

Kamer van Volksvertegenwoordigers

ZITTING 1977-1978

20 APRIL 1978

WETSONTWERP

tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met betrekking tot de waarborgen die sommige belastingschuldigen moeten stellen en tot de rechten van de Schatkist in geval van faillissement van de belastingschuldige

VERSLAG

NAMENS DE COMMISSIE
VOOR DE FINANCIËN ⁽¹⁾,
UITGEBRACHT
DOOR DE HEER LENAERTS

DAMES EN HEREN,

De Minister van Financiën heeft de volgende toelichting verstrekt :

Het onderhavige ontwerp heeft in de eerste plaats betrekking op de waarborgen die sommige belastingschuldigen moeten stellen tot vrijwaring van de invordering van hun inkomstenbelastingen.

Krachtens het Wetboek van de inkomstenbelastingen (W.I.B.) kan een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling worden geëist van :

⁽¹⁾ Samenstelling van de Commissie :

Voorzitter : de heer Deruelles.

A. — Leden : de heren d'Alcantara, Declercq (T.), Desmarests, Diegenant, Dupré, Lenaerts, Martens, Maystadt, Van den Brande. — Boeykens, Cools (A.), Deruelles, Glinne, Mangelschots, Tobback, Van Acker. — De Clercq (W.), Defraigne, Delruelle, Sprockeels. — Desaeys, Schiltz. — Clerfayt.

B. — Plaatsvervangers : de heren Ducobu, Lenssens, Olivier (M.), Peeters (R.), Wauthy. — Anselme, Cools (B.), M^{re} Detiège, de heren Scokuert. — Gol, Verberckmoes. — Peeters (P.). — Gendebien.

Zie :

325 (1977-1978) :

— N° 1 : Wetsontwerp.

Chambre des Représentants

SESSION 1977-1978

20 AVRIL 1978

PROJET DE LOI

modifiant le Code des impôts sur les revenus en ce qui concerne les garanties à fournir par certains redevables et précisant les droits du Trésor en cas de faillite du redevable

RAPPORT

FAIT
AU NOM DE LA COMMISSION
DES FINANCES ⁽¹⁾,
PAR M. LENAERTS

MESDAMES, MESSIEURS,

Le Ministre des Finances a donné le commentaire suivant :

Le présent projet de loi est relatif en premier lieu au problème des garanties à fournir par certains contribuables en vue de sauvegarder le recouvrement des impôts sur les revenus.

Le Code des impôts sur les revenus (C.I.R.) prévoit que la constitution d'une garantie réelle ou d'une caution personnelle peut être exigée :

⁽¹⁾ Composition de la Commission :

Président : M. Deruelles.

A. — Membres : MM. d'Alcantara, Declercq (T.), Desmarests, Diegenant, Dupré, Lenaerts, Martens, Maystadt, Van den Brande. — Boeykens, Cools (A.), Deruelles, Glinne, Mangelschots, Tobback, Van Acker. — De Clercq (W.), Defraigne, Delruelle, Sprockeels. — Desaeys, Schiltz. — Clerfayt.

B. — Suppléants : MM. Ducobu, Lenssens, Olivier (M.), Peeters (R.), Wauthy. — Anselme, Cools (B.), M^{re} Detiège, MM. Scokaert. — Gol, Verberckmoes. — Peeters (P.). — Gendebien.

Voir :

325 (1977-1978) :

— N° 1 : Projet de loi.

- de Belgische vennootschappen op aandelen en andere belastingschuldigen die bedrijfszetels of enigerlei inrichtingen in het buitenland hebben alsmede van de inrichters van casinospelen (art. 310 W.I.B.);
- alle zelfstandigen (zowel natuurlijke personen als vennootschappen) wanneer de verkoopwaarde van hun goederen die het pand zijn van de Schatkist, ontoereikend is om het bedrag te dekken van de vermoedelijke aanslag over één jaar (art. 310bis W.I.B.);
- de buitenlandse belastingschuldigen die in België één of meer hoe dan ook genaamde inrichtingen hebben; in dit bijzonder geval bestaat de beoogde maatregel uit het aannemen door de administratie van een aansprakelijke vertegenwoordiger die in het land is gevestigd en de nodige waarborgen van goedgehoortheid biedt (art. 311 W.I.B.).

Het is tegen deze laatste maatregel dat klachten werden ingediend bij de Commissie der Europese Gemeenschappen, die de aandacht van de Belgische regering erop heeft gevestigd dat artikel 311 strijdig is met de bepalingen van het communautair recht dat voorziet in de vrije vestiging van de onderdanen van een Lidstaat op het grondgebied van een andere Lidstaat.

De Belgische Regering deed t.a.v. de Commissie der Europese Gemeenschappen gelden dat de verschillende behandeling in de praktijk niet stoelt op de nationaliteit van de betrokkenen maar op de aard van de verworven inkomsten, op het bestaan of op het ontbreken van een pand voor de staatskas en op de fiscale woonplaats. Belgen en vreemdelingen die zich in een gelijkaardige toestand bevinden worden ten aanzien van deze criteria op dezelfde wijze behandeld; het stelsel sluit trouwens elk idee van nationaliteit uit. De Commissie bleef evenwel op haar standpunt.

Met haar gemotiveerd advies van 20 oktober 1976 heeft de Commissie geoordeeld dat België de verplichtingen niet is nagekomen die het krachtens het E.E.G.-verdrag moet naleven en heeft zij verzocht de nodige maatregelen te treffen om zich binnen één maand naar het advies te schikken (de tekst van dat advies is gepubliceerd in bijlage bij het wetsontwerp). Zoniet zou België vervolgd worden vóór het Gerechtshof van de Gemeenschappen, op grond van artikel 169 van het E.E.G. verdrag.

Voorts heeft de ondervinding aangetoond dat een strikte en stelselmatige toepassing van artikel 311 in de huidige omstandigheden steeds maar moeilijker en dikwijls zelfs onmogelijk wordt.

