

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 1971-1972.

21 JUNI 1972.

Voorstel van wet tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen.

VERSLAG
NAMENS DE COMMISSIE VOOR DE
FINANCIËN (1) UITGEBRACHT
DOOR DE H. KICKX.

Dit voorstel van wet werd voor de eerste maal ingediend op 3 mei 1967 (zie Gedr. St. Senaat, zitting 1966-1967, nr. 231) en verwezen naar de Commissie voor de Financiën. Op aandringen van de Commissie, verzocht de Voorzitter van de Senaat de Raad van State advies uit te brengen, wat dan ook gebeurde op 28 september 1967 (zie bijlage I). Daar de Regering het niets eens was met dit voorstel, diende zij op 22 januari 1968 een reeks amendementen in die het opzet van het oorspronkelijk voorstel grondig wijzigde (zie Gedr. St. Senaat, zitting 1967-1968, nr. 113). De indieners van het voorstel antwoordden daarop in een uitvoerige nota (zie bijlage II). Op deze nota volgde een antwoord van de Administratie der directe belastingen (zie bijlage III) alsmede een korte nota van de heer Krings, Koninklijk Commissaris voor de rechterlijke hervorming (zie bijlage IV). Door de ontbinding van de Wetgevende Kamers, in februari 1968, kwam het voorstel te vervallen.

Het werd opnieuw ingediend op 30 mei 1968. Het werd andermaal aan een grondig onderzoek onderworpen in het licht van het door de Raad van State uitgebracht advies en

(1) De volgende leden hebben aan de beraadslagingen van de Commissie deelgenomen :

De heren Maes John, voorzitter; Aerts, Ansiaux, Calawaert, De Bondt, de Bruyne, De Clercq C., Guillaume, Henckaerts, Hougardy, Laque, Lagneau, Maes R., Paque, Thomas, van Waterschoot, Vreven, Wiard en Kickx, verslaggever.

R. A 8802

Zie :

Gedr. St. van de Senaat :
 22 (Zitting 1971-1972) : Voorstel van wet.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1971-1972.

21 JUIN 1972.

Proposition de loi modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs.

RAPPORT
FAIT AU NOM DE LA COMMISSION
DES FINANCES (1)
PAR M. KICKX.

La proposition de loi qui fait l'objet du présent rapport fut déposée une première fois le 3 mai 1967 (Doc. Sénat, session de 1966-1967, n° 231) et renvoyée à la Commission des Finances. Sur les instances de celle-ci, le Président du Sénat demanda l'avis du Conseil d'Etat, qui fut rendu le 28 septembre 1967 (voir annexe I). Ne pouvant marquer son accord sur la proposition, le Gouvernement déposa le 22 janvier 1968 une série d'amendements qui modifiaient fondamentalement la portée du texte initial (Doc. Sénat, session de 1967-1968, n° 113). Les auteurs de la proposition y répondirent par une note détaillée (voir annexe II), qui fit elle-même l'objet d'une réponse de l'Administration des contributions directes (voir annexe III) et qui fut également suivie d'une note succincte de M. Krings, Commissaire royal à la réforme judiciaire (voir annexe IV). La proposition devint caduque à la suite de la dissolution des Chambres législatives intervenue en février 1968.

Redéposée le 30 mai 1968, elle fut soumise à un nouvel examen approfondi à la lumière de l'avis du Conseil d'Etat et des amendements gouvernementaux. Le 12 novembre 1968,

(1) Les membres suivants ont participé aux délibérations de la Commission :

MM. Maes John, président; Aerts, Ansiaux, Calawaert, De Bondt, de Bruyne, De Clercq C., Guillaume, Henckaerts, Hougardy, Laque, Lagneau, Maes R., Paque, Thomas, van Waterschoot, Vreven, Wiard et Kickx, rapporteur.

R. A 8802

Voir :

Document du Sénat :
 22 (Session de 1971-1972) : Proposition de loi.

van de door de Regering ingediende amendementen. Op 12 november 1968 besliste de Commissie voor de Financiën het advies te vragen van de Commissie voor de Justitie. Deze laatste bracht verslag uit op 27 januari 1970 (zie bijlage V).

Bij de verdere bespreking in de Commissie voor de Financiën werd de door de Commissie voor de Justitie voorgestelde tekst als basis genomen voor de discussie. Op 7 juli 1971 werd ten slotte een tekst aangenomen die nauw aansloot bij die welke de Commissie voor de Justitie had voorgesteld. De lezing van het verslag was vastgesteld op de eerste vergadering na het reces, maar door de ontbinding van de Kamers kwam het voorstel andermaal te vervallen.

Op 13 december 1971 werd het andermaal ingediend.

Het voorstel heeft tot doel de beslechting van geschillen, die tussen de belastingplichtigen en de fiscus inzake directe belastingen rijzen, te onderwerpen aan een rechtspleging die de gewone waarborgen van ons rechtsbestel aan de pleiter verleent en het recht van verdediging eerbiedigt.

Artikel 1 van het voorstel bepaalt inderdaad dat deze geschillen aanhangig gemaakt moeten worden bij de rechtbank van Eerste Aanleg van de hoofdplaats van de provincie of de streek in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete zijn gevestigd, volgens de regels van de burgerlijke rechtsvordering, behoudens hetgeen hieronder wordt gezegd.

Wanneer tot hiertoe het onderzoek van het bezwaarschrift, ingediend door de belastingplichtige, in eerste instantie gebeurt en de beslissing getroffen wordt door de gewestelijke directeur van de belastingen, was het doel van het voorstel deze geschillen volgens het gemeen recht aan de gewone rechter te onderwerpen.

Uitgebreide gedachtenwisselingen in de Commissie voor de Financiën en in de Commissie voor de Justitie hebben geleid tot een zeer grondige wijziging van het oorspronkelijk voorstel.

Verschillende leden alsook de Regering hadden amendementen ingediend. Op het einde van de vorige legislatuur werd door de Commissie een tekst aangenomen, die als basis heeft gediend voor de huidige bespreking en die uiteindelijk weer werd aangenomen.

De Minister van Financiën was van oordeel dat de artikelen 3 tot 5 niet nodig waren en dat artikel 2 niet kon aanvaard worden indien de artikelen 3 tot en met 5 zouden gehandhaafd blijven.

De Minister verzette er zich tegen dat nieuwe grieven tijdens de procedure voor het Hof van beroep zouden kunnen ingeroepen worden en vreesde alle soorten van proceduremiddelen van dilatoire aard. Verschillende commissieleden zijn tussengekomen in de discussie om de eigenaardigheden in het licht te stellen van de huidige rechtspleging, die historisch gegroeid is maar niet meer aan de noden van de moderne tijd is aangepast.

Uiteindelijk werd de tekst die tijdens de vorige legislatuur was aangenomen in zijn geheel goedgekeurd door de Commissie.

la Commission des Finances décida de demander l'avis de la Commission de la Justice. Cette dernière fit rapport le 27 janvier 1970 (voir annexe V).

Dans ses débats ultérieurs, la Commission des Finances se basa sur le texte proposé par la Commission de la Justice. Finalement, le 7 juillet 1971, elle adopta un texte fort proche de celui-ci. La lecture du rapport avait été fixée à la première réunion qui suivrait les vacances parlementaires, mais à la suite de la dissolution des Chambres intervenue dans l'intervalle, la proposition devint une nouvelle fois caduque.

Le texte en fut redéposé le 13 décembre 1971.

La proposition tend à soumettre les litiges qui s'élèvent entre les contribuables et le fisc en matière d'impôts directs, à une procédure qui donne au plaideur les garanties ordinaires de notre système judiciaire et assure le respect du droit de la défense.

L'article premier de la proposition prévoit en effet que ces contestations doivent être portées devant le tribunal de première instance du chef-lieu de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis, suivant les règles de la procédure civile, sauf ce qui est dit plus loin.

Alors que, jusqu'à présent, l'instruction de la réclamation introduite par le contribuable a lieu en première instance et la décision est prise par le directeur régional des contributions, la proposition de loi tend à porter les contestations devant les juridictions civiles ordinaires suivant les règles du droit commun.

De larges échanges de vues en Commission des Finances et en Commission de la Justice ont eu pour résultat d'apporter de profondes modifications au texte de la proposition initiale.

Plusieurs membres, de même que le Gouvernement, avaient déposé des amendements. A la fin de la législature précédente, la Commission avait adopté un texte, qui a servi de base à la discussion actuelle et qui, finalement, a été adopté une nouvelle fois.

Le Ministre des Finances a estimé que les articles 3 à 5 étaient superflus et que l'article 2 ne pourrait être adopté au cas où ils seraient maintenus.

Il s'est opposé à ce que des griefs nouveaux puissent être invoqués lors de la procédure devant la Cour d'appel, par crainte de voir cette procédure s'enliser dans toutes sortes de manœuvres dilatoires. Divers membres sont intervenus dans la discussion afin de faire ressortir les particularités de la procédure actuelle, dont l'origine est historique mais qui n'est plus adaptée aux nécessités de notre époque.

En conclusion, la Commission a adopté l'ensemble du texte déjà adopté sous la législature précédente.

Hier moet bijzonder vermeld worden dat de heer De Groof, die thans niet meer behoort tot het Parlement, verslaggever was en van de Commissie voor de Justitie en van de Commissie voor de Financiën tijdens de vorige legislatuur. In deze laatste hoedanigheid had hij een zeer uitgebreid en zeer degelijk verslag opgesteld dat echter door de Commissie niet kon worden onderzocht wegens de ontbinding. Dit ontwerp-verslag is als bijlage bij dit verslag gevoegd (zie bijlage VI).

Aan de heer De Groof moet zowel voor zijn verslag in het kader van de werkzaamheden van de Commissie voor de Justitie als in dit van de Commissie voor de Financiën hulde gebracht worden.

Ik meen de gevoelens van de meerderheid van de leden van de Commissie te mogen vertolken met te zeggen dat zonder dat de rechten van het Bestuur en die van de The-saurie geschaad worden, nu de rechten van de belasting-plichtigen op een meer volledige wijze zullen geëerbiedigd worden, in het bijzonder door het feit dat zij zullen mogen gehoord worden door de directeur der belastingen en inzage krijgen van het dossier en dat zij tijdens de procedure voor het Hof van beroep nieuwe bezwaren zullen mogen voorleggen.

De artikelen 1 en 6 werden met algemene stemmen aangenomen, de artikelen 3, 4 en 5 met 7 tegen 4 stemmen bij 2 onthoudingen.

Het geamendeerde voorstel, zoals het hierna is afgedrukt, werd met algemene stemmen aangenomen.

Dit verslag is met algemene stemmen goedgekeurd.

De Verslaggever,
J. KICKX.

De Voorzitter,
J. MAES.

Il y a lieu de rappeler tout particulièrement ici que M. De Groof, qui n'est plus membre du Parlement, fut le rapporteur à la fois pour la Commission de la Justice et pour la Commission des Finances sous la législature précédente. En cette dernière qualité, il avait rédigé un rapport très détaillé et bien documenté, qui n'a cependant pas pu être examiné par la Commission en raison de la dissolution des Chambres. Ce projet de rapport est reproduit en annexe au présent rapport (voir annexe VI).

Aussi convient-il de rendre hommage à M. De Groof pour son rapport sur les travaux tant de la Commission de la Justice que de la Commission des Finances.

Je crois pouvoir me faire l'interprète de l'opinion de la majorité des membres de la Commission en disant que, sans qu'il soit porté atteinte aux droits de l'Administration et du Trésor, les droits des contribuables seront désormais respectés d'une manière plus complète, notamment parce qu'ils pourront être entendus par le directeur des contributions, prendre connaissance du dossier et exposer des griefs nouveaux lors de la procédure devant la Cour d'appel.

Les articles 1^{er} et 6 ont été adoptés à l'unanimité, les articles 3, 4 et 5 par 7 voix contre 4 et 2 abstentions.

La proposition amendée, telle qu'elle est reproduite ci-après, a été adoptée à l'unanimité.

Le présent rapport a été approuvé à l'unanimité.

Le Rapporteur,
J. KICKX.

Le Président,
J. MAES.

**TEKST DOOR DE
COMMISSIE AANGENOMEN.**

ARTIKEL 1.

Aan artikel 275 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt een 3^e lid toegevoegd luidende :

« Wanneer de bezwaarindiener zulks schriftelijk heeft gevraagd, zal hij worden gehoord en kan hij inzage krijgen, zonder verplaatsing, van de stukken met betrekking tot de betwisting waarvan hij geen kennis had. Te dien einde zal hij worden uitgenodigd zich binnen een termijn van dertig dagen aan te melden. »

ART. 2.

Artikel 276 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt vervangen door volgende tekst :

« De directeur der belastingen doet uitspraak bij met redenen omklede beslissing nopens de bezwaren aangevoerd door de belastingschuldige.

