

**BELGISCHE SENAAT****SÉNAT DE BELGIQUE**

ZITTING 1948-1949.

SESSION DE 1948-1949.

VERGADERING VAN 1 DECEMBER 1948.

SÉANCE DU 1<sup>er</sup> DÉCEMBRE 1948.

**Verslag uit naam van de Commissie van Financiën belast met het onderzoek van het wetsontwerp betreffende de rechten der Schatkist inzake directe belastingen en ermede gelijkgestelde taxes.**

**Rapport de la Commission des Finances chargée d'examiner le projet de loi relatif aux droits et privilèges du Trésor en matière d'impôts directs et taxes y assimilées.**

*Aanwezig* : de hh. VAN OVERBERGH, voorzitter; ALLEWAERT, BOUILLY, DE BRUYNE (V.), DE CLERCQ, DELMOTTE, DE SMET (P.), DOUTREPONT, HARMEGNIES, RONVAUX, SCHOT, TAILLARD, VAN LAEYS, VAN OUDENHOVE, VAN ZEELAND en RONSE, verslaggever;

MEVROUWEN, MIJNE HEREN,

MESDAMES, MESSIEURS,

**Verantwoording van het wetsontwerp.**

De memorie van toelichting onderstreept het dringend karakter van de maatregelen, welke de Regering voorstelt. Zij verklaart :

« De in onderhavig ontwerp van wet opgenomen bepalingen zouden normaal hun plaats moeten vinden in het ontwerp van wet houdende algemene hervorming van de wetten betreffende de inkomstenbelastingen. Indien de Regering geoordeeld heeft er het voorwerp van een afzonderlijk ontwerp van wet te moeten van maken, is het wegens het zeer dringend karakter van die bepalingen.

» De verwikkeling van de fiskale wetten en vooral de toepassing van de speciale belastingwetten van October 1945, zijn oorzaak dat de wetgeving, berustende op de artikelen 71 en 72 der samengeschaalde wetten, moet gewijzigd worden. De Regering legt aan het Parlement een nieuw stelsel voor, dat de rechten van de Schatkist waarborgt en terzelfder tijd de rechten van derden zoveel mogelijk eerbiedigt, door de terugwerkende kracht van het voorrecht en

**Justification du projet de loi.**

L'exposé des motifs insiste sur l'urgence des mesures dont le Gouvernement demande le vote. Il souligne :

« Les dispositions reprises au présent projet de loi devraient normalement trouver leur place dans le projet de loi portant refonte générale des lois relatives aux impôts sur les revenus. Si le Gouvernement a estimé devoir en faire l'objet d'un projet de loi distinct, c'est en raison de l'urgence toute spéciale que présentent ces mesures.

» C'est la complication des lois fiscales et surtout celle provenant de l'application des lois d'impôts spéciaux d'octobre 1945 qui est la cause que la législation, dont le siège se trouve aux articles 71 et 72 des lois coordonnées, doit être modifiée. Le Gouvernement soumet au Parlement un régime nouveau qui, tout en garantissant les droits du Trésor, respecte en même temps, dans toute la mesure du possible, les droits des tiers en supprimant

**Zie :**

*Gedr. Stukken van de Kamer der Volksvertegenwoordigers :*  
682 (Zitting 1947-1948) : Wetsontwerp;  
7 (Zitting 1948-1949) : Verslag ;  
22, 28 (Zitting 1948-1949) : Amendementen;  
26 (Zitting 1947-1948) : Tekst in 1<sup>e</sup> lezing aangenomen.

*Handelingen van de Kamer der Volksvertegenwoordigers :*  
16, 17 en 18 November 1948.

*Gedr. Stuk van de Senaat :*

26 (Zitting 1948-1949) : Ontwerp door de Kamer der Volksvertegenwoordigers overgemaakt.

**Voir :**

*Documents de la Chambre des Représentants :*

682 (Session de 1947-1948) : Projet de loi;  
7 (Session de 1948-1949) : Rapport;  
22, 28 (Session de 1948-1949) : Amendements;  
26 (Session de 1948-1949) : Texte adopté au 1<sup>er</sup> vote.

*Annales de la Chambre des Représentants :*  
16, 17 et 18 novembre 1948.

*Document du Sénat :*

26 (Session de 1948-1949) : Projet transmis par la Chambre des Représentants.

van de wettelijke hypotheek af te schaffen en het verborgen karakter van deze laatste zoveel mogelijk te beperken.

« Dit nieuw stelsel zal heel natuurlijk kunnen worden opgenomen in het ontwerp van wet houdende hervorming van de samengeschaalde wetten betreffende de inkomstenbelastingen, doch speciale bepalingen worden bij wijze van uitzondering of van overgang voorzien om de belangen van de Staat gedurende de taxatieperiode der speciale winsten, alsmede gedurende de verbindingsperiode, te vrijwaren. »

Die toelichting is ietwat optimistisch, dit verslag zal het aantonen.

De wet van 31 December 1947 was reeds afgeweken van artikel 71 der samengeschaalde wetten betreffende de inkomstenbelastingen; zij heeft inderdaad het voorrecht en de verborgen hypotheek van de Schatkist voor invordering der belastingaanslagen over het dienstjaar 1946, ongeacht of deze in 1946, 1947 of 1948 zijn opgemaakt, met één jaar over 1948, verlengd. (Cfr. critische studie op die wet, *Journal pratique de Droit fiscal*, Carlo DE MEY, 1948, n° 4-6.)

Om de voorgestelde wijzigingen in het licht te stellen, is het van nut bondig uiteen te zetten wat de draagwijdte van de artikelen 71 en 72 der samengeschaalde wetten is. Zulks is des te belangrijker daar de belastingaanslagen van vóór 1 Januari 1949 principieel door de oude bepalingen geregeld zijn (zie memorie van toelichting op het ontwerp, Gedr. St., Kamer, n° 682), behalve de wijzigingen van artikel 6.

### Voorrecht en hypotheek van de Schatkist.

#### Voorrecht :

Voor de invordering der rechtstreekse belastingen, der interesten en der kosten, heeft de openbare Schatkist een voorrang op al de inkomsten en roerende goederen van de belastingplichtige, in welke plaats zij zich ook bevinden, of die zijner niet van goederen gescheiden vrouw en op die hunner kinderen, waarvan zij het wettelijk genot hebben. (Samengeschaalde wetten, art. 71, al. 1.)

Het voorrecht slaat op alle inkomsten en onroerende goederen van de belastingplichtige. Onder onroerende goederen wordt alleen verstaan de huisraad in de zin van artikel 533 van het Burgerlijk Wetboek, met uitzondering van gereed geld, edelgesteenten, schuldvorderingen, boeken, gedenkpenningen, werktuigen voor wetenschappen, kunsten en ambachten, lijflinnen, paarden, rijtuigen, wapens, granen, wijnen, hooi en andere waren en al wat het voorwerp is van een handel. (Beroep Gent, 19 Dec. 1892, *Pand. pér.*, 1893, n° 595. — THUYSBAERT, « Sûretés réelles et personnelles des impôts et des droits de succession », n° 69.)

Alléén het geval van scheiding van goederen sluit het voorrecht op de roerende goederen en inkomsten van de vrouw uit voor de door haar echtgenoot verschuldigde belastingen.

la rétroactivité du privilège et de l'hypothèque légale et en limitant autant que possible le caractère occulte de celle-ci.

» Ce régime nouveau s'incorporera tout naturellement dans le projet de loi portant refonte des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, mais des dispositions spéciales sont prévues, à titre exceptionnel ou transitoire, pour sauvegarder les intérêts de l'Etat pendant la période de taxation des bénéfices spéciaux, ainsi que pendant la période de soudure. »

Cet exposé est quelque peu trop optimiste; le présent rapport le démontrera.

La loi du 31 décembre 1947 avait déjà dérogé à l'article 71 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus; elle a, en effet, pendant l'année 1948, prolongé d'un an le privilège et l'hypothèque occultes du Trésor pour le recouvrement des cotisations de l'exercice 1946, que celles-ci soient établies en 1946, en 1947 ou en 1948. (Cfr. étude critique sur cette loi: *Journal pratique de Droit fiscal*, Carlo DE MEY, 1948, n° 4-6.)

Afin de se rendre compte des modifications proposées, il est utile d'exposer brièvement quelle est la portée des articles 71 et 72 des lois coordonnées. C'est d'autant plus important que les cotisations établies antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 1949 seront réglées en principe par les dispositions anciennes (voir exposé des motifs du projet, Doc. n° 682, Ch. des Représ.), sauf les modifications de l'art. 6.

### Privilège et hypothèque du Trésor.

#### Privilège :

Pour le recouvrement des impôts directs, des intérêts et des frais, le Trésor a privilège sur tous les revenus et meubles du redevable, en quelque lieu qu'ils se trouvent, sur ceux de sa femme non séparée de biens et sur ceux de leurs enfants dont ils ont la jouissance légale (Lois coordonnées, art. 71, al. 1).

