ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 10 juin 1986, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur le projet de loi-programme 1986, amendé par le Ministre des Finances le 11 juin 1986, a donné le 12 juin 1986 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 10 juni 1986 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over het ontwerp van programmawet 1986, door de Minister van Financiën op 11 juni 1986 geamendeerd, heeft op 12 juni 1986 het volgend advies gegeven :

En raison du bref délai qui lui est imparti et de l'ampleur du projet qui lui est soumis, le Conseil d'Etat doit se limiter aux observations ci-après.

OBSERVATIONS PREALABLES.

1. Le Conseil d'Etat n'a pu vérifier si des références aux articles modifiés ou aux articles abrogés figurent dans d'autres dispositions du Code des impôts sur les revenus, des lois et des arrêtés concernés par le projet, et devraient être amendées, en dehors des adaptations déjà prévues par le projet.

2. Chaque article du projet contient une phrase liminaire qui introduit la modification proposée. Les articles sujets à modification sont cités dans ces phrases liminaires avec toutes les modifications qu'ils ont subies.

L'usage est de n'indiquer que les modifications encore en vigueur, c'est-à-dire celles qui sont nécessaires pour établir le texte coordonné applicable.

Les modifications devenues inopérantes par l'effet de modifications ultérieures doivent être omises.

.../...

Les corrections à apporter au texte du projet en conséquence de cette observation, figurent dans l'annexe au présent avis, annexe qui contient également d'autres observations relatives à la forme.

3. Au chapitre III du projet, intitulé "Sécurité juridique du contribuable", sera inséré le projet de texte sur lequel le Conseil d'Etat a donné son avis le 2 juin 1986, sous le n° L. 17.147/2.

EXAMEN DU TEXTE.

INTITULE.

A l'exception du chapitre V, le projet comporte uniquement des dispositions de nature fiscale. Il est proposé de faire du chapitre V un projet de loi distinct et de donner au présent projet l'intitulé suivant : "Loi portant des dispositions fiscales".

DISPOSITIF.

Article 10, 1°.

(Modification de l'article 50 du Code des impôts sur les revenus).

L'article tend à insérer un 6° nouveau dans l'article 50 du Code qui énumère les dépenses qui ne sont pas admises comme charges professionnelles déductibles des revenus taxables.

.../...

Le texte en projet se présente comme suit :

"Article 50.-

Ne sont pas considérés comme charges professionnelles :

...

6° les pertes de la société qui sont prises en charge par des contribuables visés à l'article 20, 2°, b et c, sauf lorsque ces contribuables fournissent la preuve que cette prise en charge a pour but de sauvegarder des revenus professionnels qu'ils retirent périodiquement de la société et à condition, en outre, que cette prise en charge se traduise par un versement définitif en espèces;".

L'article 50 du Code est applicable aux personnes physiques mais aussi aux sociétés, en raison de l'extension de son application prévue par l'article 95 du même Code.

Tel qu'il se présente en son début : "Ne sont pas considérés comme charges professionnelles ... les pertes de la société qui sont prises en charge par des contribuables visés ...", ce texte pourrait être interprété comme s'appliquant à la société et non aux contribuables visés à l'article 20, 2°, b et c.

Cette interprétation ne répond pas aux intentions du Gouvernement.

Le texte est en effet destiné à s'appliquer aux personnes physiques bénéficiant de revenus professionnels périodiques qui leur sont payés par une société dans laquelle ils ont des intérêts.

.../...

Après que le présent projet de loi aura supprimé l'option donnée aux sociétés de personnes leur permettant de choisir la taxation de leurs profits et pertes dans le chef de leurs associés, seul l'article 44 du Code pourrait être invoqué pour permettre la déduction des pertes d'une société au titre de charge professionnelle dans le chef des associés, lorsque ceux-ci prennent cette perte à leur compte et en déchargent la société

Le texte tend à n'autoriser cette déduction que si le contribuable verse à la société en perte une somme qui lui assure la conservation des revenus professionnels qu'il en retirait.

Le texte en projet, ci-avant reproduit, impose aux contribuables intéressés par la déduction des pertes, l'obligation de fournir "la preuve que cette prise en charge a pour but de sauvegarder des revenus professionnels qu'ils retirent périodiquement de la société".

En principe, tous les éléments des charges professionnelles et les conditions auxquelles elles sont soumises pour être admises en déduction des revenus taxables, doivent être établis par le contribuable et ne sont admis d'office par l'administration que si un texte exprès le prévoit.

Aux termes de l'article 1316 du Code civil, les preuves admises comprennent les preuves littérales ou testimoniales, les présomptions, l'aveu et le serment. La preuve imposée peut donc être une de celles-là.

Il apparaît peu indiqué d'exprimer l'obligation pour les contribuables concernés de fournir la preuve qu'ils remplissent les conditions imposées, car une interprétation "a contrario" pourrait mettre en péril la manière selon laquelle doivent être établies d'autres obligations pour lesquelles l'exigence d'une preuve n'est pas exprimée.

Au surplus, l'article 44, alinéa 1er, du Code précise que le contribuable doit justifier la réalité et le montant des dépenses ou charges professionnelles au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment. Cette exigence devrait suffire dans le cas considéré.

Le texte suivant est proposé :

"6° la prise en charge par des contribuables visés à l'article 20, 2°, b et c, des pertes d'une société, sauf lorsque cette prise en charge se réalise par un versement, irrévocable et sans condition, d'une somme (1), effectué en vue de sauvegarder des revenus professionnels que ces contribuables retirent périodiquement de la société".

Article 10, 2°

(Modification de l'article 50 du Code des impôts sur les revenus).

L'article 10, 2°, du projet a notamment pour but d'insérer dans l'article 50 du Code un 8° concernant les biens qualifiés d'"immobilisations".

En droit français, l'immobilisation résulte de l'effet d'une disposition légale qui soumet certains biens meubles au régime juridique des biens immeubles. On peut aussi la concevoir comme étant établie dans un contrat, par exemple dans un contrat de mariage.

.../...

---

(1) Pour l'emploi du mot "somme", on peut se référer aux articles 946, 1152 et 1153 du Code civil.

Le langage comptable emploie le terme d'immobilisations, sans le définir, mais en y accolant les adjectifs "incorporelles et corporelles". Selon l'article 12 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, les immobilisations font l'objet d'amortissements mais non de réductions de valeur. Ces dernières concernent d'autres éléments de l'actif.

L'article 42ter du Code utilise le terme "immobilisations" et les qualifie également de "corporelles" ou d'"incorporelles".

+

Dans le texte en projet, le membre de phrase "... ce qui peut être censé représenter la charge de l'opération financière", exprime une notion relativement subjective dont il est difficile de discerner la portée.

L'emploi du mot "censé" devrait être évité. Il serait préférable d'utiliser l'expression : "charge financière normale de l'opération".

+

Le texte suivant est proposé pour le 8° :

"8° lorsqu'un contribuable acquiert un droit de propriété ou un droit d'usage quelconque sur un bien ayant fait l'objet d'une immobilisation, qu'il avait antérieurement aliéné :

.../...

- les sommes payées ou dues pour cette nouvelle acquisition dans la mesure où elles dépassent la charge financière normale de l'opération;

- les amortissements et les moins-values appliqués à ce bien, qui excèdent la différence entre d'une part son prix d'acquisition ou de revient avant l'aliénation et d'autre part les amortissements et moins-values admis avant ou à l'occasion de cette aliénation".

Article 11

(Modification de l'article 54, 1°, du Code des impôts sur les revenus).

L'article 54, 1°, vise les versements faits "à une société mutualiste reconnue par la Belgique".

Le texte français en projet substitue à cette expression celle de "fonds de maladie reconnu en Belgique".

.../...

