperkt.

+

+ +

3° heeft betrekking op de "Belgische" vennootschappen die "buitenlandse vennootschappen worden".

Alle auteurs zijn het erover eens, dat een vennootschap die rechtspersoonlijkheid heeft verkregen juist doordat zij heeft voldaan aan de voorwaarden van de wetgeving inzake Belgische handelsvennootschappen, zich, zelfs al deed zij het door een eenparige stemming van de aandeelhouders, niet onder de gelding van een andere wetgeving kan stellen, dus geen "buitenlandse vennootschap kan worden", zonder haar bestaan erbij in te schieten.

+

+ +

.../...

4° strekt tot het vestigen van een speciale aanslag ten laste van vennootschappen die, zonder te zijn ontbonden, een andere rechtsvorm aannemen, "ten-zij ...". Deze bepaling zou een bestaande bestuurspraktijk bevestigen. Van het handelsrecht uit gezien, moet uitdrukkelijk voorbehoud worden gemaakt bij de woorden "zonder te zijn ontbonden". Aangezien de rechtspersoonlijkheid verbonden is aan het nakomen van een stel voorwaarden die iedere vennootschapsvorm ~~kenmerken~~, impliceert wijziging van de vorm verdwijning, en dus ook ontbinding van de bestaande vennootschap, en oprichting van een nieuwe. Vooral omdat gezaghebbende commentaar ontbreekt, is de betekenis van de woorden "zonder te zijn ontbonden" dus niet duidelijk. Hoe dan ook, zou de Regering bepaald moeten zeggen, welke hypothese hier wordt bedoeld.

§ 5.

Deze paragraaf bedoelt de Koning bevoegd te maken om te machtigen tot fusioneren onder vrijstelling van belasting. Zodanige overdracht van bevoegdheid vergt het stelligste voorbehoud ; hetzelfde resultaat kan wellicht op bevredigende wijze worden bereikt als aan de thans geldende tijdelijke wetgeving permanente uitwerking wordt verleend (zie de wet van 15 juli 1959 tot bevordering van de opslorping of de fusie van vennootschappen en de inbreng van bedrijfstakken).

.../...

Artikel 33.

§ 1.

In deze paragraaf moet het woord "beloningen" (rémunérations) dat op een materiële vergissing berust, vervallen.

§ 2.

De in 3° bedoelde aftrek is die welke is bepaald in artikel 15, § 1, 3°, en niet in § 1, 2°.

Artikel 34.

In § 3, tweede lid, in fine, vervange men de woorden : "die haar controleert of die onder haar afhankelijkheid is" door "die zij controleert of die onder haar ressorteert".

Artikel 35.

§ 4.

Men leze deze paragraaf als volgt :

"Voor de in artikel 27 bedoelde verenigingen wordt de vennootschapsbelasting beperkt tot het belastingkrediet en de onroerende en roerende voorheffingen".

.../...

Deze opmerking geldt ook voor artikel 36, § 4, en voor artikel 37, § 6, in die zin dat ook daar de woorden "geacht overeen te stemmen met" moeten worden vervangen door "beperkt tot".

Artikel 37.

§ 1.

Luidens 2° van deze paragraaf zijn aan de vreemdelingenbelasting onderworpen "de buitenlandse vennootschappen, dit wil zeggen de vennootschappen, verenigingen of welkdanige in het buitenland opgerichte organismen van privaatsrecht, die al dan niet rechtspersoonlijkheid bezitten, alsmede de vreemde Staten of hun politieke onderverdelingen, de inrichtingen, organismen of andere rechtspersonen van buitenlands-publiek recht, wanneer noch hun maatschappelijke zetel, noch hun voornaamste bestuursinrichting, noch hun bestuurs- of administratieve zetel in België gevestigd is".

Het gaat niet op te zeggen, dat vreemde Staten hun voornaamste inrichting in België hebben. Als de steller van de tekst onder de titel "buitenlandse vennootschappen" de meest verscheidene instellingen in eenzelfde opsomming vermeldt, doet hij dit om verwijzing ernaar in verdere bepalingen te vergemakkelijken.

.../...

Hetzelfde resultaat kan worden bereikt door in alle bepalingen van de artikelen 37 en 39 de term "buitenlandse vennootschappen" te vervangen door "buitenlandse rechtspersonen" ; de bepaling van § 1, 2°, kan dan worden gelezen als volgt :

"2° de buitenlandse rechtspersonen, dit zijn de vreemde Staten of hun politieke onderverdelingen, de inrichtingen, instellingen of andere rechtspersonen naar buitenlands publiekrecht alsook enigerlei in het buitenland opgerichte privaatrechtelijke vennootschap, vereniging, inrichting of instelling, zelfs indien zij geen rechtspersoonlijkheid bezitten, wanneer noch hun maatschappelijke zetel noch hun voornaamste bestuursinrichting in België gevestigd is".

De woorden "noch hun bestuurs- of administratieve zetel" zijn weggelaten om de reden die is opgegeven in de commentaar bij artikel 24.

§ 3.

De tekst onder b van deze paragraaf kan beter worden gelezen als volgt :

"b) de inkomsten uit in België in bewaring gegeven roerende waarden, wanneer die bewaargevingen beantwoorden aan de voorwaarden, bepaald door de Minister van Financiën, en voor zover die waarden niet op enigerlei wijze belegd zijn in een inrichting waarover de bewaargever in België beschikt".

.../...

Deze bepaling komt in een andere vorm voor in artikel 14, § 1, 4°, van de gecoördineerde wetten en is van toepassing op vreemdelingen "die in het Rijk noch verblijf-, noch woonplaats, noch inrichting bezitten".

Het in het ontwerp gebruikte werkwoord "beschikt" is nieuw, en kan tot uiteenlopende interpretaties aanleiding geven. Het zou door een nauwkeuriger term moeten worden vervangen. Bedoelt de Regering geen wijziging te brengen aan de huidige regeling, dan zou men kunnen schrijven "bezit". Beoogt ze andere gevallen, dan dienen woorden te worden gebruikt waarmee die gevallen duidelijker worden aangegeven.

In 3° sluit het laatste zinsdeel de aftrekbaarheid van de uitkeringen voor onderhoud uit, zelfs wanneer het gaat om uitkeringen aan een in België verblijvend persoon ten opzichte van wie de uitkering dus als een belastbaar inkomen zal worden beschouwd.

Artikel 38.

§ 2.

Volgens het tweede lid "bepaalt de Koning het belastbaar tijdperk en de inkomsten die ermede in verband staan".

.../...

De memorie van toelichting verklaart niet waarom de Regering afziet van de regeling van artikel 32, § 1, van de gecoördineerde wetten, die de belastbare periode en de daaraan verbonden inkomsten bepaalt.

Artikel 39.

Dit artikel kan beter beginnen als volgt :

"Hij die in België voor eigen rekening een bedrijf uitoefent, hetzij rondreizend, hetzij op openbare plaatsen, hetzij als schipper of als foorkramer, moet een forfaitaire belasting storten ...".

Artikel 42.

§ 2 .

Deze bepaling heeft tot doel, onder meer de geldopnemers te verplichten tot aftrekking van de roerende voorheffing, niettegenstaande ieder tegenstrijdig beding omtrent het bedrag van de leningsinteressen, wanneer die geldopnemers vennootschappen of andere in artikel 20, § 1, 1° tot 3°, van de thans geldende wetgeving bedoelde instellingen zijn.

.../...

Om te kunnen oordelen in hoever juist de huidige regeling wordt veranderd, moge er worden op gewezen dat thans het percentage van de mobiliën-belasting op inkomsten uit obligaties verschilt naargelang de belasting wordt gedragen door hem die de inkomsten ontvangt - in dit geval 18 t.h. - of door hem die ze verschuldigd is - in dit geval 11 t.h.

Hieraan moet worden toegevoegd dat, wanneer de belasting wordt gedragen door hem die de inkomsten verschuldigd is, het belastbaar inkomen moet worden vastgesteld volgens de formule :

$$\frac{\text{rente} \times 100}{89} .$$

Met andere woorden, de belasting moet steeds bij de belastbare grondslag worden gevoegd.

De leningscontracten bepalen dan ook de rentevoet met inachtneming van de terugslag van de belasting. In het algemeen wensen de uitleners het juiste bedrag te kennen van de netto-rente welke zij zullen ontvangen en bepalen zij de bruto-rente, met inachtneming van de belastingdruk. De bepaling van artikel 42, § 2, brengt een totale ommekeer in de economie van de leningscontracten, omdat ze de schuldenaar van de inkomsten voortaan verbiedt, de roerende voorheffing op zich te nemen.

.../...

Voor een obligatie die tegen 5 t.h. netto rent, en wanneer de belasting ten laste is van de schuldenaar van de inkomsten, was de bruto-rente, volgens de hiervoren vermelde formule :

$$\frac{5 \times 100}{89} = 5,61.$$

Na de nieuwe bepaling zal de rente 5 t.h. bedragen, maar hij die de rente moet betalen dient, ondanks de overeenkomst tussen partijen, de roerende voorheffing van 15 t.h. af te houden.

Hierdoor wordt de netto-rente teruggebracht op 4,25 t.h. en geniet de lener dus een substantieel voordeel.

Uit de verklaringen van de gemachtigde ambtenaar blijkt, dat deze interpretatie werkelijk overeenkomt met de wil van de steller van het ontwerp. Een uitleg hiervoor is echter niet gegeven.

.../....

Hierbij komt nog, dat, wanneer de uitlener een vennootschap is, de rente van de obligaties vroeger werd beschouwd als een reeds belast inkomen, zodat dat inkomen een volstrekt netto-inkomen was, onder voorbehoud van aftrekking van 5 t.h. voor algemene kosten.

§ 4.

Deze paragraaf verklaart de artikelen 21, 23 en 24 van de gecoördineerde wetten toepasselijk op de roerende voorheffing.

Uit deze paragraaf en tevens uit de verklaringen van de gemachtigde ambtenaar blijkt, dat artikel 22 van de gecoördineerde wetten door de inwerkingtreding van de ontwerp-wet zal worden opgeheven. Thans verleent dit artikel vrijstelling van mobiliënbelasting voor de interesten van hypothecaire schuldverderingen op in België gelegen onroerende goederen, ten bedrage van het kadastraal inkomen van die goederen.

.../...

Artikel 43.

§ 2.

Volgens deze paragraaf "kan de Koning binnen de voorwaarden en perken die Hij vaststelt, afzien van de heffing van de roerende voorheffing op bepaalde categorieën van inkomsten van kapitalen en roerende goederen".

Deze bepaling beperkt zich ogenschijnlijk tot de regelen voor de belastingheffing, maar zal in bepaalde gevallen de belastingplichtige vrijstellen van betaling van de volle belasting of een deel ervan.

In feite volgt uit artikel 48, § 8, van het ontwerp, dat de roerende voorheffing niet kan worden teruggegeven, zelfs al is het inkomen van de betrokkene lager dan het in de globale belasting vrijgestelde minimum, of al is zijn aanslag in die belasting lager dan het bij wege van roerende voorheffing geheven percentage.