Le privilège s'exerce sur tous les revenus et meubles du contribuable. Par meubles, sont seuls visés les meubles pris au sens donné à ce terme par l'article 533 du Code civil à l'exclusion de l'argent comptant, des pierreries, des créances, des livres, des médailles, des instruments de sciences, des arts et métiers, du linge de corps, des chevaux, équipages, armes, grains, vins, foin et autres denrées et de tout ce qui fait l'objet d'un commerce. (Appel Gand, 19 décembre 1892, *Pand. pér.*, 1893, n° 595; — THUYSBAERT, *Sûretés réelles et personnelles des impôts et des droits de succession*, n° 69.)

Seul, le cas de séparation de biens exclut le privilège sur les meubles et revenus de la femme pour les contributions qui sont dues par son mari.

In geval van scheiding van goederen met gemeenschap beperkt tot de aanwinsten, slaat het voorrecht enkel op deze laatste (S. W., art. 71, al. 1; THUYSBAERT, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 77).

Aangezien de fiscale wet strikt dient uitgelegd, bestaat het voorrecht alleen voor de directe belastingen, de intresten en de kosten, met uitsluiting van de geldboeten, accressen, enz. Het Bestuur, oordelend dat deze laatste geen geldboeten zijn maar wel belastingen, houdt, onzes inziens ten onrechte, staande dat het voorrecht op de accressen slaat (zie Rép. Dr. B., v<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 921).

Zeker is het, dat het voorrecht alle door de Staat geïnde directe belastingen waarborgt, met inbegrip van de provinciale en gemeentelijke opcentimes (Rép. Dr. B., v<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 922).

Het voorrecht geldt boven alle andere (S. W., art. 71, al. 2), onverminderd evenwel de te voren door derden verworven rechten (W. 16 December 1851, art. 15.)

In geval van faillissement oefent de Schatkist haar rechten uit vóór alle andere schuldeisers, zonder rekening te houden met de kosten van beheer van het faillissement, noch met de honoraria van de curator (Min. besl. 31 Maart 1905, n<sup>o</sup> 23419; VERELST, *Recouvrements et poursuites*, n<sup>o</sup> 147 en volgende).

Het voorrecht geldt slechts voor het dienstjaar waartoe de bevoorrechte belasting behoort, alsmede voor het volgende jaar (S. W., art. 71, al. 2). De later gedane navorderingen van rechten zijn dus niet meer door het voorrecht gedekt (Rép. Dr. B., v<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 128). Dit laatste punt schijnt evenwel aanvechtbaar, aangezien de nagevorderde belasting verbonden is aan het dienstjaar tijdens hetwelk zij geëist wordt.

#### *Hypothèque :*

De Schatkist oefent niet alleen een voorrecht uit op de roerende goederen, maar heeft bovendien, voor de invordering der directe belastingen, der intresten en kosten, een recht van wettelijke hypothek op al de onroerende goederen van de belastingplichtige, en op die van zijn niet van goederen gescheiden vrouw (S. W., art. 72, al. 1).

Deze hypothek bestaat vanaf 1 Januari van het belastingjaar en heeft slechts uitwerking tijdens dat jaar en het daarop volgende, zodat zij vervalt indien de goederen ondertussen niet aangetast werden (S. W. art. 72, al. 2).

De hypothek is noch aan inschrijving noch aan kosten onderhevig en schaadt in genen dele de vroegere voorrechten en hypotheken (S. W., art. 72, al. 3.).

De hypothek heeft drie, gelijkmatig becritiseerde, kenmerken :

a) zij is verborgen;

b) zij bestaat zowel op de eigen goederen van de echtgenote van de belastingplichtige, als op die van laatstgenoemde;

En cas de séparation de biens avec communauté réduite aux acquêts, le privilège porte uniquement sur ces derniers (L. C., art. 71, al. 1<sup>er</sup>; THUYSBAERT, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 77).

La loi fiscale étant de stricte interprétation, le privilège n'existe que pour les contributions directes, les intérêts, et les frais, à l'exclusion des amendes, des accroissements, etc. L'Administration, étant d'avis que ces derniers ne sont pas des amendes mais des impôts, soutient, à tort d'après nous, que le privilège porte sur les accroissements (voir Rép. Dr. B., v<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 921).

Ce qui est certain, c'est que le privilège garantit toutes les contributions directes perçues par l'Etat, y compris les centimes additionnels provinciaux et communaux (Rép. Dr. B., v<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 922).

Le privilège s'exerce avant tout autre (L. C., art. 71, al. 2), sans préjudice toutefois aux droits acquis antérieurement par les tiers (L. 16 déc. 1851, art. 15.)

En cas de faillite, le Trésor exerce ses droits avant tous autres créanciers sans tenir compte des frais de gestion de la faillite ni des honoraires du curateur (Déc. Min., 31 mars 1905, n<sup>o</sup> 23419; VERELST, *Recouvrement et poursuites*, n<sup>os</sup> 147 et suiv.)

Le privilège ne s'exerce que pour l'exercice auquel l'impôt privilégié appartient, ainsi que pour l'année suivante (L. C., art. 71, al. 2). Les rappels de droits qui sont faits plus tard ne sont donc plus couverts par le privilège (Rép. Dr. B., v<sup>o</sup> Impôts, n<sup>o</sup> 128). Ce dernier point paraît toutefois discutable, vu que l'impôt rappelé est rattaché à l'exercice pendant lequel il est exigé.

#### *Hypothèque :*

Le Trésor exerce non seulement un privilège sur les meubles, mais a, en outre, pour le recouvrement des impôts directs, des intérêts et des frais, un droit d'hypothèque légale sur tous les immeubles du redevable et sur ceux de sa femme non séparée de biens (L. C., art. 72, al. 1).

Cette hypothèque existe à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'impôt et n'a d'effet que pendant cette année et l'année suivante, de telle sorte qu'elle est anéantie si, dans l'intervalle, les biens n'ont pas été attaqués (L. C., art. 72, al. 2).

L'hypothèque n'est soumise à aucune inscription ni frais et ne préjudicie en rien aux privilèges et hypothèques antérieures (L. C., art. 72, al. 3.).

L'hypothèque a trois caractéristiques également critiquées :

a) elle est occulte;

b) elle existe tant sur les biens propres de l'épouse du redevable que sur ceux de ce dernier;

c) zij bestaat met ingang van 1 Januari van het fiscaal dienstjaar, zelfs indien het bedrag der belasting slechts later wordt vastgesteld.

De koper van een onroerend goed of hij die een hypothecaire lening toestaat, kent dus nooit de juiste hypothecaire toestand van het onroerend goed waarop de onderhandeling slaat (cfr. E. DE FAYS, « La réforme de la législation relative à l'hypothèque occulte du Trésor », Rec. Gén., n° 18374).

De door de hypotheek gewaarborgde schuldverdringen zijn alleen de belastingen ten gunste van de Staat, de nalatigheidsintresten en de kosten van vervolging, met uitsluiting van de belastingaccresen, de geldboeten en de provinciale en gemeentelijke opcentimes (THUYSBAERT, *op cit.*, 105 en volg., alsmede de rechtspraak; *contra* : *L'Administration VERELST*, « Recouvrements et poursuites », n° 1508; *Le receveur communal*, 1933, 254; VAUTHIER, *Droit administratif*, blz. 393).

#### **Wetgevende arbeid in de Kamer der Volksvertegenwoordigers.**

In zijn verslag zegt de h. Volksvertegenwoordiger Discry, terecht, dat het ontwerp uit drie delen bestaat.

A. — *Het toekomstig stelsel van het voorrecht en van de hypotheek.*

Voorrecht :

a) Voorwerpen onderworpen aan het voorrecht :

Al de roerende goederen van de belastingplichtige; de roerende goederen van zijn, zelfs van goederen gescheiden echtgenoot, en de roerende goederen der minderjarige kinderen waarvan hij het wettelijk genot heeft, zijn voortaan slechts aan het voorrecht onderworpen voor zover zij kunnen aangetast worden krachtens de regelen betreffende de invordering (voor de echtgenoot : al de goederen, met uitzondering van diegene die door successie, schenking of met zijn eigen inkomsten werden verworven en van degenen die hij vóór het huwelijk bezat; voor de kinderen : al de goederen, doch uitsluitend voor de invordering van de aanvullende personele belasting).

Feitelijk wordt de toepasselijkheid van het voorrecht dus uitgebreid tot de roerende goederen van de van goederen gescheiden echtgenoot, maar tevens worden niet alleen de goederen der niet van goederen gescheiden vrouw, die verkregen werden door schenking of successie of met haar eigen inkomsten, maar eveneens de goederen der minderjarige kinderen hiervan uitgesloten. (Het voorrecht op die goederen blijft slechts bestaan voor de aanvullende personele belasting.)

b) Duur van het voorrecht :

Twee jaar, zoals onder het huidig stelsel, maar die termijn gaat niet meer in op 1 Januari van het dienstjaar, doch slechts op de datum van de executoirverklaring van het kohier.

c) elle existe à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice fiscal, même si le montant de l'impôt n'est fixé qu'ultérieurement.