» Het is hem niet toegelaten in zijn beslissing belasting-supplementen te vestigen, noch de compensatie te verwezenlijken tussen een rechtmatig bevonden ontlasting en een ontoereikendheid van aanslag die zou zijn vastgesteld.

» De kennisgeving van de beslissing aan de belastingschuldige geschiedt bij ter post aangetekende brief. »

ART. 3.

Artikel 278 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepaling :

« De eiser mag aan het Hof van beroep bezwaren onderwerpen die noch in het bezwaarschrift werden geformuleerd, noch ambtshalve door de directeur werden onderzocht, voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen inroepen. »

ART. 4.

Artikel 279 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepaling :

« De in artikel 278 bedoelde nieuwe bezwaren mogen worden geformuleerd of wel in het verhaal, of wel in de besluiten, of wel in een geschrift dat aan de griffie van het Hof van beroep wordt afgegeven en dit op straf van verval binnen de termijn gesteld in artikel 282. »

**TEXTE ADOPTE
PAR LA COMMISSION.**

ARTICLE 1^{er}.

L'article 275 du Code des impôts sur les revenus est complété par un 3^e alinéa, rédigé comme suit :

« Si le réclamant en a fait la demande par écrit, il sera entendu et pourra obtenir communication, sans déplacement des pièces relatives à la contestation dont il n'avait pas connaissance. A cet effet, il sera invité à se présenter dans un délai de trente jours. »

ART. 2.

L'article 276 du même Code est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le directeur des contributions statue par décision motivée sur les griefs formulés par le redevable.

« Il ne lui est pas permis d'établir, dans sa décision, de suppléments d'impôts ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée.

» La décision est notifiée au redevable par lettre recommandée à la poste. »

ART. 3.

L'article 278 du même Code est complété par la disposition suivante :

« Le requérant peut soumettre à la Cour d'appel des griefs qui n'ont été ni formulés dans la réclamation, ni examinés d'office par le directeur, pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. »

ART. 4.

L'article 279 du même Code est complété par la disposition suivante :

« Les griefs nouveaux visés à l'article 278 peuvent être formulés soit dans le recours, soit dans les conclusions, soit dans un écrit remis au greffe de la Cour d'appel et ce sous peine de déchéance dans le délai prévu à l'article 282. »

ART. 5.

Een artikel *286bis*, luidend als volgt, wordt in hetzelfde Wetboek ingevoegd :

« Wanneer aan het Hof van beroep een nieuw bezwaar wordt voorgelegd, wijst het Hof, indien het zulks nodig acht of indien de administratie zulks vraagt, een arrest van verdaging, waarbij het deze laatste veroorlooft tot de in artikel 275 voorgeschreven onderzoeksmaatregelen over te gaan. »

ART. 6.

Deze wet treedt in werking de dertigste dag na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.

ART. 5.

Il est inséré dans le même Code un article *286bis* rédigé comme suit :

« Lorsqu'un grief nouveau lui est présenté, la Cour d'appel rend, si elle l'estime nécessaire ou si l'administration le demande, un arrêt de surséance autorisant celle-ci à procéder aux mesures d'instruction prévues par l'article 275. »

ART. 6.

La présente loi entre en vigueur le trentième jour qui suit celui de sa publication au *Moniteur belge*.

BIJLAGE I.

Advies van de Raad van State.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, eerste kamer, de 9^e juni 1967 door de Voorzitter van de Senaat verzocht hem van advies te dienen over een voorstel van wet « tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen », heeft de 28^e september 1967 het volgend advies gegeven :

Het voorstel heeft tot doel de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen te wijzigen. Bedoelde rechtspleging wordt thans geregeld door hoofdstuk VII (Bezwaar, ontlasting van ambtswege en verhaal) van titel VII (Vestiging en invordering van de belastingen) van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

De rechtspleging is gekenmerkt door een administratieve en een gerechtelijke fase.

Luidens artikel 267 van het Wetboek moet ieder bezwaar inzake directe belastingen schriftelijk ingediend worden « bij de directeur der belastingen van de provincie of het gewest in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete werden gevestigd. De directeur der belastingen doet uitspraak bij met redenen omklede beslissing » (art. 276 W.I.B.).

De belastingplichtige is gerechtigd tegen de beslissing van de directeur der belastingen beroep in te stellen « bij het Hof van beroep in welks gebied de bestreden aanslag vastgesteld is » (art. 278 W.I.B.). Tegen het arrest van het Hof van beroep staat voorziening in verbreking open voor de in de zaak betrokken partijen (art. 288 W.I.B.).

In de toelichting van het voortsel nr. 231 worden bezwaren geopperd tegen het huidige stelsel en tegen de rechtspraak van het Hof van cassatie die op bepaalde punten tot stand kwam.

Deze bezwaren worden als volgt samengevat :

« De wettelijke bepalingen en de rechtspraak dienaangaande komen in botsing met ons rechtvaardigheidsgevoel en druisen in tegen de meest onbetwistbare rechtsbeginselen.

» Het is gebleken dat bij een geschil tussen administratie en een belastingplichtige, de laatstgenoemde op geen enkel ogenblik op gelijke voet staat met de administratie van belastingen.

» Het administratief onderzoek is eenzijdig en geheim. Op geen enkel ogenblik, in het stadium van de behandeling van zijn bezwaarschrift, kan de belastingplichtige inzage nemen van het dossier dat door de administratie is aangelegd. Hij verkeert derhalve in de materiële onmogelijkheid om, *ab initio*, al zijn verdedigingsmiddelen te doen gelden.

» Eerst als hij de zaak voor het Hof van beroep heeft gebracht, zal hij eindelijk te weten komen welke argumenten de fiscus tegen zijn aanspraken aanvoert en op dat ogenblik loopt hij gevaar dat zijn nieuwe betwistingen zullen afstuiten op de exceptie van niet-ontvanke-lijkheid.

» Bovendien, wanneer de belastingplichtige gebruik maakt van zijn recht om bezwaar in te brengen, stelt hij zich bloot aan vergeldingsmaatregelen, aangezien de directeur het recht heeft om zijn aanslag te verzwaren, ook al zijn de termijnen van inkohiering verstreken.

» Er zij eveneens op gewezen dat de belastingplichtige overgeleverd is aan de willekeur van de administratie in het al of niet toelaten van de bewijsmiddelen die hij tot staving van zijn bezwaarschrift aanvoert en het is nogal erg dat de administratie tegelijk rechter en partij is in een geschil waarbij zij zelf in de allereerste plaats belang heeft.

» Trouwens, de belastingplichtige moet ook nog de wezenlijke waarborgen missen voor een goede rechtsbedeling. Hij beschikt slechts over één instantie en kan geen verzet aantekenen tegen een arrest dat in zijn afwezigheid is gewezen » (voorstel nr. 231, blz. 13-14).

ANNEXE I.

Avis du Conseil d'Etat.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, première chambre, saisi par le Président du Sénat, le 9 juin 1967, d'une demande d'avis sur une proposition de loi « modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs », a donné le 28 septembre 1967 l'avis suivant :

La proposition de loi tend à modifier la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs. Cette procédure est actuellement régie par le chapitre VII (Réclamations, dégrèvements d'office et recours) du titre VII (Etablissement et recouvrement des impôts) du Code des impôts sur les revenus.

La procédure se caractérise par une phase administrative et une phase judiciaire.

Aux termes de l'article 267 du Code, toute réclamation en matière d'impôts directs doit être introduite par écrit auprès « du directeur des contributions de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis. Le directeur des contributions statue par décision motivée » (art. 276 C.I.R.).

Le contribuable a la faculté de former un recours contre la décision du directeur des contributions « devant la Cour d'appel dans le ressort de laquelle la cotisation attaquée est établie » (art. 278 C.I.R.). Un recours en cassation est ouvert aux parties en cause contre l'arrêt de la Cour d'appel (art. 288 C.I.R.).

Les développements de la proposition n° 231 formulent une série d'objections à l'encontre du système actuel ainsi qu'à l'encontre de certains points de la jurisprudence établie par la Cour de cassation.

Ces objections sont résumées comme suit :

« Les dispositions légales et les décisions jurisprudentielles y relatives heurtent profondément le sens de l'équité et vont à l'encontre des principes juridiques les plus indiscutablement établis.

» L'on a pu constater que, au cours du litige opposant l'administration au contribuable, à aucun moment ce dernier n'occupe une position d'égalité par rapport à celle de l'administration fiscale.

» L'instruction administrative est unilatérale et secrète. A aucun moment le contribuable ne peut, au stade de l'instruction de la réclamation, prendre connaissance du dossier établi par l'administration. Il se trouve dès lors dans l'impossibilité matérielle de faire valoir, *ab initio*, tous ses moyens de défense.

» Ce n'est qu'au stade du recours devant la Cour d'appel qu'il sera enfin informé des arguments invoqués par le fisc à l'encontre de ses prétentions et, à ce moment, le redevable court le risque de voir les contestations nouvelles se heurter à l'exception d'irrecevabilité.

» De plus, lorsque le contribuable exerce son droit de réclamation, il s'expose à des représailles puisque le directeur a le droit d'aggraver sa situation quand bien même les délais d'enrôlement seraient expirés.

» Il faut également souligner que le contribuable se heurte à l'arbitraire de l'administration pour ce qui concerne l'admission des modes de preuve qu'il offre à l'appui de sa réclamation et qu'il est particulièrement choquant de voir l'administration se trouver à la fois juge et partie dans un litige à la solution duquel elle est intéressée au premier chef.

» Et d'ailleurs, le contribuable est, de surcroît, privé des garanties les plus essentielles de bonne justice : il ne dispose que d'un seul degré de juridiction et n'a pas la possibilité de former opposition contre un arrêt rendu en son absence » (proposition n° 231, pp. 13-14).

Om de aan de door hen geheskide toestand een einde te maken, stellen de indieners van het voorstel nr. 231 voor, dat het bezwaar bij de directeur der belastingen facultatief zou zijn en dat deze ambtenaar het recht zou worden ontnomen om de aanslag te verzwaren.

De eigenlijke rechtspleging zou haar verloop hebben voor de rechtbank van eerste aanleg van de hoofdplaats van de provincie of de streek in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging of de boete gevestigd zijn.

De zaak zou door een verzoekschrift van de belastingplichtige voor de rechtbank worden gebracht en kosteloos op de rol worden ingeschreven. De betekening van het vonnis door toedoen van de griffier zou zonder kosten geschieden.

Tegen het vonnis zou bij het Hof van beroep in beroep kunnen worden gegaan volgens de algemene regelen inzake beroep.

De voorziening in cassatie zou ongewijzigd behouden blijven.



De rechtspleging betreffende de geschillen inzake rechtstreekse belastingen is geregeld door de artikelen 267 tot 292 van het Wetboek der inkomstenbelastingen. Deze bepalingen vinden voor het merendeel hun oorsprong in de wetten van 30 juli 1881 en van 6 september 1895 met betrekking tot de fiscale aanslagen inzake directe belastingen.

Pogingen om de rechtspleging zoals die door evengenoemde wetten van 1881 en 1895 werd ingericht te wijzigen, blijken eerder schaars te zijn geweest. Hierna worden de belangrijkste vermeld :

a) De Commissie voor de studie van de rechtsmiddelen inzake rechtstreekse belastingen die in 1935, onder het voorzitterschap van de heer Louveaux, raadsheer in het Hof van beroep te Brussel, werd opgericht, besloot tot de handhaving van het bestaande stelsel (Loeckx, Van Dionant, Neyens, *Éléments de la science des impôts*, I, blz. 366, voetnoot 1).

b) De Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure, ingesteld bij koninklijk besluit van 7 mei 1959, legde op 24 oktober 1961 onder de handtekening van haar voorzitter, de heer W. Ganshof van der Meersch, advocaat-generaal bij het Hof van cassatie, titels III en IV van haar algemeen verslag neer, welke respectievelijk gewijd zijn « aan de procedure van de bezwaarschriften andere dan die tegen het kadastraal inkomen » en aan « de procedure van verhaal voor het Hof van beroep en van voorziening in verbreking inzake directe belastingen ».

Titel III van dit verslag begint als volgt :

« De Commissie is tot het besluit gekomen dat de huidige fiscale procedure inzake geschillen (bezwaarschrift bij de directeur der belastingen, gemengde bevoegdheid van deze laatste — rechtspreken en voltooien van het werk der administratie —, verhaal tegen de beslissing van de directeur bij het Hof van beroep) diende te worden behouden, maar dat het noodzakelijk was in de artikelen 61 tot 65 van de gecoördineerde wetten, handelend over de bezwaarschriften, vormverbeteringen aan te brengen alsmede uit ondervinding wenselijk gebleken wijzigingen.