Il conviendrait de maintenir l'ancienne expression par analogie avec l'article 2, a, de la loi du 9 août 1963 qui met en parallèle le mot "mutualité" et le mot "ziekenfonds".

+

Le texte de l'article 54, 1°, a, en projet est peu compréhensible. Il devrait recevoir un commentaire approprié dans l'exposé des motifs.

Le membre de phrase "sans toutefois tomber dans le champ d'application ratione materiae ..." est inédit dans un texte normatif.

+

L'article 54, 1°, c, en projet tend à donner au Roi, à titre permanent et sans restriction, le pouvoir de limiter le montant déductible de certaines cotisations versées à une société mutualiste. Cette limitation aura un effet sur l'établissement de la base imposable aux impôts sur les revenus. Elle doit, dès lors, par application de l'article 110 de la Constitution, être déterminée par le législateur et non par le Roi.

Article 12.

(Modification de l'article 71 du Code des impôts sur les revenus).

Dans l'article 71, § 2bis, alinéa 2, en projet, il conviendrait, pour plus de précision, de remplacer les mots "10 p.c. de leur somme" par les mots "10 p.c. de leur montant effectif" et d'écrire à la fin de cet alinéa 2 : "et d'autre part, le montant des intérêts déductibles visés au paragraphe 1er, 2°, et au paragraphe 2".

Article 14, 3°.

(Modification de l'article 87ter, § 2, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus).

Le 3° de l'article 14 du projet prévoit l'insertion dans l'article 87ter, § 2, 1° et 2°, des mots "ou par des prépensions ... prenant cours à partir du 1er janvier 1987". Pris à la lettre, ces mots pourraient être interprétés comme ne s'appliquant pas à une prépension prenant cours ultérieurement, par exemple à partir du 1er février 1987.

Il est proposé d'écrire : "ou par des prépensions ... ayant pris cours à une date postérieure au 31 décembre 1986".

.../...

Par ailleurs, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la portée des mots "indépendamment de la date du dépôt de la convention collective qui organise la prépension".

Le 3° devrait être revu pour indiquer clairement quelles sont les prépensions qui seront soumises au nouveau régime d'imposition.

+

Pour réaliser un calcul exact de la quotité proportionnelle prévue par l'article 87ter, § 2, 2°, du Code après sa modification par l'article 14, 3°, du projet, il est nécessaire d'ajouter les prépensions au premier terme de la relation. Il est proposé de remplacer dans l'article 87ter, § 2, 2°, du Code les mots : "d'une part, le montant net des pensions et des revenus de remplacement" par les mots : "d'une part, le montant net des pensions, des revenus de remplacement et de ces prépensions...".

Article 14, 5°.

(Modification de l'article 87ter, § 2, du Code des impôts sur les revenus).

Dans l'article 87ter, § 2, 7°, en projet, il est peu indiqué de se référer à "l'impôt dû ... sur les dix neuvièmes du revenu imposable" alors que le revenu imposable est, par définition même, l'élément qui doit servir de base au calcul de l'impôt.

Il convient d'écrire : "l'impôt dû ... sur un revenu imposable légal aux dix neuvièmes de celui qui est visé au 1°".

Article 30.

(Modification de l'article 152 du Code des impôts sur les revenus).

En raison de la réduction de l'impôt des sociétés de 45 p. c. à 43 p.c., on peut se demander si le taux de 45 p.c. figurant à l'article 152, 3°, b, du Code ne devrait pas être adapté.

La question d'une même adaptation se pose à propos du taux de 45 p.c. figurant dans les articles 133 et 138, 5°, du Code.

Article 31.

(Modification de l'article 169 du Code des impôts sur les revenus).

En raison de la suppression de l'option prévue à l'article 95 du Code, les bénéfices taxés dans le chef des associés ne seront plus que des bénéfices qui ont été antérieurement taxés.

Le texte serait plus clair si cette situation était exprimée comme suit :

"b) aux bénéfices qui ont été antérieurement taxés dans le chef des associés".

Article 34.

(Modification de l'article 299 du Code des impôts sur les revenus).

L'article 299 du Code ne comporte que deux alinéas.

Le projet apporte trois modifications à l'alinéa 1er et abroge l'alinéa 2.

Il serait plus expédient de remplacer tout l'article par un nouveau texte.

Article 40.

(Modification de l'article 29, 2°, de la loi du 11 avril 1983).

Le texte de l'article 29, 2°, a, en projet est d'une compréhension malaisée en raison d'un mauvais emploi des termes.

Il faut en effet savoir que les "revenus" ne sont pas ceux de l'entreprise ou du centre, que les "créances" sont en réalité des dettes et que les "prêts" sont des emprunts.

.../...

Il est proposé d'écrire : "... ni en raison des intérêts et primes de dettes et emprunts ou des produits ...".

+

Dans les litteras c et d de l'article 29, 2°, en projet, on vise les "frais de recherche et développement comptabilisés comme immobilisations incorporelles qui bénéficient en principe de la déduction pour investissement majorée visée à ...".

Les mots "en principe" sont inconciliables avec l'expression d'une norme juridique, qui a un caractère impératif.

Comme il s'agit d'exprimer une situation dont les effets (la déduction) sont rendus inopérants en raison de l'exonération préalablement acquise, il est proposé de remplacer les mots : "qui bénéficient en principe", par les mots : "qui sont dans les conditions requises pour bénéficier".

Article 42.

Il y a lieu de se reporter aux observations faites ci-après.

Article 45.

Selon cet article, le Roi pourra "prévoir que le paiement des impôts, droits, taxes, rétributions, produits, salaires, frais, intérêts, amendes, centimes et taxes additionnels provinciaux et communaux, soit effectué par utilisation de la monnaie scripturale".

Cet article appelle plusieurs observations :

1. Le caractère général de certains termes employés : "rétributions, produits, salaires, frais, intérêts", pourrait donner à l'habilitation légale une portée dépassant le domaine fiscal et domanial, de telle sorte que les dispositions prévues s'appliqueraient aussi bien aux paiements faits à l'Etat qu'à ceux qu'il effectue. Telle n'étant pas l'intention du Gouvernement, il convient d'énoncer dans l'article que celui-ci ne vise que les paiements à l'Etat.

2. Les termes : "prévoir que le paiement ... soit effectué" pourraient être compris comme signifiant "permettre" ou au contraire "imposer".

Selon les renseignements fournis par le délégué du Ministre le pouvoir accordé au Roi doit lui permettre d'imposer les paiements par utilisation de la monnaie scripturale, c'est-à-dire par virement de compte à compte.

3. Les contribuables ne sont pas tenus d'avoir et n'ont pas tous un compte bancaire.

Le versement en espèces au bureau de poste à destination de l'Office des chèques postaux sera toujours admis. La poste joue en ce cas le rôle d'un caissier auxiliaire de l'Etat.

Comme les versements sur les comptes de chèques postaux sont taxés alors que les versements sur comptes bancaires ne le sont pas, il conviendrait de prévoir, au bénéfice des contribuables ne disposant pas d'un compte bancaire, que le versement des impots et accessoires aux comptes des receveurs de l'Etat puisse se faire gratuitement.

.../...

4. La loi prévoit dans chaque cas le délai dans lequel un impôt ou une taxe doit être payé.

Ce délai est parfois très court. Par exemple, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, le délai de paiement est de vingt jours après la clôture des facturations mensuelles ou trimestrielles (article 50, § ler, 4°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et articles 16 et 17 de l'arrêté royal n° 1 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée).

En matière de taxe de circulation sur les véhicules automobiles, le redevable doit payer à l'aide de la formule adressée par l'administration et le délai de paiement peut être fixé par celle-ci à huit jours, même pendant la période des vacances annuelles (article 36ter, § 4, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus).