L'acheteur d'un immeuble ou celui qui consent un prêt hypothécaire ne connaît donc jamais la situation hypothécaire exacte de l'immeuble faisant l'objet de la transaction (cfr. E. DE FAYS, *La réforme de la législation relative à l'hypothèque occulte du Trésor*, Rec. Gén., n° 18374).

Les créances qui sont garanties par l'hypothèque sont uniquement les impôts au profit de l'Etat, les intérêts moratoires et les frais de poursuite à l'exclusion des accroissements d'impôts, des amendes et des additionnels provinciaux et communaux (THUYSBAERT, *op. cit.*, n° 105 et s., ainsi que la jurisprudence; *contra* : *L'Administration VERELST*, « Recouvrement et poursuites », n° 1508; *Le receveur communal*, 1933, 254; VAUTHIER, *Droit administratif*, p. 393).

#### **Travail législatif à la Chambre des Représentants.**

Dans son rapport M. le Représentant Discry indique, ce qui est exact, que le projet comporte trois parties :

A. — *Le régime futur du privilège et de l'hypothèque légale.*

Privilège :

a) Objets soumis au privilège :

Tous les meubles du redevable; les meubles de son conjoint même séparé de biens et les meubles des enfants mineurs dont il a la jouissance légale ne seront dorénavant soumis au privilège que dans la mesure où ils pourront être attaqués en vertu de règles relatives au recouvrement (pour le conjoint : tous les biens, à l'exception de ceux acquis par succession, donation ou au moyen de ses revenus personnels, et de ceux possédés antérieurement au mariage pour les enfants : tous les biens, mais uniquement pour le recouvrement de l'impôt complémentaire personnel).

En fait, il y a donc extension de l'étendue du privilège aux meubles du conjoint séparé de biens, mais aussi exclusion non seulement pour les biens de la femme non séparée de biens, acquis par donation ou succession ou avec ses revenus personnels mais également pour les biens des enfants mineurs. (Le privilège ne subsiste sur ces biens que pour l'impôt complémentaire personnel uniquement).

b) Durée du privilège :

Deux ans comme dans le régime actuel, mais ce délai ne courra plus, à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice, mais uniquement à partir de la date du rôle exécutoire.

Gevolg : geen terugwerkende kracht meer van het voorrecht, maar anderdeels is het voorrecht effectief gedurende twee jaren. Onder het huidig stelsel had het bestuur geen voorrecht meer wanneer het ging over ontdoken belastingen die na het tweede jaar van de belasting waren gevestigd (bij voorbeeld : geen voorrecht meer voor een bijbelasting in 1948 voor het dienstjaar 1946 gevestigd).

c) Wijze van bewaring.

Het voorrecht wordt bewaard door beslaglegging op de goederen of door zekere daarmee gelijkgestelde formaliteiten (art. 71 nieuw, alinea 4, en art. 72 nieuw, § 2, alinea 2). De beslaglegging moet niet meer door werkelijke verkoop vóór het verstrijken van de wettelijke termijn gevolgd worden.

Wettelijke hypotheek.

a) Aan de hypotheek onderworpen goederen.

Al de goederen van de echtgenoot, zelfs van goederen gescheiden, met uitzondering van de goederen die hij vóór het huwelijk bezat en van die welke door schenking of erflating verkregen werden.

Er is dus uitbreiding voor de goederen van de van goederen gescheiden echtgenoot en beperking voor de goederen van de niet gescheiden echtgenoot.

Zoals voor het voorrecht, bezwaart de wettelijke hypotheek de goederen waarop de invordering kan uitgeoefend worden, overeenkomstig de artikelen 35, § 2, en 43 der samengeschakelde wetten.

b) Duur :

1. In verborgen toestand : achttien maanden met ingang van de executieverklaring van het kohier (dus geen terugwerkende kracht meer). Een uitzondering is voorzien in artikel 3 voor de bijzondere belastingen : terugwerkende kracht met zes maand vóór de datum van de executieverklaring van het kohier.

2. Mits inschrijving : zonder beperking van duur, maar de na de achttien maanden ingeschreven hypotheek zal slechts rang hebben met ingang van de datum van haar inschrijving (dus de rechten van derden zijn hier volkomen gevrijwaard).

c) Bewaring van de hypotheek :

In de toekomst zal een inschrijving volstaan, er zal dus niet noodzakelijk een gedwongen onteigening nodig zijn. Hier hebben wij een voordeel voor de ongelukkige belastingplichtigen aan wie langere termijnen zullen kunnen verleend worden.

B. — *Verlenging van de termijn voor de dienstjaren 1947 en vroegere dienstjaren tot op 31 December 1949.*

C. — *Uitzonderingsbepaling.*

Deze bepaling is in de grond een uitleggende bepaling van de wetten van 15 en 16 October 1945.

Krachtens die wetten, zijn de artikelen 71 en 72 der samengeschakelde wetten van toepassing op de bijzondere belasting. Een betwisting is evenwel opge-

Conséquence : plus de rétroactivité du privilège, mais, d'autre part, le privilège sera effectif pendant deux ans. Dans le système actuel, l'Administration n'avait plus de privilège s'il s'agissait d'impôts fraudés établis après la deuxième année de l'impôt (par exemple : plus de privilège pour un supplément d'impôt établi en 1948 pour l'exercice 1946).

c) Mode de conservation :

Le privilège sera conservé moyennant saisie des biens ou certaines formalités y assimilées (art. 71 nouveau, al. 4, et art. 72 nouveau, par. 2, al. 2). La saisie ne devra plus être suivie de vente effective avant l'expiration du délai légal.

Hypothèque légale :

a) Biens soumis à l'hypothèque :

Tous les biens du conjoint, même séparé de biens, à l'exception des biens qu'il possédait avant le mariage et de ceux acquis par don ou succession.

Il y a donc une extension pour les biens du conjoint séparé de biens et une limitation pour les biens du conjoint non séparé.

Comme pour le privilège, l'hypothèque légale grève les biens sur lesquels le recouvrement peut s'exercer, conformément aux articles 35, § 2, et 43 des lois coordonnées.

b) Durée :

1<sup>o</sup> A l'état occulte : dix-huit mois à partir de l'exécutoire du rôle (donc plus d'effet rétroactif). Une exception est prévue à l'article 3 pour les impôts spéciaux : rétroactivité de six mois avant la date de l'exécutoire du rôle.

2<sup>o</sup> Moyennant inscription : sans limitation de durée, mais l'hypothèque inscrite après les dix-huit mois n'aura rang qu'à dater de son inscription (donc les droits des tiers sont ici entièrement sauvegardés).

c) Conservation de l'hypothèque :

Il suffira à l'avenir d'une inscription, il ne faudra donc pas nécessairement une expropriation forcée. Il y a là un avantage pour le contribuable malheureux à qui on pourra donner des délais plus longs.

B. — *Prorogation du délai pour les exercices 1947 et antérieurs jusqu'au 31 décembre 1949.*

C. — *Disposition exceptionnelle.*

Cette disposition est, au fond, une disposition interprétative des lois des 15 et 16 octobre 1945.

En vertu de ces lois, les articles 71 et 72 des lois coordonnées sont applicables aux impôts spéciaux. Toutefois, une contestation est née au sujet du point

rezen betreffende het uitgangspunt van het voorrecht en van de wettelijke hypotheek. Volgens sommigen zou dit uitgangspunt de 1<sup>e</sup> Januari 1945 zijn. Volgens de Administratie moet het de 1<sup>e</sup> Januari van het jaar van aanslag zijn.

Mocht de tegengestelde thesis het winnen, dan zou de Staat geen waarborgen meer hebben voor al de na 31 December 1946 gevestigde aanslagen. Welnu, feitelijk zou bijna de totaliteit van de aanslagen aldus zonder wettelijke hypotheek komen te staan.

De door de Kamer in de eerste lezing goedgekeurde tekst werd naar onze mening merkkelijk verbeterd door de aanvaarding van het amendement van de h. Philippart.

« Het (voorrecht) neemt rang na de bevoorrechte schuldvorderingen op de in artikel 19 der wet van 16 December 1851 vermelde roerende goederen in hun geheel. Het wordt uitgeoefend gedurende twee jaar, te rekenen vanaf de datum van de executieverklaring van het kohier.

» Bij beslaglegging op de inkomsten of goederen vóór het verstrijken van die termijn, blijft het voorrecht tot de tegeldemaking van die inkomsten of goederen gehandhaafd. »

Het aannemen van dit amendement is aanleiding geweest tot de door de Regering in de vergadering van 17 November (Gedr. St., 28) ingediende amendementen. Het is een in overeenstemming brengen met de in eerste lezing goedgekeurde tekst en, anderzijds, de praktische aanwijzing van de wijzen van beslaglegging, die trouwens minder bezwaren zijn voor de belastingplichtige.