Het is onlogisch een waarborg te eisen van alle niet-verblijfhouders zonder onderscheid — natuurlijke personen of vennootschappen — van zodra zij over een inrichting in het land beschikken, zonder daarbij rekening te houden met hun belangrijkheid, de grootte van de Belgische inrichting, de omvang en de waarde van hun goederen die gelegen zijn in België of in een land waarmee België een overeenkomst tot wederzijdse bijstand voor de invordering van belastingen heeft gesloten.

De verplichte aanneming van een mandataris, die een onbeperkte verbintenis tegenover de Administratie der belastingen dient te onderschrijven voor alle fiscale verplichtingen van zijn opdrachtgever, is een eis die overdreven leek. Wanneer de niet-verblijfhouders in het land geen mandataris kunnen vinden die bereid is een dergelijke verbintenis aan te gaan, werd de Administratie genoodzaakt de onbeperkte aansprakelijkheid te vervangen door een beperkte aansprakelijkheid, gewaarborgd door het stellen van een borgtocht of door een persoonlijke borgstelling.

De verplichting een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling te bieden lijkt eveneens overdreven voor zover zij zonder onderscheid alle belastingschuldigen beoogt

- des sociétés belges par actions et autres redevables ayant des sièges d'opérations ou des établissements quelconques à l'étranger, ainsi que des organisateurs de jeux de casino (art. 310 C.I.R.);
- des travailleurs indépendants (aussi bien les personnes physiques que les sociétés), lorsque la valeur vénale de leurs biens qui constituent le gage du Trésor est insuffisante pour couvrir le montant de l'imposition présumée d'une année (art. 310bis C.I.R.);
- des contribuables étrangers ayant en Belgique un ou plusieurs établissements quelconques; dans ce cas particulier, la mesure envisagée est l'agrément par l'administration d'un représentant responsable établi dans le pays et offrant les garanties nécessaires de solvabilité (art. 311 C.I.R.).

Cette dernière disposition a fait l'objet de plaintes introduites auprès de la Commission des Communautés européennes, lesquelles ont attiré l'attention du Gouvernement belge sur le fait que l'article 311 contrevient aux dispositions du droit communautaire relatives à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre.

Le Gouvernement belge a exposé à la Commission des Communautés européennes que la différence de traitement n'était, en pratique, nullement fondée sur la nationalité des intéressés mais sur la nature des revenus acquis, sur l'existence ou l'absence d'une caution au profit du Trésor et sur le lieu du domicile fiscal. Les Belges et les étrangers se trouvant dans une situation identique au regard de ces critères sont traités de la même manière; le système exclut donc toute idée de nationalité. La Commission a néanmoins maintenu son point de vue.

Par son avis motivé du 20 octobre 1976, la Commission a estimé que la Belgique a manqué aux obligations lui incombant en vertu du Traité de la C.E.E. et l'a invitée à prendre les mesures requises pour se conformer à cet avis dans le délai d'un mois (le texte de cet avis est publié en annexe au projet de loi). S'il n'en était pas ainsi, la Belgique se verrait poursuivre devant la Cour de Justice des Communautés sur base de l'article 169 du Traité instituant la C.E.E.

D'autre part, il est apparu, à l'expérience, qu'une application rigoureuse et systématique de l'article 311 devenait, dans les circonstances actuelles, de plus en plus difficile, voire souvent impossible.

Il est illogique d'exiger indistinctement la constitution d'une caution de la part de tous les non-résidents — personnes physiques ou sociétés — dès qu'ils possèdent un établissement dans le pays, et sans tenir compte ni de la surface ni de l'importance de l'établissement belge, ni de l'importance et de la valeur de leurs biens situés en Belgique ou dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention organisant une assistance réciproque pour le recouvrement des impôts.

L'agrément obligatoire d'un mandataire devant souscrire un engagement illimité à l'égard de l'Administration des contributions directes pour toutes les obligations fiscales de son mandat constitue une exigence exorbitante. Devant l'éventuelle impossibilité pour les non-résidents de trouver dans le pays des mandataires acceptant de souscrire un tel engagement, l'Administration a été contrainte d'admettre que soit substituée à la responsabilité illimitée une responsabilité limitée, garantie par le dépôt d'un cautionnement ou par une caution personnelle.

Quant à l'obligation de fournir une garantie réelle ou une caution personnelle, elle paraît, elle aussi, excessive en ce qu'elle vise indistinctement tous les redevables — sans tenir

— zonder rekening te houden met de waarde van hun goederen en met de wijze waarop zij hun fiscale verplichtingen naleven — van zodra zij een inrichting in het buitenland hebben of casinospelen organiseren.

De Regering stelt dan ook voor de artikelen 310, 310bis, 311 en 312 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen te versmelten tot één tekst die de verplichtingen op het stuk van de waarborg van alle rechts- en natuurlijke personen, onderworpen aan de Belgische inkomstenbelastingen, in dezelfde bewoordingen zou bevatten, zonder nog enig onderscheid te maken naargelang van hun nationaliteit, hun fiscale woonplaats, hun maatschappelijke zetel of hun voornaamste bestuursinrichting, noch volgens de ligging of de aard van hun inrichtingen. Het enige in aanmerking te nemen criterium zou het bestaan of het ontbreken zijn van een voldoende waarborg voor de Staatskas.

Ten slotte kan worden vermeld dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen heeft erkend dat het eerste deel van het ontwerp van aard is een einde te stellen aan de inbreuk op het E.E.G.-Verdrag.

**

In de tweede plaats heeft het ontwerp tot doel de rechten van de Scharkist te omschrijven in geval van falen van de belastingschuldige.

Het probleem dat zich op dat stuk stelt betreft artikel 447 van de wet op het faillissement. Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat de geldig verkregen rechten van hypotheek en van voorrecht slechts kunnen worden ingeschreven tot op de dag van het vonnis van faillietverklaring. Het tweede lid bevat de voorwaarden waaronder de inschrijvingen genomen tijdens de verdachte periode die aan het vonnis voorafgaat, door de rechter kunnen worden nietig verklaard.

In verband met de toepassing van die wetsbepaling heeft de rechtspraak aangenomen dat het eerste lid van toepassing is op de wettelijke hypotheek van de Scharkist, die derhalve niet meer mag worden ingeschreven na het vonnis van faillietverklaring. Zij besliste daarentegen meestal dat het tweede lid niet van toepassing was, zodat de administratie tijdens de verdachte periode een inschrijving kon nemen, zonder dat zij aan de bij die bepaling gestelde voorwaarden is onderworpen.