« De voornaamste wijzigingen zijn :

« 1. de opheffing van de bepalingen van het huidige artikel 61, § 2, der gecoördineerde wetten:

« 2. het uitschakelen van de dubbele bezwaartermijn;

« 3. het vervangen, als vertrekpunt voor de bezwaartermijn van de datum van verzending door die van het aanbieden van het aanslagbiljet;

« 4. de uitdrukkelijke erkenning van de mogelijkheid een bezwaarschrift in te dienen voor de echtgeno(o)t(e) van de belastingplichtige, de erfgenamen, de leden van de gemeenschappelijke exploitaties, de huurder, de curator van het faillissement en de onbekwamen;

« 5. de verlenging van de termijn voor de ontlastingen van ambtswege van overbelastingen die het gevolg zijn van materiële vergissingen, dubbel gebruik, enz.;

Pour mettre un terme à la situation qu'ils dénoncent, les auteurs de la proposition n° 231 entendent rendre facultative la réclamation à introduire auprès du directeur des contributions et retirer à celui-ci le droit d'aggraver la cotisation.

La procédure proprement dite se déroulerait devant le tribunal de première instance du chef-lieu de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement ou l'amende ont été établis.

L'instance serait introduite devant le tribunal par une requête du contribuable et serait gratuitement inscrite au rôle. Le jugement serait notifié, sans frais, par les soins du greffier.

Un recours contre ce jugement pourrait être formé devant la Cour d'appel, suivant les règles habituelles en matière de recours.

Il ne serait rien changé au pourvoi en cassation.



La procédure contentieuse en matière d'impôts directs est réglée par les articles 267 à 292 du Code des impôts sur les revenus. Ces dispositions trouvent, pour la plupart, leur origine dans les lois des 30 juillet 1881 et 6 septembre 1895 relatives aux cotisations fiscales en matière d'impôts directs.

Les tentatives en vue de modifier la procédure organisée par les susdites lois de 1881 et de 1895 ne paraissent guère avoir été nombreuses. Voici les principales :

a) La Commission d'étude des recours en matière d'impôts directs, créée en 1935 sous la présidence de M. Louveaux, conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, a conclu au maintien du régime existant (Loeckx, Van Dionant, Neyens, *Éléments de la science des impôts*, I, p. 366, note de bas de page 1).

b) La Commission de la réforme de la procédure fiscale, instituée par arrêté royal du 7 mai 1959, a déposé le 24 octobre 1961, sous la signature de son président M. W. Ganshof van der Meersch, avocat général à la Cour de cassation, les titres III et IV de son rapport général, consacrés, le premier « à la procédure en matière de réclamations autres que celles contre le revenu cadastral », le second « à la procédure de recours devant la Cour d'appel et de pourvoi en cassation en matière d'impôts directs ».

Le titre III de ce rapport débute en ces termes :

« La Commission, après avoir conclu au maintien de la procédure contentieuse fiscale actuelle (réclamation adressée au directeur des contributions, pouvoirs mixtes de ce dernier — juridictionnels et parachèvement de l'œuvre de l'administration —, recours devant la Cour d'appel contre la décision du directeur), a estimé qu'il était nécessaire d'apporter aux articles 61 à 65 des lois coordonnées, traitant des réclamations, des améliorations de forme et des modifications dictées par l'expérience.

« Les principales modifications sont :

« 1. abrogation des dispositions de l'actuel article 61, § 2, des lois coordonnées;

« 2. suppression du double délai de réclamation;

« 3. substitution, comme point de départ du délai de réclamation, de la date de présentation à celle de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle;

« 4. possibilité de se pourvoir en réclamation expressément reconnue au conjoint du contribuable, aux héritiers, aux exploitants en commun, au locataire, au curateur de la faillite et à l'incapable;

« 5. extension du délai de dégrèvement d'office des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, etc.;

» 6. het beperken van de macht van de directeur om te belasten, wanneer hij buiten de aanslagtermijn uitspraak doet over een bezwaarschrift;

» 7. de opheffing van het huidige artikel 65, tweede lid, der gecoördineerde wetten » (Kamer, Doc. 1961-1962, 264, nr. 1, bijlage II, blz. 74).

In titel IV van het algemeen verslag wordt onder meer het volgende gezegd :

« Tevens is gebleken dat de rechten van de verdediging en de gelijkheid van behandeling van de betrokken partijen in de huidige omstandigheden niet steeds in de gewenste mate gewaarborgd zijn.

» De belangrijkste innovatie die voorgesteld wordt, bestaat er in de belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden toe te laten voor het Hof van beroep grieven op te werpen, welke niet voorafgaandelijk aan de directeur der belastingen onderworpen zijn. » (Kamer, Doc. 1961-1962, 264, nr. 1, bijlage II, blz. 85.)

c) Het wetsvoorstel betreffende de hervorming van de rechtspleging inzake administratieve geschillen dat op 22 januari 1963 door de heer J. De Staercke bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers werd ingediend, bevat een bepaling betreffende de procedure die haar verloop kent voor de directeur der belastingen.

Krachtens artikel 8 van het voorstel is op de gewestelijke directeurs van belastingen artikel 1 toepasselijk. Artikel 1 luidt :

« De administratieve rechtscolleges mogen pas uitspraak doen nadat partijen zijn gehoord of behoorlijk opgeroepen. De vonnissen zijn met redenen omkleed, worden ter openbare terechtzitting uitgesproken en er wordt kennis van gegeven aan de partijen.

» De Koning regelt de rechtspleging; vormen en termijnen van het beroep worden door hem bepaald. »

In de toelichting van zijn voorstel, gaf volksvertegenwoordiger De Staercke volgende verklaring voor artikel 8 :

« Artikel 8 maakt het eerste artikel toepasselijk op de directeurs der directe belastingen, op het Rekenhof en op de raden van de Orde der advocaten. Ondanks de recente rechtspraak van het Hof van cassatie, beschouwen wij de directeurs der directe belastingen niet als rechters in eerste aanleg; wij beschouwen ze als een voorafgaandelijke administratieve overheid, zonder rechtsprekend karakter, aangezien zij het werk van de administratie opnieuw ter hand kunnen nemen en, een beslissing nemend buiten het gevraagde om, de fiscale last van de verzoeker verzwaren. Zij zouden dus niet onderworpen zijn aan ons voorstel, ware het niet dat ons artikel 8 hun oplegt een minimum van procedure in acht te nemen. » (Kamer, Doc. 1962-1963, 479, nr. 1.)

In het advies van de Raad van State van 30 april 1963 betreffende voormeld wetsvoorstel, dat gepubliceerd is in de Bescheiden van de Kamer van volksvertegenwoordigers (1962-1963, 479, nr. 2, blz. 5) wordt onder meer het volgende opgemerkt : « De indiener van het voorstel weet wel, dat de rechtspraak van het Hof van cassatie in de opdracht van de directeurs een rechtsprekende opdracht ziet maar betwist de gegrondheid daarvan.

» De rechtspraak van het Hof van cassatie lijkt thans stevig vast te staan. Het Hof zegt, dat de beslissingen van de provinciale directeurs gezag van gewijsde hebben [Cass. 31 januari 1956 (twee arresten) en 3 juli 1956 (*Pas.* 1956, I, blz. 557-560 en 1234), 28 februari 1957 (*Pas.* 1957, I, blz. 778-780), 5 en 19 november 1957 en 18 februari 1958 (*Pas.* 1958, I, blz. 230-232, 291-293 en 665-666) en 23 mei 1961 (*Pas.* 1961, I, blz. 1013-1015)], maar typeert de opdracht van de directeurs als « tegelijk van administratieve en van rechtsprekende aard » [Cass. 4 november 1958 (*Pas.* 1959, I, blz. 849-851) en nota (*Revue fiscale* 1959, blz. 394-398)]. Het Hof denkt dus niet, zoals de indiener van het voorstel blijkbaar doet, dat de uitoefening van een administratieve opdracht die van een rechtsprekende uitsluit.

De Kamercommissie voor financiën heeft zich met de zienswijze van het Hof van cassatie verenigd en onder verwijzing daarnaar een

» 6. limitation du pouvoir d'imposition du directeur des contributions lorsqu'il statue sur une réclamation en dehors des délais d'imposition;

» 7. suppression de l'actuel article 65, alinéa 2, des lois coordonnées » (Chambre, Doc. 1961-1962, 264, n° 1, annexe II, p. 74).

Le titre IV du rapport général porte notamment :

« En outre, il a paru que, dans l'état actuel des choses, les droits de la défense et l'égalité de traitement des parties en présence n'étaient pas toujours assurés autant qu'il est souhaitable.

» L'innovation la plus importante qui est suggérée est d'autoriser le contribuable à soulever devant la Cour d'appel, moyennant certaines conditions, des griefs non soumis antérieurement au directeur des contributions. » (Chambre, Doc. 1961-1962, 264, n° 1, annexe II, p. 85.)

c) La proposition de loi relative à la réforme du contentieux administratif déposée à la Chambre des Représentants par M. J. De Staercke le 22 janvier 1963 contient une disposition concernant la procédure devant le directeur des contributions.

En vertu de l'article 8 de cette dernière proposition, l'article 1^{er} de celle-ci est applicable aux directeurs régionaux des contributions. Et cet article 1^{er} dispose :

« Les juridictions administratives ne peuvent rendre leurs sentences que les parties entendues ou dûment appelées. Les sentences sont motivées, prononcées en audience publique et notifiées aux parties.

» Le Roi règle la procédure : il détermine les formes et les délais des recours. »

Dans les développements de sa proposition, le député De Staercke consacre au susdit article 8 le commentaire suivant :

« L'article 8 rend applicable l'article 1^{er} aux directeurs des contributions directes, à la Cour des comptes et aux conseils de l'Ordre des avocats. Malgré la jurisprudence récente de la Cour de cassation, nous ne considérons pas les directeurs des contributions comme des juges de premier degré; ils sont pour nous une autorité administrative préalable sans caractère juridictionnel puisqu'ils peuvent refaire le travail de l'administration et, statuant *ultra petita*, aggraver la charge fiscale du réclamant. Ils ne seraient donc pas soumis à notre proposition, n'était que notre article 8 leur impose de respecter un minimum de procédure. » (Chambre, Doc. 1962-1963, 479, n° 1.)

Dans son avis du 30 avril 1963 relatif à ladite proposition et publié aux documents de la Chambre des Représentants (1962-1963, 479, n° 2, p. 5), le Conseil d'Etat fit notamment observer ce qui suit : « L'auteur de la proposition n'ignore pas la jurisprudence de la Cour de cassation qui reconnaît un caractère juridictionnel à la mission des directeurs, mais il en conteste le bien-fondé.

» La jurisprudence de la Cour de cassation paraît actuellement fermement établie. La Cour décide que les décisions des directeurs provinciaux bénéficient de l'autorité de la chose jugée [Cass. 31 janvier 1956 (deux arrêts) et 3 juillet 1956 (*Pas.* 1956, I, pp. 557-560 et 1234), 28 février 1957 (*Pas.* 1957, I, pp. 778-780), 5 et 19 novembre 1957 et 18 février 1958 (*Pas.* 1958, I, pp. 230-232, 291-293 et 665-666) et 23 mai 1961 (*Pas.* 1961, I, pp. 1013-1015)], mais elle caractérise la mission du directeur comme étant « à la fois administrative et juridictionnelle » [Cass. 4 novembre 1958 (*Pas.* 1959, I, pp. 848-851) et note (*Revue fiscale* 1959, pp. 394-398)]. Elle ne considère dès lors pas, comme semble le faire l'auteur de la proposition, que l'exercice de la mission administrative exclut l'exercice de la mission juridictionnelle.

Le point de vue de la Cour de cassation a été partagé par la Commission des Finances de la Chambre des Représentants, qui s'y est

wetsvoorstel tot aanvulling van artikel 12 van de wet van 6 september 1895, dat reeds door de Senaat was aangenomen, verworpen. Het verslag Tielemans zegt daarover onder meer (Gedr. St., Kamer, zitting 1957-1958, n° 826-3) : « De directeur der belastingen is in de zin van artikel 94 van de Grondwet een « tot eigenlijke rechtspraak bevoegd lichaam ». Zijn beslissingen dragen hetzelfde karakter als een gewoon vonnis : kracht van gewijsde, maar ook onttrekking van jurisdictie eens de beslissing uitgesproken ».

De rechtspraak van het Hof van cassatie en het advies van de Kamercommissie voor financiën, waarmee ook de afdeling wetgeving van de Raad van State zich hier verenigt, nemen op zichzelf reeds alle twijfel weg : artikel 1 van het voorstel vindt toepassing op de directeur der belastingen; dit hoeft niet te worden gezegd in een uitdrukkelijke bepaling, die het rechtsprekend karakter van de beslissing van de directeur opnieuw in het geding dreigt te brengen. Maar evenmin als voor de raden van de Orde der advocaten wil het voorstel de Kamer bevoegdheid geven om de Raad van State tot appelrechter te maken voor de beslissingen van de directeur. Daarom ook regelt de voorgestelde tekst dat geval in hoofdstuk III en is nader bepaald dat artikel 7 van de tekst (artikel 7 van het voorstel) niet geldt voor de directeur van de directe belastingen ».