## Onderzoek en kritiek van de bepalingen.

### EERSTE ARTIKEL.

Het is van belang de nieuwe tekst van artikel 71 te vergelijken met de oude tekst. Deze luidde als volgt :

« Voor de invordering der rechtstreekse belastingen, der interesten en der kosten, heeft de openbare Schatkist een voorrecht op al de inkomsten en roerende goederen van de belastingplichtige, in welke plaats zij zich ook bevinden, op die zijner niet van goederen gescheiden vrouw en op die hunner kinderen, waarvan zij het wettelijk genot hebben. Dit voorrecht geldt boven alle andere voor de belastingen van het vervallen jaar en van het lopende jaar. »

De nieuwe tekst vestigt een algemeen voorrecht op de inkomsten en roerende goederen van elke aard.

De heer volksvertegenwoordiger Lefèvre had voorgesteld te zeggen lichamelijke goederen. Dit amendement werd afgewezen.

De rechtspraak en de rechtsleer hadden nader omschreven wat onder roerende goederen moet verstaan worden; het zijn die goederen bedoeld bij artikel 533 van het Burgerlijk Wetboek. Wij oordelen dat de toevoeging van de woorden : « van elke aard » niets anders doet dan het traditioneel

de départ du privilège et de l'hypothèque légale. D'après certains, ce point de départ serait le 1<sup>er</sup> janvier 1945. D'après l'Administration, ce doit être le 1<sup>er</sup> janvier de l'année de la cotisation.

Si la thèse opposée devait prévaloir, l'Etat n'aurait plus de garanties pour toutes les cotisations établies après le 31 décembre 1946. Or, en fait, ce serait la presque totalité des cotisations qui seraient ainsi démunies des garanties légales.

Le texte adopté par la Chambre au premier vote fut, à notre avis, sensiblement amélioré par l'adoption de l'amendement de M. Philippart.

« Il (le privilège) prend rang après les créances privilégiées sur la généralité des meubles mentionnés à l'article 19 de la loi du 16 décembre 1851. Il s'exerce pendant deux ans à compter de la date de l'exécution du rôle... »

» La saisie des revenus ou des biens avant l'expiration de ce délai, conserve le privilège jusqu'à leur réalisation. »

L'adoption de cet amendement a motivé ceux déposés par le Gouvernement à la séance du 17 novembre (Doc., n° 28). C'est une mise en concordance avec le texte voté en première lecture et c'est, d'autre part, l'indication pratique des modes de saisies moins onéreux d'ailleurs pour le contribuable.

## Examen et critique des dispositions.

### ARTICLE PREMIER.

Il importe de comparer le nouveau texte de l'article 71 à l'ancien.

Celui-ci était libellé comme suit :

« Pour le recouvrement des impôts directs, des intérêts et des frais, le Trésor public a privilège sur tous les revenus et meubles du redevable, en quelque lieu qu'ils se trouvent, sur ceux de sa femme non séparée de biens et sur ceux de leurs enfants dont ils ont la jouissance légale. Ce privilège s'exerce avant tout autre pour les impôts de l'année échue et de l'année courante. »

Le texte nouveau établit un privilège général sur les revenus et biens meubles de toute nature.

M. le Représentant Lefèvre avait proposé de dire « meubles corporels. » Cet amendement fut rejeté.

La jurisprudence et la doctrine avaient précisé ce qu'il faut entendre par meubles; c'étaient ceux visés par l'article 533 du Code civil. Nous estimons que l'adjonction des mots : « de toute nature » ne fait que préciser la notion traditionnelle. Le privilège ne porte plus seulement sur les avoirs des époux non

begrip verduidelijken. Het voorrecht slaat niet meer alleen op de bezittingen van de niet van goederen gescheiden echtgenoten, doch eveneens op de inkomsten en roerende goederen van de echtgenoot zelfs wanneer hij van goederen gescheiden is.

De in de memorie van toelichting gegeven verantwoording, volgens welke de samengevoegde inkomsten van de echtgenoten in beschouwing genomen worden voor de heffing van de bedrijfsbelasting en van de aanvullende personele belasting, houdt geen steek. Deze bepaling wordt heftig becritiseerd en zal wellicht verdwijnen ter gelegenheid van de herziening der wetgeving op de inkomstenbelastingen.

Er moet inderdaad aangenomen worden dat, indien de vrouw huwt onder het stelsel van de scheiding van goederen, zij zulks doet omdat zij, wat de goederen betreft, gescheiden wenst te blijven van haar echtgenoot. Zulks is haar strikt recht, en de wet laat het haar toe.

Het voorgestelde systeem aanvaarden komt er op neer het concubinaat in de hand te werken, en wijkt af van de beginselen van het burgerlijk recht.

Wordt het nieuw beginsel aanvaard, dan zou nochtans moeten erkend worden dat aan de aanslag zullen ontsnappen niet alleen de goederen die de echtgenote in eigendom bezat vóór het huwelijk of die zij verworven heeft door successie of schenking, maar ook al diegene waarvan zij eigenares was vóór het tijdperk van aanslag.

In de Kamer werd bewezen dat het nuttig was de rang der voorrechten vast te stellen na die van de artikelen 19 en 20 der wet van 16 December 1851 (bv. de gerechtskosten, de kosten van begrafenis en laatste ziekte, huur, schuldvordering op het pand, de kosten gemaakt voor de bewaring van de zaak) en van artikel 23 van Boek II van het Wetboek van Koophandel (scheepsvoorrecht).

De beschikkingen volgens welke het voorrecht geldt gedurende twee jaar met ingang van de datum der executoirverklaring van het kohier, dient goedgekeurd.

Zo eveneens voor de beschikkingen, die de bewaring van het voorrecht mogelijk maken door de beslaglegging tot bij de tegeldemaking van de in beslag genomen goederen.

De aan de beslaglegging gelijkwaardige akten, vermeld in de voorlaatste paragraaf van het eerste artikel, zijn nuttig en zowel het bestuur als de belastingplichtige dienstig.

#### ART. 2.

Het vroegere artikel 72 waarvoor het nieuwe artikel in de plaats komt luidde :

« De openbare Schatkist heeft bovendien, voor de invordering der rechtstreekse belastingen, der interesten en der kosten, recht van wettelijke hypotheek op al de onroerende goederen van de belastingplichtige en op die zijner niet van goederen gescheiden vrouw.

séparés de biens, mais également sur les revenus et meubles du conjoint, même s'il est séparé de biens.

La justification donnée en l'exposé des motifs que les revenus cumulés des époux sont pris en considération pour l'établissement de la taxe professionnelle et de l'impôt complémentaire personnel, n'en est pas une. Cette disposition est fort critiquée et disparaîtra peut-être lors de la révision de la législation sur les impôts sur les revenus.

Il faut, en effet, admettre que si la femme se marie sous le régime de la séparation de biens, c'est qu'au point de vue patrimonial elle désire rester séparée de son mari. C'est son droit strict et la loi lui donne cette faculté.

Admettre le système proposé consiste à favoriser le concubinage et s'écarter des principes du droit civil.

Si on admet le nouveau principe, il faudrait cependant reconnaître qu'échapperont à l'impôt non seulement les biens que l'épouse avait en propriété avant le mariage, ou qu'elle a recueilli par succession ou donation, mais aussi tous ceux dont elle était propriétaire avant la période d'imposition.

Il a été démontré à la Chambre qu'il y avait utilité à fixer le rang des privilèges après ceux des articles 19 et 20 de la loi du 16 décembre 1851 (p. ex. les frais de justice, les frais funéraires, de dernière maladie, loyers, créance sur le gage, les frais faits pour la conservation de la chose) et de l'article 23 du livre II du Code de commerce (privilège maritime).

Les dispositions d'après lesquelles le privilège s'exerce pendant deux ans à compter de la date de l'exécutoire du rôle est à approuver.

Il en est de même des dispositions qui permettent la conservation du privilège par la saisie jusqu'à la réalisation des biens saisis.

Les actes équipollents à la saisie indiqués à l'avant-dernier paragraphe de l'article 1<sup>er</sup>, sont utiles et servent aussi bien l'Administration que le contribuable.

#### ART. 2.

L'ancien article 72 que le nouvel article remplace était libellé comme suit :

« Le Trésor public a, en outre, pour le recouvrement des impôts directs des intérêts et des frais, droit d'hypothèque légale sur tous les immeubles du redevable et sur ceux de sa femme non séparée de biens.

» Deze wettelijke hypotheek bestaat vanaf 1 Januari van het belastingjaar en is slechts van kracht gedurende dit jaar en het volgende jaar, derwijze dat zij vervalt indien de goederen intussentijd niet werden aangetast.