Het is om aan die betwistingen een einde te maken dat het koninklijk besluit n° 23 van 23 mei 1967, genomen in het kader van de wet van 31 maart 1967 tot toekenning van bepaalde machten aan de Koning, aan artikel 318 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen een derde lid toevoegde volgens hetwelk « artikel 447 van de wet van 18 april 1851 betreffende het faillissement, de bankbreuk en het uitstel van betaling niet van toepassing is op de wettelijke hypotheek ».

Met dat besluit was het probleem evenwel niet definitief geregeld. De wettelijkheid ervan werd immers betwist zodat bepaalde gerechtelijke beslissingen, steunend op artikel 107 van de Grondwet, het weigerden toe te passen omdat de Koning terzake de hem door de wet van 31 maart 1967 verleende machten was te buiten gegaan. Zelfs al waren andere beslissingen gunstig t.a.v. de wettelijkheid van de maatregel, toch bleven betwistingen rijzen, zodat de administratie er voorlopig heeft van afgezien om het recht tot inschrijving van de wettelijke hypotheek na de falen in te roepen.

compte de la valeur de leurs biens, ni de la façon dont ils s'acquittent de leurs obligations fiscales — dès l'instant où ils possèdent un établissement à l'étranger ou organisent des jeux de casino.

Le Gouvernement propose donc la fusion des articles 310, 310bis, 311 et 312 du Code des impôts sur les revenus en un texte unique qui formulerait en des termes identiques les exigences en matière de garantie pour toutes les personnes physiques et morales assujetties aux impôts belges sur les revenus, sans plus faire aucune distinction en fonction de leur nationalité, du lieu de leur domicile fiscal, de leur siège social ou de leur principal établissement administratif, ni selon la situation ou la nature de leurs établissements, le seul critère retenu étant l'existence ou l'absence de gage suffisant pour le Trésor.

Enfin, il y a lieu de signaler que la Commission des Communautés européennes a reconnu que la première partie du projet était de nature à faire cesser l'infraction au Traité de la C.E.E.

**

En second lieu, le projet de loi a pour objet de préciser les droits du Trésor en cas de faillite du redevable.

Le problème qui se pose à cet égard est relatif à l'article 447 de la loi sur la faillite. Le premier alinéa de cet article dispose que les droits d'hypothèque et de privilège valablement acquis ne pourront être inscrits que jusqu'au jour du jugement déclaratif de la faillite. Le second alinéa énonce les conditions dans lesquelles les inscriptions prises pendant la période suspecte précédant ce jugement peuvent être annulées par le juge.

Confrontée au problème de l'application de cette disposition légale, la jurisprudence a considéré que le premier alinéa est applicable à l'hypothèque légale du Trésor, qui ne peut donc plus être inscrite après le jugement déclaratif de la faillite. Par contre, elle a décidé le plus souvent que le second alinéa n'était pas applicable, si bien que l'administration pouvait donc prendre inscription pendant la période suspecte, sans être soumise aux conditions prévues par cette disposition.

C'est pour mettre un terme à ces contestations que l'arrêté royal n° 23 du 23 mai 1967, pris dans le cadre de la loi du 31 mars 1967, attribuant certains pouvoirs spéciaux au Roi, avait ajouté à l'article 318 du Code des impôts sur les revenus, un troisième alinéa, aux termes duquel : « l'article 447 de la loi du 18 avril 1851 sur les faillites, banqueroutes et sursis n'est pas applicable à l'hypothèque légale ».

Toutefois, le problème n'a pas été définitivement réglé par cet arrêté. En effet, la légalité de celui-ci a été contestée, si bien que, se fondant sur l'article 107 de la Constitution, certaines décisions judiciaires ont refusé de l'appliquer, pour le motif que le Roi avait, en la matière, dépassé les pouvoirs que lui attribuait la loi précitée du 31 mars 1967. Même si d'autres décisions étaient favorables à la légalité de la mesure, il n'en reste pas moins que les contestations ont de nouveau surgi, au point que l'administration a renoncé provisoirement à se prévaloir du droit d'inscrire l'hypothèque légale après faillite.

Het onderhavige ontwerp strekt er toe aan die dubbelzinnige toestand een einde te stellen door eenvoudigweg een onbetwistbare wettelijke basis te geven aan de in 1967 genomen maatregel.

Een nieuw feit heeft zich voorgedaan nadat de Raad van State zijn advies over het wetsontwerp had gegeven: het 'of van Cassatie, bij de uitspraak over een betwisting van vóór 1967, heeft beslist dat de wettelijke hypotheek van de Schatkist volledig aan het gemeen recht is onderworpen en dat artikel 447 van de wet betreffende het faillissement er volledig op van toepassing is. Daardoor kan men niet meer beweren, zoals in de Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp, dat de gerechtelijke beslissingen doorgaans gunstig zijn t.a.v. het standpunt van de Staat m.b.t. het niet toepassen van het tweede lid van artikel 447 van de wet betreffende het faillissement.

Die nieuwe omstandigheid wijzigt geenszins de grond van het probleem, Thans zoals in 1967, is het aangewezen dat de wetgever aan de administratie de mogelijkheid geeft om, tot na de faling, een eenvoudige formaliteit (de inschrijving) te vervullen op grond van de rechten die vóór de faling zijn ontstaan. Deze formaliteit wordt doorgaans niet vervuld ingevolge de onwetendheid van de belastingontvanger omtrent de werkelijke toestand van sommige van zijn schuldenaars of ingevolge de bezorgdheid van de schuldeisende Staat om het krediet van de schuldenaars niet te ondermijnen door systematisch inschrijvingen te nemen voor iedere vervallen belasting.

Die afwijking van het gemeen recht is des te meer verantwoord omdat de mogelijkheid tot onderlinge afspraak tussen de gefailleerde en de schuldeisers, die de grondslag is van artikel 447, natuurlijk ondenkbaar is wanneer het de belastingontvanger betreft.