Tot daar het advies van de Raad van State betreffende het wetsvoorstel De Staercke.

* *

De Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure gaf als haar advies te kennen dat de bestaande fiscale procedure gehandhaafd moet worden onder voorbehoud van enkele wijzigingen betreffende bepaalde punten. De heer De Staercke, ofschoon aan de directeur van belastingen ieder rechtsprekend karakter ontkennend, voorziet in zijn wetsvoorstel ten behoeve van de belastingplichtige die bij de directeur een bezwaarschrift heeft ingediend, dezelfde waarborgen als de rechtsonderhorigen voor een rechtscollege genieten.

Het wetsvoorstel van senator Ansiaux is veel radikaler : door aan de rechtbank van eerste aanleg bevoegdheid te verlenen, brengt het de procedure op een zuiver gerechtelijk vlak.

Het wetsvoorstel n° 231 wil namelijk het bezwaar bij de directeur van belastingen facultatief stellen en de belastingplichtige de mogelijkheid bieden het geschil rechtstreeks bij de rechtbank, meer bepaald de rechtbank van eerste aanleg in welks gebied de aanslag gevestigd is, aanhangig te maken.

Het onderzoek van het fiscaal dossier door een hiërarchische meerdere van de taxatieambtenaar is nochtans, zoals overigens in het administratief contentieux in het algemeen, een waarborg voor de belanghebbende en draagt bovendien op doelmatige wijze bij tot de verduidelijking van de geschilpunten, wat van belang is wanneer achteraf de zaak aan het gerecht wordt voorgelegd.

In zijn openingsrede van 1 septemeber 1967 voor het Hof van beroep te Gent verklaarde de heer advocaat-generaal Versée : « Men mag niet vergeten dat, vooral dan inzake directe belastingen, het vestigen van de aanslag essentieel een imperium-handeling is, waarbij door de inkohiering de fiscus zichzelf een titel verschafte die niet meer aan een rechtbank moet worden overgeleverd om uitvoerbaar te worden. Wanneer dus een geschil ontstaat over die aanslag gaat het er in de eerste plaats om de regelmatigheid van die imperium-handeling te onderzoeken.

Waarom zou men aan het hoofd van de administratie de macht ontnemen om in de eerste plaats zelf te oordelen of de door zijn ondergeschikten opgemaakte aanslag al dan niet overeenkomstig de wet werd gevestigd en zo dit niet het geval is, de belastingplichtige gelijk te geven; zo dit wel het geval is, in een beslissing de redenen te doen kennen waarom de directeur meent op de reclamatie niet te kunnen ingaan; en in ieder geval om, zoals het hoort, het werk van de administratie te voleindigen en na een procedure die de belastingplichtige niets kost, het onderwerp en de omvang van de betwisting nauwkeurig te bepalen ? En dit alles zonder de belangen van de belastingplichtige definitief te kunnen schaden, vermits, en dit betwist niemand, toch een beroep op de rechter openstaat. » (Het beroep op de rechter in belastingzaken, R.W. 1967-1968, k. 124-125, n° 31).

référé pour rejeter un projet de loi, voté par le Sénat, complétant l'article 12 de la loi du 6 septembre 1895. Le rapport de M. Tielemans déclare notamment (Doc. chambre session de 1957-1958, n° 826-3) : « Le directeur des contributions est une « juridiction contentieuse » au sens de l'article 94 de la Constitution. Ses décisions portent le même caractère qu'un jugement ordinaire : force de chose jugée, mais également dessaisissement du juge, une fois la décision rendue ».

La jurisprudence de la Cour de cassation et l'avis de la Commission des Finances de la Chambre des Représentants, auxquels la section de législation du Conseil d'Etat se rallie, suffisent à lever tout doute quant à l'application de l'article 1° de la proposition au directeur des contributions, sans qu'il soit nécessaire de l'affirmer dans une disposition expresse qui risquerait de remettre en question la nature juridictionnelle de la décision du directeur. Mais, comme pour les conseils de l'Ordre des avocats, la proposition n'entend pas donner au Roi le pouvoir d'instituer le Conseil d'Etat comme juge d'appel des décisions du directeur. C'est pourquoi le texte proposé régle ce cas en son chapitre III. Il est également précisé que l'article 7 du texte proposé (article 7 de la proposition) n'est pas applicable au directeur des contributions directes ».

Tel était l'avis du Conseil d'Etat concernant la proposition De Staercke.

* *

La Commission de la réforme de la procédure fiscale a estimé que la procédure fiscale existante devait être maintenue sous réserve de quelques modifications portant sur des points déterminés. Bien que son auteur dénie au directeur des contributions tout pouvoir juridictionnel, la proposition de loi De Staercke prévoit en faveur du contribuable qui a introduit une réclamation auprès du directeur, les mêmes garanties que celles dont bénéficient les justiciables devant une juridiction.

La proposition du sénateur Ansiaux est beaucoup plus radicale : en rendant compétent en cette matière le tribunal de première instance, elle place la procédure sur le plan purement judiciaire.

Elle entend notamment rendre la réclamation auprès du directeur des contributions facultative et permettre au contribuable de saisir directement le tribunal, plus spécialement le tribunal de première instance dans le ressort duquel l'imposition a été établie.

L'examen du dossier fiscal par un supérieur hiérarchique de l'agent taxateur constitue pourtant, comme du reste dans l'ensemble du contentieux administratif, une garantie pour l'intéressé en même temps qu'il contribue efficacement à dégager les points litigieux, chose importante lorsque la cause est, par la suite, déferée au tribunal.

Dans la mercuriale qu'il a prononcée le 1° septembre 1967 devant la Cour d'appel de Gand, M. l'avocat général Versée a déclaré : (traduction) « Il importe de ne pas perdre de vue, surtout en matière d'impôts directs, que l'établissement de l'imposition est essentiellement un acte du prince, par lequel le fisc se crée, du fait de l'enrôlement, un titre qui ne doit plus être soumis à un tribunal pour être exécutoire. En cas de litige ayant pour objet cette imposition, il s'agira donc, en tout premier lieu, d'examiner la régularité de cet acte.

Pourquoi retirerait-on au chef de l'administration le pouvoir d'appécier, en premier lieu, par lui-même si l'imposition établie par ses subordonnés est conforme ou non à la loi, le pouvoir, dans la négative, de donner raison au contribuable, celui, dans l'affirmative, de faire connaître par une décision les motifs pour lesquels le directeur estime ne pouvoir accueillir la réclamation, et le pouvoir, en tout cas, de parachever, comme il le faut, l'œuvre de l'administration et de déterminer avec précision l'objet et l'étendue de la contestation à l'issue d'une procédure n'entraînant aucuns frais pour le contribuable ? Le tout, sans nuire définitivement aux intérêts de celui-ci, puisque, nul ne le contestera, un recours au juge est tout de même ouvert en matière fiscale. » (Het beroep op de rechter in belastingzaken, R.W. 1967-1968, col. 124-125, n° 31).

Een van de grieven die het wetsvoorstel tegen het huidige stelsel inbrengt, is dat er geen dubbele aanleg is, want volgens de toelichting van het voorstel is, in tegenstelling met de jongste rechtspraak van het Hof van cassatie, de directeur niet bekleed met rechtsprekende bevoegdheid. De toelichting voegt er aan toe dat, zelfs indien hij dergelijke bevoegdheid had, het toch een feit blijft « dat de in eerste aanleg gewezen beslissing wordt genomen door een gezagsorgaan dat rechter is in eigen zaak ». En zij besluit als volgt : « Ongeacht of men dus voor de ene of andere theorie kiest, de bevoegdheid van de directeur der directe belastingen is niet overeen te brengen met de fundamentele beginselen die aan de burgers de beste rechtsbedeling moeten waarborgen ».

Deze grief is bijzonder belangrijk omdat hij een weerslag heeft op de inrichting zelf van de procedure. Hij leidt er namelijk toe de rechtbank van eerste aanleg in de plaats van de directeur der belastingen te stellen voor de beslechting van de geschillen.

Het beginsel der rechtspraak in twee instanties, dat grotendeels steunt op de overtuiging dat de feilbaarheid van de eerste rechter een herhaald onderzoek door een hoger gerecht wenselijk maakt, is in het geldend recht niet volledig toegepast (C.W. Star Busman, Hoofdstukken van burgerlijke rechtsvordering, 1948, n° 70 en 71). « Le principe du double degré de juridiction n'est pas absolu dans notre droit », schrijft R. Morel (Tr. élém. de procédure civile, 2^e uitg., 1949, n° 95).

In het Belgisch recht bestaan er talrijke afwijkingen van het beginsel van de dubbele aanleg. Zij zijn verspreid over de verschillende rechtsvakken.

Over het algemeen is het om een bepaalde reden dat de wetgever van het beginsel afwijkt. Redenen die door de wetgever werden in aanmerking genomen, zijn namelijk het geringe belang van het geschil (bijvoorbeeld wanneer de vrederechter of de rechtbank van eerste aanleg in eerste en laatste aanleg uitspraak doen), en het vermijden van tijdverlies (bijvoorbeeld inzake beslag en gedwongen onteigening, zie A.P.R., Tw. Beroep in burgerlijke zaken en in zaken van koophandel, n° 121 en volgende).

In strafzaken zijn er enkele belangrijke uitzonderingen op het recht van beroep. Zijn niet vatbaar voor beroep : de arresten van het Hof van assisen (artikel 350, Wetboek van strafvordering), de arresten van het Hof van beroep zetelende in zaken van magistraten (artikel 479 van het Wetboek van strafvordering), en de arresten van het Hof van cassatie inzake berechting van Ministers (artikel 90 van de Grondwet).

In het administratief recht wordt over de geschillen tot nietverklaring van administratieve akten in eerste en in laatste aanleg door de Raad van State uitspraak gedaan.

Betwistingen in belastingzaken behoren tot de administratiefrechtelijke geschillen. In sommige buurstaten, zoals Frankrijk en Duitsland, worden zij overigens volgens een zuiver administratieve procedure berecht of is de kennisneming ervan opgedragen aan bijzondere financiële rechtbanken. In Nederland heeft de wetgever echter zeer onlangs geopteerd voor het stelsel dat bij ons in voege is door aan de gerechtshoven de bevoegdheid te verlenen in laatste aanleg uitspraak te doen, zonder dat het nodig geacht werd een dubbele instantie voor het gerecht te voorzien (zie advocaat-generaal Th. Versée. Het beroep op de rechter in belastingzaken, openingsrede gehouden op 1 september 1967 voor het Hof van beroep te Gent, B.W. 1967-1968, k. 125-126, n° 33 en 34).

Wanneer de Belgische wetgever door de wet van 30 juli 1881 aan de bestendige deputaties de bevoegdheid om kennis te nemen van de bezwaarschriften inzake directe belastingen onttrok, en dezelfde bevoegdheid aan de directeurs toekende, was hij zich ten volle bewust dat voor de belastingplichtigen slechts één instantie zou openstaan, namelijk de rechtspleging voor het Hof van beroep. Volksvertegenwoordiger Devigne schreef namens de middenafdeling van de Kamer in zijn verslag : « Le directeur des contributions n'exerçant aucune juridiction de première instance, le recours contre ses décisions devant la Cour n'est pas un appel. La section centrale croit donc devoir remplacer au § 2 de ce

Un des griefs que la proposition de loi formule à l'encontre du régime actuel est l'absence d'un double degré de juridiction. Selon les développements de la proposition, le directeur, contrairement à ce qu'admet la jurisprudence la plus récente de la Cour de cassation, n'est pas investi d'un pouvoir juridictionnel. « A supposer qu'il le fût — ajoutent les développements —, il n'en resterait pas moins que la décision rendue en premier degré est prise par une autorité qui est à la fois juge et partie ». Et de conclure : « Dès lors, que l'on opte pour l'une ou l'autre de ces théories, les pouvoirs attribués au directeur des contributions directes vont à l'encontre des principes fondamentaux destinés à garantir aux citoyens la meilleure justice possible ».

Touchant l'organisation même de la procédure, ce grief revêt une importance particulière. Il incite notamment à substituer au directeur des contributions, pour le règlement des litiges, le tribunal de première instance.