Een belastingplichtige, die roerende waarden bezit waarvoor van de voorheffing is afgezien, zal dus in sommige gevallen minder belastingen hoeven te betalen dan hij had moeten doen met een zelfde inkomen dat uit andere roerende waarden zou bestaan.

Op grond van die bepaling kan de Koning dus een onderscheid maken tussen de roerende inkomsten.

.../...

Artikel 44.

Het slot van het eerste lid kan beter worden gelezen als volgt :

"... op het tijdstip dat deze inkomsten en opbrengsten worden geïnd of opgenomen".

Artikel 46.

Het schijnt dat het ontwerp bij vergissing bepaalt, dat "de bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld volgens de aanduidingen van de barema's opgesteld door de administratie der directe belastingen".

Thans zijn deze tarieven, die verordeningsbepalingen zijn, bij koninklijk besluit vastgesteld. De Regering schijnt niet voornemens te zijn, dit te veranderen.

De woorden "door de administratie der directe belastingen" moeten dus worden vervangen door de woorden "door de Koning".

Artikel 48.

§ 3.

In 2° kunnen de woorden "aan de aanslagen van 15 t.h." vervallen, aangezien dit percentage is bepaald in artikel 43, § 1, eerste lid, waarnaar de tekst verwijst.

.../...

§ 8.

Volgens die bepaling kan de voorheffing op inkomsten uit roerende goederen alleen maar in mindering worden gebracht tot het deel van de globale belasting dat proportioneel overeenkomt met de inkomsten uit die goederen. Waar ze verbiedt, die voorheffingen aan te rekenen op dat deel van de belasting dat betrekking heeft op de andere inkomsten die de heffingsgrondslag van de globale belasting vormen, en uitdrukkelijk zegt, dat het teveel niet wordt terugbetaald, houdt die bepaling het stelsel van de cedulaire belasting in stand en wijkt ze af van het beginsel van de ene, globale belasting op de gezamenlijke inkomsten van eenzelfde belastingplichtige. Over dit punt handelt de algemene opmerking III.

Artikel 49.

In het eerste lid is sprake van het "werkelijk bedrag van de bedrijfsvoorheffing". Het woord "werkelijk" kan de indruk wekken dat er een in het ontwerp niet bepaald fictief bedrag bestaat, en dient dus te vervallen.

Artikel 50.

Buiten hetgeen in verband met die bepaling onder de algemene opmerkingen is gezegd, moet er nog op gewezen worden, dat bedoeld artikel achteraan in het ontwerp of, althans, aan het slot van titel V dient te komen.

.../...

Artikel 51.

§ 3.

Volgens die bepaling kan de voorheffing op inkomsten uit immobiliën, eigen aan de vrouw, gevestigd worden op naam van de man, die gehouden is de voorheffing te betalen tenzij hij het bewijs levert dat die inkomsten niet in de gemeenschap vallen .

Die bepaling, schoon logisch uit een juridisch oogpunt, is niet in overeenstemming met artikel 20 van het ontwerp, dat de inkomsten van de echtgenoten samenvoegt ongeacht hun huwelijksvermogensstelsel en bepaalt dat de heffing op naam van het gezinshoofd wordt gevestigd.

Artikel 52.

Dit artikel heft artikel 52 van de gecoördineerde wetten op, dat belasting van reeds aangeslagen inkomsten bedoelde te voorkomen. Het maakt daardoor een getrapte taxatie mogelijk, maar mildert de daaruit voortvloeiende verhoging van de fiscale lasten door de belasting tot één vierde, dit is tot 7,5 t.h., te verminderen voor inkomsten uit aandelen of deelbewijzen van of uit kapitalen belegd in vennootschappen (artikel 35, § 1, 2°).

Uit het door de Raad van State ingestelde onderzoek blijkt - en de Administratie heeft dat bevestigd -, dat een vennootschap die aan een andere

.../...

vennootschap dividenden uitkeert en, in voorkomend geval, die andere, wanneer zij op haar beurt aan een derde vennootschap een dividend mocht uitkeren, te werk moeten gaan zoals in onderstaand voorbeeld is aangegeven.

+
+ +

De vennootschap A heeft een dividend van 100 frank uitgekeerd.

Op dat dividend worden bij incassering door de vennootschap B 15 t.h. vennootschapsbelasting en 15 t.h. belastingskrediet geheven. De vennootschap B zou dus 70 frank moeten opstrijken.

Op dat inkomen van 70 frank, vermeerderd met het belastingskrediet van 15 frank, moet de vennootschap A echter de roerende voorheffing van 15 t.h., dit is 12,75 frank, afhouden, zodat de vennootschap B in feite 57,25 frank zal ontvangen.

Van dat bruto-dividend van 57,25 frank, vermeerderd met de voorheffing van 12,75, dit is 70 frank, kan de vennootschap B, wanneer zij een bank, een kredietinstelling of een vennootschap is die uitsluitend of hoofdzakelijk het beheren van participaties of portefeuillewaarden ten doel heeft, als vast bedrag aan algemene kosten en financiële lasten 20 t.h., dit is 14 frank, aftrekken. Op het aldus verkregen saldo, dit is 56 frank, is het dat de belasting van 7,5 t.h., zegge 4,20 frank, moet worden betaald.

.../...

Aangezien de vennootschap B anderdeels een voorheffing geniet, moet zij een vergoeding van $(12,75 - 4,20) = 8,55$ frank krijgen.

Die vergoeding van 8,55 frank kan dan besteed worden voor de vennootschapsbelasting van 30 t.h. op andere inkomsten dan uit dividenden.

Keert de vennootschap B op haar beurt een dividend uit aan de vennootschap C, dan verlopen de verrichtingen als volgt :

Ondersteld wordt dat het aan de vennootschap C uitgekeerde dividend gelijk is aan het van A ontvangen dividend van 57,25 frank, vermeerderd met de vergoeding van 8,55 frank, en in totaal dus 65,80 frank bedraagt.

Volgens de administratie dient de roerende voorheffing van 15 t.h. daarna te worden berekend op het bruto-bedrag dat met dat netto-bedrag van 65,80 frank overeenkomt, dit is op 100/70ste van 65,80 frank, zegge 94 frank, in welk bedrag het belastingskrediet van 15 t.h., dus 14,10 frank, zou begrepen zijn. Grondslag voor het berekenen van de roerende voorheffing van 15 t.h. zou het netto-bedrag van 65,80 frank zijn, vermeerderd met de 15 t.h. belastingskrediet die, zoals hierboven aangegeven, op 100/70ste van het netto-bedrag worden berekend en dus 14,10 frank bedragen. In totaal dus 79,90 frank. De 15 t.h. roerende voorheffing zouden dus 12 frank en de voor uitkering op de tweede trap beschikbaar komende som bijgevolg 65,80 frank min 12 frank, dit is 53,80 frank bedragen, en zo gaat het dan verder.

.../...

Nu laat artikel 35 van het ontwerp zulke berekeningswijze niet toe. De tekst ware op dat punt dan ook om te werken.

Artikel 56.

§ 3.

Volgens deze bepaling is elke in de artikelen 2, 24, 36 en 37 bedoelde persoon verplicht, aan de administratie alle boeken en documenten over te leggen welke zij noodzakelijk acht om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen.

Artikel 56 moet worden ingevoegd in de gecoördineerde wetten, waarvan het artikel 55 wijzigt. De in de bepaling genoemde artikelen 2, 24, 36 en 37 zouden dus de artikelen 2, 24, 36 en 37 van de gecoördineerde wetten moeten zijn. In feite echter beoogt het ontwerp de artikelen die dat nummer hebben in het ontwerp.

Hier blijkt eens te meer, dat de redactionele techniek van het ontwerp nodig moet worden herzien.

§ 6.

Luidens het laatste lid van deze paragraaf, "gelden de bepalingen van artikel 283 van het Wetboek van burgerlijke rechtsvordering niet ten opzichte van personen die geschreven attesten, deel uitmakend van het dossier, zouden hebben ingediend".

.../...

Artikel 283 heeft betrekking op de getuigen die, om bijzondere redenen, tijdens getuigenverhoren in burgerlijke zaken kunnen worden gewraakt. Aangezien de Regering bedoelt, van de in genoemd artikel gestelde regelen alleen af te wijken ten opzichte van getuigen, die getuigschriften hebben afgegeven als vermeld in het tweede lid van artikel 283, ware het verkieslijk deze bedoeling tot uiting te brengen.

Het lid kan dan worden gelezen als volgt :

"Artikel 283, tweede lid, van het Wetboek van burgerlijke rechtsvordering is niet van toepassing op hen die schriftelijke attesten mochten hebben afgegeven, welke in het dossier berusten".

§ 8.

Deze paragraaf bepaalt dat, ingeval de personen bedoeld in de vorige paragrafen van hetzelfde artikel, door de administratie om inlichtingen worden verzocht en zich achter het beroepsgeheim verschuilen, "de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid verzoekt".

De verplichting, het beroepsgeheim in acht te nemen, is volstrekt en algemeen.

.../...

Het geheim dekt niet alleen al hetgeen aan de tot geheimhouding verplichte persoon wordt toevertrouwd, maar ook al wat hij bij de uitoefening van zijn beroepswerk mocht te weten komen, zelfs feiten die niet rechtstreeks betrekking hebben op dat werk.

Die verplichting is zo volstrekt, dat zelfs een rechtbank van de tot geheimhouding verplichte persoon niet mag eisen, dat hij ten overstaan van de rechter feiten aan het licht zou brengen waarvan hij door de uitoefening van zijn beroep kennis heeft gekregen.

Met andere woorden, de tuchtoverheid mag de betrokkene in geen geval van de verplichting tot geheimhouding ontslaan, en mag zich evenmin in zijn plaats stellen.

Er moet dus worden verondersteld dat het ontwerp, waar het zegt dat de tuchtoverheid kan optreden, alleen doelt op het geval waarin de betrokkene ten onrechte het beroepsgeheim doet gelden. In dat geval zou het optreden van genoemde overheid alleen kunnen worden gevorderd om in het geschil tussen de administratie en de betrokken partij te beslissen over de vraag of de gevraagde inlichtingen al dan niet door het beroepsgeheim gedekt zijn.

De woorden "zich wettelijk beroept op het beroepsgeheim" zijn dubbelzinnig. Is de betrokkene door zijn beroep tot geheimhouding verplicht, dan zal hij zich daarop steeds "wettig" beroepen. Men leze dus : "Wanneer de krachtens de §§ 3, 4 en 6 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden ...".

.../...

§ 10.

Deze bepaling verplicht de belastingplichtige ertoe "de boeken en bescheiden aan de hand waarvan het bedrag van de belastbare inkomsten kan worden vastgesteld", gedurende vijf jaar te bewaren, en stelt straf op het niet-nakomen van die verplichting.