« Zij is noch aan inschrijving, noch aan kosten onderworpen en schaaft in genen dele de vroegere voorrechten en hypotheek. »

De nieuwe tekst onderwerpt de immobiliën der van goederen gescheiden vrouw aan de wettelijke hypotheek, met uitzondering van de goederen die zij vóór haar huwelijk bezat of die voortkomen van een erfopvolging of van schenkingen van andere personen dan de belastingplichtige, en van de wederbelegging daarvan.

Wat wij gezegd hebben over gelijkaardige bepalingen ter zake van voorrecht geldt ook hier. De nieuwe tekst voert een regeling in, die naar ons oordeel moeilijk te verantwoorden is. De §§ 2, 3 en 4 regelen de wettelijke hypotheek. Deze bestaat van rechtswege gedurende achttien maanden te rekenen van de uitvoerbaarheid van het kohier. De ontvanger kan de uitwerking hiervan verlengen door een door hem te bepalen som te doen inschrijven, op voorwaarde dat hij deze inschrijving vordert vóór het verstrijken van de termijn van achttien maanden.

Na het verstrijken hiervan kan de ontvanger de inschrijving nog vorderen, doch in dat geval heeft de hypotheek slechts rang van de inschrijving af.

De nieuwe bepalingen zijn van groot belang en beïnvloeden ons gehele stelsel van immobiliënkrediet. Zij zijn een vooruitgang en tevens een achteruitgang.

Voortaan zal de verborgen hypotheek achttien maanden in plaats van twee jaar gelden, waarbij het uitgangspunt echter is de executieverklaring van het kohier. Deze is geen openbare akte, en de termijn van achttien maanden zal feitelijk neerkomen op handhaving van de vroegere toestanden, toen de wettelijke hypotheek slechts twee jaar bestond.

Dit was voor de administratie overigens een reden om spoed te maken. Ter voorkoming van tegeldemaking zal de ontvanger de inschrijving vorderen, indien er vóór het verstrijken van de termijn van achttien maanden geen overeenstemming is tussen het bestuur en de belastingplichtigen.

Op grond van § 6 kan de belastingplichtige vragen dat al of een deel van zijn onroerende goederen vrijgesteld worden van inschrijving, voor zover hij voldoende zekerheid geeft. Wij wensen dat het bestuur deze aanvragen, telkens wanneer ze redelijk zijn, moge inwilligen.

Het systeem, dat door de Kamer aangenomen is, en deze opmerkingen gelden mede voor artikel 5, kan de rechten van hypothecaire schuldeisers ernstig te na komen, doordat het voor de gewone belastingen en extra-belastingen een wettelijke hypotheek instelt met terugwerkende kracht.

» Cette hypothèque légale existe à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'impôt et n'a d'effet que pendant cette année et l'année suivante, de telle sorte qu'elle est anéantie, si dans l'intervalle les biens n'ont pas été attaqués.

» Elle n'est soumise à aucune inscription ni frais et ne préjudicie en rien aux privilèges et hypothèques antérieures. »

Le nouveau texte soumet les immeubles de la femme séparée de biens à l'hypothèque légale à l'exception de ceux qu'elle possédait avant son mariage ou qui proviennent d'une succession ou de donations de personnes autres que le redevable et de leur emploi.

Ce que nous avons dit des dispositions similaires en matière de privilège vaut ici également. Le nouveau texte établit un régime qui, à notre avis, peut difficilement se justifier. Les paragraphes 2, 3 et 4 organisent l'hypothèque légale. Elle existe de plein droit pendant dix-huit mois, à compter de l'exécutoire du rôle. Le receveur peut en prolonger les effets en requérant inscription pour une somme à arbitrer par lui à condition qu'il demande l'inscription avant l'expiration du délai de dix-huit mois.

Après l'expiration, le receveur pourra encore requérir l'inscription mais dans ce cas, l'hypothèque ne prend rang qu'à dater de l'inscription.

Les nouvelles dispositions sont importantes et ont effet sur tout notre régime du crédit immobilier. Elles constituent un progrès et un recul.

Désormais l'hypothèque occulte ne s'étendra que pendant dix-huit mois au lieu de deux ans, mais le point de départ est l'exécutoire du rôle. Celui-ci n'est pas un acte public, et la concession à dix-huit mois sera en réalité le maintien de l'état de choses existant sous la législation antérieure ou l'hypothèque légale n'existait que pendant deux ans.

C'était d'ailleurs un motif qui poussait l'Administration à faire diligence. Afin d'éviter les réalisations le receveur prendra inscription, lorsqu'un accord n'est pas intervenu entre l'Administration et le redevable avant que le délai de 18 mois soit écoulé.

Le paragraphe 6 permet au redevable de demander que tout ou partie de ses immeubles soient affranchis de l'inscription, s'il donne des sûretés suffisantes. Nous formons le vœu que l'Administration agréé ces demandes chaque fois qu'elles sont raisonnables.

Le système tel qu'il a été admis par la Chambre, et ces remarques valent également pour l'article 5, est de nature à léser gravement les droits des créanciers hypothécaires en instaurant pour les impôts ordinaires et pour les impôts exceptionnels une hypothèque légale à caractère rétroactif.

Immers, de hypothecaire schuldeisers kunnen te goeder trouw voorschotten hebben gedaan, die in het geval van artikel 72, § 2 de voorrang zullen hebben, en wel voor een nog veel langere termijn, wanneer het belastingen betreft die ingevoerd zijn bij de wetten van 15 en 16 October 1945.

Overall in de rechtsleer wordt de verborgen hypotheek aan de kaak gesteld. Het is goed hier te vermelden wat professor Coart Fresart, koninklijk commissaris voor de vereenvoudiging van het belastingwezen, daarover leert.

Ziehier wat deze vooraanstaande rechtsgeleerde in zijn verslag over de vereenvoudiging van de belastingwetten schrijft :

« Men ziet hoeveel verwarring die algemeen wordende wettelijke hypotheek in het zakenleven sticht en hoezeer de afschaffing er van de vereenvoudiging in de hand zou werken.

» Het is dus de vraag of deze hypotheek in de tegenwoordige stand van onze wetgeving een noodzaak is voor de Staat.

» Ik aarzel niet en antwoord ontkennend.

» In het buitenland, vooral in Frankrijk, waar het stelsel van de inkomstenbelastingen het onze zeer dicht benadert en waar de belasting al niet minder zwaar drukt, heeft de Schatkist het voordeel van deze zekerheid niet.

» Artikel 399 van het algemeen Wetboek op de directe belastingen geeft aan de Staat slechts voorrecht op de roerende goederen en het huisraad van de belastingsschuldige.

» De zekerheid op onroerende goederen, die bij de wet van 25 Juni 1920 in zake belasting op de oorlogswinst werd ingevoerd, en overigens bij de wet van 10 Augustus 1922 moest verzacht worden, is nooit uitgebreid tot de inkomstenbelastingen.

» De toestand van de Belgische fiscus is echter ten opzichte van het voorrecht op roerende goederen veel gunstiger dan die van de Franse fiscus.

» Deze heeft alleen voorrecht op roerende goederen en huisraad van de belastingsschuldige, terwijl de Belgische Schatkist niet alleen voorrecht heeft op diezelfde goederen, maar ook nog op die van de niet van goederen gescheiden vrouw van de belastingsschuldige, en zelfs op die van hun kinderen, waarvan zij wettelijk het genot hebben.

» Deze zo ontzaglijke waarborg van gemeenrechtelijke aard moet volstaan en de wettelijke hypotheek is in een dergelijke stand van het rechtswezen waarlijk overbodig.

» Want men verlieze niet uit het oog, dat het in zake directe belastingen geenszins aankomt, gelijk in zaken van erfopvolging, op een waarborg voor de inning van een belasting op een kapitaal in verhouding tot dit kapitaal, maar integendeel voor de inning van een belasting op het inkomen van de belastingsschuldige in verhouding tot dit inkomen.

» Ik acht het dus een wijze maatregel, dat de markt der onroerende goederen en de hypotheekzaken vrij gemaakt werd van de bron van hindernissen, die voortspuit uit de wettelijke hypotheek, en dat dan ook artikel 72 van de samengeschaalde wetten zonder meer opgeheven zou worden.

En effet, les créanciers hypothécaires peuvent avoir consenti de bonne foi des avances qui seront primées dans le cas de l'article 72, par. 2, et pendant un délai beaucoup plus long, lorsqu'il s'agit des impôts instaurés par les lois des 15 et 16 octobre 1945.

La doctrine est d'accord pour condamner le régime de l'hypothèque occulte et il est utile de rappeler à cet égard l'enseignement de M. le professeur Coart Fresart, Commissaire royal à la simplification fiscale.

Voici comment s'exprimait ce juriste éminent dans son rapport sur la simplification des lois d'impôts :

« On voit combien cette hypothèse légale généralisée jette de trouble dans la vie des affaires et combien sa suppression serait un facteur appréciable de simplification.

» La question se pose donc de savoir si cette hypothèque constitue dans l'état de notre législation une nécessité pour l'Etat.

» Je n'hésite pas à répondre négativement.