Fondé essentiellement sur la conviction que la faillibilité du premier juge rend souhaitable un examen réitéré de l'affaire par une juridiction supérieure, le principe du double degré de juridiction ne trouve cependant pas, en droit positif, une application intégrale (C. W. Star Busman, Hoofdstukken van burgerlijke rechtsvordering, 1948, n° 70 et 71). « Le principe du double degré de juridiction », écrit R. Morel, « n'est pas absolu dans notre droit » (Traité élém. de procédure civile, 2^e édition 1949, n° 85).

En droit belge, les dérogations à ce principe sont nombreuses et s'étendent aux différentes branches du droit.

Si le législateur s'écarte dudit principe, c'est généralement pour des motifs bien déterminés, au nombre desquels on peut citer l'importance réduite du litige (par exemple lorsque le juge de paix ou le tribunal de première instance statuent en premier et en dernier ressort) ou la nécessité d'éviter des pertes de temps (par exemple en matière de saisie et d'expropriation forcée, voir A.P.R. V^e Beroep in burgerlijke zaken en in zaken van koophandel, n° 121 et suivants).

Le droit pénal connaît quelques importantes exceptions au droit de recours. Ne sont pas susceptibles de recours : les arrêts de la Cour d'assises (art. 350 du Code d'instruction criminelle), les arrêts de la Cour d'appel siégeant en matière de magistrats (article 479 du Code d'instruction criminelle) et les arrêts de la Cour de cassation qui jugent des Ministres (article 90 de la Constitution).

En droit administratif, le Conseil d'Etat statue en premier et en dernier ressort sur les recours en annulation d'actes administratifs.

Les contestations en matière fiscale relèvent du contentieux administratif. Dans certains pays voisins, comme la France et l'Allemagne, elles sont du reste tranchées suivant une procédure purement administrative ou attribuées à la connaissance de tribunaux financiers spéciaux. Aux Pays-Bas, le législateur vient d'opter pour le système appliqué chez nous, en rendant les cours de justice compétentes pour statuer en dernier ressort, sans qu'il ait estimé nécessaire l'organisation d'un double degré de juridiction devant les tribunaux (voir l'avocat général Th. Versée. Het beroep op de rechter in belastingzaken, mercuriale prononcée devant la Cour d'appel de Gand le 1^{er} septembre 1967, R.W. 1967-1968, col. 125-126, n° 33 et 34).

Lorsque, par la loi du 30 juillet 1881, il retira aux députations permanentes le pouvoir de connaître des réclamations en matière d'impôts directs pour le confier aux directeurs, le législateur belge se rendait parfaitement compte qu'il ne serait plus ouvert aux contribuables qu'un seul degré de juridiction, à savoir la procédure devant la Cour d'appel. Dans son rapport, fait au nom de la section centrale de la Chambre, le député Devigne écrivait : « Le directeur des contributions n'exerçant aucune juridiction de première instance, le recours contre ses décisions devant la Cour n'est pas un appel. La section centrale croit donc devoir remplacer au § 2 de ce numéro le terme impropre d'appelant par celui

numéro le terme impropre d'appelant par celui de requérant, et l'expression délai d'appel par délai de recours » (Kamer, Doc. 1880-1881, nr. 158, blz. 41).

Het stelsel van de enkele aanleg mag niet zonder meer veroordeeld worden. De wet heeft immers de beoordeling van de geschillen inzake directe belastingen toegekend aan de hoven van beroep. In de hoven zijn de kamers uit drie raadsheren samengesteld, bij dewelke leden van het parket-generaal advies uitbrengen. Al de waarborgen voor een goede rechtsbedeling zijn dus verenigd.

De toelichting van het wetsvoorstel nr. 231 laat echter gelden dat de rechtspleging voor het Hof van beroep anomalieën vertoont. Daarin wordt opgemerkt dat de artikelen 286 en 291 W.I.B. bepalen dat het verzet niet ontvankelijk is tegen een arrest dat is uitgesproken bij verstek van één der in de zaak betrokken partijen. Verder wordt kritiek uitgeoefend op de rechtspraak volgens welke het Hof niet bevoegd is om kennis te nemen van « punten » die worden voorgebracht zonder vooraf de directeur te zijn voorgelegd of van ambtswege het onderwerp te zijn geweest van een beslissing van de directeur (Toelichting, blz. 9 en 10). Meer bepaald in verband met deze rechtspraak wordt verklaard: « Derhalve moet het gehele verdedigingssysteem van de belastingplichtige uiteengezet zijn in het bezwaarschrift aan de directeur, dit is op het ogenblik dat hij nog geen kennis heeft van het administratieve dossier, aangezien dit eerst ter kennis van de belastingplichtige wordt gebracht wanneer hij zich tot het Hof van beroep wendt » (Toelichting, blz. 10).

De Raad van State is van mening dat wanneer het stelsel van de enkele aanleg in fiscale zaken aanvaard wordt, er voor gewaakt dient te worden dat het de partijen al de waarborgen biedt inzake de verdediging van hun rechten. Wanneer het Hof van beroep bevoegd is in eerste en in laatste aanleg, moeten de partijen namelijk het geschil in zijn geheel aan zijn rechtsmacht kunnen onderwerpen zonder in hun voordeeling beperkt te zijn door de administratieve fase die is voorafgegaan.

Is het Parlement van oordeel dat het stelsel van de enkele aanleg terzake volstaat, dan ware het wenselijk, gelet op de huidige stand van rechtspraak van het Hof van cassatie in verband met de rechtsprekende functie van de directeur der belastingen, die in de toelichting van het wetsvoorstel nr. 231 nader is vermeld, dat in het Wetboek der inkomstenbelastingen een bepaling zou worden ingevoerd die de enkele aanleg uitdrukkelijk zou vestigen.

Bedoelde bepaling zou kunnen luiden als volgt :

« Artikel 278 van het Wetboek der inkomstenbelastingen wordt aangevuld met de volgende bepaling : « Het Hof van beroep doet uitspraak in eerste en in laatste aanleg ».

Uit het hiervoren aanbevolen stelsel, volgens hetwelk het Hof van beroep in eerste en in laatste aanleg uitspraak doet, volgt vanzelfsprekend dat de verzoeker nieuwe grieven, dit zijn grieven die niet in zijn bezwaarschrift bij de directeur voorkomen, aan het gerecht mag onderwerpen. Opdat zij ontvankelijk zouden zijn, moet de verzoeker evenwel in het verzoekschrift dat hij bij het Hof van beroep indient, al zijn grieven vermelden. De Raad van State is van mening dat grieven die voor de eerste maal in de loop van het geding voor het Hof worden ingeroepen, niet ontvankelijk zijn. Hierop kan slechts één uitzondering worden geduld, namelijk wanneer de verzoeker ten gevolge van de inzage van het administratief dossier kennis krijgt van grieven waarvan hij ten tijde van het indienen van het verzoekschrift geen kennis kon hebben.

Terloops zij opgemerkt dat dezelfde regels worden gehuldigd door de Raad van State uitspraak doende in geschillen van bestuur. Het valt overigens niet te ontkennen dat het beroep bij het Hof van beroep tegen de beslissing van de directeur der belastingen en het beroep tot nietigverklaring van administratieve akten bij de Raad van State, op het gebied van de rechtspleging punten van overeenkomst vertonen.

de requérant, et l'expression délai d'appel par délai de recours » (Chambre, Doc. 1880-1881, n° 158, p. 41).

Le système du degré unique de juridiction ne doit pas être condamné sans plus. La loi a, en effet, attribué la connaissance des litiges en matière d'impôts directs aux cours d'appel, dont les chambres sont composées de trois conseillers, à l'intention desquels un avis est émis par des membres du parquet général. Toutes les garanties nécessaires à une bonne administration de la justice sont ainsi réunies.

Les développements de la proposition de loi n° 231 relèvent toutefois certaines anomalies dans la procédure suivie devant la Cour d'appel. Ils soulignent notamment qu'en vertu des articles 286 et 291 du C.I.R., l'opposition faite d'un arrêt prononcé en l'absence d'une des parties en cause est irrecevable. D'autre part, ils critiquent la jurisprudence selon laquelle la Cour ne peut connaître des « points » qui lui sont déferés sans avoir été soumis au préalable au directeur ou sans avoir fait l'objet d'une décision d'office de celui-ci (Développements, pp. 9 et 10). En ce qui concerne plus spécialement cette jurisprudence, ils déclarent : « Dès lors, tout le système de défense du contribuable doit être exposé dans la réclamation adressée au directeur, c'est-à-dire à un moment où il n'a pas encore connaissance du dossier administratif, puisque ce dossier n'est porté à la connaissance du contribuable que si celui-ci introduit un recours devant la Cour d'appel » (Développements, p. 10).

Le Conseil d'Etat estime que si le système du degré unique de juridiction est admis en matière fiscale, il importe de veiller à ce qu'il offre aux parties toutes garanties de défense de leurs droits. Si la Cour d'appel est compétente tant en premier qu'en dernier ressort, il faut notamment que les parties puissent déférer à sa juridiction l'ensemble du litige, sans être limitées, dans leur action, par la phase administrative qui l'a précédée.

Si le Parlement estime qu'on peut se contenter en la matière d'un degré unique de juridiction, il serait souhaitable, dans l'état actuel de la jurisprudence de la Cour de cassation en ce qui concerne la fonction juridictionnelle du directeur des contributions — jurisprudence à laquelle les développements de la proposition de loi n° 231 font plus spécialement allusion —, d'insérer dans le Code des impôts sur les revenus une disposition qui consacre expressément le système du degré unique de juridiction.

Cette disposition pourrait être rédigée ainsi qu'il suit :

« L'article 278 du Code des impôts sur les revenus est complété par la disposition suivante : « La Cour d'appel statue en premier et en dernier ressort ».

Dans le système préconisé ci-dessus, où la Cour d'appel statue en premier et en dernier ressort, le requérant pourra évidemment soumettre à la Cour des griefs nouveaux, c'est-à-dire des griefs qui ne figurent pas dans sa réclamation auprès du directeur. Pour qu'ils soient recevables, les griefs du requérant devront toutefois être indiqués dans la requête dont il saisit la Cour d'appel. Le Conseil d'Etat est d'avis que les griefs invoqués pour la première fois en cours d'instance devant la Cour sont irrecevables. Cette règle ne souffre qu'une seule exception, à savoir lorsque, par la consultation du dossier administratif, le requérant aperçoit des griefs dont il ne pouvait avoir connaissance au moment de l'introduction de la requête.

A noter, au passage, que les mêmes règles sont appliquées par le Conseil d'Etat statuant au contentieux administratif. Le recours formé auprès de la Cour d'appel contre la décision du directeur des contributions et le recours en annulation d'actes administratifs introduit devant le Conseil d'Etat présentent d'ailleurs, sur le plan de la procédure, d'incontestables analogies.

Rekening houdend met deze opmerking, wordt volgende tekst voorgesteld :

» In het Wetboek der inkomstenbelastingen worden de volgende bepalingen ingevoegd :

» *Artikel 280bis.* — Op straffe van niet-ontvankelijkheid, moet de verzoeker al zijn grieven laten gelden in het verzoekschrift.

» Nochtans mag hij in de loop van het geding voor de eerste maal grieven laten gelden, waarvan hij eerst door inzage van het administratief dossier kennis heeft gekregen.

» *Artikel 281bis.* — De nieuwe grieven, voorzien bij artikel 280bis, tweede lid, kunnen worden ingeroepen hetzij in de besluiten, hetzij in een geschrift dat aan de griffie van het Hof van beroep wordt overgemaakt.

» De in deze besluiten of in dit geschrift ingeroepen grieven zijn slechts ontvankelijk wanneer zij, bij deurwaarders-exploot, worden aangezegd aan de directeur der belastingen die de beslissing heeft getroffen, hetzij binnen drie maanden na de kennisgeving voorzien bij artikel 281, tweede lid, hetzij vóór het sluiten van de debatten wanneer dit met het akkoord van partijen vóór het verstrijken van deze termijn plaats heeft.

» *Artikel 281ter.* — Wanneer hem een nieuwe grief wordt voorgelegd, wijst het Hof van beroep, zo het zulks nodig acht of zo de administratie zulks vraagt, een arrest van verdaging, waarbij het deze laatste veroorlooft tot de bij artikel 275 voorziene onderzoeksmaatregelen over te gaan. »

De verwijzing naar de artikelen 281 tot 284, die voorkomt in het artikel 285 van het Wetboek der inkomstenbelastingen, zou moeten vervangen worden door een verwijzing naar de artikelen 281, 282, 283 en 284, ten einde te vermijden dat het deurwaardersexploot waarvan sprake is in artikel 281bis door een ter post aangetekende brief zou kunnen vervangen worden.

Er valt ten slotte op te merken dat de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure geen wijziging voorstelt van de bepaling volgens welke het verzet niet toegelaten is tegen arresten die bij verstek werden gewezen (art. 78 van de door de Commissie voorgestelde tekst stemt nagenoeg letterlijk overeen met art. 286 van het Wetboek der inkomstenbelastingen). De Raad van State sluit zich hierbij aan.