**

Het voorliggend ontwerp houdt rekening met de opmerkingen van de Raad van State (advies van 27 september 1977), behoudens op het stuk van de territoriale bevoegdheid van de beslagrechter.

In dat opzicht bleek het verkieslijk zich te houden aan één enkel onbetwistbaar criterium dat voor alle belastingplichtigen geldt, te weten de plaats van de uitoefening van de beroepswerkzaamheid die het eisen van de waarborg met zich mee brengt.

Bespreking

I. — Door sommige belastingsschuldigen te stellen waarborg.

1. Omschrijving van de voorgestelde wijzigingen.

Het nieuwe artikel 310 W.I.B., dat grotendeels door het huidige artikel 310bis werd ingegeven, en dat de huidige artikelen 310, 310bis en 311 vervangt, voorziet voor de niet-verblijfhouders niet meer in de noodzaak een aansprakelijke vertegenwoordiger te doen aannemen en maakt in alle gevallen de verplichting een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling te doen aannemen, ondergeschikt aan een voorafgaande beslissing van de administratie. Deze zal enkel kunnen genomen worden ten opzichte van de belastingplichtigen waarvan de solvabiliteit niet gegarandeerd is door het bestaan van voldoende waarborgen.

Twee punten worden verduidelijkt :

1° wordt bedoeld elke schuldenaar van gelijk welke inkomstenbelasting, waaronder begrepen de belasting van de niet-verblijfhouders, zodra hij winsten of baten behaalt, alsook elke natuurlijke of rechtspersoon die een roerende of een bedrijfsvoorheffing verschuldigd is.

Le présent projet a donc pour objet de mettre fin à cette situation équivoque et ce, en donnant simplement une base légale indiscutable à la mesure prise en 1967.

Un fait nouveau est intervenu après que le Conseil d'Etat avait émis son avis sur le projet de loi : la Cour de Cassation, statuant sur un litige antérieur à 1967, vient de décider que l'hypothèque légale du Trésor était entièrement soumise au droit commun et que, dès lors, l'article 447 de la loi sur les faillites lui était intégralement applicable. De ce fait, on ne peut plus prétendre, comme le fait l'exposé des motifs du projet, que les décisions judiciaires sont en général favorables à la thèse de l'Etat en ce qui concerne la non-application du second alinéa de l'article 447 de la loi sur les faillites.

Cette circonstance nouvelle ne modifie pas fondamentalement les données du problème. Actuellement comme en 1967, il convient que le législateur reconnaisse à l'administration la possibilité d'accomplir, jusqu'après la faillite, une simple formalité (l'inscription) du chef de droits nés avant la faillite. Cette formalité n'est généralement pas accomplie en raison de l'ignorance du receveur quant à la situation réelle de certains de ses débiteurs ou en raison du souci de l'Etat créancier de ne pas miner le crédit de ses débiteurs en prenant systématiquement des inscriptions pour tout impôt échu.

Cette dérogation au droit commun se justifie d'autant plus en l'espèce que la possibilité de collusion entre le failli et les créanciers, qui est à la base de l'article 447, ne peut évidemment se concevoir lorsque c'est le receveur des contributions qui est en cause.

**

Le présent projet de loi tient compte des observations formulées par le Conseil d'Etat en son avis du 27 septembre 1977, sauf en ce qui concerne la compétence territoriale du juge des saisies.

A cet égard, il a paru préférable de s'en tenir à un seul critère incontestable qui soit valable pour tous les contribuables, à savoir le lieu de l'exercice de l'activité professionnelle qui entraîne l'exigence de la garantie.

Discussion

I. — Garanties à fournir par certains redevables.

1. Définition des modifications proposées.

Le nouvel article 310 C.I.R., qui s'inspire largement de l'article 310bis actuel et remplace les articles 310, 310bis et 311, ne prévoit plus, pour les non-résidents, la nécessité de faire agréer un représentant responsable, et subordonne, dans tous les cas, l'obligation de constituer une garantie réelle ou une caution personnelle à une décision préalable de l'administration. Cette décision ne pourra être prise qu'à l'égard des contribuables dont la solvabilité ne serait pas assurée par l'existence de gages suffisants.

Deux points ont été précisés :

1° sont visés tout redevable de n'importe quel impôt sur les revenus, y compris l'impôt des non-résidents, dès que ce redevable bénéficie de bénéfices ou de profits, mais aussi toute personne physique ou morale qui est redevable du précompte mobilier ou professionnel ;

2° een waarborg of een borgstelling kan worden geëist om de uitvoering te verzekeren van gelijk welke verplichting opgelegd aan de belanghebbenden in uitvoering van het Wetboek der inkomstenbelastingen, ongeacht of het gaat om de betaling van hun persoonlijke belastingen, met inbegrip van ^{1a} verhogingen, interesten en eventuele kosten, ofwel om de betaling van een roerende- of bedrijfsvoorheffing.

Daarenboven is het voortaan de gewestelijke directeur die, aan de hand van verslagen van de bevoegde ambtenaren, zal beslissen of er al dan niet een waarborg moet worden geëist.

De beslissing zal moeten gemotiveerd worden door de aanduiding van de elementen in feite of in rechte die haar verantwoordden.

Het bedrag van de te stellen waarborg zal opgegeven worden in de beslissing en stoelen op criteria vastgelegd bij koninklijk besluit.

Er zal worden bepaald dat de waarborg, in principe, voldoende zal moeten zijn om het bedrag te dekken dat overeenkomt met de verplichting in hoofde van de betrokken belastingsschuldige.

De wet bepaalt de termijn binnen dewelke de waarborg moet worden gesteld.

De personen die reeds een zelfstandige beroepswerkzaamheid uitoefenen beschikken over een termijn van twee maanden om zich in regel te stellen.

De personen die van plan zijn een inrichting te openen, die aan Belgische belastingen onderworpen inkomsten zou opbrengen, en waarvoor de directeur beslist heeft een waarborg te eisen, moeten deze waarborg verstrekken alvorens de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid aan te vangen of anderszins vóór het verstrijken van de termijn van twee maanden na de kennisgeving van de beslissing van de directeur.