» A l'étranger, et notamment en France où l'organisation des impôts sur les revenus se rapproche sensiblement de la nôtre, et où l'impôt n'est pas moins lourd, le Trésor public ne bénéficie pas de cette sûreté.

» L'article 399 du Code général des impôts directs se borne, en effet, à donner à l'Etat un privilège sur les meubles et effets mobiliers du redevable.

» Les sûretés immobilières créées par la loi du 25 juin 1920 en matière d'impôts sur les bénéfices de guerre, qui ont, du reste, dû être atténuées par la loi du 10 août 1922, n'ont, à aucun moment été étendues aux impôts sur les revenus.

» Or, la situation du fisc belge est, au point de vue du privilège sur meubles, bien plus favorable que celle du fisc français.

» Alors que celui-ci n'a de privilège que sur les meubles et effets mobiliers du redevable, le Trésor belge est privilégié non seulement sur ces mêmes biens, mais encore sur ceux de la femme du redevable, non séparée de biens et même sur ceux de leurs enfants dont ils ont la jouissance légale.

» Ces garanties, déjà si exorbitantes du droit commun, doivent suffire et l'hypothèque légale constitue, dans un tel état de droit une véritable superfétation.

» Qu'on ne perde pas de vue, en effet, qu'en matière d'impôts directs, il ne s'agit nullement comme en matière de succession, de garantir la perception d'un impôt frappant un capital et proportionnel à celui-ci, mais, tout au contraire, d'un impôt prélevé sur le revenu du redevable et proportionnel à ce revenu.

» J'estime donc que l'on agirait sagement en débarrassant le marché immobilier et les affaires hypothécaires de la source d'entraves qu'est pour eux l'hypothèque légale en supprimant purement et simplement l'article 72 des lois coordonnées.

» Mocht men oordelen, dat deze weg niet kan ingeslagen worden, dan zou toch ten minste het driedubbele euvel van terugwerkende kracht, algemeenheid en niet-bekendmaking, dat er thans op kleeft, moeten uitgeschakeld worden.

» De Schatkist zou hypotheccair schuldeiser blijven, doch deze hypotheek zou eerst op de datum van inschrijving rang krijgen. Hiervoor kan gebruik gemaakt worden van een wettelijk precedent. De wet van 28 Augustus 1921, artikel 82, welke de toepassing van de artikelen 71 tot 74 van de samengeschatelde wetten uitbreidt tot de belasting op het huisraad, bepaalt : « Echter heeft, wat deze belasting » op het mobiliair betreft, de wettelijke hypotheek » slechts kracht vanaf de inschrijving in de registers » van de hypotheekbewaarder. Handlichting der » inschrijving kan worden gegeven, indien de Staat » andere voldoende waarborgen heeft. »

» Mijns inziens, moet deze weg bewandeld worden indien men zich niet kan verënen met het voorstel tot opheffing zonder meer van de wettelijke hypotheek.

» Het krediet van een belastingschuldige aantasten, die eerlijk zijn belastingen betaalt, ware verkeerd.

» Voorzorgsmaatregelen moeten slechts getroffen worden ten aanzien van weerspanningen of van hen wier toestand moeilijk blijkt te zijn. De rechten van de Staat blijven onaangetast, wanneer, na het verstrijken van de wettelijke termijn van betaling, de ontvanger een hypotheccaire inschrijving kan vorderen voor de onroerende goederen van de belastingsschuldige, na afgifte van de aanmaning.

» Zo zouden alle belangen behartigd worden. De Staat zou de zekerheid op onroerende goederen houden, die men voor hem wil bewaren, en het bericht van de ontvanger aan de belastingschuldige, dat hij voornemens is een inschrijving te vorderen, zou ongetwijfeld velen doen betalen.

» De hypotheek zou het thans aangeklaagde systeem van terugwerkende kracht en verborgen karakter verliezen. Voortaan zouden de staten van de hypotheccaire lasten volledig zijn en de juiste toestand van de belastingplichtigen aangeven. »

Uit dit alles volgt het besluit dat de door de nieuwe wet ingevoerde inschrijving wel kan goedgekeurd worden, doch dat het gebrek aan consequentie en beslistheid te betreuren valt. Deze zouden aannemelijk moeten maken, dat de hypotheek eerst bij de inschrijving rang krijgt.

Het lijkt gewenst hier nader te vermelden dat de inschrijvingen en de handlichtingen vrij zullen zijn van alle kosten en dat de notaris hierbij niet moet optreden. Feitelijk zal alleen het salaris van de hypotheekbewaarder moeten betaald worden.

### ART. 3.

Dit artikel voert een revolutionnair stelsel in.

Het past op de krachtens de wetten van 15 en 16 October 1946 verschuldigde belastingen de zoëven behandelde bepalingen toe, doch het gaat nog verder

» Si l'on estime ne pouvoir entrer dans cette voie, il faut à tout le moins éliminer le triple vice de rétroactivité, de généralité et de non publicité, qui l'affecte actuellement.

» Le Trésor resterait créancier hypothécaire, mais cette hypothèque ne prendrait rang qu'à la date de son inscription. On peut, à cet égard, faire état d'un précédent législatif. La loi du 28 août 1921, article 82, qui étend à l'impôt sur le mobilier l'application notamment des articles 71 à 74 des lois coordonnées, dispose : « Toutefois, en ce qui concerne cet » impôt (sur le mobilier), l'hypothèque légale ne produit d'effets qu'à partir de l'inscription sur les » registres du conservateur des hypothèques. Mainlevée peut être donnée de l'inscription si l'Etat a » d'autres garanties suffisantes. »

» A mon avis, si l'on ne se rallie pas à la proposition de supprimer purement et simplement l'hypothèque légale, c'est dans cette voie qu'il convient de s'engager.

» Il est contre indiqué d'entamer le crédit d'un redevable qui s'acquitte correctement de ses impôts.

» Des précautions ne doivent, être prises qu'à l'égard des récalcitrants ou de ceux dont la situation s'avère difficile.

» Les droits de l'Etat seront sauvegardés dès lors que, le délai légal du paiement étant expiré, le receveur pourra prendre inscription hypothécaire sur les immeubles du redevable, après délivrance de la sommation-conainte.

» On concilierait de la sorte tous les intérêts. L'Etat garderait la sûreté immobilière qu'on désirerait lui conserver et la notification qui serait faite par le receveur au redevable de ce qu'il se propose de prendre inscription ne manquerait pas de provoquer bien des paiements.

» L'hypothèque perdrait le caractère rétroactif et occulte qu'on lui reproche actuellement. Désormais les états de charges hypothécaires seraient complets et révéleraient la situation exacte du redevable. »

Il faut conclure de tout ceci que si le régime de l'inscription organisée par la loi nouvelle peut être approuvé, il faut regretter un manque de logique et de décision. Celles-ci devraient faire admettre que l'hypothèque ne prend rang qu'à partir de son inscription.

Il semble souhaitable de préciser que les inscriptions et les mainlevées seront libres de tous frais et que l'intervention du notaire n'est pas requise. En fait il n'y aura que le salaire du conservateur des hypothèques qui sera dû.

### ART. 3.

Cet article instaure un régime révolutionnaire.

Il applique aux impôts dus en vertu des lois du 15 et 16 octobre 1946 les dispositions que nous venons d'examiner mais il renchérit encore en déci-

waar het bepaalt dat de wettelijke hypotheek ter garandering van de betaling dier belastingen zes maand vóór de datum van uitvoerbaarheid van de rol ingaat.

Natuurlijk is de enige verantwoording van de nieuwe tekst gelegen in het verlangen om belasting-schuldigen te treffen, die in het algemeen niet bijzonder interessant zijn en doorgaans trachten bedrog te plegen, maar men heeft daarbij niet gedacht aan de noodlottige toestand van hypothe-caire schuldeisers, die te goeder trouw geld hebben voorgeschoten en thans aan de fiscus de voor-rang moeten geven.

## ART. 4.

De nieuwe wet zal toepassing vinden op de aanslagen, die van 1 Januari 1949 af worden op-gemaakt.

## ART. 5.

Dit artikel bepaalt, dat het voorrecht en de hypotheek zullen gelden voor belastingen, die op grond van de wetten van 15 en 16 October ver-schuldigd zijn met ingang van 1 Januari van het jaar, waarin de aanslagen worden ingekohierd.

Dit is in strijd met de rechtsleer.

Te vergeefs beroept het Bestuur zich op het arrest van verbreking van 11 Januari 1923. De betreurde Mr. René Marcq schreef hierover : « Vol-gens het vorengenoemd arrest van het Hof van Verbreking van 11 Januari 1923, betekent de uit-drukking « het belastingjaar » in de wet van 1816 het jaar, waarin de grondbelasting opeisbaar wordt, moet voldaan worden en bijgevolg kan ingevorderd worden. De grondbelasting wordt echter slechts opeisbaar door de executorverklaring van het kohier, die per dienstjaar gevormd wordt, d.w.z. per astronomisch jaar, en derhalve valt voor de invor-dering van de grondbelasting het belastingjaar samen met het dienstjaar waarvoor het kohier gevormd is.