Het wetsvoorstel nr. 231 hekel: ook de rechtspraak volgens welke de directeur, in de loop van de administratieve fase en ongeacht het feit dat de inkohieringstermijnen verstreken zijn, de betwiste aanslag kan verhogen.

» Deze rechtspraak, zo luidt de toelichting van het voorstel, berust in feite op geen enkele uitdrukkelijke bepaling van de belastingwet... Geen enkele wetsbepaling stelt uitdrukkelijk dat, wanneer een bezwaarschrift wordt ingediend bij de directeur der belastingen als hiërarchische meerdere van de ambtenaar-belastingzetter, de termijnen van inkohiering geschorst worden of niet op hem van toepassing zijn. De wettelijke termijnen voor de vaststelling van de belasting hebben een algemene strekking en hun werkingssfeer mag niet beperkt worden tot de fase van de controle van de belastbare inkomsten door de ambtenaar-belastingzetter » (Toelichting, blz. 7 en 8).

Het is de taak van de wetgever, in deze toestand klaarheid te scheppen door een uitdrukkelijke bepaling te voorzien die de bestaande rechtspraak hetzij bevestigt, hetzij doet vervallen.

De Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure heeft aan de kwestie aandacht geschonken. Zij is de mening toegedaan dat het niet zeer redelijk is de directeur in de mogelijkheid te stellen de toestand van de belastingplichtige te verzwaren zonder enige beperking van termijn. In haar verslag verklaart zij dienaangaande: « De Commissie heeft het derhalve wenselijk geacht de bevoegdheid van de directeur om aanslagen te vestigen in die zin te beperken dat, wanneer op de dag van de beslissing de gewone of buitengewone aanslagtermijn is verstreken, de directeur nog slechts de schuldvergelijking mag opmaken tussen de gewettigd bevonden ontheffing en de gebeurlijk

Compte tenu de cette observation, le Conseil d'Etat suggère le texte suivant :

« Les dispositions suivantes sont insérées dans le Code des impôts sur les revenus :

» *Article 280bis.* — A peine d'irrecevabilité, le requérant doit faire valoir tous ses griefs dans la requête.

» Il est toutefois admis à faire valoir, pour la première fois, en cours d'instance, les griefs dont il n'a eu connaissance que par la consultation du dossier administratif.

» *Article 281bis.* — Les griefs nouveaux visés à l'article 280bis, alinéa 2, sont invoqués soit en conclusions, soit dans un document transmis au greffe de la Cour d'appel.

» Les griefs invoqués dans ces conclusions ou dans ce document ne sont recevables que s'ils sont notifiés par exploit d'huissier au directeur des contributions qui a pris la décision, soit dans les trois mois de la notification prévue par l'article 281, alinéa 2, soit avant la clôture des débats lorsque, de l'accord des parties, elle est prononcée avant l'expiration de ce délai.

» *Article 281ter.* — Lorsqu'un grief nouveau lui est soumis, la Cour d'appel rend, si elle le juge nécessaire ou si l'administration le lui demande, un arrêt d'ajournement autorisant cette dernière à procéder aux devoirs d'instruction prévus par l'article 275. »

A la référence aux articles 281 à 284, qui figure à l'article 285 du Code des impôts directs, il y aurait lieu de substituer une référence aux articles 281, 282, 283 et 284, afin d'éviter que l'exploit d'huissier dont il est question à l'article 281bis ne puisse être remplacé par une lettre recommandée à la poste.

Il convient d'observer, enfin, que la Commission de la réforme de la procédure fiscale ne propose pas de modifier la disposition qui interdit de faire opposition à des arrêts rendus par défaut (l'art. 78 du texte proposé par la Commission est la reproduction quasi littérale de l'article 286 du Code des impôts sur les revenus). Le Conseil d'Etat s'y rallie.

La proposition n° 231 s'en prend également à la jurisprudence selon laquelle le directeur est autorisé à aggraver l'imposition litigieuse au cours de la phase administrative et sans égard au fait que les délais d'enrôlement sont expirés.

« Cette jurisprudence ne repose, à vrai dire, sur aucune disposition expresse de la loi fiscale... Aucune disposition légale ne prévoit expressément que, lorsque le directeur des contributions, supérieur hiérarchique de l'agent taxateur, est saisi d'une réclamation, les délais d'enrôlement soient suspendus ou ne lui soient pas applicables. Les délais prévus par la loi pour l'établissement de l'impôt ont une portée générale et rien ne permet de limiter leur champ d'application à la phase du contrôle des revenus imposables par l'agent taxateur » (Développements, pp. 7 et 8).

Il appartient au législateur d'élucider ce point par une disposition expresse qui soit confirme, soit infirme la jurisprudence actuelle.

La Commission de la réforme de la procédure fiscale a été attentive à cette question. Elle a estimé qu'il n'était guère raisonnable d'autoriser le directeur à aggraver, sans aucune limitation de délai, la situation du contribuable. Dans son rapport, elle déclare à ce sujet: « Aussi la Commission a-t-elle jugé opportun de limiter le pouvoir d'imposition du directeur en ce sens que si, au jour de la décision, le délai ordinaire ou extraordinaire d'imposition, selon le cas, est expiré, le directeur ne peut plus qu'établir la compensation entre le dégrèvement reconnu justifié et l'inauffisance qui aurait été constatée (Exemple: base imposable de la cotisation critiquée 100.000 francs, réclamation contestant

vastgestelde ontoereikendheid (Voorbeeld : aanslagbasis van de betwiste aanslag : 100.000 frank; het bezwaarschrift betwist 40.000 frank. De grief is gegrond, maar de aanslagtermijnen zijn verstreken. De directeur stelt echter vast dat voor hetzelfde dienstjaar andere inkomsten ten bedrage van 200.000 frank niet aan dezelfde belasting werden onderworpen. De directeur zal het bezwaarschrift kunnen afwijzen door de op 40.000 frank te verdelen opheffing (1) te compenseren met de vastgestelde ontoereikendheid. Hij zal dus geen aanvullende aanslag mogen uitvaardigen) » (Kamer, Doc. 1961-1962, 264, nr. 1, bijlage II, blz. 80).

De Commissie formuleerde haar zienswijze onder de vorm van volgende bepalingen : « De directeur heeft tot plicht alle vergissingen te verbeteren welke bij het vaststellen van de aanslag zouden begaan zijn zowel ten nadele van de Schatkist als van de belastingplichtige.

» Indien op de dag van de beslissing de aanslagtermijnen verstreken zijn, mag de directeur het bedrag van de aanslag niet verhogen, maar hij moet de gewettigde ontlasting compenseren met het tekort dat hij zou hebben vastgesteld » (Kamer, Doc. 264, nr. 1, bijlage II, blz. 84).

Deze bepalingen zouden het voorwerp van een artikel 275bis van het Wetboek der inkomstbelastingen kunnen uitmaken. Dit nieuw artikel zou in titel VII, hoofdstuk VII, afdeling I, onderafdeling IV, moeten ingevoegd worden.

Is het Parlement het met deze hervorming eens, dan is het redelijk dat een gelijkaardige regeling wordt voorzien voor het geval het Hof van beroep ontheffingen zou verlenen ten gevolge van het aannemen van nieuwe grieven. Hiervoor wordt verwezen naar de tekst voorgesteld door de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure. Deze tekst, die als volgt luidt, zou het voorwerp van een artikel 285bis van het Wetboek der inkomstenbelastingen kunnen uitmaken :

« Artikel 285bis. — Wanneer een nieuwe grief overeenkomstig artikel 281bis werd ingeroepen, worden de ontheffingen, welke uit het onwilligen ervan voortspruiten, door het Hof van beroep slechts bevolen onder aftrek van de belastingtekorten welke door de administratie werden ontdekt en, door middel van gemotiveerde besluiten, aan de eiser bij ter post aangerekende brief werden betekend. »

De Kamer was samengesteld uit :

De heren F. LEPAGE, voorzitter van de Raad van State; H. BUCH, CH. SMOLDERS, staatsraden; J. LIMPENS, R. DE RYKE, bijzitters van de afdeling wetgeving; M. JACQUEMIJN, adjunct-griffier, griffier.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de heer CH. SMOLDERS.

Het verslag werd uitgebracht door de heer W. VAN ASSCHE, auditeur.

De Griffier,
(get.) M. JACQUEMIJN.

De Voorzitter,
(get.) F. LEPAGE.

40.000 francs. Le grief est fondé, mais les délais d'imposition sont expirés. Le directeur constate toutefois que, pour le même exercice, d'autres revenus d'un montant de 200.000 francs n'avaient pas été taxés au même impôt. Le directeur pourra rejeter la réclamation en « compensant » le dégrèvement à accorder sur 40.000 francs par l'insuffisance constatée. Il ne pourra donc pas décréter un supplément d'impôt » (Chambre, Doc. 1961-1962, 264, n° 1, annexe II, p. 80).

La Commission a formulé sa manière de voir sous la forme de propositions de texte ainsi conçues : « Le directeur a le devoir de rectifier toutes les erreurs qui auraient été commises dans l'établissement de l'imposition, au préjudice tant du Trésor que du contribuable.

» Si, au jour de la décision, les délais d'imposition sont expirés, le directeur ne peut augmenter le montant de l'imposition, mais il doit établir la compensation entre le dégrèvement reconnu justifié et l'insuffisance qui aurait été constatée » (Chambre, Doc. 264, n° 1, annexe II, p. 84).

Ces dispositions pourraient faire l'objet d'un article 275bis à insérer dans le Code des impôts sur les revenus au titre VII, chapitre VII, section I, sous-section IV.

Si le Parlement se rallie à cette réforme, un régime analogue devrait logiquement être prévu pour le cas où la Cour d'appel accorderait des dégrèvements par suite de l'accueil de griefs nouveaux. Le Conseil d'Etat renvoie, sur ce point, au texte proposé par la Commission de la réforme de la procédure fiscale. Ce texte, qui ferait l'objet d'un article 285bis du Code des impôts sur les revenus, est ainsi conçu :

« Article 285bis. — Lorsqu'un grief nouveau a été formulé conformément à l'article 281bis, la Cour d'appel n'ordonne le dégrèvement résultant de l'accueil de celui-ci que sous déduction des insuffisances d'imposition découvertes par l'administration et notifiées au requérant, sous pli recommandé à la poste, par voie de conclusions motivées. »

La Chambre était composée de :

MM. F. LEPAGE, président du Conseil d'Etat; H. BUCH, CH. SMOLDERS, conseillers d'Etat; J. LIMPENS, R. DE RYKE, assesseurs de la section de législation; M. JACQUEMIJN, greffier adjoint, greffier.

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

Le rapport a été présenté par M. W. VAN ASSCHE, auditeur.

Le Greffier,
(s.) M. JACQUEMIJN.

Le Président,
(s.) F. LEPAGE.

(1) Lees « door de ten bedrage van 40.000 frank toe te kennen ontheffing ».

BIJLAGE II.

Nota van de heren Anslaux c.s. betreffende
de amendementen van de Regering.

(Zie Gedr. St. Senaat, zitting 1967-1968, nr. 113.)

De principiële en praktische bedenkingen van de Regering tegen het wetsvoorstel lijken niet ter zake dienend of gegrond.



I. — Antwoord op de principiële bedenkingen.

A. — Specifiek karakter van geschillen in belastingzaken :

Specifiek in een belastingzaak is de procedure van vaststelling (aangifte, aanslag van ambtwege, bericht van wijziging). Wij zien namelijk niet in wat er voor bijzonder zou zijn aan de verdere behandeling van een geschil na de vaststelling van de aanslag.

Dat de procedure in dezen, zoals de Regering aanvoert, een eigen karakter zou dragen, omdat de belasting van openbare orde is en de belastingsschuld niet ontstaat uit een overeenkomst, maar uit de eenzijdige wil van de wetgever, houdt geen steek : de gewone rechtbanken passen iedere dag wetten van openbare orde toe, onder meer op sociaal gebied, waar alle geschillen krachtens het Gerechtelijk Wetboek tot hun kennisneming behoren. De verwijzing naar het niet-contractuele karakter van de belastingsschuld is evenmin steekhoudend : de verplichtingen ingevolge de sociale wetten zijn ook niet contractueel.

Reeds voor de Regering, hoewel vrij laat, had het Hof van cassatie zich op overwegingen beroepen ter verklaring en bevestiging van de distorsies die de wetteksten ondergaan hebben als gevolg van een zeer oude rechtspraak en administratieve praktijk : zo bijvoorbeeld verleent geen enkele wet aan de provinciale directeur van de belastingen de bevoegdheid, hem door die rechtspraak toegekend, om de aanslag te herzien van een belastingplichtige die zo onvoorzichtig is geweest een bezwaarschrift bij hem in te dienen.