Een verplichting waarborgen te stellen onderstelt noodzakelijkerwijze sancties.

De huidige regeling wordt niet gewijzigd. Het nieuwe artikel 311 omschrijft weliswaar beter de samenstellende elementen van de inbreuk. De in artikel 339 bepaalde sancties zullen maar mogen toegepast worden indien de twee samenstellende elementen van de inbreuk verenigd zijn: het niet verstrekken van de gevorderde waarborg en het uitoefenen, bij voortduur of anders, van een zelfstandige beroepswerkzaamheid.

Buiten louter vormwijzigingen wordt de tekst van artikel 340 eenvoudig aangepast aan de nieuwe artikelen 310 en 311.

2. Afschaffing van de aansprakelijke vertegenwoordiger voor buitenlandse belastingplichtigen.

Het is duidelijk dat de discriminatie die, zij het niet in feite, dan toch krachtens de tekst van artikel 311 W.I.B. bestond tussen Belgische vennootschappen en deze van de andere E.E.G.-Lidstaten moet worden opgeheven. De vraag rijst of het aanduiden van een aansprakelijke vertegenwoordiger niet moest worden gehandhaafd voor belastingsschuldigen van buiten de E.E.G.

Niemand zou het België ten kwade kunnen nemen, mits het inachtnemen van een gelijke behandeling voor de E.E.G.-onderdanen, maatregelen uit te werken om zich te beveiligen tegen buitenlandse « spookfirma's ».

Volgens de Minister van Financiën biedt de redactie van het artikel 310 W.I.B. voldoende waarborgen. Het eisen van een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borg is verantwoord om de Staatskas te beveiligen tegen twijfelachtige belastingsschuldigen of deze met een fiscaal verleden, welke

2° une garantie ou une caution peut être exigée pour assurer l'exécution de n'importe quelle obligation incombant aux intéressés en vertu du Code des impôts sur les revenus, qu'il s'agisse du paiement de leurs impôts personnels, y compris les majorations, intérêts et frais éventuels, ou du paiement d'un précompte mobilier ou professionnel.

D'autre part, c'est dorénavant au directeur régional qu'il appartiendra de décider, d'après le rapport des fonctionnaires compétents, s'il y a lieu ou non d'exiger une garantie.

La décision devra être motivée par l'indication des éléments de fait ou de droit qui la justifient.

Le montant de la garantie à fournir sera indiqué dans la décision et sera fonction de critères fixés par arrêté royal.

Il sera prévu que la garantie devra, en principe, être suffisante pour couvrir le montant de l'obligation du redevable concerné.

La loi fixe le délai dans lequel la garantie doit être constituée.

Les personnes qui exercent déjà une activité professionnelle indépendante disposent d'un délai de deux mois pour se mettre en règle.

Les personnes qui envisagent d'ouvrir un établissement productif de revenus qui seront soumis aux impôts belges et pour lequel le directeur a décidé d'exiger des garanties, devront fournir celles-ci avant d'entamer l'exercice de leur activité professionnelle ou en tout cas avant l'expiration du délai de deux mois après la notification de la décision du directeur.

Une obligation de fournir des garanties ne peut se concevoir sans sanctions.

Aucune modification n'est apportée au système actuel. Le nouvel article 311 précise toutefois les éléments constitutifs de l'infraction. Les sanctions prévues par l'article 339 ne pourront être appliquées que si les deux éléments constitutifs de l'infraction sont réunis: défaut de constituer la garantie exigée et exercice, par continuation ou autrement, d'une activité professionnelle indépendante.

Indépendamment de modifications de pure forme, le texte de l'article 340 a simplement été adapté en fonction des nouveaux articles 310 et 311.

2. Suppression de l'exigence d'un représentant responsable pour les contribuables étrangers.

Il convient, de toute évidence, d'abolir la discrimination qui avait été créée, sinon en fait, du moins par l'article 311 C.I.R., entre les sociétés belges et celles des autres Etats membres de la C.E.E. On peut se demander s'il ne convenait pas de maintenir l'obligation de désigner un représentant responsable pour les redevables étrangers à la C.E.E.

Dès lors que les ressortissants de la C.E.E. seraient traités sur le même pied, il ne pourrait être reproché à la Belgique de prendre des mesures en vue de se protéger contre des « sociétés-fantômes » de nationalité étrangère.

Le Ministre des Finances estime que la formulation du nouvel article 310 C.I.R. présente des garanties suffisantes. L'exigence d'une garantie réelle ou d'une caution personnelle se justifie afin de protéger le Trésor contre des redevables douteux ou possédant un passé fiscal, quelle que soit leur

ook hun nationaliteit weze. Een strengere regeling uitwerken t.a.v. niet E.E.G.-onderdanen stuit op diplomatieke bezwaren maar zou vooral de concurrentiekracht van ons bedrijfsleven kunnen aantasten en buitenlanders afschrikken in ons land te investeren.

„Het afschaffen van de aansprakelijke vertegenwoordiger voor buitenlandse vennootschappen werd door de Commissie gewaardeerd. In het verleden gebeurde het maar al te dikwijls dat bv. fiscale raadgevers door buitenlandse vennootschappen onder druk werden gesteld om als aansprakelijke vertegenwoordigers op te treden.

Maar, indien de gewestelijke directeur dikwijls een persoonlijke borg zal eisen kan zulks tenslotte een terugkeer betekenen naar het stelsel van de aansprakelijke vertegenwoordiger.

Van regeringszijde werd opgemerkt dat de Directeurs der belastingen, in hun beslissingen getroffen op grond van het huidige artikel 310bis W.I.B., weliswaar de bedragen bepalen ten belope waarvan waarborgen moeten worden gesteld, maar voor het overige de belastingplichtigen de keuze laten de hen opgelegde verplichtingen na te komen hetzij door het aanbieden van zakelijke zekerheden, hetzij door het laten stellen van persoonlijke borgen. Zulks zal ook voor het nieuwe artikel 310 het geval zijn, zodat een terugkeer naar het stelsel van de aansprakelijke vertegenwoordigers uitgesloten is.