Zij moet in verband worden gebracht met de bovenvermelde § 3, die de belastingplichtige verplicht aan de administratie alle boeken en documenten over te leggen, welke zij noodzakelijk acht om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen.

De wet verplicht sommige categorieën van personen tot het houden van bepaalde boeken en documenten. Dat die boeken en documenten aan de administratie worden overgelegd en dat zij een tijdlang worden bewaard, is normaal.

Het gaat echter niet op, dat de gewestelijke directeur of zijn gemachtigde aan een belastingplichtige een geldboete van 1.000 tot 20.000 frank kan opleggen, omdat deze bepaalde documenten, tot het bewaren waarvan geen tekst hem verplichtte en die voor hem geen belang meer hadden, niet heeft bewaard. Er kan bij de betrokkene geen verplichting en eventueel geen schuld bestaan, dan indien de wet bepaalt welke boeken en documenten ter beschikking van de administratie moeten worden bewaard. Bestaan er geen zodanige bepalingen, dan kunnen de §§ 3 en 10 tot willekeur leiden. Het begrip "boeken en documenten

.../...

die noodzakelijk zijn voor het bepalen van het belastbaar inkomen" is immers uiterst vaag en kan aanleiding geven tot de meest uiteenlopende interpretaties.

Anderzijds is de term "vordering van de rechter" onjuist. Het begin van deze paragraaf dient te worden gelezen als volgt : "Behalve wanneer zij door het gerecht in beslag zijn genomen of behoudens afwijking ...".

Artikel 58.

Paragraaf 1, derde lid, in fine, dient te worden gelezen als volgt : "Andere afwijkingen van het eerste lid kunnen door de Koning worden ingevoerd".

Artikel 59.

Dit artikel is een geheel nieuwe bepaling, krachtens welke aan de ambtenaren van de administratie te allen tijde vrije toegang tot de bedrijfslokalen moet worden verleend. Op te merken valt, dat het hier gaat om een algemene bepaling, die zelfs toepassing vindt op lokalen waar personen die onder beroepsgeheim staan, onder meer geneesheren, hun beroep uitoefenen.

.../...

De vraag is nu of deze, in zo algemene be-
woordingen gestelde tekst niet in strijd is met artikel
10 van de Grondwet, vooral omdat de tekst geen waar-
borgen of uitzonderingen stelt.

Artikel 60.

Dit artikel kan beter worden gelezen als
volgt :

"De Minister van Financiën kan, bij gemoti-
veerd besluit, voor een door hem te bepalen periode,
eenieder het recht ontzeggen ...".

Artikel 67.

Artikel 67 van het ontwerp bedoelt in de
gecoördineerde wetten een artikel 76bis in te voegen,
krachtens hetwelk de gewestelijke directeur of zijn
gemachtigde een geldboete van 1.000 tot 20.000 frank
kan opleggen voor iedere overtreding van bepalingen
der wetten betreffende de directe belastingen of de
ermede gelijkgestelde taksen, en van hun uitvoerings-
besluiten. Tot kwijschelding van die geldboeten, die
door middel van dwangbevelen worden ingevorderd, kan
de Minister van Financiën of zijn gemachtigde besluiten
op verzoekschrift van de belastingplichtige.

Uit een oogpunt van coördinatie van de tek-
sten moge worden opgemerkt, dat artikel 76bis een
algemene administratieve strafregeling invoert, welke

.../...

gelijktijdig met de strafrechtelijke van artikel 77 van de gecoördineerde wetten zal worden toegepast.

Volgens de memorie van toelichting bedoelt het nieuwe artikel 76bis inzake inkomstenbelastingen een administratieve strafregeling in te voeren, waarvan de doeltreffendheid inzake indirecte belastingen gebleken is.

Het lijkt niet in de bedoeling van de Regering te liggen, aan de belastingplichtigen, die bij toepassing van artikel 76bis een geldboete hebben opgelopen, ieder beroep bij de gewone rechtbanken te ontzeggen. Een zodanige regeling zou immers onbestaanbaar zijn met de grondwettelijke beginselen, die de bevoegdheid van de rechtbanken bepalen (Cass. 30 maart 1942, Pas. I, 75).

In het ontwerp komt echter geen bepaling voor tot regeling van een zodanig beroep bij de rechtbanken. Het is zaak van de wetgever, daarin te voorzien en tevens de draagwijdte van dat beroep te omschrijven.

.../...

Volgens het ontwerp moet de bij administratieve beslissing vastgestelde regeling inzake geldboete weliswaar toepassing vinden voor iedere overtreding van de bepalingen van de wetten betreffende de directe belastingen of de ermede gelijkgestelde taksen, alsook van hun uitvoeringsbesluiten, maar volgens de memorie van toelichting schijnt de nieuwe regeling alleen te moeten worden toegepast om de administratie gelegenheid te geven, "zich te weer te stellen tegen de traagheid, de zorgeloosheid of de slechte wil van zekere belastingplichtigen en de materiële inbreuken te bestraffen". Het zal zaak van de wetgever zijn te oordelen, enerzijds, of het toepassingsgebied van de administratieve geldboete niet door een nauwkeurige tekst moet worden begrensd, anderzijds, of het niet aangewezen is de rechten van de verdediging in de afwikkeling van de blote administratieve procedure doeltreffender te beschermen.

In de Franse tekst van het derde lid van dit artikel schrappe men het woord "conformément".

Het heeft de Raad van State aan tijd ontbroken, om het grondig onderzoek van het ontwerp tot na artikel 60 voort te zetten. Voor de artikelen 61 tot 80 beperkt hij zich tot de zoëven gemaakte opmerkingen over artikel 67.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs : J.SUETENS,
de Heren :

premier président,
eerste-voorzitter,

L.MOUREAU,
G.HOLOYE,

conseillers d'Etat,
raadsheren van State,

P.ANSIAUX,

assesseurs de la
section de législation,

P.DE VISSCHER,

bijzitters van de
afdeling wetgeving,

C.ROUSSEAU,

greffier adjoint,
adjunct-griffier,

greffier
griffier.

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

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

Le rapport a été présenté par M.H.ROUSSEAU, substitut.

Het verslag werd uitgebracht door de H.H.ROUSSEAU,substituut.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s) C.ROUSSEAU.

(s) J.SUETENS.

4

Commissie van de LEGISLATION -
23. FEV 1962
Coordination (11)

L. 7693/1.

ROYAUME DE BELGIQUE.

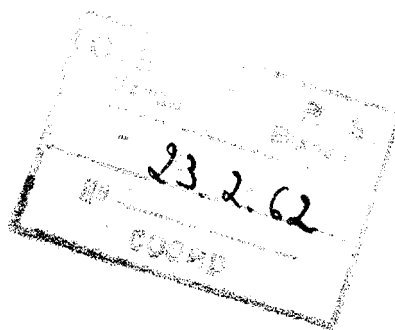
KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 3 février 1962, d'une demande d'avis sur les articles 61 à 88 d'un projet de loi "portant réforme des impôts sur les revenus", a donné le 12 février 1962 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste kamer, de 3e februari 1962 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over de artikelen 61 tot 88 van een ontwerp van wet "houdende hervorming van de inkomstenbelastingen", heeft de 12e februari 1962 het volgend advies gegeven :



I. OBSERVATION GENERALE.

=====

Etant donné que la demande d'avis porte uniquement sur les articles 61 à 88, le Conseil d'Etat s'est abstenu d'examiner les modifications apportées par le Gouvernement aux soixante premiers articles postérieurement à l'avis donné le 2 décembre 1961.

Il estime, toutefois, utile de formuler l'observation suivante relative à la présentation de l'ensemble du projet.

Les articles 1er à 49 du projet constituent des dispositions autonomes que le Gouvernement a groupées en cinq titres. Au titre V, il fait figurer un chapitre IV contenant uniquement l'article 50, lequel porte abrogation de certains articles des lois coordonnées le 15 janvier 1948. Tout le titre VI groupant les articles 51 à 71 du projet est consacré à d'autres modifications à apporter aux lois coordonnées; le titre VII contient des dispositions transitoires; le titre VIII comprend des dispositions dénommées "particulières" et qui sont toutes des dispositions modificatives ou abrogatoires de lois autres que les lois coordonnées; le titre IX, intitulé "Dispositions d'exécution", comprend l'article 87 qui détermine les moments de mise en application de la loi et l'article 88 qui contient une autorisation partielle de coordination.

.../...

Cette division du projet est peu heureuse.
Il serait préférable d'y substituer la division suivante:

- 1° les articles 1er à 49 resteraient groupés dans les cinq titres actuellement prévus;
- 2° le titre VI serait intitulé : "Modifications aux lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées le 15 janvier 1948" et contiendrait l'article 50, les articles 51 à 71 ainsi que l'article 88;
- 3° les modifications aux autres lois seraient reprises dans un titre VII intitulé : "Modifications et abrogations diverses", qui contiendrait les articles 78 à 86, ainsi que l'article 75;
- 4° le titre VIII contiendrait les dispositions transitoires des articles 72 à 77, à l'exception de l'article 75 qui devrait être renvoyé au titre VII proposé par le Conseil d'Etat, et de l'article 76 qui devrait trouver sa place au titre Ier du présent projet;
- 5° enfin, le titre IX, qui serait intitulé : "Disposition finale", contiendrait l'article 87.

II. EXAMEN DES ARTICLES.

=====

Article 61.

Cette disposition, qui opère une simple adaptation du texte de l'article 57quater des lois coordonnées, trouverait mieux sa place avant la disposition de l'article 60 qui modifie l'article 58 des mêmes lois.

L'article devrait être rédigé comme suit :

"Article 61.-

A l'article 57quater des mêmes lois coordonnées, modifié par la loi du 8 mars 1951, les mots ... sont remplacés par les mots ... ".

Article 62.

Le liminaire de cet article doit se lire :

"L'article 59, § 1er, alinéa 1er, des mêmes lois coordonnées, modifié par la loi du 27 juillet 1953, est remplacé ... ".

Article 63.

Le 1° constitue une simple adaptation de textes. Il en est de même du 2° qui abroge l'article 61, § 2, des lois coordonnées. Ce § 2 prévoit l'interdiction de contester les "cotisations afférentes aux revenus arrêtés pour trois exercices conformément aux articles 28, alinéa 4, et 39bis". Les articles 28 et 39bis étant abrogés par l'article 50 du projet, la disposition de l'article 61, § 2, devient sans objet.

Le 3° prolonge d'un mois le délai prévu pour l'introduction des réclamations.

Le 4° modifie l'article 61, § 4, des lois coordonnées, qui rend les dispositions du § 3 du même article relatif à la procédure de réclamation applicables aux demandes en remise ou modération "de l'impôt foncier visées à l'article 13"; il remplace ce membre de phrase par les mots "du précompte immobilier visé à l'article 41, § 4, de la présente loi".

.../...