B. — Noodzaak van voorafgaand beroep op het hiërarchische gezag :

Binnen de Administratie is het normaal dat, wanneer een belastingplichtige een geschil met de Staat heeft, de directie van de belastingen instructies geeft over de conclusie die het bestuursorgaan zal nemen voor de rechtbank. In dat stadium van de rechtspleging is het de Administratie in geen dele verboden het kwestieuze geval te herzien en zelf de onnauwkeurigheden of onwettigheden in de aanslag te herstellen; daarvoor behoeft aan de directeur geen beslissingsbevoegdheid te worden gegeven : het is voldoende dat de Staat de rechtbank verzoekt om de eis geheel of ten dele in te willigen.

Inzake indirecte belastingen verplicht de wet de belastingsschuldige niet om de moeilijkheden bij de inning van de belasting te laten beslissen door de Minister van Financiën. Een dagvaarding voor het gerecht, door de belastingplichtige betekend, mag niet worden afgewezen omdat de zaak niet eerst door het bestuur is behandeld (zie Donnay, Commentaire du Code des droits de succession, n° 1497, R.P.D.B., V° Timbre, taxes assimilées au ... n° 1785).

Het betreft hier dus hoegenaamd niet een algemeen beginsel. Wanneer de Administratie zegt dat de ervaring leert dat vele geschillen ten gunste van de belastingplichtige worden beslecht in het stadium van het bezwaarschrift, zal dat ook in de toekomst zo zijn, aangezien het wetsvoorstel de belastingplichtige nog steeds het recht toekent vooraf een bezwaarschrift aan de directeur der belastingen te richten.

C. — Eenheid van rechtspraak :

Er zijn nu reeds tegenstellingen tussen de beslissingen van de directies en tussen de arresten, niet alleen van de hoven van beroep, maar zelfs van de verschillende kamers van dezelfde hof van beroep. Dergelijke

ANNEXE II.

Note de MM. Anslaux et consorts relative aux
amendements présentés par le Gouvernement.

(Voir Doc. Sénat, session de 1967-1968, n° 113.)

Ni les objections de principe, ni les objections d'ordre pratique adressées par le Gouvernement à la proposition ne paraissent pertinentes ou fondées.



I. — Réponse aux objections de principe.

A. — Caractère spécifique du contentieux fiscal :

Ce qui est spécifique dans le contentieux fiscal, c'est la procédure d'établissement de l'impôt (déclaration, taxation d'office, avis de rectification). Par contre, on ne voit pas ce qu'a de particulier la matière fiscale en ce qui concerne la solution des litiges après l'établissement de l'impôt.

C'est en vain que, pour justifier les singularités de la procédure fiscale, le Gouvernement invoque le caractère d'ordre public de l'impôt et le fait que la dette d'impôt ne naît pas d'une convention mais de la volonté unilatérale du législateur : les tribunaux ordinaires appliquent chaque jour des lois d'ordre public, notamment en matière sociale, où tout le contentieux leur est attribué en vertu du Code judiciaire. Il est également sans pertinence d'invoquer le caractère non contractuel de la dette d'impôt : il n'en est pas autrement des obligations instituées par les lois sociales.

Ces considérations, avant de l'être par le Gouvernement, ont été invoquées assez tardivement par la Cour de cassation pour expliquer et confirmer des distorsions apportées aux textes légaux par une jurisprudence et une pratique administrative fort anciennes : c'est ainsi qu'aucun texte, par exemple, ne confère au directeur provincial des contributions le pouvoir que lui reconnaît cette jurisprudence de reviser la situation fiscale du contribuable qui a eu l'imprudence de le saisir d'une réclamation.

B. — Nécessité d'un recours préalable à l'autorité hiérarchique :

A l'intérieur de l'Administration, il est normal que, si un litige oppose un contribuable à l'Etat, la direction des contributions donne des instructions en ce qui concerne les conclusions à prendre par l'administration devant les tribunaux. Rien n'interdit à l'Administration, à ce stade de la procédure, de revoir le cas litigieux et de réparer elle-même les inexactitudes ou illégalités de la taxation; il n'est pas nécessaire pour cela de donner au directeur le pouvoir de prendre des décisions : il suffira que l'Etat invite le tribunal à faire droit en tout ou en partie à la demande.

En matière d'impôts indirects, la loi n'a pas établi l'obligation pour les contribuables de soumettre à la décision du Ministre des Finances les difficultés que présente la perception de l'impôt. Une assignation en justice notifiée par un contribuable ne pourrait être repoussée parce qu'elle n'a pas été précédée d'une instance administrative (voir Donnay, Commentaire du Code des droits de succession, n° 1497, R.P.D.B., V° Timbre, taxes assimilées au ..., n° 1785).

On voit donc qu'il ne s'agit nullement d'un principe général. Lorsque l'Administration dit que l'expérience montre que de nombreux litiges sont résolus en faveur du contribuable au stade de la réclamation, il en sera de même à l'avenir, puisque le projet maintient la faculté pour le redevable d'adresser au préalable une réclamation au directeur des contributions.

C. — Maintien de l'unité de jurisprudence :

Les contrariétés de jurisprudence existent dès à présent entre les décisions des directions et entre les arrêts non seulement des cours d'appel, mais même des différentes chambres d'une même cour d'appel.

tegenstellingen zijn onvermijdelijk wanneer een groot aantal organen beslissingsbevoegdheid hebben. Er is geen reden om aan te nemen dat er voortaan meer zullen zijn.

Het staat aan de Administratie haar standpunt voor de rechtbanken uiteen te zetten en de terzake reeds genomen beslissingen te doen kennen, want zij alleen bezit daaromtrent de nodige gegevens.

Bovendien is het Hof van cassatie onder meer ingesteld om te zorgen dat er eenheid is in de rechtspraak.

II. — Praktische bedenkingen.

A. — Het grote aantal geschillen :

Was deze bedenking gegrond, dan zou zij beslist het zwaarste doorwegen. Wij menen echter niet dat dit het geval is. Het merendeel van de zeer talrijke bezwaarschriften, 135.431, is gericht op het verkrijgen van kwijtschelding of vermindering van de onroerende voorheffing : dit komt gewoon neer op het invullen van formulieren. Zeer vaak gaat het ook alleen om niet-toerekening van de voorheffing, enz. Hoeveel echte geschillen zijn er ? De statistiek onthult dit niet. Het zullen er wel zeer weinig zijn te oordelen naar het aantal zaken dat voor de drie hoven van beroep en het Hof van cassatie gebracht werden en nog hangende waren in 1966 (1.185); die zaken hebben trouwens betrekking op verscheidene dienstjaren.

Er is geen reden om aan te nemen dat, als de mogelijkheid bestond om zich rechtstreeks tot de rechtbank te wenden, daarvan ruim gebruik zou worden gemaakt, behalve dan wanneer het nergens toe zou dienen om de zaak eerst door de Administratie te laten uitmaken, omdat het standpunt van de Administratie reeds vaststaat. Dit zal het geval zijn wanneer de controleur, vóór de zetting, aan zijn meerderen verslag heeft gedaan, want dan ligt het voor de hand dat de directeur geen afwijkende beslissing zal nemen bij de uitspraak op een bezwaarschrift.

Er is ook het geval waarin de directie een bezwaarschrift in beraad houdt en de belastingplichtige er belang bij heeft dat de zaak zo spoedig mogelijk wordt afgedaan. Immers, zoals bekend, bestaat er in het kader van de tegenwoordige procedure geen enkel middel om van de directeur een uitspraak af te dwingen.

Dit gezegd zijnde, zullen de meeste zaken aanleiding blijven geven tot een zuiver administratieve behandeling. Aangezien de directeur, volgens het voorstel, niet gerechtigd zal zijn om de aanslag te verzwaren, zullen vermoedelijk minder belastingplichtigen geneigd zijn een proces te beginnen, omdat, zelfs wanneer het bezwaarschrift verworpen wordt, er toch ook geen belastingtoeslag te betalen zal zijn.

Daarbij komt nog dat het gemakkelijk is om in hoger beroep te gaan, aangezien daarvoor geen motivering nodig is, maar dat een rechtsvoordering voor de rechtbank van eerste aanleg in feite moeilijker zal uitvallen doordat de dagvaarding wel met redenen zou moeten omkleed zijn. In tegenstelling met wat de Regering schijnt te denken, mag worden aangenomen dat het voorstel per slot van rekening zal leiden tot een vermindering van het aantal rechtsgedingen.

Er is nooit aarzeling geweest om de rechtbanken te belasten met de kennisneming van vorderingen die ingesteld worden naar aanleiding van nieuwe wetten : zo heeft met name het Gerechtelijk Wetboek niet gearzeld hun de sociale zaken toe te wijzen, die voorheen opgedragen waren aan commissies of aan de Raad van State. Hier zij opgemerkt dat een proces over belastingzaken veelal van kapitaal belang is voor een particulier, en dat het tegenwoordige systeem alleen zijn grond vindt in historische omstandigheden uit de tijd toen de directe belastingen onbeduidend waren, terwijl de indirecte belastingen relatief hoog opliepen zodat het zeer natuurlijk voorkwam de geschillen hierover door de gewone rechtbanken te laten beslechten. De geschillen over de directe belastingen daarentegen, door de wet van 28 pluviöse, Jaar VIII, toegewezen aan de Prefectuurraad, waren vooral politiek gekleurd omdat de betrokkenen opkwamen tegen een onvoldoende aanslag, waardoor zij verstoken bleven van het recht om te kiezen en verkozen te worden. Nu de politieke gevolgen van de directe belasting weggevallen zijn, is er geen enkele reden meer tot instandhouding van een procedure die afwijkt van het gemeen recht.

De pareilles contrariétés sont inévitables dès l'instant où il existe une multiplicité d'organes chargés de statuer. Rien ne permet d'affirmer qu'il y en aura davantage dans l'avenir.

C'est à l'Administration qu'il appartient d'exposer aux tribunaux son point de vue et de faire connaître les décisions déjà rendues en pareille matière puisqu'elle est seule à posséder à cet égard une documentation.

La Cour de cassation est au surplus instituée notamment en vue de maintenir l'unité de la jurisprudence.

II. — Objections d'ordre pratique.

A. — Importance du contentieux fiscal :

Si cette objection était fondée, elle serait sans doute la plus sérieuse. Nous ne croyons cependant pas qu'elle le soit. Dans le nombre très élevé des réclamations, 135.431, la majeure partie concerne des demandes de remise ou modération du précompte immobilier : ce sont de simples formules à remplir. Il y a également un grand nombre d'erreurs de calcul ou de doubles emplois, d'omissions d'imputation de précompte, etc. Combien y a-t-il de véritables litiges ? La statistique ne le révèle pas. Cependant, ce nombre doit être assez faible à en juger par celui des affaires portées devant les trois Cours d'appel et la Cour de cassation et encore pendantes en 1966 (1.185), affaires se rapportant du reste à divers exercices.

Il n'y a pas de raison de croire que si les redevables avaient la faculté de saisir directement les tribunaux, ils useraient largement de cette faculté hormis les cas où, l'opinion de l'Administration étant connue, il ne sert à rien de provoquer une décision administrative préalable. C'est le cas où le contrôleur, avant de taxer, en a référé à ses supérieurs : en pareil cas, il est évident qu'il ne sera pas désavoué par le directeur statuant sur une réclamation.

Il y a également les cas où la direction tient en suspens les réclamations et où les redevables ont intérêt à en terminer le plus vite possible. On sait en effet que, dans le cadre de la procédure actuelle, il n'existe aucun moyen de contraindre un directeur à statuer sur une réclamation.

Ceci dit, la plupart des affaires continueront à donner lieu à une réclamation de caractère purement administratif. Etant donné que, selon la proposition, le directeur n'aura pas la faculté d'aggraver la situation du contribuable, il est vraisemblable qu'il y aura moins de redevables qui auront une tendance de faire un procès puisque si même la décision a rejeté leur réclamation, du moins n'aura-t-elle pas en outre établi un supplément d'impôt.

On peut ajouter que s'il est facile d'établir un recours en appel contre une décision, puisque ce recours ne doit pas être motivé, il serait en réalité plus compliqué d'intenter une action en justice devant le tribunal de première instance puisqu'il faudrait motiver l'assignation. Contrairement à ce que paraît imaginer le Gouvernement, on peut penser que la proposition amènerait en fin de compte une diminution du nombre des litiges soumis aux tribunaux.