3. Toekomstige beroepswerkzaamheid.

Nopens de doelstelling van dit luik van het ontwerp was de Commissie eenparig. Een lid vroeg evenwel een onderscheid te maken tussen ondernemingen, welke hun rechtsvorm ook zij, die personeel tewerkstellen en de zelfstandigen die, zonder personeel, een zaak pogen op te zetten. Voor deze laatsten zou geen zakelijke zekerheid of persoonlijke borg moeten gevraagd worden wanneer het (cfr. art. 311, § 2 W.I.B.) om een toekomstige beroepswerkzaamheid gaat.

Zonder expliciet dit laatste voorstel te steunen werd in de Commissie toch de aandacht gevestigd op de verzwarende betekenis van artikel 311, § 2 W.I.B. voor de Belgische middenstanders, vooral de jonge, die met een nieuwe activiteit willen starten.

Terzake lijkt het wetsontwerp in te gaan tegen het stimuleringsbeleid van de Regering ten gunste van de middenstanders.

Ten aanzien van deze eerder principiële opmerkingen werd er van regeringszijde op gewezen dat het onderhavige ontwerp besproken werd met het Gemeenschappelijk Front van de Middenstand dat er zich kon bij aansluiten. De Minister herinnerde er trouwens aan dat het thans geldende artikel 310bis W.I.B. reeds toelaat van iedere rechts- of natuurlijke persoon een zakelijke zekerheid of persoonlijke borg te eisen. In de praktijk werd dit slechts uitzonderlijk toegepast voor Belgische belastingplichtigen.

Het opzet van de huidige wetswijziging is dubbel, nl. een regelmatigere betaling van de belastingen verzekeren en via een eenvormige regeling de gelijkheid van concurrentie onder de onderdanen van de E.E.G.-lidstaten te vrijwaren.

..

Voorts werden enkele vragen gesteld nopens de concrete toepassing van de nieuwe artikelen 310 en 311 W.I.B. :

a) Volgens welke criteria zal de omvang van de zakelijke zekerheid en de persoonlijke borg worden bepaald wanneer het om een toekomstige beroepswerkzaamheid gaat. De gewestelijke directeur beschikt immers over geen aanduidingen om de belastbare grondslag te ramen. Bij wijze van

nationalité. L'établissement d'une réglementation plus stricte à l'égard des étrangers à la C.E.E. soulève des objections d'ordre diplomatique, mais elle pourrait surtout compromettre la compétitivité de notre économie et écarter les investisseurs étrangers.

La Commission a apprécié la suppression de l'obligation, pour les sociétés étrangères, de faire agréer un représentant responsable. Il n'était que trop fréquent dans le passé que des sociétés étrangères fassent pression, notamment sur des conseillers fiscaux, afin qu'ils fassent office de représentants responsables.

Toutefois, si le directeur régional exigeait fréquemment une caution personnelle, cela équivaldrait pratiquement à rétablir le système du représentant responsable.

Le Gouvernement a fait remarquer que, dans les décisions qu'ils prennent sur la base de l'article 310bis actuel du C.I.R., les directeurs des contributions fixent effectivement les montants des garanties à constituer, mais qu'ils laissent aux contribuables la faculté de remplir leurs obligations en présentant des garanties réelles ou des cautions personnelles. Il en sera de même en ce qui concerne le nouvel article 310, ce qui exclut tout rétablissement du système du représentant responsable.

3. Activité professionnelle future.

L'objectif du projet recueille l'adhésion unanime de la Commission. Un membre demande toutefois d'établir, abstraction faite de leur forme juridique, une distinction entre les sociétés qui occupent du personnel et les indépendants qui tentent de créer une entreprise sans personnel. Il ne devrait pas être exigé de caution personnelle de la part de ceux-ci dans le cas où il s'agirait d'une activité professionnelle future (cf. art. 311, § 2, C.I.R.).

Sans appuyer explicitement cette dernière proposition, certains membres n'en attirent pas moins l'attention sur l'aggravation que constitue l'article 311, § 2, du C.I.R. pour les classes moyennes belges, et plus particulièrement pour les jeunes désireux d'entamer une nouvelle activité.

A cet égard, le projet de loi paraît aller à l'encontre de la politique de stimulation menée par le Gouvernement en faveur des classes moyennes.

En ce qui concerne ces observations de principe, le Gouvernement signale que le présent projet a été examiné conjointement avec le Front commun des Classes moyennes qui a pu s'y rallier. Le Ministre rappelle d'ailleurs que l'actuel article 310bis du C.I.R. permet, d'ores et déjà, d'exiger de la part de toute personne morale ou physique une garantie réelle ou une caution personnelle. Dans la pratique, cette mesure n'a toutefois été appliquée qu'exceptionnellement aux contribuables belges.

L'objectif de l'actuelle modification de la loi est double, à savoir assurer plus de régularité dans le paiement des impôts et sauvegarder, par le biais d'un régime uniforme, l'égalité concurrentielle des ressortissants des Etats membres de la C.E.E.

**

Quelques questions ont ensuite été posées au sujet de l'application concrète des nouveaux articles 310 et 311 du C.I.R. :

a) Suivant quels critères l'ordre de grandeur de la garantie réelle ou de la caution personnelle sera-t-il déterminé lorsqu'il s'agit d'une activité professionnelle future ? En effet, le directeur régional ne dispose d'aucun indice pour évaluer l'assiette de l'impôt. A titre d'exemple, on cite la création d'un bureau

voorbeeld werd het oprichten van een engineeringbureau geciteerd. De materiële investering is relatief beperkt maar over het te verwachten zakencijfer kan men bezwaarlijk, zij het zelfs bij benadering, een idee hebben.

De Minister van Financiën verklaarde dat in een koninklijk besluit de criteria zullen worden opgesomd die de gewestelijke directeur zal gebruiken bij het evalueren van een toekomstige activiteit, o.m.

- de waarde van de gebouwen;
- de vermoedelijke omzet;
- de bankgaranties.

Daarenboven kan een vergelijking worden gemaakt met gelijkaardige ondernemingen uit dezelfde bedrijfstak.

b) Uit de Commissie kwam de vraag naar de wijze waarop de gewestelijke directeur op de hoogte zal zijn van een « toekomstige » beroepsactiviteit. Het lijkt nogal onredelijk dat de belastingplichtige zich zou moeten aanmelden.