Les retards postaux ont souvent pour conséquence que des virements émis au départ d'un compte bancaire ne parviennent au compte de chèques postaux de l'administration qu'après un délai supérieur à huit jours. D'où perception d'amendes et d'intérêts de retard.

Pour obvier à ces difficultés, il conviendrait que la date du versement des espèces à la poste soit retenue comme valant date du versement dans les caisses de l'Etat.

.../...

Articles 42, 46 et 48.

Les articles 42, 46 et 48 du projet tendent à attribuer au Roi des pouvoirs normatifs importants. En raison même de leur objet, ils exigent un examen particulièrement attentif.

En effet, on sait qu'aux termes de l'article 110, § ler, de la Constitution "Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi". L'article 112, alinéa 2, ajoute que "Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi". Cette compétence du législateur en matière fiscale est un des principes fondamentaux du régime institué par le Congrès national.

Comme il ressort de la seule analyse des dispositions constitutionnelles citées et comme l'ont souligné les auteurs, ces dispositions exigent que le législateur détermine lui-même l'assiette et le taux de l'impôt ainsi que les conditions d'une exemption éventuellement accordée pour une raison d'intérêt général. Le pouvoir qu'elles permettent de laisser ou d'attribuer au Roi ne peut consister qu'en un simple pouvoir d'exécution, tel, que par exemple, celui de prescrire des formalités administratives nécessaires à la perception de l'impôt. Dans plusieurs de ses avis, le Conseil d'Etat a rappelé la compétence réservée par le Constituant au

.../...

législateur en matière d'impôts et en a précisé la portée (1).

Il est vrai que le législateur a parfois attribué au Roi des pouvoirs plus étendus que les pouvoirs d'exécution indiqués et qu'il L'a habilité à prendre des dispositions relatives à l'assiette et au taux de l'impôt ou aux conditions d'exemption de celui-ci. Le législateur a notamment consenti de telles habilitations dans des "lois de pouvoirs spéciaux".

.../...

---

(1) -Avis sur le projet devenu la loi du 19 mars 1951 concernant les accises (Doc. Ch. sess. 1950-1951, n° 178, page 19).

-Avis sur le projet devenu la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus (Doc. Ch. sess. 1961 1962, n° 264/1, pages 124-125; Pasinomie 1962, pages 1360-1361).

-Avis sur le projet devenu la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Doc. Ch. sess. extr. 1968, n° 88/1, pages 77-83; Pasinomie 1969, pages 819 et s., spéc. pages 838-842.

-Avis sur le projet devenu la loi du 25 juin 1973 modifiant le Code des impôts sur les revenus en ce qui concerne notamment la taxation des plus values ... (Doc. Ch. sess. 1972-1973, n° 521/1, pages 41-45; Pasinomie 1973, pages 623 et s.).

A l'examen, il apparaît, qu'en raison de l'objet des habilitations qu'ils confèrent au Roi, les articles 42, 46 et 48 du projet constituent, en réalité, des dispositions de pouvoirs spéciaux.

Les dispositions attribuant des pouvoirs spéciaux au Roi ne sont susceptibles d'être jugées compatibles avec la Constitution que si plusieurs conditions sont remplies :

1° Les dispositions doivent être justifiées par des "circonstances exceptionnelles" telles que, sous peine de compromettre des intérêts publics de caractère fondamental, elles ne peuvent être établies selon la procédure ordinaire de l'adoption d'une loi mais doivent nécessairement être prises d'urgence comme le permet une habilitation donnée au Roi (1).

2° Malgré l'ampleur éventuelle de leur objet, les habilitations doivent avoir un caractère suffisamment précis, afin, notamment, que le contrôle de légalité du juge sur les arrêtés royaux pris en vertu de ces habilitations ne soit pas vidé de toute substance.

3° Les habilitations ne peuvent être consenties que pour une période limitée.

4° Les arrêtés royaux pris en vertu des habilitations doivent être soumis au législateur en vue de leur confirmation, cette condition s'imposant dans les matières qui sont de la compétence propre du législateur, comme précisément celle des impôts.

.../...

---

(1) Le Conseil d'Etat renvoie sur ce point aux observations générales qu'il a émises sur le projet devenu la loi du 27 27 mars 1986 attribuant certains pouvoirs spéciaux au Roi (Doc. Ch. sess. 1985-1986, n° 128/1, spécialement pages 12 et 14-15).

Les habilitations données au Roi par les articles 42, 46 et 48 du projet satisfont à la troisième et à la quatrième condition. Il y a lieu de vérifier si elles satisfont à la première et à la seconde condition.

I. L'article 42 attribue au Roi le pouvoir d'établir "un régime de déduction fiscale en faveur du personnel domestique" (1).

On conçoit difficilement que des dispositions de la nature de celles qui sont prévues par l'article 42 ne soient pas établies pour un exercice d'imposition entier. Les dispositions à prendre en vertu de cet article 42 ne seront donc applicables qu'à partir de l'exercice 1987.

On n'aperçoit pas de circonstances exceptionnelles empêchant que les dispositions prévues soient adoptées par la loi et exigeant qu'elles soient prises d'urgence en vertu d'une habilitation donnée au Roi.

II. L'article 46 habilite le Roi à modifier, sur différents points, le régime fiscal des revenus d'emprunts émis soit par l'Etat, soit par des organismes ou établissements publics belges, lorsque ces derniers emprunts sont garantis par l'Etat.

L'article énumère les buts dans lesquels les pouvoirs conférés au Roi devront être exercés.

.../...

---

(1) La formule employée ne traduit pas exactement la volonté des auteurs du projet : l'article vise non une déduction fiscale en faveur du personnel domestique mais une déduction fiscale en faveur des contribuables qui emploient du personnel domestique.

Au 1°, il s'agit "d'exonérer du précompte mobilier les emprunts de refinancement concernant les emprunts conclus par la Société nationale du logement et la Société nationale terrienne ou par une nouvelle société nationale qui reprendrait les obligations des sociétés précitées". Ce premier but est énoncé avec précision.

Au 2° et au 3°, il s'agit :

> "2° de faciliter le placement d'emprunts émis par des fonds et organismes publics;
>
> 3° de rendre plus acceptable ou attractive, sur le plan fiscal, la participation aux opérations de réduction des charges de la dette publique".

Le caractère fort vague des termes dans lesquels le deuxième et le troisième but sont énoncés a pour conséquence que les habilitations contenues à l'article 46, alinéa 1er, 2° et 3° ne sont pas compatibles avec la Constitution.

En outre, on n'aperçoit pas ici non plus les circonstances exceptionnelles empêchant que les dispositions prévues par l'article 46 soient adoptées par une loi et exigeant qu'elles soient prises d'urgence en vertu d'une habilitation donnée au Roi.

III. L'article 48 attribue au Roi le pouvoir d'instaurer, au plus tôt à partir de l'exercice d'imposition 1987, "un régime d'épargne-pension tendant à la constitution de pensions complémentaires et à la promotion du capital à risque".

Le texte de l'article donne sans doute certaines indications au sujet des pouvoirs conférés au Roi, mais il ne le fait que de manière formelle par la mention de textes légaux que le Roi sera autorisé à compléter, modifier ou abroger.

Le texte ne détermine pas la substance des pouvoirs attribués au Roi. C'est seulement dans l'exposé des motifs, qui est dépourvu de valeur normative et ne constitue qu'un élément d'interprétation, qu'on trouve une énumération - sans caractère exhaustif - des objets que le Roi pourra régler.

Les objets de l'habilitation donnée au Roi sont loin d'être définis avec suffisamment de précision pour que cette habilitation soit compatible avec la Constitution.

En outre, une nouvelle fois, on n'aperçoit pas ici de circonstances exceptionnelles empêchant que les dispositions prévues soient adoptées par la loi et exigeant qu'elles soient prises d'urgence en vertu d'une habilitation donnée au Roi.