Met toepassing van die beginselen op de speciale belasting en met inachtneming van een conser-vatoire (en executoire) aanslag, welke ten deze in 1919 werd gedaan, leidt het arrest daaruit af dat, daar de belasting opeisbaar is (wegens die conser-vatoire aanslag), het jaar van de conservatoire aanslag het belastingjaar is en dat de fiscus dus sedert 1 Januari 1919 de hypotheek bezat.

Het arrest is des te belangwekkender en uitdruk-kelijker daar de bestreden beslissing tot dezelfde uitkomst had geleid, waar zij in bijkomende orde had aangenomen dat het belastingjaar voor de aanslag van de oorlogswinsten naar de wet het jaar 1919 is, zelfs wanneer de titel, waaruit de belas-tingschuld volgt, van 1920 dagtekent, omdat de wet van 3 Maart 1919 in 1919 werd verlengd.

Wat van dat betoog te denken ?

dant que l'hypothèque légale garantissant le paie-ment de ces impôts, prend cours six mois avant la date de l'exécutoire du rôle.

Evidemment, la seule justification du texte nouveau réside dans le désir de toucher des rede-vables, qui en général ne sont pas particulièrement intéressants, et tâchent généralement de frauder, mais on perd de vue la situation des créanciers hypothécaires qui ont fait des avances de bonne foi et vont se voir primer par le fisc.

## ART. 4.

La loi nouvelle sera appliquée aux cotisations établies à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1949.

## ART. 5.

Cet article prévoit que le privilège et l'hypothèque jouiront pour les impôts dus en vertu des lois du 15 et 16 octobre à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'enrôlement des cotisations.

Cette théorie est en contradiction avec la doctrine.

Vainement l'Administration invoque-t-elle l'arrêt de cassation du 11 janvier 1923. Voici ce qu'écri-vait, à cet égard, le regretté Maître René Marcq :

« Suivant l'arrêt précité » de la Cour de Cassation du 11 janvier 1923, « par l'expression » « l'année de l'impôt », la loi de 1816 entend parler de l'année au cours de laquelle l'impôt foncier devient exigible, doit être payé et peut en conséquence être réclamé au contribuable ». Or, l'impôt foncier ne devient exigible que par l'exécutoire du rôle, lequel est formé par exercice c'est-à-dire par année astro-nomique, et, dès lors, « pour le recouvrement d'impôt foncier, l'année de l'impôt se confond avec l'année de l'exercice en vue duquel le rôle a été formé ».

Appliquant ces principes à l'impôt spécial, et tenant compte de l'existence d'une taxation conser-vatrice (et exécutoire) faite en l'espèce en 1919, l'arrêt en déduit que « la contribution étant exi-gible (en raison de cette taxation conservatoire), c'est l'année de l'établissement de la taxation à titre conservatoire qui constitue l'année de l'impôt et que le fisc jouissait donc de l'hypothèque depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1919.

L'arrêt est d'autant plus intéressant et formel que la décision attaquée avait abouti au même résul-tat en admettant, subsidiairement, que l'année de l'impôt pour les taxations sur bénéfices de guerre est législativement l'année 1919, alors même que le titre qui en fixe la débetion daterait de 1920, parce que la loi du 3 mars 1919 avait été prolongée en 1919.

Que faut-il penser de cette argumentation ?

A. Waar het « belastingjaar » wordt bepaald als zijnde het jaar waarin de belasting opeisbaar wordt, betaald moet worden en dienvolgens kan gevorderd worden, schijnt het Hof van Verbreking het *belastingjaar* te verwarren met het jaar van *aanslag* in de per kohier geïeven belastingen.

Die verwarring, welke in strijd is met de tekst van artikel 72 der samengeschatte wetten, kan niet aangenomen worden. De term « belastingjaar » heeft een welbepaalde betekenis, waarin hij trouwens ontegenzeggelijk in andere bepalingen wordt gebruikt (art. 45, § 2; 49bis, § 1, A, B, C en D; §§ 3, 4 en 5 der samengeschatte wetten); hij betekent het jaar waarop de belasting *betrekking heeft*, voor welk jaar de Staat door de jaarlijkse financiewet het recht heeft verkregen om die belasting bij toepassing van de organieke belastingwet te heffen (art. III der Grondwet en artikel 2<sup>e</sup> al. 1 en 2, der wet van 15 Mei 1846).

Het feit dat de Staat voor de uitoefening van dat recht, door heffing van de belasting in een kohier (wanneer de heffing aldus geschiedt), beschikt over een termijn die tot 31 Maart d.a.v. (art. 2 der wet van 15 Mei 1846) of tot nog later (art. 74 der samengeschatte wetten) is verlengd, verhindert niet dat zijn belastingvordering bestaat en dat de belasting, ofschoon onbepaald en niet opeisbaar, vanaf 1 Januari van het dienstjaar verschuldigd is. Heeft het Hof van Verbreking in een arrest van 17 Januari 1936 (*Pas.* 12) — hierbij schijnbaar een in 1905 gevestigde rechtspraak ter zijde latend (Verbr. 11 Dec. 1905, *Pas.* 1906.1.55; zie ook advies van de h. Melot vóór Verbr. 6 Juli 1896, *Pas.* 237) — het bestaan van de belastingschuld bij een bepaalde belastingplichtige blijkbaar ondergeschikt gemaakt aan het opmaken van het kohier, op die mening is het Hof teruggekomen in zijn arresten van 17 Juni 1942 (*Pas.* 152, en DE MEY, « De quel exercice la taxe professionnelle est-elle une charge déductible », *Journ. t. fisc.* 1943, blz. 65 en volgende, inzonderheid n<sup>o</sup> II) en van 18 Maart 1946 (*Journ. Dr. fisc.* 80, en advies van de h. Hayoit de Termicourt omtrent het arrest van 1942, inzonderheid blz. 81 : « De juiste gedachte van het Hof is, dat, wanneer het op een kohier in te schrijven belastingen betreft, de belasting door de administratie niet opeisbaar is vóór het opmaken van het kohier, doch dat de *belastingschuld*, ofschoon niet opeisbaar, van te voren kan *bestaan* krachtens de financiewet). De inkohiering heeft aldus in die gevallen slechts invloed op de *eisbaarheid* van de belasting, doch niet op het *bestaan* van de belastingschuld (Verbr. 18 Maart 1936 voormeld).

Derhalve, indien rechten, welke vastgesteld worden na de sluiting van het dienstjaar waartoe zij wegens het verworven recht van de Staat behoren, verbonden worden aan de begroting van het dienstjaar tijdens hetwelk zij vastgesteld werden (art. 28 der wet van 15 Mei 1846), dan gaat het daar over een regel welke tot de Rijkscomptabiliteit behoort, maar

A. En définissant « l'année de l'impôt » comme celle au cours de laquelle l'impôt devient exigible, doit être payé et peut, en conséquence être réclamé, la Cour de Cassation paraît confondre l'année de l'impôt avec l'année de l'imposition des taxes établies par rôles.

Or, cette confusion, contraire au texte de l'article 72 des lois coordonnées, ne peut être admise. Les mots « année de l'impôt » ont un sens bien défini, dans lequel ils sont d'ailleurs incontestablement employés par d'autres dispositions (art. 45, § 2, art. 49bis, § 1<sup>er</sup>, A, B, C et D, §§ 3, 4 et 5, des lois coordonnées); ce sens est celui de l'année de l'exercice auquel l'impôt *se rapporte*, pour laquelle et pour laquelle seulement, par la loi annuelle de finances, l'Etat a acquis le droit de le percevoir en application de la loi organique de l'impôt (art. III de la Constitution et art. 2, al. 1<sup>er</sup> et 2, de la loi du 15 mai 1846).

La circonstance que pour l'exercice de ce droit, par l'établissement de l'impôt en un rôle (dans les cas où l'imposition s'établit de cette manière), l'Etat disposera d'un délai prolongé jusqu'au 31 mars suivant (art. 2 de la loi du 15 mai 1846) ou au delà (art. 74 des lois coordonnées) n'empêche pas que sa créance d'impôt existe et est due, quoique indéterminée et non exigible, dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'exercice. Si, paraissant abandonner une jurisprudence fixée en 1905 (CASS., 11 déc. 1905, *Pas.* 1906, I, 55; voyez aussi l'avis de M. Mélot avant Cass. 6 juillet 1896, *Pas.* 237), la Cour de Cassation a paru, dans un arrêté du 17 janvier 1936 (*Pas.*, 12) subordonner l'existence même de la dette d'impôt, dans le chef d'un redevable déterminé, à l'établissement du rôle, elle est revenue sur cette opinion dans ses arrêts du 17 juin 1942 (*Pas.*, 152, et DE MEY, « De quel exercice la taxe professionnelle est-elle une charge déductible ? », *Journ. Dr. fisc.*, 1943, pp. 65 et suiv., spécialement n<sup>o</sup> 11) et 18 mars 1946 (*Journ. Dr. fisc.*, p. 80, et l'avis de M. Hayoit de Termicourt sur l'arrêt de 1942, spécialement p. 81 : « La pensée exacte de la Cour est que, lorsqu'il s'agit d'impôts à porter à un rôle, l'impôt n'est pas exigible par l'Administration avant l'établissement du rôle, mais la *dette d'impôt*, quoique non exigible, peut *exister* antérieurement en vertu de la loi de finances ». L'enrôlement n'affecte ainsi, dans ces cas, que l'*exigibilité* de l'impôt, mais non l'*existence* de la dette d'impôt (CASS., 18 mars 1936, précité).