Volgens de Minister zal de belastingplichtige zich niet moeten aanmelden. De gewestelijke directeur zal terzake het initiatief nemen. Hij zal hierbij o.m. steunen op het fiscaal verleden van de belastingplichtige.

c) Waarom kunnen de zakelijke zekerheid of de persoonlijke borg alleen vereist worden van zij die inkomsten genieten vermeld in artikel 20, 1°, 2°, c of 3° W.I.B., m.a.w. van de zelfstandigen en de werkende vennoten van personen-vennootschappen? De inkomsten bedoeld in artikel 20, 2°, b, W.I.B., van beheerders, commissarissen en vereffenaars van vennootschappen op aandelen, komen hier niet in voor?

De Minister antwoordde dat het eisen van waarborgen vanwege de personen bedoeld in artikel 20, 2°, b, W.I.B. niet noodzakelijk is. De door deze personen verschuldigde belastingen worden immers geheven door middel van voorheffing aan de bron.

Bij niet betaling van eventuele belastingssupplementen kan overigens in handen van de vennootschappen beslag worden gelegd op de bezoldigingen en andere sommen welke aan de bedoelde personen zullen worden uitgekeerd.

d) De memorie van toelichting (blz. 5) vermeldt dat de gewestelijke directeur niet automatisch een waarborg zal eisen van bepaalde categorieën van belastingplichtigen op grond van de plaats waar zij gevestigd zijn of wegens de aard van hun activiteiten. Deze elementen kunnen evenwel samen met andere, desgevallend in aanmerking worden genomen.

Een lid vertolkte de vrees dat zulks tot een enigszins arbitraire toepassing van de wet zou kunnen leiden naargelang van het gewest of de bedrijfstak.

Volgens de Minister is dit uitgesloten. Vooreerst zal, luidens de memorie van toelichting van de wet, het enige in aanmerking te nemen criterium het bestaan of de ontstentenis zijn van voldoende waarborgen voor de Staatskas. Verder zal, luidens artikel 310 (*nieuw*), de beslissing van de directeur moeten worden gemotiveerd. Tegen deze gemotiveerde beslissing zal dan nog verhaal mogelijk zijn vóór de beslagrechter.

II. — Rechten van de Schatkist ingeval van faillissement van de belastingsschuldige.

Artikel 447 van de wet van 18 april 1851 betreffende het faillissement, de bankbreuk en het uitstel van betaling bepaalt: « De geldig verkregen rechten van hypotheek en van voorrecht kunnen tot op de dag van het vonnis van faillietverklaring worden ingeschreven. Kunnen nochtans nietig worden verklaard de inschrijvingen die genomen zijn

d'ingénierie. Si l'investissement matériel est relativement limité, il est cependant malaisé de se faire une idée, fût-elle approximative, du chiffre d'affaires escompté.

Le Ministre des Finances déclare qu'un arrêté royal énumérera les critères que le directeur régional utilisera pour évaluer l'activité future, notamment :

- la valeur des immeubles ;
- le chiffre d'affaires présumé ;
- les garanties bancaires.

En outre, il est possible de faire une comparaison avec des entreprises similaires du même secteur d'activités.

b) Des questions sont posées quant à la façon dont le directeur régional sera informé d'une activité professionnelle « future ». Or, il paraît assez illogique que le redevable doive se présenter personnellement.

Selon le Ministre, le redevable ne sera pas tenu de se présenter. C'est le directeur régional qui prendra l'initiative en cette matière en se basant sur le passé fiscal du redevable.

c) Pourquoi la garantie réelle ou la caution personnelle n'est-elle exigible que des seuls contribuables bénéficiant des revenus cités à l'article 20, 1°, 2°, c, ou 3° du C.I.R., à savoir les travailleurs indépendants et associés commandités de sociétés de personnes? Pourquoi n'en va-t-il pas de même des rémunérations visées à l'article 20, 2°, b, du C.I.R. et perçues par les administrateurs, commissaires et liquidateurs près des sociétés par actions?

Le Ministre répond qu'il n'est pas nécessaire d'exiger des garanties de la part des personnes visées à l'article 20, b, du C.I.R. En effet, les impôts dont ces personnes sont redevables sont établis par voie de prélèvement à la source.

Par ailleurs, en cas de non-paiement d'éventuels suppléments d'impôts, il est possible d'opérer, entre les mains des sociétés, une saisie sur les rémunérations et autres sommes qui seront liquidées auxdites personnes.

d) Dans l'Exposé des motifs (p. 5), il est précisé que la garantie ne sera pas automatiquement exigée de la part de certaines catégories de redevables en raison du lieu de leur implantation ou en raison de la nature de leur activité. Ces derniers éléments pourraient toutefois, le cas échéant, être retenus parmi d'autres.

Un membre exprime la crainte que cette disposition ne puisse entraîner une application tant soit peu arbitraire de la loi suivant la région d'implantation ou le secteur d'activité des intéressés.

Selon le Ministre, cette éventualité est exclue. Par ailleurs, selon l'exposé des motifs, le seul critère retenu sera l'existence ou l'absence de gage suffisant pour le Trésor. De plus, aux termes de l'article 310 (*nouveau*), la décision du directeur devra être motivée. Néanmoins, il sera loisible au redevable d'introduire un recours contre cette décision motivée devant le juge des saisies.

II. — Droits du Trésor en cas de faillite du redevable.

L'article 447 de la loi du 18 avril 1851 sur les faillites, banqueroutes et sursis dispose: « Les droits d'hypothèques et de privilèges valablement acquis pourront être inscrits jusqu'au jour du jugement déclaratif de la faillite. Néanmoins, les inscriptions prises dans les dix jours qui ont précédé l'époque de la cessation de paiement ou postérieure-

binnen de tien dagen die het tijdstip voorafgaan waarop opgehouden werd te betalen of daarna, indien meer dan vijftien dagen zijn verlopen tussen de dagtekening van de akte waarbij de hypotheek of het voorrecht is gevestigd en de dagtekening van de inschrijving. »

Voor zover het bij artikel 316 W.I.B. ingesteld hypotheekrecht is ontstaan vóór het vonnis van faillietverklaring — wat het bestaan veronderstelt van een vóór dit vonnis uitvoerbaar verklaard belastingkohier — zal de bevoegde ontvanger om de inschrijving van de wettelijke hypotheek mogen verzoeken na het vonnis van faillietverklaring en zal de inschrijving genomen door dezelfde ontvanger, gedurende de verdachte periode, niet meer kunnen worden betwist.