La disposition de l'article 13, § 1er, des lois coordonnées, qui prévoit une réduction de l'impôt foncier lorsque les immeubles sont inoccupés et improductifs ou détruits, a été modifiée par l'article 4, § 2, 2°, du projet, qui a substitué à la réduction de l'impôt la réduction du revenu cadastral.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 13, §§ 2 et 3, ont été abrogées par l'article 50 du projet et reprises dans l'article 41, § 4, de ce dernier, qui prévoit également la remise ou la modération du précompte dans les cas visés à l'article 4, § 2, 2°, du projet.

Il résulte de ce qui précède que la modification proposée est logique mais que lorsque le Gouvernement vise "l'article 41, § 4, de la présente loi", c'est l'article 41, § 4, du projet qu'il a en vue.

Or, étant donné que la disposition nouvelle doit prendre place dans les lois coordonnées, la référence à "la présente loi" constituera une référence aux lois coordonnées.

L'erreur est une conséquence de la technique législative utilisée et qui a fait l'objet de la deuxième observation formulée par le Conseil d'Etat dans son avis antérieur.

Il conviendrait de remplacer les mots "de la présente loi" par les mots "de la loi portant réforme des impôts sur les revenus".

La même observation doit être faite à propos des articles 53, 3°; 54; 57, 1°; 65, § 1er, 3°; 66, 1° et 4°, et 71 du projet.

.../...

L'article devrait être rédigé comme suit :

"Article 63.-

L'article 61 des mêmes lois coordonnées est modifié comme suit :

- 1° au § 1er, modifié par la loi du 14 juillet 1955, les mots ...;
- 2° le § 2, modifié par la loi du 16 juin 1955, est abrogé;
- 3° au § 3, alinéa 2, les mots ...;
- 4° au § 4, les mots "de l'impôt foncier visées à l'article 13" sont remplacés par les mots : "du précompte immobilier dans les cas visés à l'article 41, § 4, de la loi portant réforme des impôts sur les revenus";
- 5° au § 6, modifié par la loi du 24 mars 1959, les mots "...".

Article 64.

Cet article remplace les articles 62, 63 et 64 des lois coordonnées par un seul article 62 nouveau des mêmes lois. Il devrait faire l'objet de deux articles distincts ou, tout au moins, de deux paragraphes dont l'un remplacerait l'article 62 et dont l'autre abrogerait les articles 63 et 64.

.../...

Le nouvel article 62 concerne la procédure de réclamation. Ainsi que l'explique l'exposé des motifs (p. 113), l'inspecteur chargé de l'instruction d'une réclamation peut actuellement, sur base de l'article 63 des lois coordonnées, interroger un établissement de crédit ou l'Office des chèques postaux pour autant que ceux-ci aient la qualité de créancier ou de débiteur du réclamant. Le projet supprime cette condition et étend ainsi les pouvoirs d'investigation de l'administration à des cas où le réclamant n'est pas ou n'est plus créancier ou débiteur de l'établissement de crédit ou de l'Office des chèques postaux.

L'abrogation des articles 62, 63 et 64 s'explique dans la mesure où les dispositions qu'ils contiennent ont été reprises à l'article 56 de façon à donner à l'administration, en vue de la taxation, les pouvoirs qu'elle avait déjà en cas de réclamation.

Toutefois, l'article 56, lorsqu'il prévoit l'audition de témoins, ne reprend pas la disposition de l'article 64 des lois coordonnées, aux termes de laquelle : "Le défaut de comparaître ou le refus de témoigner est puni d'une amende de 100 à 10.000 frs".

On peut supposer que si cette disposition a été omise, c'est en raison de ce que le pouvoir d'infliger des amendes a été conféré au directeur régional par l'article 67 du projet. Dans son premier avis, le Conseil d'Etat avait formulé, au sujet de l'article 67, diverses observations qu'il croit utile de reproduire dans le présent avis et auxquelles il renvoie.

.../...

L'article 64 des lois coordonnées contient également une disposition relative au faux témoignage, conçue comme suit : "Les dispositions pénales relatives au faux témoignage et à la subornation de témoins en matière civile sont applicables aux témoignages visés par le présent article". Cette disposition n'étant pas reprise à l'article 56 du projet et l'article 64 des lois coordonnées étant abrogé, il faut en conclure qu'à l'avenir le faux témoignage en matière d'impôts sur les revenus ne donnera plus lieu ni à poursuites judiciaires ni, d'ailleurs, à la sanction administrative prévue à l'article 67.

+ +

Dans le texte de l'article 62 nouveau, il y aurait lieu de remplacer les mots : "un fonctionnaire... dispose ..." par les mots : "les fonctionnaires ... disposent ...", étant donné que les pouvoirs dont il est question à cet article ne sont pas conférés à un seul fonctionnaire.

Article 65.

Cet article contient deux paragraphes : le § 1er modifie l'article 70 des lois coordonnées; le § 2 modifie l'article 72 des mêmes lois. Etant donné que les articles 70 et 72 règlent des matières différentes, il eût été préférable que les deux paragraphes en lesquels se divise l'article 65 du projet fissent l'objet de deux articles distincts.

.../...

La modification prévue au § 2 de l'article 70 s'explique par l'abrogation, par l'article 50 du projet, de l'article 27, § 4, alinéa final, des lois coordonnées. Cette dernière disposition impose aux assureurs étrangers qui font profession de rechercher des contrats en Belgique, l'obligation de faire agréer un représentant responsable. La modification apportée à l'article 70, § 2, des lois coordonnées, a pour effet de maintenir cette obligation qui, sans cela, disparaîtrait par suite de l'abrogation de l'article 27, § 4, alinéa final.

Les articles 31 à 49bis des lois coordonnées étant abrogés par l'article 50 du projet, le nouveau § 6 inséré dans l'article 70 des mêmes lois reprend les dispositions des articles 35, § 2, alinéas 5 et 6, et 43, § 1er, dernier alinéa, des lois coordonnées.

Le projet adapte ces textes compte tenu des dispositions qui rétablissent le cumul des revenus des époux. En outre, il permet de poursuivre le recouvrement des impôts établis au nom du chef de famille sur les biens des enfants, lorsque les revenus de ceux-ci sont cumulés avec ceux des parents. Une telle disposition existe déjà actuellement dans les lois coordonnées (article 43, § 1er, dernier alinéa), mais elle s'applique uniquement à l'impôt complémentaire personnel.

+ +

.../...

Au § 1er, 1°, de l'article 65, il faut écrire :
"Au § 1er, 1° et 2°, modifié par la loi du 13 juillet
1959, et au § 2, les mots ... sont supprimés".

Au 2°, il convient d'écrire : "Au § 2, les
mots "et les assureurs étrangers" sont ajoutés après
les mots "ou agences".

Au 3°, il faut écrire : "3° Le même article
est complété par les dispositions suivantes : ...".

Le début du § 2 doit être rédigé comme suit :

"§ 2. L'article 72, § 1er, alinéa 2, des mêmes
lois coordonnées, modifié par la loi du 24 décembre 1948,
est remplacé ...".

Article 66.

Cet article modifie l'article 74 des lois coordonnées. Aux termes de l'alinéa 1er de cette disposition :
"Lorsque le redevable tient sa comptabilité autrement
que par année civile, l'impôt dû sur les revenus qu'il
a mentionnés comme tels dans les formulaires de la déclaration prescrite aux articles 53 et 54 et remise dans les délais qui y sont prévus, est réclamé ou rappelé dans le délai fixé à l'article 2 de la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'Etat ...".

.../...

Quant à l'alinéa 2 du même article, il est relatif au cas où il y a soit absence de déclaration, soit déclaration tardive, ainsi qu'au cas où "le revenu imposable du redevable est supérieur à celui qu'il a mentionné comme tel dans le formulaire de la déclaration prescrite aux articles 53 et 54 ...".

Il est donc question dans ces deux alinéas de "la déclaration prescrite aux articles 53 et 54".

Or, si l'article 53 et l'article 54, § 1er, sont relatifs à la déclaration que doit faire chaque contribuable pour indiquer ses revenus imposables, l'article 54, § 2, par contre, vise la déclaration que doivent faire les tiers qui paient des rémunérations ou attribuent des revenus mobiliers. En vertu des articles 20, § 1er, 31, § 1er, b, et 39 des lois coordonnées, ces personnes sont redevables de l'impôt sur ces revenus bien qu'elles ne soient pas, en définitive, les véritables débiteurs de cet impôt. Cette règle de la retenue de l'impôt à la source a été reprise dans les articles 42 et 45 du projet.

L'article 54, § 2, des lois coordonnées impose à ces redevables l'obligation de remettre au contrôleur des contributions une déclaration mentionnant les revenus payés ou attribués par eux. Cette déclaration est donc distincte de celle que les mêmes personnes sont tenues de faire en vertu des articles 53 ou 54, § 1er, en tant que contribuables, et qui est relative à leurs propres revenus imposables.

.../...

La disposition de l'article 54, § 2, des lois coordonnées est reprise dans une autre forme par le projet, dont l'article 47 charge le Roi de "prescrire" les déclarations que doivent faire les redevables des précomptes mobilier et professionnel.

Le mot "redevable", employé à l'article 74 des lois coordonnées, désigne donc à la fois la personne qui, en tant que contribuable, est tenue de déclarer ses revenus imposables et celle qui est réputée redevable de l'impôt sur les revenus qu'elle paie ou attribue. La rédaction de l'alinéa 2 de cet article est, dès lors, erronée en tant qu'elle prévoit la réclamation ou le rappel de l'impôt "lorsque le revenu imposable d'un redevable est supérieur à celui qui est mentionné comme tel dans le formulaire de la déclaration prescrite aux articles 53 et 54".

Ce "revenu imposable d'un redevable" est mentionné dans le formulaire de la déclaration prescrite à l'article 53 et à l'article 54, alinéa 1er, mais non dans celui de la déclaration prescrite à l'article 54, alinéa 2.

Lorsqu'il est fait référence à ce dernier formulaire, la disposition veut, en réalité, prévoir la réclamation ou le rappel de l'impôt lorsque "les revenus payés ou attribués par un redevable" sont supérieurs à ceux qui sont mentionnés comme tels dans le dit formulaire.

.../...

Cette confusion est maintenue dans le projet.

Pour y mettre fin, l'article 66 devrait être rédigé comme suit :

"Article 66.-

L'article 74 des mêmes lois coordonnées est modifié comme suit :

- 1° à l'alinéa 1er, modifié par la loi du 13 juillet 1959, les mots "et à l'article 47 de la loi portant réforme des impôts sur les revenus" sont ajoutés après les mots "articles 53 et 54";
- 2° à l'alinéa 2, modifié par la loi du 8 mars 1951, les mots "trois ans" sont remplacés par les mots "cinq ans";
- 3° L'alinéa 3 est remplacé par la disposition suivante :

"La disposition de l'alinéa 2 s'applique également, en cas d'absence ou de remise tardive de la déclaration prévue à l'article 47 de la loi portant réforme des impôts sur les revenus ou lorsque le montant des revenus payés ou attribués par le redevable est supérieur à celui qui est mentionné comme tel dans cette déclaration";
- 4° à l'alinéa 6, modifié par les lois des 27 juillet 1953 et 24 mars 1959, les mots "...".