En conclusion, pour écarter l'objection d'inconstitutionalité développée ci-dessus, les attributions de pouvoirs au Roi prévues par les articles 42, 46 et 48 du projet doivent être remplacées par des dispositions réglant, en tous leurs éléments essentiels, les matières faisant l'objet de ces articles. Il appartiendra au Gouvernement et aux Chambres législatives d'apprécier si les dispositions plus précises qui sont nécessaires doivent être insérées dans le présent projet de loi ou l'être dans un projet de loi ultérieur.

.../...

ANNEXE.

Article 3.

Dans la phrase liminaire, il y a lieu de ne rappeler que les deux dernières modifications (loi du 28 décembre 1983 et loi du 27 décembre 1984).

Au 1° mieux vaudrait écrire : "au 3° ...".

Article 7.

Au 1° mieux vaudrait écrire : "au paragraphe 5, alinéa 2 ...", au 2° : "le paragraphe 6 ..." et au 3°, "au paragraphe 7 ...".

Article 8.

L'article 12 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 a remplacé l'article 45, 7°, de sorte qu'il n'y a plus lieu de rappeler la loi du 25 juin 1973. Par ailleurs l'article 89 de la loi du 8 août 1980 contenant l'entrée en vigueur de l'article 12 ne doit pas être mentionné.

L'article devrait être rédigé comme suit :

"L'article 45, 7°, du même Code, modifié par l'article 12 de la loi du 8 août 1980, est abrogé".

Article 12.

Les modifications apportées par les lois du 22 janvier 1969 et 10 février 1981 et par l'arrêté royal du 7 novembre 1977 sont devenues sans objet.

.../...

Il y aurait lieu d'omettre ces références dans la phrase liminaire.

Article 13.

L'intitulé de la sous-section IIIter, insérée par la loi du 28 décembre 1983, a été modifié par la loi du 27 décembre 1984.

Il y aurait lieu de l'indiquer dans la phrase liminaire.

Article 14.

L'ancien article 87bis, devenu 87ter, a été remplacé par la loi du 28 décembre 1983, de sorte qu'il n'y a plus lieu d'indiquer dans la phrase liminaire l'arrêté royal n° 29 du 30 mars 1982 et la loi du 11 avril 1983.

Article 15.

Les mots "lui aussi" doivent être omis.

Article 17.

Il est exact que le texte néerlandais de l'article 95 a été modifié par l'arrêté royal du 12 août 1985.

Le texte néerlandais d'autres articles du Code des impôts sur les revenus a également été modifié par cet arrêté royal. Il s'agit des articles 15, 19, 50, 124, 126 et 140. Il devrait être fait mention de l'arrêté royal du 12 août 1985 dans les articles du projet qui modifient ces articles du Code.

Article 20.

Il y a lieu de compléter le début de l'article de la manière suivante :

"Dans l'article 108bis, alinéa 1er, du même Code, inséré par l'article 30 de la loi du 25 juin 1973 et modifié par ... (la suite comme au projet)".

Article 22.

Il serait plus conforme à l'usage d'écrire : "modifié par l'article 3..." au lieu de "inséré par l'article 3 ...".

Article 23.

L'article 126 du Code a été remplacé par l'article 19 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires. Toutes les modifications antérieures doivent être omises dans la phrase liminaire.

Article 24.

L'article 127, 1°, a été remplacé par la loi du 25 juin 1973. Il n'y a pas lieu de rappeler les modifications résultant des lois des 23 avril 1970 et 7 juillet 1972.

La modification résultant de la loi du 23 décembre 1974, article 17, est devenue sans objet à la suite de l'arrêté n° 16 du 9 mars 1982. Elle devrait être omise.

Article 25.

L'article 130, alinéa 1er, a été modifié par l'article 41, 1° et 3°, de la loi du 25 juin 1973 et par l'article 3 de l'arrêté royal n° 16 du 9 mars 1982. Il y a lieu de compléter le texte en projet.

Article 26.

L'article 131 a été modifié par l'article 42, 2°, de la loi du 25 juin 1973 et par l'article 4 de l'arrêté royal n° 16 du 9 mars 1982. Le texte en projet devrait être complété.

Article 27.

La modification résultant de la loi du 23 décembre 1974 est devenue sans objet à la suite de l'arrêté royal n° 16 du 9 mars 1982. Cette référence devrait être omise.

Article 30.

L'article 152 ayant été remplacé par la loi du 19 juillet 1979, il n'y a pas lieu de rappeler les modifications antérieures.

Article 32.

La loi du 28 décembre 1983 a seulement modifié l'article 211, § 2, alinéa 3. Il y a dès lors lieu d'omettre cette référence.

Article 37.

L'article 353 a été remplacé par la loi du 28 décembre 1983.

Il n'y a plus lieu de rappeler les modifications antérieures résultant des lois des 7 juillet 1972, 25 juin 1973, 22 décembre 1977 et 11 avril 1983.

Article 41.

Il y aurait lieu d'écrire "loi du 27 décembre 1984 portant des dispositions fiscales".

Article 114.

Dans la phrase liminaire, il y a lieu d'écrire in fine "par la loi de redressement du 31 juillet 1984".

Wegens de korte termijn die hem is toegemeten en de omvang van het ontwerp dat hem is voorgelegd, moet de Raad van State zich beperken tot de volgende opmerkingen.

VOORAFGAANDE OPMERKINGEN.

1. De Raad van State heeft niet kunnen nagaan of in andere bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, en van de wetten en de besluiten waarop het ontwerp betrekking heeft, verwijzingen voorkomen naar de gewijzigde of opgeheven artikelen, en of ze gewijzigd zouden moeten worden, afgezien van de aanpassingen waarin het ontwerp reeds voorziet.

2. Elk artikel van het ontwerp bevat een inleidende volzin die de voorgestelde wijziging aankondigt. De te wijzigen artikelen worden in die inleidende volzinnen aangehaald met alle wijzigingen die zij hebben ondergaan.

Het gebruik wil dat alleen de nog geldende wijzigingen worden aangegeven, dat wil zeggen de wijzigingen die noodzakelijk zijn om de gecoördineerde tekst vast te stellen zoals die toepasselijk is.

De wijzigingen die onwerkzaam zijn geworden ten gevolge van latere wijzigingen, moeten vervallen.

De verbeteringen die ingevolge deze opmerking in de tekst van het ontwerp aangebracht moeten worden, zijn opgenomen in de bijlage bij dit advies. Die bijlage bevat ook andere opmerkingen over de vorm.

.../...

3. In hoofdstuk III van het ontwerp, "Rechtszekerheid van de belastingplichtige", zal de ontwerp-tekst ingevoegd worden waarover de Raad van State advies heeft uitgebracht op 2 juni 1986, onder nr. L. 17.147/2.

ONDERZOEK VAN DE TEKST.

OPSCHRIFT.

Met uitzondering van hoofdstuk V, bevat het ontwerp uitsluitend bepalingen van fiscale aard. Voorgesteld wordt van hoofdstuk V een afzonderlijk wetsontwerp te maken en aan het onderhavige ontwerp het volgende opschrift te geven : "Wet houdende fiscale bepalingen".

BEPALEND GEDEELTE.

Artikel 10, 1°.

(Wijziging van artikel 50 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Het artikel strekt ertoe een nieuw 6° in te voegen in artikel 50 van het Wetboek, dat de uitgaven opsomt die niet aanvaard worden als bedrijfslasten die aftrekbaar zijn van de belastbare inkomsten.

Met de ontworpen tekst luidt artikel 50 als volgt :

"Artikel 50.-

Als bedrijfslasten worden niet aangemerkt :

...

.../...