Bij artikel 38 van de wet van 27 december 1977 tot wijziging o.m. van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 30 december 1977) werd artikel 88 van dat Wetboek overigens met eenzelfde bepaling aangevuld.

In de Commissie werd opgemerkt dat de voorgestelde wijziging o.m. wordt verantwoord door « de onwetendheid van de belastingontvanger omtrent de werkelijke toestand van zijn schuldenaars ».

Zulks wekte verbazing, omdat, volgens bepaalde leden, de ontvangers doorgaans uitstekend geïnformeerd zijn over de evolutie van de ondernemingen.

Tevens werd opgemerkt dat de inschrijving van hypotheek geen louter formaliteit is maar ingrijpt op de ranginname van de schuldeisers ingeval van falen. Door ten gunste van de fiscus, een inschrijving van hypotheek mogelijk te maken na het vonnis, is het vrijwel zeker dat de werknemers van een gefailleerde onderneming nooit hun rechten kunnen doen gelden inzake de opbrengst van onroerende goederen.

Er bestaat wel een « Fonds voor sluiting van ondernemingen » waarop zij een beroep kunnen doen maar, vooral in de huidige crisistijd, zou toch moeten gestreefd worden naar een maximale vrijwaring van hun voorrechten.

Er is op het eerste gezicht geen reden waarom de Staat zich niet zou richten naar het gemeen recht inzake voorrechten en hypotheeken.

De Minister van Financiën verwees naar de Memorie van toelichting waarin een verantwoording wordt gegeven van de voorgestelde maatregel. Het gaat erom een einde te stellen aan juridische disputen omtrent het recht van de Staat een hypotheek in te schrijven na het vonnis, voor ingekohierde belastingen die reeds vóór het vonnis uitvoerbaar werden verklaard.

Het gaat hier dus om een daad van normaal administratief beheer tot vrijwaring van de rechten van de Staatskas.

Zodoende zal worden vermeden dat de Staat-schuldeiser systematisch een inschrijving moet nemen voor elke vervallen belasting. Naast de administratiekosten die hiermede gepaard gaan wordt hierdoor dikwijls nodeloos de kredietwaardigheid van de schuldeisers in het gedrang gebracht.

Er wordt dus ten gronde niets gewijzigd aan de rangorde van de bevoorrechte schuldeisers.

De problemen die zich terzake stellen voor de werknemers zouden moeten opgelost worden in het kader van de wetgeving op de voorrechten en hypotheeken.

✱

De artikelen en het gehele ontwerp werden eenparig aangenomen.

De Verslaggever,
L. LENAERTS.

De Voorzitter,
H. DERUELLES.

ment, pourront être déclarées nulles, s'il s'est écoulé plus de quinze jours entre la date de l'acte constitutif de l'hypothèque ou du privilège et celle de l'inscription. »

Pour autant que le droit d'hypothèque instauré par l'article 316 du C.I.R. soit né antérieurement au jugement déclaratif de la faillite — ce qui suppose l'existence d'un rôle rendu exécutoire avant ce jugement —, le receveur compétent pourra solliciter l'inscription de l'hypothèque légale après le jugement déclaratif de la faillite et l'inscription prise par le même receveur pendant la période suspecte ne pourra plus être contestée.

Par ailleurs, en vertu de l'article 38 de la loi du 27 décembre 1977 modifiant notamment le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge* du 30 décembre 1977), l'article 88 dudit Code a été complété par une disposition identique.

Certains membres font remarquer que la modification préconisée est notamment justifiée par « l'ignorance dans laquelle le receveur peut se trouver de la situation réelle de certains de ses débiteurs ».

Selon certains membres, il s'agit là d'une réflexion étonnante, étant donné que les receveurs sont généralement parfaitement informés de l'évolution des entreprises.

Certains membres font également remarquer que l'inscription hypothécaire n'est pas une simple formalité mais qu'elle affecte la prise de rang des créanciers en cas de faillite. En autorisant, au bénéfice du fisc, l'inscription d'hypothèque après faillite, il sera quasi certain que les travailleurs de l'entreprise faillie ne pourront jamais faire valoir leurs droits sur le produit d'immeubles.

Malgré l'existence d'un « Fonds pour la fermeture d'entreprises » auquel les intéressés peuvent avoir recours, il conviendrait cependant, surtout dans la période de crise actuelle, de s'attacher à la sauvegarde optimale de leurs privilèges.

Au premier abord il n'y a aucune raison pour que l'Etat ne se conforme pas au droit commun en matière de privilèges et hypothèques.

Le Ministre des Finances se réfère à l'exposé des motifs où la mesure proposée est justifiée. Il s'agit de mettre fin aux disputes juridiques portant sur le droit de l'Etat d'inscrire une hypothèque après le jugement en ce qui concerne les impôts enrôlés rendus exécutoires dès avant le jugement.

Il s'agit donc d'un acte de gestion administrative normale, tendant à sauvegarder les droits du Trésor.

L'Etat créancier ne sera, de ce fait, plus obligé de prendre systématiquement une inscription pour tout impôt échu. Outre les frais administratifs qu'elle entraîne, cette procédure mine souvent inutilement le crédit des redevables.

Il n'est donc apporté aucune modification fondamentale en ce qui concerne le rang du créancier privilégié.

Les problèmes qui se posent en cette matière aux travailleurs devraient être résolus dans le cadre de la législation sur les privilèges et hypothèques.

✱✱

Les articles et l'ensemble du projet sont adoptés à l'unanimité.

Le Rapporteur,
L. LENAERTS.

Le Président,
H. DERUELLES.