.../...

Article 67.

Pour faciliter la lecture de l'avis, le Conseil d'Etat croit utile de reproduire ici l'observation faite dans son avis précédent.

L'article 67 du projet tend à insérer dans les lois coordonnées un article 76bis qui autorise le directeur régional ou son délégué à appliquer une amende de 1.000 à 20.000 francs pour toute infraction aux dispositions des lois relatives aux impôts directs ou aux taxes assimilées, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution. La remise de ces amendes, qui sont recouvrées par voie de contrainte, peut être décidée par le Ministre des Finances ou son délégué à la suite d'une pétition du contribuable.

Au point de vue de la coordination des textes, il y a lieu d'observer que l'article 76bis instaure un système général de répression administrative qui fonctionnera concurremment avec le système pénal établi par l'article 77 des lois coordonnées.

Selon l'exposé des motifs, le nouvel article 76bis a pour objet d'instaurer, dans la matière des impôts sur les revenus, un système de répression administrative dont l'expérience aurait démontré l'efficacité en matière d'impôts indirects.

.../...

Il ne paraît pas que l'intention du Gouvernement soit de priver les contribuables frappés d'amendes en application de l'article 76bis, de tout recours devant les tribunaux de l'ordre judiciaire. Un tel système serait, en effet, inconciliable avec les principes constitutionnels qui déterminent la compétence des tribunaux judiciaires (Cass. 30 mars 1942, Pas. I, 75).

Toutefois, le projet ne contient pas de disposition organisant pareil recours judiciaire. Il appartiendra au législateur d'y pourvoir et d'indiquer en même temps la portée de ce recours.

Si, selon les termes du projet, le système d'amende fiscale établi par décision administrative doit trouver application pour "toute infraction aux dispositions des lois relatives aux impôts directs ou aux taxes assimilées ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution", selon l'exposé des motifs, le régime nouveau ne paraît devoir trouver application qu'en vue de permettre à l'administration "de réagir contre l'inertie, la négligence ou la mauvaise volonté de certains contribuables et de sanctionner les infractions matérielles". Il appartiendra aux Chambres législatives d'apprécier, d'une part, s'il ne convient pas de limiter, par un texte précis, le domaine d'application de l'amende administrative et, d'autre part, s'il ne s'indique pas de protéger plus efficacement les droits de la défense dans le déroulement de la procédure purement administrative.

.../...

Le liminaire de l'article devrait être rédigé de la façon suivante :

"Un article 76bis, rédigé comme suit, est inséré dans les mêmes lois coordonnées :

"Article 76bis. ... ".

Article 68.

Selon cet article, "les références aux mêmes lois coordonnées contenues dans l'article 77 sont adaptées par arrêté du Ministre des Finances, compte tenu des dispositions qui les auront remplacées en vertu de la présente loi".

Aux termes du § 1er de l'article 77 des lois coordonnées, les infractions aux dispositions des articles 9, 23, 24, 27, § 4, 30, alinéas 3 et 4, 31, § 3, 53, 54, 57ter, 63 et 70 et aux dispositions qui en règlent l'exécution, seront punies d'une amende de 1.000 à 20.000 francs.

L'exposé des motifs justifie l'article 68 du projet par le "grand nombre de références citées". Or, ces références ne sont pas à ce point nombreuses, qu'il y ait une difficulté à les modifier par une disposition expresse de la loi elle-même. Ce système présenterait l'avantage d'éviter toute discussion quant à l'étendue des pouvoirs du Ministre des Finances qui ne peut, aux termes de l'article 9 de la Constitution, ériger en infraction des faits que la loi n'aurait pas entendu rendre punissables.

.../...

Article 69.

On n'aperçoit pas la portée juridique de cet article. L'article 79 des lois coordonnées qu'il modifie dispose :

"Les dispositions du titre III des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus sont applicables aux taxes spéciales ...", et l'article 69 se borne à supprimer les mots "des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus". Ces mots étaient évidemment superflus et leur suppression ne modifie en rien la portée du texte.

Article 83bis des lois coordonnées.

Le projet modifie les articles 83 et 86 des lois coordonnées, mais il ne contient aucune proposition de modification de l'article 83bis qui a été inséré dans les lois coordonnées par la loi du 14 février 1961 d'expansion économique, de progrès social et de redressement financier. Cet article a pour objet d'autoriser les communes, sous certaines conditions, à établir :

- 1° une taxe sur les revenus d'actions et de capitaux investis, fixée à un pourcentage du montant de la taxe mobilière;
- 2° une taxe sur les revenus professionnels, fixée également à un pourcentage de la partie de la taxe professionnelle correspondant aux revenus professionnels visés à l'article 25, § 1er, réalisés en Belgique.

Un projet de loi déposé au Sénat le 14 novembre 1961 et actuellement en discussion au Parlement, tend à remplacer l'article 83bis par de nouvelles dispositions.

L'article 83bis actuel contient des références à des dispositions des lois coordonnées qui sont abrogées expressément ou modifiées implicitement par le projet.

Il devrait, dès lors, de même que les dispositions du projet déposé le 14 novembre 1961, être mis en concordance avec les autres dispositions du présent projet.

.../...

Article 73.

Cet article a pour but :

- 1° d'accorder temporairement la dispense de retenue et des versements du complément de précompte sur les revenus de personnes assujetties à l'impôt des étrangers en attendant que le problème soit réglé par des accords de double imposition;
- 2° de prévoir définitivement cette dispense à l'égard des résidents d'un Etat avec lequel un accord de double imposition sera conclu.

Le texte de cet article serait plus clair si la dernière phrase était fusionnée avec la première, qui serait rédigée comme suit :

"Par dérogation à l'article 44, le Roi peut, jusqu'au 1er janvier 1954 ... " ,

et si la deuxième phrase faisait l'objet d'un alinéa distinct.

Article 75.

Cet article s'appliquera à des organismes tels que, par exemple, la Société nationale des chemins de fer qui a été assimilée à l'Etat par l'article 14 de la loi du 23 juillet 1926 pour tous impôts directs et indirects.

.../...

Le projet met fin à cette assimilation. Ceci se justifie du fait que le projet soumet les organismes qu'il vise, soit à l'impôt des sociétés, s'ils ont une activité lucrative, soit à l'impôt des personnes morales dans le cas contraire. Il faut observer cependant que leurs revenus fonciers restent exempts de l'impôt.

Cette disposition a un caractère définitif. Elle ne devrait donc pas figurer dans les dispositions transitoires. Si on adopte la division du projet proposée au début de cet avis, cet article devrait se trouver dans le titre VII (Modifications et abrogations diverses).

Article 76.

Cet article n'a pas non plus le caractère d'une disposition transitoire. Il devrait logiquement figurer au titre Ier (Impôt des personnes physiques).

Article 77.

Cette disposition serait mieux rédigée comme suit:

"Lorsqu'en vertu de conventions ... la contribution foncière est mise à charge du locataire, le précompte immobilier est substitué à cette contribution dans les dites conventions et le locataire ne peut ...".

.../...

Article 78.

La loi du 10 juin 1928 visée dans cet article porte l'intitulé : "Loi encourageant la construction de nouvelles habitations par ...".

Elle a été modifiée par l'arrêté royal du 14 août 1934, par l'arrêté royal n°199 du 11 août 1935, par l'arrêté royal n° 271 du 30 mars 1936, par la loi du 22 juillet 1939 et par la loi du 27 juin 1956.

Article 79.

Au sujet du 1° de cet article, il y a lieu de signaler que la loi du 10 juillet 1937, qui y est mentionnée, a été abrogée par la loi du 17 juillet 1959.

En ce qui concerne le 2° et le 3°, il faut observer que la loi du 14 février 1961 n'a modifié ni les articles 8 et 10 de la loi du 17 juillet 1959, ni les articles 11 et 12 de la loi du 18 juillet 1959. Les mots "modifiée par celle du 14 février 1961" devraient donc être omis au 2° et au 3°.

Article 80.

Au § 1er, 1°, il faut noter que dans l'intitulé de la loi du 29 décembre 1955 figurent les mots "la loi" et non "celle".

.../...

Le 2° du même § 1er devrait être rédigé comme suit :

"L'article 13, § 5, de la loi du 13 août 1947 instituant le Conseil national des charbonnages ainsi que l'Institut national de l'industrie charbonnière, modifié par la loi du 24 janvier 1958".

Au § 2, il y aurait lieu d'écrire :

"Aux §§ 1er et 2 de l'article 13 de la loi précitée du 13 août 1947, modifiés par la loi du 24 janvier 1958, et aux articles 1er et 2 de la loi précitée du 15 juillet 1959, les mots : ...".

Article 81.

Par son dernier alinéa, le § 1er tend à remplacer dans l'article 3 de la loi du 1er juillet 1954 la référence aux lois coordonnées par une référence à la "loi portant réforme des impôts sur les revenus". Le § 2, alinéa 2, tend à apporter la même modification à l'article 2 de la loi du 15 juillet 1959. Ces modifications auraient pour effet d'exclure l'application des articles des lois coordonnées qui subsistent, y compris ceux qui sont modifiés par les articles 51 et suivants.

Etant donné que telle n'est pas l'intention du Gouvernement, le texte du § 1er, dernier alinéa, devrait être rédigé comme suit :

.../...

"A l'article 3 de la même loi, les mots "et de la loi portant réforme des impôts sur les revenus" sont ajoutés après les mots : "lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus".

Quant au § 2, alinéa 2, il devrait s'écrire comme suit :

"A l'article 2 de la même loi du 15 juillet 1959, les mots : "et les dispositions de la loi portant réforme des impôts sur les revenus" sont ajoutés après les mots "lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus qui concernent la taxe professionnelle".

Article 84.

Le 2° de cet article devrait être rédigé comme suit :

"2° l'article 61 des lois relatives à la réparation des dommages de guerre aux biens privés, coordonnées le 30 janvier 1954".

Article 86.

Il résulte tant de l'exposé des motifs que des renseignements fournis par le fonctionnaire délégué, que l'intention du Gouvernement est de maintenir à l'égard des sociétés et firmes visées par la loi du 21 juin 1927, le régime actuel de taxation. Cependant, en ce qui concerne leurs immeubles situés en Belgique, les dispositions nouvelles leur seront applicables.

Cette intention du Gouvernement serait plus clairement exprimée si le texte était rédigé comme suit :

"Les sociétés et autres redevables visés par la loi du 21 juin 1927 modifiant et complétant les lois coordonnées concernant les impôts sur les revenus, restent soumis au régime fiscal existant au moment de l'entrée en vigueur de la présente loi.

Toutefois, en ce qui concerne leurs immeubles situés en Belgique, les dispositions relatives à la contribution foncière sont remplacées par les dispositions nouvelles relatives aux revenus des propriétés foncières et au précompte immobilier".