6° de verliezen van vennootschappen die door in artikel 20, 2°, b en c, bedoelde belastingplichtigen worden ten laste genomen, behoudens indien die belastingplichtigen het bewijs leveren dat de tenlasteneming gebeurt met het oog op het behoud van bedrijfsinkomsten die zij periodiek uit die vennootschap verkrijgen en op voorwaarde, bovendien, dat de tenlasteneming gebeurt bij wijze van een definitieve storting in speciën;".

Artikel 50 van het Wetboek is van toepassing op de natuurlijke personen maar geldt ook voor de vennootschappen, wegens de uitbreiding van zijn toepassing waarin voorzien is door artikel 95 van hetzelfde Wetboek.

Zoals die tekst begint : "Als bedrijfslasten worden niet aangemerkt ... de verliezen van vennootschappen die door ... bedoelde belastingplichtigen worden ten laste genomen ...", zou hij geacht kunnen worden toepassing te vinden op de vennootschappen en niet op de belastingplichtigen bedoeld in artikel 20, 2°, b en c.

Die interpretatie strookt niet met de bedoelingen van de Regering.

De tekst is immers bestemd om toepassing te vinden op de natuurlijke personen die periodieke bedrijfsinkomsten genieten die hun worden betaald door een vennootschap waarin zij belangen hebben.

Nadat het onderhavige wetsontwerp een einde zal hebben gemaakt aan de mogelijkheid voor personenvennootschappen om te opteren voor de aanslag van hun winsten en verliezen ten name van hun vennoten, zou alleen artikel 44 van het Wetboek ingeroepen kunnen worden om de aftrek van de verliezen van een vennootschap als bedrijfslast mogelijk te maken ten name van de vennoten, wanneer deze dat verlies voor hun rekening nemen en er de vennootschap van ontlasten.

De tekst strekt ertoe die aftrek alleen toe te staan indien de belastingplichtige aan de verlieslijdende vennootschap een som stort waardoor hij de bedrijfsinkomsten behoudt die hij eruit zou verkrijgen.

De hierboven aangehaalde ontwerp-tekst legt de belastingplichtigen die belang hebben bij de aftrek van de verliezen, de verplichting op "het bewijs (te) leveren dat de tenlasteneming gebeurt met het oog op het behoud van bedrijfsinkomsten die zij periodiek uit die vennootschap verkrijgen".

In beginsel moet de belastingplichtige alle bestanddelen van de bedrijfslasten bewijzen en aantonen dat voldaan is aan de voorwaarden opdat ze in aanmerking kunnen komen voor aftrek van de belastbare inkomsten; door de administratie worden ze ambtshalve slechts aanvaard wanneer een uitdrukkelijke tekst daarin voorziet.

Luidens artikel 1316 van het Burgerlijk Wetboek mogen bewijzen schriftelijk worden geleverd, alsook door getuigen, vermoedens, bekentenis en eed. Het opgelegde bewijs kan dus een van die bewijzen zijn.

Het lijkt niet geraden uitdrukkelijk te bepalen dat de betrokken belastingplichtigen het bewijs moeten leveren dat zij de gestelde voorwaarden vervullen, want een uitlegging "a contrario" zou de bewijslevering in gevaar kunnen brengen wat betreft andere verplichtingen waarvoor niet uitdrukkelijk een bewijs wordt vereist.

Bovendien preciseert artikel 44, eerste lid, van het Wetboek dat de belastingplichtige de echtheid en het bedrag van de bedrijfsuitgaven of -lasten moet verantwoorden

.../...

door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed. Die eis zou moeten volstaan in het geval dat hier aan de orde is.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"6° de tenlasteneming door in artikel 20, 2°, b en c, bedoelde belastingplichtigen, van de verliezen van een vennootschap, behoudens indien die tenlasteneming geschiedt door een onherroepelijke en onvoorwaardelijke storting van een som (1) met het oog op het behoud van bedrijfsinkomsten welke die belastingplichtigen periodiek uit de vennootschap verkrijgen".

Artikel 10, 2°.

(Wijziging van artikel 50 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Artikel 10, 2°, van het ontwerp heeft onder meer tot doel in artikel 50 van het Wetboek een 8° in te voegen betreffende de goederen die "vaste activa" worden genoemd.

In het Franse recht ontstaan vaste activa ten gevolge van een wetsbepaling die bepaalde roerende goederen aan de rechtsregeling van de onroerende goederen onderwerpt. Men kan ze zich ook indenken als onderwerp van een bepaling in een contract, bijvoorbeeld in een huwelijkscontract.

.../...

---

(1) Voor het gebruik van het woord "som" zij verwezen naar de artikelen 946, 1152 en 1153 van het Burgerlijk Wetboek.

Ook in verband met de boekhouding wordt de term vaste activa gebruikt, zonder omschrijving maar met toevoeging van de adjectieven "immateriële en materiële". Volgens artikel 12 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen worden de vaste activa afgeschreven maar ondergaan ze geen waardeverminderingen. Deze laatste hebben betrekking op andere actiefbestanddelen.

Artikel 42ter van het Wetboek gebruikt de term "vaste activa" en noemt ze eveneens "materieel" of "immaterieel".

+

In de ontworpen tekst drukt het zinsdeel "... wat kan worden geacht de last van een financiële verrichting te zijn" een betrekkelijk subjectief begrip uit, waarvan de strekking moeilijk te vatten is.

Het gebruik van het woord "geacht" zou moeten worden vermeden. Het zou verkieslijk zijn te werken met de uitdrukking "normale financiële last van de verrichting".

+

De volgende tekst wordt voorgesteld voor 8° :

"8° wanneer een belastingplichtige het eigendomsrecht of enigerlei gebruiksrecht verkrijgt van goederen die vaste activa geworden zijn en die hij voorheen had vervreemd :

.../...

- de voor die nieuwe verkrijging betaalde of verschuldigde sommen, in de mate dat ze meer bedragen dan de normale financiële last van de verrichting;

- de op die goederen toegepaste afschrijvingen en waardeverminderingen die meer bedragen dan het verschil tussen enerzijds de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan vóór de vervreemding en anderzijds de vóór of bij die vervreemding aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen".

Artikel 11.

(Wijziging van artikel 54, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Artikel 54, 1°, heeft het over stortingen die aan een "door België erkende mutualiteitsvereniging" zijn gedaan.

De ontworpen Nederlandse tekst vervangt die uitdrukking door "in België erkend ziekenfonds".

.../...

In de Franse tekst zou de vroegere uitdrukking behouden moeten worden naar analogie met artikel 2, a, van de wet van 9 augustus 1963 dat het woord "mutualité" gelijkstelt met het woord "ziekenfonds".

+

De tekst van het ontworpen artikel 54, 1°, a, is moeilijk te begrijpen. Hij zou in de memorie van toelichting passend gecommentarieerd moeten worden.

Het zinsdeel "doch niet onder het toepassingsgebied ratione materiae vallen ..." is volkomen nieuw in een normatieve tekst.

+

Het ontworpen artikel 54, 1°, c, bedoelt de Koning permanent en zonder restrictie de bevoegdheid te verlenen om het aftrekbaar bedrag van bepaalde aan een ziekenfonds gestorte bijdragen te beperken. Die beperking zal gevolgen hebben voor de vaststelling van de belastbare grondslag van de inkomstenbelastingen. Derhalve moet zij, overeenkomstig artikel 110 van de Grondwet, door de wetgever en niet door de Koning worden vastgesteld.

.../...

Artikel 12.

(Wijziging van artikel 71 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Terwille van een grotere nauwkeurigheid vervange men in het ontworpen artikel 71, § 2bis, tweede lid, de woorden "10 pct. van die interesten" door de woorden "10 pct. van het werkelijk bedrag van die interesten" en schrijve men aan het slot van dit tweede lid : "en, anderdeels, het in paragraaf 1, 2°, en in paragraaf 2 bedoelde bedrag van de aftrekbare interesten".