Dès lors, si des droits constatés après la clôture de l'exercice auquel ils appartiennent en raison du droit acquis de l'Etat sont rattachés au budget de l'année en cours lors de cette constatation (art. 28 de la loi du 15 mai 1846), il ne s'agit-là que d'une règle tenant à la comptabilité de l'Etat mais qui ne modifie pas la date de naissance de l'impôt,

die geen wijziging brengt aan de datum van het ontstaan der belasting, welke een schuld van het dienstjaar waaraan zij verbonden was, blijft uitmaken.

Zoals de h. procureur-generaal Gesché zegde (nota onder Verbreking, 3 Februari 1936, *Pas.*, p. 138), « een aanslag bij navordering van rechten is en blijft noodzakelijkerwijze altijd een aanslag behorende tot het fiscaal dienstjaar op de kohieren waarvan hij had moeten, doch niet van in het begin is kunnen ingeschreven worden... Een schuld die nagevorderd wordt, een schuld die na een zeker tijdsverloop verjaart, kan slechts een schuld zijn uit de tijd waarin zij ontstaan is, kan nooit een schuld worden uit de tijd waarin ze gevorderd wordt. »

Het is aan deze schuld dat het voorrecht en de hypotheek zullen verbonden worden, op het ogenblik waarop zij ontstaat. En indien, hoewel hun aanvangspunt hetzelfde is, de duur van de waarborg korter kan zijn dan die van de uitvoering van het recht om de belasting in te vorderen, dan is zulks eensdeels om de veiligheid der onderhandelingen niet te schaden, en omdat het anderdeels de wens van de wetgever is, deze belasting principieel ingevorderd te zien tijdens de duur zelf van het dienstjaar. (Cfr. Verbreking, 11 December 1905, en inzonderheid het advies van de h. Mélot, voor Verbreking 6 Juli 1896, voormeld.)

Wij denken dus dat de heersende en schier eenparige rechtsleer en rechtspraak, op het gebied van het voorrecht en de hypotheek voor de inkomstenbelastingen, gegrond zijn, en dat het arrest van het Hof van Verbreking van 1923, evenals de andere beslissingen geveld in zake de belasting op de oorlogswinsten, slechts uitgesproken werden, in strijd met de tot dusver aanvaarde rechterlijke en administratieve uitleg, onder de invloed van het verlangen om de fiscus te helpen, doelmatig een bijzondere belasting in te vorderen, die aanleiding moest geven tot talrijke pogingen tot ontduiking (zie inzonderheid het advies van de h. Goffin, voor Verviers, 27 Juni 1921, *Rev. not.*, 1922, p. 103); de enige rechtvaardiging van de nieuwe bepaling is de feitelijke rechtvaardiging: de fiscus helpen bij de invordering van de bijzondere belastingen die aanleiding geven tot talrijke pogingen tot ontduiking.

#### ART. 6.

De vóór 1 Januari 1949 gevestigde aanslagen zullen in principe beheerst worden door de vroegere bepalingen der artikelen 71 en 72.

Een tweevoudige uitzondering wordt op dit principe gemaakt :

1<sup>o</sup> De fiscus is niet meer gehouden de goederen van de schuldenaar gerechtelijk te laten verkopen; hij kan er zich toe beperken het pand in beslag te nemen of de wettelijke hypotheek in te schrijven;

2<sup>o</sup> Wat de aanslagen van het dienstjaar 1947 en die van het dienstjaar 1946 (verlengd bij de wet van 31 December 1947) betreft, zal het nieuw stelsel

lequel reste constituer une dette de l'exercice auquel il se rattachait.

Comme le disait M. le Procureur Général Gesché (note sous CASS. 3 février 1936, *Pas.*, 138) « une cotisation par rappel de droit est et reste nécessairement toujours une cotisation afférente à l'exercice fiscal sur les rôles duquel elle eût dû, mais n'a pas pu être portée dès l'abord... Une dette que l'on rappelle, une dette qui se prescrit par un certain laps de temps ne peut jamais être qu'une dette du temps où elle a pris naissance, ne peut jamais devenir une dette *du temps* où on la réclame ».

C'est à cette dette que s'attacheront le privilège et l'hypothèque, en même temps qu'elle prend naissance. Et si, bien que leur point de départ soit identique, la durée de la garantie peut être inférieure à celle de l'exécution du droit de percevoir l'impôt, c'est, d'une part, pour ne pas entraver la sécurité des transactions et parce que, d'autre part, il est dans le vœu du législateur de voir l'impôt être recouvré en principe pendant la durée même de l'exercice (cf. CASS. 11 déc. 1905 et spécialement l'avis de M. Mélot avant CASS. 6 juill. 1896 précités).

Nous pensons donc que la doctrine et la jurisprudence dominantes, et quasi-unanimes, en matière de privilège et d'hypothèque pour les impôts sur les revenus sont fondées et que l'arrêt de la Cour de Cassation de 1923, comme les autres décisions rendues en matière d'impôt sur les bénéfices de guerre, n'ont été rendus, à l'encontre de l'interprétation judiciaire et administrative jusqu'alors consacrée, que sous l'influence du désir d'aider le fisc à recouvrer efficacement un impôt spécial qui devait donner lieu à de nombreuses tentatives de dissimulation (Voyez notamment l'avis de M. Goffin avant Verviers 27 juin 1921, *Rev. not.*, 1922, 103). La seule justification de la nouvelle disposition est la justification de fait : aider le fisc à recouvrer les impôts spéciaux qui donnent lieu à de nombreuses tentatives de dissimulation.

#### ART. 6.

Les cotisations établies antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 1949 seront réglées en principe par les dispositions anciennes des articles 71 et 72.

Une double exception est apportée à ce principe :

1<sup>o</sup> Le fisc n'est plus tenu à exécuter les biens du débiteur, il pourra se borner à saisir le gage ou à inscrire l'hypothèque légale;

2<sup>o</sup> En ce qui concerne les cotisations de l'exercice 1947 et celles de l'exercice 1946 (prorogées par la loi du 31 décembre 1947), le nouveau régime

(inbeslagneming der onroerendegoederen niet gevolgd van verkoop en inschrijving van de hypotheek) kunnen toegepast worden op deze belastingplichtigen, op voorwaarde dat de fiscus het nodige doet vóór 30 Juni 1949.

### Besluit.

De nieuwe wetgeving is een vooruitgang, hoewel zij de verborgen hypotheek handhaaft, doch de persoon die wenst te onderhandelen zal voortaan de hoegrootheid van de hypotheek kunnen vernemen, vermits hij met de toestemming van de belastingplichtige zal kunnen kennis nemen van de hypothécaire toestand van het bezwaarde goed. Anderdeels, is het bestuur niet door de strenge beginselen gehouden de goederen van de belastingplichtige op een ongelegen ogenblik gerechtelijk te laten verkopen.

Wij besluiten tot de aanvaarding van het ontwerp.

Een amendement tot weglating van alinea 2 van artikel 72 werd bij eenparigheid min twee stemmen verworpen.

Het ontwerp werd bij eenparigheid min één stem aangenomen.

Dit verslag werd eenparig aangenomen.

*De Verslaggever,*  
E. RONSE.

*De Voorzitter,*  
C. VAN OVERBERGH.

(saisie de meubles non suivie de vente et inscription de l'hypothèque) pourra être appliqué à ces redevables à condition que le fisc fasse les diligences nécessaires avant le 30 juin 1949.

### Conclusions.

La législation nouvelle constitue un progrès quoiqu'elle maintienne l'hypothèque occulte, mais la personne qui désire traiter pourra désormais s'assurer de l'importance de l'hypothèque, puisque du consentement du redevable il pourra prendre connaissance de l'état hypothécaire du bien grevé.

D'autre part, l'Administration n'est plus tenue en vertu de la rigueur des principes, de réaliser à contre-temps les biens du redevable.

Nous concluons à l'adoption du projet.

Un amendement comportant suppression de l'alinea 2 de l'article 72 a été rejeté à l'unanimité sauf 2 voix.

Le projet a été admis à l'unanimité sauf une voix.

Le présent rapport a été adopté à l'unanimité.

*Le Rapporteur,*  
E. RONSE.

*Le Président,*  
C. VAN OVERBERGH.