Article 88.

Au sujet de cet article, il y a lieu d'observer ce qui suit :

1° La formule d'autorisation de coordination n'autorise pas le Roi à coordonner toutes les dispositions légales existantes concernant les impôts sur les revenus, mais uniquement les dispositions autonomes du projet et celles des lois coordonnées par l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948.

.../...

2° La rédaction du § 2, 1°, de l'article permet une modification des textes plus profonde que la simple coordination, puisque le Roi sera autorisé à procéder à la "mise en harmonie" des dispositions précitées; les réserves qui accompagnent cette autorisation de mise en harmonie semblent indiquer a contrario que le Roi pourra modifier non seulement la forme, mais aussi le fond des dispositions à coordonner.

3° Les modifications à la simple rédaction ne pourront être apportées qu'au texte néerlandais des dispositions à coordonner, alors que la plupart des autorisations de coordination accordées depuis plus de dix ans autorisent à modifier la rédaction des deux versions des textes afin d'assurer une terminologie uniforme aussi bien en français qu'en néerlandais.

Le Conseil d'Etat rappelle que l'autorisation de coordonner contenue dans l'article 88 n'est nécessaire que si, en vue d'établir cette coordination, le Roi n'a pas l'intention de faire usage de la procédure prévue par la loi du 13 juin 1961 relative à la coordination et à la codification des lois.

.../...

I. ALGEMENE OPMERKING.

=====

De adviesaanvraag betreft uitsluitend de artikelen 61 tot 88 ; de wijzigingen, die de Regering na het advies van 2 december 1961 in de eerste zestig artikelen heeft aangebracht, heeft de Raad van State dan ook niet onderzocht.

Hij acht het echter dienstig, de volgende opmerking over de inkleding van het gehele ontwerp te maken.

De artikelen 1 tot 49 van het ontwerp vormen op zichzelf staande bepalingen, welke de Regering in vijf titels heeft gegroepeerd. Onder titel V plaatst zij een hoofdstuk IV met slechts het ene artikel 50, dat sommige artikelen van de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948 opheft. Titel VI, dat de artikelen 51 tot 71 bevat, handelt over andere wijzigingen in de gecoördineerde wetten ; in titel VII zijn overgangsbepalingen opgenomen ; titel VIII bevat "bijzonderd" bepalingen, die alle strekken tot wijziging of opheffing van andere dan de gecoördineerde wetten ; titel IX "Uitvoeringsbepalingen" bevat artikel 87, dat aangeeft op welke tijdstippen de wet in werking treedt, en artikel 88 waarin een gedeeltelijke machtiging tot coördinatie wordt verleend.

.../...

Deze, niet zeer gelukkige indeling ware door de volgende te vervangen :

- 1° de artikelen 1 tot 49 zouden gegroepeerd blijven in de vijf thans bestaande titels ;
- 2° titel VI zou als opschrift krijgen : "Wijziging van de wetten betreffende de inkomstenbelastingen, gecoördineerd op 15 januari 1948", en zou artikel 50, de artikelen 51 tot 71 en artikel 88 bevatten ;
- 3° de wijzigingen aan de andere wetten zouden worden opgenomen in een titel VII "Diverse wijzigingen en opheffingen" ; hierin zouden de artikelen 78 tot 86 alsook artikel 75 voorkomen ;
- 4° titel VIII zou de overgangsbepalingen van de artikelen 72 tot 77 bevatten, met uitzondering van artikel 75 dat zou worden overgebracht naar de door de Raad van State voorgestelde titel VII, en van artikel 76 dat in titel I van het onderhavige ontwerp zou moeten worden opgenomen ;
- 5° titel IX, met als opschrift : "Slotbepaling" , zou artikel 87 bevatten.

.../...

II. ONDERZOEK VAN DE ARTIKELEN.

=====

Artikel 61.

Deze bepaling is een blote aanpassing van de tekst van artikel 57quater van de gecoördineerde wetten en zou beter op haar plaats zijn vóór artikel 60, dat artikel 58 van dezelfde wetten wijzigt.

Men leze het artikel als volgt :

"Artikel 61.-

In artikel 57quater van dezelfde gecoördineerde wetten, gewijzigd bij de wet van 8 maart 1951, worden de woorden ... vervangen door ...".

Artikel 62.

De inleidende volzin van dit artikel leze men als volgt :

"Artikel 59, § 1, eerste lid, van dezelfde gecoördineerde wetten, gewijzigd bij de wet van 27 juli 1953, wordt door de volgende bepaling vervangen : ...".

.../...

Artikel 63.

Onder 1° worden alleen teksten aangepast. Ook onder 2°, dat artikel 61, § 2, van de gecoördineerde wetten opheft. Krachtens gezegde § 2 mogen de "aanslagen betreffende de inkomsten vastgesteld voor drie dienstjaren overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 28, vierde lid, en 39bis" niet worden betwist. Aangezien artikel 50 van het ontwerp de artikelen 28, en 39bis opheft, is de bepaling van artikel 61, § 2, overbodig.

De tekst onder 3° verlengt de termijn voor het indienen van bezwaar met een maand.

Het 4° wijzigt artikel 61, § 4, van de gecoördineerde wetten, waarin de bepalingen van § 3 van hetzelfde artikel betreffende de bezwarenprocedure toepasselijk worden verklaard op de "in artikel 13 bedoelde aanvragen om uitstel of vermindering van de grondbelasting" ; het vervangt dit zinsdeel door de woorden "op de aanvragen om kwijtschelding of vermindering van de onroerende voorheffing in de gevallen bedoeld in artikel 41, § 4, van deze wet".

De bepaling van artikel 13, § 1, van de gecoördineerde wetten, die vermindering van grondbelasting toekent wanneer de gebouwen niet in gebruik zijn genomen en geen inkomsten hebben opgebracht of vernield zijn, is gewijzigd bij artikel 4, § 2, 2°, van het ontwerp, hetwelk de vermindering van de belasting heeft vervangen door de vermindering van het kadastraal inkomen.

.../...

Voorts worden de bepalingen van artikel 13, §§ 2 en 3, opgeheven bij artikel 50 van het ontwerp en overgenomen in artikel 41, § 4, hetwelk ook voorziet in kwijtschelding of vermindering van de voorheffing in de gevallen bepaald in artikel 4, § 2, 2°, van het ontwerp.

De voorgestelde wijziging weliswaar is dus logisch, maar als de Regering verwijst naar "artikel 41, § 4, van deze wet", bedoelt zij in feite artikel 41, § 4, van het ontwerp.

Aangezien de nieuwe bepaling echter opgenomen wordt in de gecoördineerde wetten, wordt met de verwijzing naar "deze wet" in feite verwezen naar de gecoördineerde wetten.

De vergissing is te wijten aan de toegepaste wetgevingstechniek, die de Raad van State in de tweede opmerking van zijn vorig advies heeft besproken.

Men vervange derhalve de woorden "van deze wet" door "van de wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen".

Dezelfde opmerking geldt voor de artikelen 53, 3°, 54, 57, 1°, 65, § 1, 3°, 66, 1° en 4°, en 71 van het ontwerp.

.../...

Het artikel dient te worden gelezen als volgt :

"Artikel 63.-

Artikel 61 van dezelfde gecoördineerde wetten wordt gewijzigd als volgt :

- 1° in § 1, gewijzigd bij de wet van 14 juli 1955, worden de woorden ... vervangen door ...;
- 2° paragraaf 2, gewijzigd bij de wet van 16 juni 1955, wordt opgeheven;
- 3° in § 3, tweede lid, worden de woorden ...;
- 4° in § 4 worden de woorden "op de bij artikel 13 bedoelde aanvragen om uitstel of vermindering van de grondbelasting" vervangen door : "op de aanvragen om kwijtschelding of vermindering van de onroerende voorheffing in de gevallen bedoeld in artikel 41, § 4, van de wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen";
- 5° in § 6, gewijzigd bij de wet van 24 maart 1959, worden de woorden ...".

Artikel 64.

Dit artikel vervangt de artikelen 62, 63 en 64 van de gecoördineerde wetten door één enkel nieuw artikel 62 van dezelfde wetten. Men makerer twee artikelen of althans twee paragrafen van, een ter vervanging van artikel 62 en een tot opheffing van artikelen 63 en 64.

.../...

Het nieuwe artikel 62 betreft de bezwaren-procedure. Zoals de memorie van toelichting (blz. 113) zegt, kan de inspecteur die met het onderzoek van een bezwaarschrift is belast, thans krachtens artikel 63 van de gecoördineerde wetten een kredietinstelling of het Bestuur der postchecks ondervragen, voor zover zij schuldeiser of schuldenaar van de reclamant zijn. Het ontwerp schrapt die voorwaarde, zodat de onderzoeksbevoegdheid van de administratie wordt uitgebreid tot gevallen waarin de reclamant niet of niet langer schuldeiser of schuldenaar van de kredietinstelling of van het Bestuur der postchecks is.

De opheffing van de artikelen 62, 63 en 64 is te verklaren in zover de daarin bevatte bepalingen overgenomen zijn in artikel 56, zodat de administratie inzake aanslag dezelfde bevoegdheid krijgt als zij reeds ter zake van bezwaarschriften bezat.

Waar artikel 56 het heeft over het horen van getuigen, neemt het echter de bepaling van artikel 64 van de gecoördineerde wetten, luidens welke "het niet-verschijnen of het weigeren van getuigenis wordt gestraft met een boete van 100 tot 10.000 frank", niet over.

Verondersteld mag worden dat die bepaling achterwege is gelaten omdat artikel 67 van het ontwerp de bevoegdheid om geldboeten op te leggen, aan de gewestelijke directeur opdraagt. In zijn eerste advies heeft de Raad van State bij artikel 67 een aantal opmerkingen gemaakt, die hij in het tegenwoordig advies wenst te herhalen en waarnaar hij inmiddels verwijst.

Artikel 64 van de gecoördineerde wetten bevat ook een bepaling betreffende de valse getuigenis, luidend als volgt : "De strafbepalingen betreffende de valse getuigenis en de omkoping van getuigen in burgerlijke zaken zijn van toepassing op de getuigenissen voorzien bij dit artikel". Deze tekst is niet overgenomen in artikel 56 van het ontwerp en artikel 64 van de gecoördineerde wetten wordt opgeheven, zodat voortaan valse getuigenis inzake inkomstenbelastingen niet langer gerechtelijk zal worden vervolgd en evenmin nog aanleiding zal geven tot de in artikel 67 bepaalde administratieve sanctie.

+ +

In de tekst van het nieuwe artikel 62 zouden de woorden "beschikt een ambtenaar ..." moeten worden vervangen door de woorden "beschikken de ambtenaren ...", want de hier bedoelde bevoegdheid wordt niet aan één ambtenaar opgedragen.

Artikel 65.

Dit artikel bevat twee paragrafen : de eerste wijzigt artikel 70, de tweede artikel 72 van de gecoördineerde wetten. Aangezien de artikelen 70 en 72 een verschillende materie regelen, had men van die twee paragrafen beter twee artikelen gemaakt.