Artikel 14, 3°.

(Wijziging van artikel 87ter, § 2, 1° en 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Artikel 14, 3°, van het ontwerp bedoelt in artikel 87ter, § 2, 1° en 2°, de woorden "of uit brugpensioenen die ... ingaan vanaf 1 januari 1987" in te voegen. Letterlijk opgevat zou men die woorden kunnen uitleggen als niet toepasselijk op een brugpensioen dat later, bijvoorbeeld vanaf 1 februari 1987, ingaat.

Voorgesteld wordt te schrijven : "of uit brugpensioenen die ... ingaan op een datum na 31 december 1986".

Anderzijds is het de Raad van State niet duidelijk welke de strekking is van de woorden "ongeacht de datum van neerlegging van de collectieve arbeidsovereenkomst die het brugpensioen organiseert".

.../...

Het 3° zou moeten worden herzien zodat er duidelijk uit zou blijken welke brugpensioenen onderworpen zullen zijn aan de nieuwe belastingregeling.

+

Voor een juiste berekening van het evenredig gedeelte, bedoeld in artikel 87ter, § 2, 2°, van het Wetboek, zoals het gewijzigd wordt door artikel 14, 3°, van het ontwerp, is het nodig in de eerste term van de verhouding ook de brugpensioenen op te nemen. Voorgesteld wordt, in artikel 87ter, § 2, 2°, van het Wetboek de woorden "het nettobedrag van de pensioenen en vervangingsinkomsten eensdeels" te vervangen door de woorden : "het nettobedrag van de pensioenen, de vervangingsinkomsten en die brugpensioenen eensdeels ...".

Artikel 14, 5°.

(Wijziging van artikel 87ter, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Het is niet aan te bevelen om in het ontworpen artikel 87ter, § 2, 7°, te verwijzen naar "de belasting die verschuldigd is ... op de tien negenden van het ... belastbaar inkomen" terwijl het belastbaar inkomen per definitie het gegeven is dat als basis moet dienen voor het berekenen van de belasting.

Men schrijve : "de belasting die verschuldigd is ... op een belastbaar inkomen dat gelijk is aan tien negenden van het in 1° bedoelde belastbaar inkomen".

.../...

Artikel 30.

(Wijziging van artikel 152 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Gezien de vennootschapsbelasting wordt verminderd van 45 pct. naar 43 pct., kan men zich afvragen of het in artikel 152, 3°, b, van het Wetboek voorkomende tarief van 45 pct. niet moeten worden aangepast.

Een zelfde aanpassing dient te worden overwogen met betrekking tot het tarief van 45 pct. dat voorkomt in de artikelen 133 en 138, 5°, van het Wetboek.

Artikel 31.

(Wijziging van artikel 169 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Doordat de in artikel 95 van het Wetboek bedoelde keuzemogelijkheid vervalt, zal voortaan de winst, belast ten name van de vennoten, nog uitsluitend winst zijn die vroeger is belast.

De tekst zou duidelijker zijn indien deze toestand als volgt werd weergegeven :

"b) aan de winst die vroeger ten name van de vennoten is belast".

.../...

Artikel 34.

(Wijziging van artikel 299 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

Artikel 299 van het Wetboek bestaat slechts uit twee leden.

Het ontwerp brengt drie wijzigingen aan in het eerste lid en heft het tweede lid op.

Het zou gepaster zijn, het hele artikel door een nieuwe tekst te vervangen.

Artikel 40.

(Wijziging van artikel 29, 2°, van de wet van 11 april 1983).

De tekst van het ontworpen artikel 29, 2°, a, valt moeilijk te begrijpen wegens verkeerd woordgebruik.

Men dient immers te weten dat de "inkomsten" niet die zijn van de onderneming of van het centrum, dat de "schuldvorderingen" in feite schulden zijn en, wat de Franse tekst betreft, dat de "prêts" in feite "emprunts" zijn.

.../...

Voorgesteld wordt te schrijven : "... noch met betrekking tot de interesten en premies van schulden en leningen, of tot opbrengsten ...".

+

Onder c en d van het ontworpen artikel 29, 2°, is sprake van de "als immateriële vaste activa geboekte kosten van onderzoek en ontwikkeling waarvoor de verhoogde investeringsaftrek als bedoeld in ... in principe van toepassing is".

De woorden "in principe" zijn niet in overeenstemming te brengen met de formulering van een rechtsnorm die van dwingende aard is.

Aangezien het erom gaat een toestand te verwoorden waarvan de gevolgen (de aftrek) onwerkzaam worden gemaakt wegens de vooraf verkregen vrijstelling, wordt voorgesteld de woorden : "waarvoor de verhoogde investeringsaftrek ... in principe van toepassing is" te vervangen door de woorden : "die voldoen aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de verhoogde investeringsaftrek ...".

Artikel 42.

Er zij verwezen naar de opmerkingen die hierna worden gemaakt.

.../...

Artikel 45.

Volgens dit artikel kan de Koning "voorschrijven dat de betaling van de belastingen, rechten, taksen, retributies, opbrengsten, salarissen, kosten, interesten, boeten, provinciale en gemeentelijke opcentiemen en aanvullende belastingen wordt verricht door middel van giraal geld".

Bij dit artikel zijn een aantal opmerkingen te maken :

1. Sommige van de in dit artikel gebezigde termen, namelijk de termen "retributies, opbrengsten, salarissen, kosten, interesten" zijn zo algemeen dat de opdracht van bevoegdheid er een strekking door kan krijgen die het fiscale en het domaniale te buiten gaat, zodat de bedoelde bepalingen zowel voor betaling aan als voor betaling door de Staat zouden gelden. Dat is niet de bedoeling van de Regering. In het artikel moet dan ook worden aangegeven dat alleen betaling aan de Staat wordt bedoeld.

2. De Franse formule : "prévoir que le paiement ... soit effectué" kan verstaan worden als een mogelijkheid scheppend of, integendeel, als een verplichting opleggend.

.../...

Uit de door de gemachtigde van de Minister verstrekte inlichtingen, en trouwens ook uit de Nederlandse tekst, blijkt dat de Koning met de hem opgedragen bevoegdheid het betalen met giraal geld, dat wil zeggen door overschrijving van de ene rekening op de andere, verplicht moet kunnen stellen.

3. De belastingplichtigen zijn niet verplicht een bankrekening te hebben en zij hebben er ook niet allen een.

Storting in contanten op het postkantoor naar het Bestuur der Postchecks toe zal altijd toegestaan zijn. De post vervult in dat geval zowat de rol van hulpkassier van de Staat.

Aangezien er bij storting op een postrekening taks te betalen valt en bij storting op een bankrekening niet, zou ten behoeve van de belastingplichtigen die geen bankrekening hebben, bepaald moeten worden dat storting van belastingen en dezer accessoria op de rekening van de belastingontvangers van de Staat kosteloos kan geschieden.

.../...

4. De wet bepaalt in ieder geval de termijn waarbinnen een belasting of een taks betaald dient te worden.

Dat is soms een zeer korte termijn. Voor het voldoen van de belasting over de toegevoegde waarde bijvoorbeeld is er maar een termijn van twintig dagen na afsluiting van de maandelijkse of driemaandelijkse factureringen (artikel 50, § 1, 4°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en de artikelen 16 en 17 van het koninklijk besluit nr. 1 met betrekking tot de regeling van de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde).

Ter zake van verkeersbelasting op autovoertuigen moet de belastingplichtige betalen met behulp van het formulier dat hem toegezonden wordt door de administratie en deze kan de betaaltermijn op acht dagen stellen, zelfs in de vakantieperiode (artikel 36ter, § 4, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen).