.../...

De in § 2 van artikel 70 aangebrachte wijziging is hierdoor te verklaren, dat artikel 50 van het ontwerp artikel 27, § 4, laatste lid, van de gecoördineerde wetten opheft. Krachtens deze laatste bepaling zijn "de buitenlandse verzekeraars die er een beroep van maken contracten in België te verkrijgen, ertoe gehouden een in het land gevestigde aansprakelijke vertegenwoordiger te doen aannemen". De wijziging die in artikel 70, § 2, van de gecoördineerde wetten wordt aangebracht, bedoelt deze verplichting, die anders ingevolge de opheffing van artikel 27, § 4, laatste lid, zou vervallen, in stand te houden.

Artikel 50 van het ontwerp heft de artikelen 31 tot 49bis van de gecoördineerde wetten op; daarom neemt de nieuwe, onder artikel 70 van dezelfde wetten ingevoegde § 6 de bepalingen over van de artikelen 35, § 2, vijfde en zesde lid, en 43, § 1, laatste lid, van de gecoördineerde wetten.

Het ontwerp past deze teksten aan met inachtneming van de bepalingen tot wederinvoering van de samenvoeging der inkomsten van de echtgenoten. Bovendien bepaalt het dat de invordering van de belasting gevestigd ten laste van het gezinshoofd mag worden vervolgd op goederen van de kinderen, wier inkomen met dat van de ouders werd samengevoegd. Een zodanige bepaling bestaat ook nu reeds in de gecoördineerde wetten (artikel 43, § 1, laatste lid), maar geldt alleen inzake aanvullende personele belastingen.

In § 1, 1°, van artikel 65 leze men : "In § 1, 1° en 2°, gewijzigd bij de wet van 13 juli 1959, en in § 2 worden de woorden ... geschrapt".

De tekst onder 2° leze men als volgt : "In § 2 worden de woorden "en de vreemde verzekeraars" ingevoegd na de woorden "of agentschappen".

Het 3° leze men als volgt : "3° Hetzelfde artikel wordt met de volgende bepalingen aangevuld : ...".

Paragraaf 2 moet beginnen als volgt :

"§ 2. Artikel 72, § 1, tweede lid, van dezelfde gecoördineerde wetten, gewijzigd bij de wet van 24 december 1948, wordt door de volgende bepaling vervangen :
...".

Artikel 66.

Dit artikel wijzigt artikel 74 van de gecoördineerde wetten, waarvan het eerste lid bepaalt : "Wanneer de belastingplichtige zijn boekhouding anders dan per kalenderjaar voert, wordt de belasting verschuldigd op de inkomsten die hij als dusdanig heeft vermeld in het bij artikelen 53 en 54 voorgeschreven aangifteformulier dat binnen de in deze artikelen voorziene termijn werd ingediend, gevorderd of nagevorderd binnen de termijn bepaald bij artikel 2 der wet van 15 mei 1846 op de Rijkscomptabiliteit ...".

Het tweede lid van hetzelfde artikel betreft het geval dat een aangifte ofwel niet ofwel te laat is gedaan, en het geval dat "het belastbaar inkomen van een belastingplichtige hoger is dan datgene dat hij als dusdanig in het aangifteformulier voorgeschreven bij artikelen 53 en 54 heeft vermeld ...".

In beide alinea's is dus sprake van "aangifte-(formulier) voorgeschreven in de artikelen 53 en 54".

Artikel 53 en artikel 54, § 1, hebben weliswaar betrekking op de aangifte welke ieder belastingplichtige moet doen om zijn belastbaar inkomen op te geven, maar artikel 54, § 2, doelt op de aangifte door derden die bezoldigingen of inkomsten van roerende zaken uitkeren. Krachtens de artikelen 20, § 1, 31, § 1, b, en 39 van de gecoördineerde wetten zijn deze personen belasting op die inkomsten verschuldigd, ofschoon zij in feite niet de ware schuldenaars van die belasting zijn. Deze regel van de inhouding van belastingen aan de bron is overgenomen in de artikelen 42 en 45 van het ontwerp.

Artikel 54, § 2, van de gecoördineerde wetten legt deze belastingschuldenaars de verplichting op, aan de controleur der belastingen een aangifte over te leggen waarin de door hen betaalde of toegekende inkomsten zijn vermeld. Deze aangifte is dus te onderscheiden van die, welke dezelfde personen als belastingplichtigen moeten doen op grond van de artikelen 53 of 54, § 1, met betrekking tot hun eigen belastbaar inkomen.

De bepaling van artikel 54, § 2, van de gecoördineerde wetten is in een andere vorm herhaald in het ontwerp, waarvan artikel 47 de Koning gelast "voor te schrijven", welke aangifte door de schuldenaars van de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing moet worden ingediend.

Onder "redevable-belastingplichtige" wordt dus in artikel 74 van de gecoördineerde wetten verstaan, zowel hij die, als belastingplichtige, zijn belastbaar inkomen moet aangeven, als hij die geacht wordt, de belasting op de door hem betaalde of toegekende inkomsten verschuldigd te zijn. Het tweede lid van dit artikel is derhalve verkeerd gesteld, waar het bepaalt dat de belasting kan worden gevorderd of nagevorderd "wanneer het belastbaar inkomen van een belastingplichtige hoger is dan datgene dat hij als dusdanig in het aangifteformulier voorgeschreven bij artikelen 53 en 54 heeft vermeld".

Dit "belastbaar inkomen van een belastingplichtige" is vermeld in het aangifteformulier, dat in artikel 53 en in artikel 54, eerste lid, maar niet in het aangifteformulier dat in artikel 54, tweede lid, is voorgeschreven.

Door naar dit laatste formulier te verwijzen, wil de bepaling in feite voorzien in de vordering of navordering van de belasting wanneer "de door een belastingsschuldenaar betaalde of toegekende inkomsten" hoger zijn dan die welke als zodanig in dat formulier zijn vermeld.

Deze verwarring blijft in het ontwerp bestaan.

Om er een einde aan te maken, leze men artikel 66 als volgt :

"Artikel 66.-

Artikel 74 van dezelfde gecoördineerde wetten wordt gewijzigd als volgt :

- 1° in het eerste lid, gewijzigd bij de wet van 13 juli 1959, worden na de woorden "artikelen 53 en 54" de woorden "en in artikel 47 van de wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen" ingevoegd;
- 2° in het tweede lid, gewijzigd bij de wet van 8 maart 1951, worden de woorden "drie jaar" vervangen door "vijf jaar";
- 3° het derde lid wordt door de volgende bepaling vervangen : "De bepaling van het tweede lid vindt ook toepassing ingeval de aangifte bedoeld in artikel 47 van de wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen niet of te laat is gedaan of wanneer het bedrag van de door de belastingschuldenaar betaalde of toegekende inkomsten hoger is dan het bedrag dat als zodanig in die aangifte is vermeld";
- 4° in het zesde lid, gewijzigd bij de wetten van 27 juli 1953 en 24 maart 1959, worden de woorden "...".

Artikel 67.

Voor de overzichtelijkheid acht de Raad van State het nuttig, hier de opmerking te herhalen die hij in zijn vorig advies heeft gemaakt.

.../...

Artikel 67 van het ontwerp bedoelt in de gecoördineerde wetten een artikel 76bis in te voegen, krachtens hetwelk de gewestelijke directeur of zijn gemachtigde een geldboete van 1.000 tot 20.000 frank kan opleggen voor iedere overtreding van bepalingen der wetten betreffende de directe belastingen of de ermede gelijkgestelde taksen, en van hun uitvoeringsbesluiten. Tot kwijtschelding van die geldboeten, die door middel van dwangbevelen worden ingevorderd, kan de Minister van Financiën of zijn gemachtigde besluiten op verzoekschrift van de belastingplichtige.

Uit een oogpunt van coördinatie van de teksten moge worden opgemerkt, dat artikel 76bis een algemene administratieve strafregeling invoert, welke gelijktijdig met de strafrechtelijke van artikel 77 van de gecoördineerde wetten zal worden toegepast.

Volgens de memorie van toelichting bedoelt het nieuwe artikel 76bis inzake inkomstenbelastingen een administratieve strafregeling in te voeren, waarvan de doeltreffendheid inzake indirecte belastingen gebleken is.

Het lijkt niet in de bedoeling van de Regering te liggen, aan de belastingplichtigen, die bij toepassing van artikel 76bis een geldboete hebben opgelopen, ieder beroep bij de gewone rechtbanken te ontzeggen. Een zodanige regeling zou immers onbestaanbaar zijn met de grondwettelijke beginselen, die de bevoegdheid van de rechtbanken bepalen (Cass. 30 maart 1942, Pas. I, 75).

In het ontwerp komt echter geen bepaling voor tot regeling van een zodanig beroep bij de rechtbanken. Het is zaak van de wetgever, daarin te voorzien en tevens de draagwijdte van dat beroep te omschrijven.

Volgens het ontwerp moet de bij administratieve beslissing vastgestelde regeling inzake geldboete weliswaar toepassing vinden voor iedere overtreding van de bepalingen van de wetten betreffende de directe belastingen of de ermede gelijkgestelde taksen, alsook van hun uitvoeringsbesluiten, maar volgens de memorie van toelichting schijnt de nieuwe regeling alleen te moeten worden toegepast om de administratie gelegenheid te geven, "zich te weer te stellen tegen de traagheid, de zorgeloosheid of de slechte wil van zekere belastingplichtigen en de materiële inbreuken te bestraffen". Het zal zaak van de wetgever zijn te oordelen, enerzijds, of het toepassingsgebied van de administratieve geldboete niet door een nauwkeurige tekst moet worden begrensd, anderzijds, of het niet aangewezen is de rechten van de verdediging in de afwikkeling van de blote administratieve procedure doeltreffender te beschermen.

De inleidende volzin van dit artikel leze men als volgt :

"In dezelfde gecoördineerde wetten wordt een artikel 76bis ingevoegd, luidend als volgt :

Artikel 76bis. ...".

.../...

Artikel 68.

Volgens dit artikel "worden de verwijzingen naar dezelfde gecoördineerde wetten, die voorkomen in artikel 77, bij besluit van de Minister van Financiën aangepast, met inachtneming van de bepalingen welke die zullen hebben vervangen ter uitvoering van deze wet".

Luidens § 1 van artikel 77 van de gecoördineerde wetten wordt overtreding van het bepaalde in de artikelen 9, 23, 24, 27, § 4, 30, derde en vierde lid, 31, § 3, 53, 54, 57ter, 63 en 70 en van de bepalingen waarbij de uitvoering ervan wordt geregeld, gestraft met geldboete van 1.000 tot 20.000 frank.

De memorie van toelichting verantwoordt artikel 68 van het ontwerp door "het grote aantal verwijzingen". Die verwijzingen zijn echter niet zo talrijk dat het enige moeilijkheid zou opleveren ze door een uitdrukkelijke bepaling in de wet zelf te vervangen. Dit systeem zou het voordeel bieden, dat iedere betwisting wordt voorkomen over de vraag hoever de bevoegdheid van de Minister van Financiën reikt; luidens artikel 9 van de Grondwet mag hij immers niet als misdrijf beschouwen feiten welke de wet niet strafbaar heeft gesteld.

Artikel 69.

De rechtsinhoud van dit artikel is niet duidelijk. Artikel 79 van de gecoördineerde wetten, welke het wijzigt, stelt : "De bepalingen van titel III der samengeschakelde wetten op de inkomstenbelastingen zijn van

toepassing op de ... bijzondere taxes ...", en artikel 69 beperkt zich ertoe de woorden "der samengeordende wetten op de inkomstenbelastingen" te schrappen. Deze woorden waren klaarblijkelijk overbodig en de schrapping ervan verandert niets aan de strekking van de tekst.

Artikel 83bis van de gecoördineerde wetten.

Het ontwerp wijzigt de artikelen 83 en 86 van de gecoördineerde wetten, maar bevat geen voorstel tot wijziging van artikel 83bis, dat in de gecoördineerde wetten is ingevoegd bij de wet van 14 februari 1961 voor economische expansie, sociale vooruitgang en financieel herstel. Dit artikel strekt ertoe de gemeenten, onder bepaalde voorwaarden, te machtigen tot het invoeren van :

- 1° een belasting op de inkomsten uit aandelen en belegde kapitalen, vastgesteld op een percentage van het bedrag van de mobiliënbelasting;
- 2° een belasting op de bedrijfsinkomsten, eveneens vastgesteld op een percentage van het gedeelte van de bedrijfsbelasting dat overeenstemt met de in artikel 25, § 1, bedoelde bedrijfsinkomsten welke in België zijn verwezenlijkt.

Een op 14 november 1961 bij de Senaat ingediend ontwerp van wet, dat thans in het Parlement wordt behandeld, strekt ertoe artikel 83bis door nieuwe bepalingen te vervangen.

Het huidige artikel 83bis verwijst naar bepalingen van de gecoördineerde wetten, welke het ontwerp uitdrukkelijk opheft of stilzwijgend wijzigt.

Evenals de bepalingen van het op 14 november 1961 ingediende ontwerp zou het derhalve met de overige bepalingen van het onderhavige ontwerp in overeenstemming moeten worden gebracht.

Artikel 73.

Dit artikel heeft tot doel :

- 1^o tijdelijk ontheffing te verlenen van de inhouding en de storting van de aanvullende voorheffing in verband met inkomsten van personen die aan de vreemdelingenbelasting onderworpen zijn, in afwachting dat overeenkomsten tot vermindering van dubbele belasting dit probleem zullen regelen;
- 2^o aan deze ontheffing een definitief karakter te verlenen voor verblijfhouders van een vreemde Staat waarmede een overeenkomst tot vermindering van dubbele belasting zal worden gesloten.

Duidelijkheidshalve voege men de laatste volzin met de eerste samen, als volgt :

"In afwijking van artikel 44 kan de Koning, tot 1 januari 1964 ...", en make men van de tweede volzin een alinea.

.../...

Artikel 75.

Dit artikel zal toepassing vinden op instellingen als bijvoorbeeld de Nationale Maatschappij der Belgische Spoorwegen, die krachtens artikel 14 van de wet van 23 juli 1926 voor alle directe en indirecte belastingen met de Staat is gelijkgesteld.

Het ontwerp maakt een einde aan die gelijkstelling, hetgeen is te verantwoorden doordat het de instellingen waar het op doelt onderwerpt aan de vennootschapsbelasting als zij een winstgevende werkzaamheid uitoefenen, of aan de rechtspersonenbelasting in het tegenovergestelde geval. Hun inkomsten uit grondeigendommen blijven echter vrij van belasting.

Het gaat hier om een definitieve bepaling, die dus niet onder de overgangsbepalingen thuis hoort. In de indeling van het ontwerp, zoals die vooraan in dit advies wordt voorgesteld, ware de plaats van dit artikel in titel VII (Diverse wijzigingen en opheffingen).

Artikel 76.

Ook dit artikel is geen overgangsbepaling. Het moet logisch onder titel I staan (Personenbelasting).

.../...

Artikel 77.

Dit artikel kan beter worden gelezen als volgt : "

"Wanneer de grondbelasting, krachtens vóór 1 januari 1962 gesloten overeenkomsten, ten laste van de huurder is gebracht, komt in deze overeenkomsten de onroerende voorheffing in de plaats van genoemde belasting en kan de huurder ...".

Artikel 78.

Het opschrift van de in dit artikel bedoelde wet van 10 juni 1928 luidt : "Wet tot bevordering van het bouwen van nieuwe woningen door tijdelijke kwijtschelding van de grondbelasting".

Die wet is gewijzigd bij het koninklijk besluit van 14 augustus 1934, bij het koninklijk besluit nr 199 van 11 augustus 1935, bij het koninklijk besluit nr 271 van 30 maart 1936, bij de wet van 22 juli 1939 en bij de wet van 27 juni 1956.

Artikel 79.

In verband met 1° van dit artikel, moge er worden op gewezen, dat de daarin vermelde wet van 10 juli 1937 opgeheven is door de wet van 17 juli 1959.

.../...

Over 2° en 3° zij opgemerkt, dat de wet van 14 februari 1961 noch de artikelen 8 en 10 van de wet van 17 juli 1959, noch de artikelen 11 en 12 van de wet van 18 juli 1959 heeft gewijzigd. De woorden "gewijzigd bij die van 14 februari 1961" moeten dus in 2° en in 3° vervallen.

Artikel 80.

Het opschrift van de onder § 1, 1°, genoemde wet van 29 december 1955 is : "Wet houdende aanvulling van de wet van 24 november 1953 tot bevordering van de opslorping of fusie van vennootschappen".

Onder 2° van dezelfde § 1 leze men "Artikel 13, § 5, van de wet van 13 augustus 1947 houdende instelling van de Nationale Raad voor de steenkolennijnen, alsook van het Nationaal Instituut voor steenkolennijverheid, gewijzigd bij de wet van 24 januari 1958".

Paragraaf 2 leze men als volgt :

"In artikel 13, §§ 1 en 2 van de evengenoemde wet van 13 augustus 1947, gewijzigd bij de wet van 24 januari 1958, en in de artikelen 1 en 2 van de even genoemde wet van 15 juli 1959, worden de woorden : ...".

Artikel 81.

Paragraaf 1, laatste lid, van dit artikel strekt ertoe in artikel 3 van de wet van 1 juli 1954 de verwijzing naar de gecoördineerde wetten te vervangen door een verwijzing naar de "wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen". Paragraaf 2, tweede lid,

.../...

brengt dezelfde wijziging aan in artikel 2 van de wet van 15 juli 1959. Het gevolg van die wijzigingen zou zijn, dat de overblijvende artikelen van de gecoördineerde wetten, waaronder die welke de artikelen 51 en volgende wijzigen, buiten toepassing geraken.

Aangezien de Regering het niet zo bedoelt, leze men de tekst van § 1, laatste lid, als volgt :

"In artikel 3 van dezelfde wet worden de woorden "en van de wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen" ingevoegd na de woorden "samengeordende wetten betreffende de inkomstenbelastingen".

Paragraaf 2, tweede lid, leze men als volgt :

"In artikel 2 van dezelfde wet van 15 juli 1959 worden de woorden "en de bepalingen van de wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen" ingevoegd na de woorden "samengeordende wetten betreffende de inkomstenbelastingen die verband houden met de bedrijfsbelasting".

Artikel 84.

De tekst onder 2° van dit artikel kan beter worden gelezen als volgt :

"2° artikel 61 van de wetten betreffende de herstelling der oorlogsschade aan private goederen, gecoördineerd op 30 januari 1954".

.../...

Artikel 86.

Zowel uit de memorie van toelichting als uit de verklaringen van de gemachtigde ambtenaar blijkt, dat de Regering ten aanzien van de in de wet van 21 juni 1927 bedoelde vennootschappen en firma's de huidige belastingregeling wenst te handhaven. Nochtans zullen deze, wat hun in België gelegen onroerende goederen betreft, onder de nieuwe bepalingen vallen.

Deze bedoeling van de Regering zou duidelijker tot uiting komen in een als volgt gestelde tekst :

De vennootschappen en andere belastingschuldenaars bedoeld in de wet van 21 juni 1927 tot wijziging en aanvulling van de gecoördineerde wetten betreffende de inkomstenbelastingen blijven onderworpen aan de belastingregeling, die van toepassing is op het tijdstip van de inwerkingtreding van deze wet.

Voor hun in België gelegen onroerende goederen nochtans worden de bepalingen betreffende de grondbelasting vervangen door de nieuwe bepalingen betreffende de inkomsten uit grondeigendommen en de onroerende voorheffing ".

Artikel 88.

Bij dit artikel is het volgende op te merken :

1° Het formulier dat de Koning machtigt tot coördineren, machtigt hem niet tot het coördineren van alle bestaande wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, maar alleen van de autonome bepalingen van het ontwerp met die van de wetten, welke het besluit van de Regent van 15 januari 1948 heeft gecoördineerd.

.../...

2° De redactie van § 2, 1°, laat een grondiger wijziging van de teksten dan alleen naar de coördinatie toe, aangezien zij de Koning machtigt tot het "in overeenstemming brengen" van genoemde bepalingen ; het voorbehoud dat hierbij gemaakt wordt, schijnt er a contrario op te wijzen, dat de Koning de te coördineren bepalingen niet alleen naar de vorm maar ook wat de grond betreft mag wijzigen.

3° De louter redactionele wijzigingen zullen alleen mogen worden aangebracht in de Nederlandse tekst van de te coördineren bepalingen, terwijl de meeste sedert tien jaar verleende machtigingen tot coördineren toelaten de redactie van beide versies van de teksten te wijzigen met het oog op een eenvormige terminologie zowel in het Frans als in het Nederlands.

De Raad van State brengt in herinnering dat de in artikel 88 verleende machtiging tot coördineren alleen vereist is wanneer de Koning, met het oog op deze coördinatie, niet voornemens is gebruik te maken van de procedure omschreven in de wet van 13 juni 1961 betreffende de coördinatie en de codificatie van wetten.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs : J. SUTENS,
M. Heren :

premier président,
eerste-voorzitter,

L. MOUREAU,
G. HOLOYE,

conseillers d'Etat,
raadsheren van State,

P. ANSIAUX,
P. DE VISSCHER,

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

C. ROUSSEAU,

greffier adjoint,
adjunct-griffier,

greffier.
griffier.

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

Le rapport a été présenté par M. H. ROUSSEAU, substitut.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

(s) C. ROUSSEAU.

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

Het verslag werd uitgebracht door de H. H. ROUSSEAU, substituut.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s) J. SUTENS.