Vertraging bij de post brengt dikwijls mee dat overschrijvingen vanuit een bankrekening pas meer dan acht dagen later op de postrekening van de administratie komen. En dan worden er geldboeten en nalatigheidsintresten geheven.

Die moeilijkheden zouden verholpen zijn als de datum van de storting in contanten op het postkantoor als datum van storting in de Staatskas zou gelden.

.../...

Artikelen 42, 46 en 48.

De artikelen 42, 46 en 48 van het ontwerp hebben tot doel belangrijke normatieve bevoegdheden te verlenen aan de Koning. Wegens hun doel zelf vereisen zij een bijzonder aandachtig onderzoek.

Het is immers bekend dat krachtens artikel 110, § 1, van de Grondwet "geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet". Artikel 112, tweede lid, voegt hieraan toe dat "geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet". Deze bevoegdheid van de wetgever voor belastingzaken is een van de basisbeginselen van de door het Nationaal Congres ingestelde regeling.

Zoals alleen reeds uit het onderzoek van de aangehaalde grondwettelijke bepalingen blijkt en zoals de auteurs hebben onderstreept, vereisen die bepalingen dat de wetgever de grondslag van de belasting en het belastingtarief alsook de voorwaarden waaronder om een reden van algemeen belang eventueel vrijstelling wordt verleend, zelf bepaalt. De bevoegdheid die zij veroorloven aan de Koning te laten of te verlenen kan alleen bestaan in een gewone uitvoeringsbevoegdheid, zoals bijvoorbeeld, de bevoegdheid voor het voorschrijven van administratieve vormen die nodig zijn voor het innen van de belasting. In verscheidene adviezen heeft de Raad van State gewezen op de

.../...

bevoegdheid die de Grondwetgever voor de wetgever heeft gereserveerd op het stuk van belastingen en heeft hij de draagwijdte ervan gepreciseerd (1).

Weliswaar heeft de wetgever de Koning soms ruimere bevoegdheden verleend dan de bedoelde uitvoeringsbevoegdheden en heeft hij Hem gemachtigd tot het uitvaardigen van bepalingen aangaande de grondslag en het percentage van de belasting of aangaande de voorwaarden voor vrijstelling ervan. De wetgever heeft met name zulke machtigingen toegestaan in "bijzondere-machtenwetten".

Bij onderzoek blijkt dat de artikelen 42, 46 en 48 van het ontwerp wegens het doel van de machtigingen die zij aan de Koning verlenen in werkelijkheid bijzondere-machtenbepalingen zijn.

.../...

---

(1) - Advies over het ontwerp dat de wet van 19 maart 1951 inzake accijnzen geworden is (Gedr. St. Kamer, zitt. 1950-1951, nr. 178, blz. 19).

- Advies over het ontwerp dat de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen geworden is (Gedr. St. Kamer, zitt. 1961-1962, nr. 264/1, blz. 124-125).

- Advies over het ontwerp dat de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde geworden is (Gedr. St. Kamer, buit. zitt. 1968, nr. 88/1, blz. 77-83).

- Advies over het ontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan de wet van 25 juni 1973 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met betrekking tot, inzonderheid, de belastingheffing over meerwaarden, ... (Gedr. St. Kamer, zitt. 1972-1973, nr. 521/1, blz. 41-45).

De bepalingen waarbij aan de Koning bijzondere machten worden verleend, kunnen maar bestaanbaar met de Grondwet worden geacht als een aantal voorwaarden zijn vervuld :

1° De bepalingen dienen door "uitzonderlijke omstandigheden" gerechtvaardigd te zijn, zodanig dat zij, willen geen fundamentele openbare belangen in het gedrang komen, niet volgens de gewone procedure van aanneming van een wet kunnen worden vastgesteld, maar noodzakelijkerwijs met spoed worden genomen, zoals een aan de Koning verleende machtiging het mogelijk maakt (1).

2° De machtigingen, ook al zijn ze in hun opzet mogelijkerwijs veelomvattend, moeten toch voldoende nauwkeurig zijn opdat bepaaldelijk 's rechters wettigheidscontrole op de krachtens die machtigingen uitgevaardigde koninklijke besluiten niet alle inhoud verliest.

3° De machtigingen mogen slechts voor een beperkte periode worden verleend.

.../...

---

(1) De Raad van State verwijst in dit verband naar de algemene opmerkingen die hij gemaakt heeft over het ontwerp dat de wet van 27 maart 1986 tot toekenning van bepaalde bijzondere machten aan de Koning geworden is (Gedr. St. Kamer, Zitt. 1985-1986, nr. 128/1, inzonderheid blz. 12 en 14-15).

4° De krachtens die machtigingen uitgevaardigde koninklijke besluiten dienen, met het oog op de bekrachtiging ervan, aan de wetgever te worden voorgelegd. In de aangelegenheden die tot de bevoegdheid van de wetgever zelf behoren, zoals bepaaldelijk de belastingen, is dat een obligate voorwaarde.

De machtigingen die door de artikelen 42, 46 en 48 van het ontwerp aan de Koning verleend worden, voldoen aan de derde en aan de vierde voorwaarde. Er behoort te worden nagegaan of zij ook aan de eerste en aan de tweede voorwaarde voldoen.

I. Artikel 42 maakt de Koning bevoegd voor het instellen van "een stelsel tot fiscale aftrek voor huispersoneel" (1).

Het valt moeilijk te begrijpen dat bepalingen als die waarin door artikel 42 voorzien wordt, niet voor een geheel aanslagjaar worden vastgesteld. De bepalingen die krachtens dat artikel 42 genomen moeten worden, zullen dus pas vanaf het dienstjaar 1987 toepasselijk zijn.

Men ziet niet in dat er uitzonderlijke omstandigheden zijn die zouden verhinderen dat de bedoelde bepalingen bij een wet worden aangenomen en zouden vereisen dat ze dringend worden vastgesteld op grond van een aan de Koning verleende machtiging.

II. Artikel 46 machtigt de Koning om op verschillende punten wijzigingen aan te brengen in het belastingstelsel van de inkomsten van leningen die zijn uitgegeven ofwel door de Staat, ofwel door Belgische openbare inrichtingen of instellingen wanneer laatstgenoemde leningen door de Staat zijn gewaarborgd.

.../...

---

(1) De gebruikte formule geeft de wil van de stellers van het ontwerp niet juist weer : het artikel beoogt geen fiscale aftrek ten bate van het huispersoneel, maar een fiscale aftrek ten gunste van de belastingplichtigen die huispersoneel tewerkstellen.

Het artikel geeft een opsomming van de doelstellingen met het oog waarop de aan de Koning verleende bevoegdheden uitgeoefend moeten worden.

In 1° gaat het erom "de herfinancieringsleningen betreffende de leningen gesloten door de Nationale Maatschappij voor de Huisvesting en de Nationale Landmaatschappij of door een nieuwe nationale maatschappij die de verplichtingen van de voornoemde maatschappijen zou overnemen, vrij te stellen van roerende voorheffing". Deze eerste doelstelling is nauwkeurig geformuleerd.

In 2° en 3° gaat het erom :

"2° het plaatsen van leningen uitgegeven door fondsen en openbare instellingen te vergemakkelijken;

3° de deelname aan de operaties tot vermindering van de lasten van de rijksschuld fiscaal aanvaardbaar of aantrekkelijk maken".

Wegens het zeer vage karakter van de bewoordingen waarin het tweede en het derde doel zijn geformuleerd, zijn de in artikel 46, eerste lid, 2° en 3°, vervatte machtigingen niet bestaanbaar met de Grondwet.

Bovendien is het hier evenmin duidelijk welke uitzonderlijke omstandigheden zouden verhinderen dat de in artikel 46 bedoelde bepalingen bij een wet worden aangenomen en zouden vereisen dat ze dringend worden vastgesteld op grond van een aan de Koning verleende machtiging.

III. Artikel 48 kent aan de Koning de bevoegdheid toe om, ten vroegste met ingang van het aanslagjaar 1987, "een stelsel van pensioensparen" in te voeren "dat strekt tot het vormen van aanvullende pensioenen en het bevorderen van het risicodragend kapitaal".

.../...

De tekst van het artikel verstrekt weliswaar enkele aanwijzingen omtrent de aan de Koning verleende machten, maar doet het alleen op formele wijze door het vermelden van wetteksten welke de Koning gemachtigd zal zijn aan te vullen, te wijzigen of op te heffen. De tekst zegt niets omtrent de wezenlijke inhoud van de aan de Koning verleende bevoegdheden. Alleen in de memorie van toelichting, die geen normatieve waarde heeft en slechts een interpretatiemiddel is, vindt men een - niet uitputtende - opsomming van de aangelegenheden welke de Koning zal kunnen regelen.

De doelstellingen van de aan de Koning verleende machtiging zijn op verre na niet voldoende nauwkeurig aangegeven opdat die machtiging verenigbaar kan zijn met de Grondwet.

Bovendien is het ook hier niet duidelijk welke uitzonderlijke omstandigheden zouden verhinderen dat de bedoelde bepalingen bij een wet worden aangenomen en zouden vereisen dat ze dringend worden vastgesteld op grond van een aan de Koning verleende machtiging.

Als conclusie kan worden gesteld dat, wil men het hierboven uiteengezette grondwettigheidsbezwaar uit de weg gaan, de in de artikelen 42, 46 en 48 van het ontwerp aan de Koning verleende bevoegdheidsopdrachten moeten worden vervangen door bepalingen welke de in die artikelen behandelde aangelegenheden in al hun wezenlijke bestanddelen regelen. Het is zaak van de Regering en van de Wetgevende Kamers te oordelen of de nauwkeurigere bepalingen die noodzakelijk zijn, in het onderhavige wetsontwerp ingevoegd, dan wel in een later wetsontwerp opgenomen moeten worden.

.../...

B I J L A G E.

Artikel 3.

In de inleidende volzin moeten alleen de twee recentste wijzigingen (wet van 28 december 1983 en wet van 27 december 1984) worden vermeld.

In 1° zou men beter schrijven : "in 3° ...".

Artikel 7.

Het is beter in 1° te schrijven : "in paragraaf 5, tweede lid ...", in 2° : "paragraaf 6 ...", en in 3° : "in paragraaf 7 ...".

Artikel 8.

Artikel 12 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 heeft artikel 45, 7°, vervangen, zodat de wet van 25 juni 1973 niet meer moet worden vermeld. Anderzijds moet artikel 89 van de wet van 8 augustus 1980, dat voorziet in de inwerkingtreding van artikel 12, niet worden vermeld.

Het artikel zou als volgt moeten worden geredigeerd :

"Artikel 45, 7°, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 12 van de wet van 8 augustus 1980, wordt opgeheven".

.../...

Artikel 12.

De wijzigingen die zijn aangebracht door de wetten van 22 januari 1969 en 10 februari 1981 en door het koninklijk besluit van 7 november 1977 zijn onwerkzaam geworden.

De betreffende verwijzingen in de inleidende volzin zouden moeten worden weggelaten.

Artikel 13.

Het opschrift van de bij de wet van 28 december 1983 ingevoegde onderafdeling IIIter, is gewijzigd bij de wet van 27 december 1984.

Dit zou in de inleidende volzin moeten worden aangegeven.

Artikel 14.

Het vroegere artikel 87bis, dat 87ter is geworden, is vervangen bij de wet van 28 december 1983, zodat het niet meer nodig is in de inleidende volzin het koninklijk besluit nr. 29 van 30 maart 1982 en de wet van 11 april 1983 te vermelden.

Artikel 15.

Het woord "eveneens" moet vervallen.

Artikel 17.

Het is juist dat de Nederlandse tekst van artikel 95 gewijzigd is bij het koninklijk besluit van 12 augustus 1985.

Bij dat koninklijk besluit is ook de Nederlandse tekst van andere artikelen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen gewijzigd, met name de tekst van de artikelen 15, 19, 50, 124, 126 en 140. Het koninklijk besluit van 12 augustus 1985 zou moeten worden vermeld in de artikelen van het ontwerp welke die artikelen van het Wetboek wijzigen.

Artikel 20.

Het begin van het artikel dient als volgt te worden aangevuld :

"In artikel 108bis, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij artikel 30 van de wet van 25 juni 1973 en gewijzigd bij ... (voorts zoals in het ontwerp)".

Artikel 22.

Het zou meer in overeenstemming zijn met wat gebruikelijk is, indien werd geschreven : "... gewijzigd bij artikel 3 ..." in plaats van "ingevoegd bij artikel 3 ...".

.../...

Artikel 23.

Artikel 126 van het Wetboek is vervangen bij artikel 19 van de wet van 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen. De vermelding van alle andere vroegere wijzigingen moet in de inleidende volzin vervallen.

Artikel 24.

Artikel 127, 1°, is vervangen bij de wet van 25 juni 1973. Er hoeft niet te worden verwezen naar de wijzigingen die gevolgd zijn uit de wetten van 23 april 1970 en 7 juli 1972.

De wijziging die het gevolg was van de wet van 23 december 1974, artikel 17, is overbodig geworden ingevolge het besluit nr. 16 van 9 maart 1982. De vermelding ervan zou moeten vervallen.

Artikel 25.

Artikel 130, eerste lid, is gewijzigd bij artikel 41, 1° en 3°, van de wet van 25 juni 1973 en bij artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 16 van 9 maart 1982. De ontwerp-tekst dient te worden aangevuld.

Artikel 26.

Artikel 131 is gewijzigd bij artikel 42, 2°, van de wet van 25 juni 1973 en bij artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 16 van 9 maart 1982. De ontwerp-tekst zou moeten worden aangevuld.

Artikel 27.

De wijziging die gevolgd is uit de wet van 23 december 1974 is onwerkzaam geworden ingevolge het koninklijk besluit nr. 16 van 9 maart 1982. Die verwijzing zou moeten vervallen.

Artikel 30.

Aangezien artikel 152 vervangen is bij de wet van 19 juli 1979, hoeven de vroegere wijzigingen niet meer in herinnering te worden gebracht.

Artikel 32.

De wet van 28 december 1983 heeft alleen het derde lid van artikel 211, § 2, gewijzigd. De verwijzing naar die wet dient dan ook te vervallen.

Artikel 37.

Artikel 353 is vervangen bij de wet van 28 december 1983.

Er hoeft geen melding meer te worden gemaakt van de vroegere wijzigingen die gevolgd zijn uit de wetten van 7 juli 1972, 25 juni 1973, 22 december 1977 en 11 april 1983.

.../...

Artikel 41.

Er zou moeten worden geschreven "wet van 27 december 1984 houdende fiscale bepalingen".

Artikel 114.

In de inleidende volzin dient te worden geschreven : "bij de herstelwet van 31 juli 1984".

La chambre était composée de

Messieurs : J. LIGOT,
de Heren :

Ch. HUBERLANT,
J.-J. STRYCKMANS,

Madame : R. DEROY,
Mevrouw :

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

Le rapport a été présenté par M. G. PIQUET, premier auditeur.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

R. DEROY.

De kamer was samengesteld uit

président de chambre,
kamervoorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

greffier,
griffier.

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

Het verslag werd uitgebracht door de H. G. PIQUET, eerste auditeur.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J. LIGOT.