L'on n'a jamais hésité à confier aux tribunaux la connaissance d'actions nées à l'occasion de vote de lois nouvelles : notamment le Code judiciaire n'a pas hésité à leur confier la connaissance des matières de caractère social précédemment dévolues soit à des commissions, soit au Conseil d'Etat. Il est à remarquer que les procès fiscaux sont, pour les particuliers, bien souvent d'importance capitale et le système actuel ne trouve sa justification que dans les considérations historiques remontant à l'époque où les impôts directs étaient insignifiants tandis que les impôts indirects étaient relativement importants, si bien qu'on a trouvé tout naturel de confier aux tribunaux ordinaires le contentieux des impôts indirects. Le contentieux des impôts directs, confié par la loi du 28 pluviöse An VIII, au Conseil de Préfecture, avait surtout un caractère politique puisque les redevables protestaient contre leur insuffisance d'imposition qui les privait du droit de vote ou du droit d'être élus. Les conséquences politiques de l'impôt direct ayant disparu, il n'existe plus aucun motif de conserver une procédure dérogatoire au droit commun.

B. — Fiscale opleiding van de rechters.

Dit argument is volstrekt onaanvaardbaar. Behalve dat het belastingrecht, hoe ingewikkeld ook, toch zeker niet ingewikkelder is dan andere takken van het recht, zij erop gewezen dat, terwijl het belastingrecht vroeger aan de universiteit maar zeer summier werd behandeld, dit nu geheel anders is. Vooral de « inkomstenbelastingen » worden zeer grondig onderwezen. Bovendien heeft het Gerechtelijk Wetboek geen fiscale afdeling bij het Hof van Cassatie ingesteld met de eis dat de magistraten die er zitting zouden in hebben, het bewijs moeten leveren dat zij met vrucht een aanvullend examen hebben afgelegd, terwijl dit wel het geval is voor de sociale aangelegenheden, die inderdaad veel ingewikkelder zijn dan de belastingzaken en veel meer wijzigingen ondergaan.

De magistraten die geroepen zijn om zitting te nemen in de belastingkamers van de hoven van beroep, hebben ter zake geen opleiding ontvangen: waarom zouden zij wel een speciale bevoegdheid bezitten en de magistraten in eerste aanleg niet? Vermoedelijk is het juist omgekeerd, zou men geneigd zijn te zeggen, daar de magistraten in eerste aanleg nog niet zo lang hun universitaire studie achter de rug hebben, terwijl die van de hoven van beroep wel een zwakkere heugenis zullen hebben bewaard van hetgeen zij geleerd hebben, vooral omdat de wetgeving in hun tijd geheel anders was.

Bovendien, hoe durft iemand staande houden dat een rechter onbekwaam is om het belastingrecht te doorgronden, terwijl artikel 334 van het Wetboek betreffende de inkomstenbelastingen alle belastingsschuldigen verplicht een volledige en juiste aangifte te doen, op straffe van verdriedubbeling van de aanslag. Alle particulieren moeten dus het belastingrecht kennen en alleen de rechters zouden het niet kennen!

Ook mag niet uit het oog worden verloren dat, volgens het voorstel, de vorderingen gecentraliseerd zullen worden bij de rechtbank van eerste aanleg van de hoofdplaats van de provincie of van de gewestelijke zetel van het bestuur der belastingen, ten einde tot een zekere specialisatie van de magistraten te komen. Door de behandeling van de belastingzaken voor de rechtbanken van eerste aanleg zouden er gemakkelijker magistraten gevonden worden om zitting te nemen in de fiscale kamers van de hoven van beroep terwijl zij nu verplicht zijn om zich in te werken in een voor hen volkomen nieuwe stof. Bovendien komt het zelden voor dat een gewone zaak niet op de een of andere wijze met de belasting te maken heeft. Het is uiterst belangrijk dat de rechters vertrouwd zouden zijn met het belastingrecht, al was het maar om de burgerlijke of handelszaken beter te kunnen begrijpen.

C. — Traagheid en hogere kosten van de nieuwe rechtspleging.

Wat de traagheid betreft is het juist één van de nagestreefde doeleinden te verhinderen dat de administratie bepaalde geschillen jarenlang onbeslecht laat.

Zoals reeds gezegd, beschikt de belastingplichtige thans over geen enkel middel om de directeur tot een uitspraak te dwingen. Voor de rechtbank daarentegen kan de belastingplichtige desnoods dreigen een verstekvonnis te zullen vorderen en het vervolgens definitief te maken overeenkomstig de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek.

Wat de kosten betreft, zorgt het voorgestelde artikel 266ter, tweede lid, voor de nodige maatregelen om de kosten tot een minimum te beperken.

De Administratie zal zich voor de rechtbank van eerste aanleg ook kunnen laten vertegenwoordigen door een ambtenaar van een hogere graad dan controleur, zodat zij niet verplicht zal zijn een groot aantal advocaten aan te stellen, zoals de Regering het vreest.

Op grond van de ervaring in gewone zaken, is het te verwachten dat de belastingplichtigen die geen gelijk krijgen bij de rechtbank van eerste aanleg, niet in hoger beroep zullen gaan. Er is geen reden om aan te nemen dat het in belastingzaken anders zal toegaan dan in burgerlijke en handelszaken en dat er telkens hoger beroep zal worden ingesteld. Dit zal verlichting brengen bij de hoven van beroep, die

B. — Formation fiscale des juges.

Cet argument est absolument inadmissible. Outre que le droit fiscal, pour compliqué qu'il soit, ne l'est assurément pas plus que d'autres matières juridiques, il faut rappeler que si autrefois le droit fiscal ne faisait l'objet que d'un enseignement sommaire dans les Universités, il en est tout autrement de nos jours. Notamment la matière des impôts sur les revenus fait l'objet de cours approfondis. De plus, le Code judiciaire n'a pas cru devoir créer une section fiscale à la Cour de cassation en exigeant des magistrats qui seraient appelés à y siéger la preuve qu'ils auraient suivi avec succès des épreuves complémentaires, alors que cela a été prévu pour les matières sociales, lesquelles sont en effet beaucoup plus compliquées que les matières fiscales et sujettes à beaucoup plus de modifications.

A l'heure actuelle, les magistrats appelés à siéger dans les chambres fiscales des Cours d'appel n'ont aucune formation en cette matière: on ne voit pas pour quel motif ces magistrats auraient une compétence particulière qui serait refusée aux magistrats de première instance. On serait tenté de dire que c'est probablement l'inverse, les magistrats de première instance étant plus proches de l'époque où ils ont suivi un enseignement universitaire, tandis que les magistrats des Cours d'appel n'ont dû conserver qu'un souvenir plus effacé d'un enseignement portant d'ailleurs sur une législation profondément différente.

Au surplus, comment oser soutenir que les magistrats sont incapables d'assimiler le droit fiscal, alors que l'article 334 du Code des impôts sur les revenus oblige tous les contribuables à faire des déclarations complètes et exactes à peine de subir un accroissement du triple. Ainsi donc, tous les particuliers sont tenus de connaître le droit fiscal et seuls les juges l'ignoreront!

Il ne faut pas perdre de vue non plus que la proposition a prévu la centralisation des actions devant le tribunal de première instance du chef-lieu de la province ou du siège régional de l'administration des contributions en vue de réaliser une certaine spécialisation des magistrats. Le fait que les magistrats de première instance auraient traité des affaires fiscales permettrait également le recrutement plus aisé, dans les cours d'appel, de magistrats pouvant siéger dans les chambres fiscales, alors qu'à présent ils sont obligés de se mettre au courant d'une matière entièrement nouvelle pour eux. En plus, dans les affaires ordinaires il est rare qu'il n'y ait pas l'une ou l'autre répercussion fiscale. Il est extrêmement important que la matière fiscale soit familière aux magistrats des tribunaux quand ce ne serait que pour leur faciliter la compréhension d'autres affaires civiles ou commerciales.

C. — Lenteur et coût plus élevé de la procédure nouvelle.

En ce qui concerne la lenteur des procédures, précisément l'un des buts poursuivis est d'empêcher l'administration de tenir en suspens pendant de longues années certains litiges.

Comme il a été rappelé plus haut, il n'existe à l'heure actuelle aucun moyen permettant au contribuable de contraindre le directeur à statuer sur une réclamation. Au contraire, devant le tribunal, le contribuable peut à la rigueur menacer de prendre un jugement par défaut et de le rendre ensuite définitif conformément aux dispositions du Code judiciaire.

Quant aux frais, l'alinéa 2 de l'article 226ter proposé a pris soin de prévoir toutes les mesures nécessaires pour réduire les frais au minimum.

Il est également prévu que l'Administration pourra se faire représenter devant les tribunaux de première instance par un fonctionnaire d'un grade supérieur à celui de contrôleur, si bien qu'elle ne sera nullement tenue, comme le craint le Gouvernement, de procéder à la désignation d'un grand nombre d'avocats.

On peut également, en se fondant sur l'expérience des affaires ordinaires, prévoir que les contribuables qui n'auraient pas obtenu satisfaction devant le tribunal de première instance n'interjetteront pas appel de la décision. Il n'y a pas de raison de croire que les contribuables en matière fiscale agiraient autrement que dans les affaires civiles et commerciales. Il s'ensuivra un dégoût des cours d'appel

thans juist zo een grote achterstand hebben. Het staat ook aan de Administratie zich eventueel neer te leggen bij de vonnissen van de rechtbanken van eerste aanleg en niet systematisch hoger beroep in te stellen van de beslissingen die tegen haar zouden uitvallen.

Het is ook verwonderlijk dat het schrikbeeld wordt opgeroepen van een mogelijke verhoging van het aantal magistraten, terwijl in het Ministerie van Financiën van 1961 tot 1968 ongeveer 2.000 ambtenaren zijn bijgekomen en er naar verwachting nog 1.500 in dienst zullen worden genomen voor de B.T.W.-controle.

D. — Vergelijking met het Franse recht.

Ten slotte voert de Regering aan dat de geschillen inzake indirecte belastingen in Frankrijk, als gevolg van een recente hervorming, voortaan onder het administratierecht vallen zoals reeds vroeger gebeurd is voor de directe belastingen.

Hier wordt uit het oog verloren dat de Franse instellingen, getrouwd aan de Napoleontische geest, berusten op de fundamentele ongelijkheid tussen bestuurders en bestuurden, en over het algemeen de rechtbanken buiten de zaak houden wanneer de administratie er bij betrokken is. Zoals procureur-generaal Leclercq betoogde in zijn advies voor het arrest van het Hof van Cassatie van 5 november 1920 (Pas., 1920, blz. 196), heeft de Belgische Grondwet, evenals die van Nederland van 1915, de Franse regeling van zich afgeworpen omdat zij strijdig was met onze nationale tradities en uitging van de « cultus van de openbare macht » (zelfde advies, blz. 198, citaat van Haurion — Précis de droit administratif).



III. — *Opmerking over het advies van de Raad van State.*

Wij zullen het alleen hebben over de passus van het advies die betrekking heeft op de dubbele aanleg.

De Raad van State beperkt zich tot de opmerking dat er talrijke afwijkingen zijn van het beginsel van de dubbele aanleg.

Wij zullen ons beperken tot de opmerking dat de rechtspraak in eerste en laatste aanleg een uitzondering vormt (cfr. Répertoire pratique du droit belge, v° Appel en matière civile et commerciale, n° 1).

Het Gerechtelijk Wetboek bekrachtigt in artikel 616 de dubbele aanleg als algemene regel, waarop alleen bij wet uitzonderingen kunnen worden gemaakt.

In het advies van de Raad van State wordt niet gezegd om welke redenen van het algemeen recht zou moeten worden afgeweken wanneer het geschil betrekking heeft op de directe belastingen. De waarheid is dat er geen redenen zijn.



IV. — *Onderzoek van de amendementen.*

Volgens artikel 1 behoudt de directeur in beginsel zijn tweevoudige hoedanigheid van rechter en bestuurder.

De artikelen 2, 3 en 4 gaan ervan uit dat het Hof van Beroep in eerste en in laatste aanleg uitspraak doet en bovendien onttrokken is aan de gemeenrechtelijke procedure, zoals die geregeld wordt in het Gerechtelijk Wetboek.

Derhalve kunnen de indieners van het voorstel de regeringsamendementen geenszins aanvaarden.

Er is opgemerkt dat bij toepassing van het gemeen recht de Administratie in staat zou zijn om bij wege van tegeneis een belastingtoeslag te vorderen: die opmerking is juist, voor zover de Administratie die belastingtoeslag vaststelt binnen de termijn en in de vorm bepaald door artikel 251 v.v. van het Wetboek anders moet de in beginsel ontvanke-lijke tegeneis ongrond worden verklaard.

qui souffrent précisément d'un grand retard. Il appartiendra également à l'Administration de s'incliner éventuellement devant des jugements rendus par les tribunaux de première instance et de ne pas interjeter appel systématiquement de toutes les décisions qui lui seraient défavorables.

On s'étonnera également de voir agiter l'épouvantail d'une augmentation éventuelle du nombre des magistrats, alors que le nombre des agents du Ministère des Finances a augmenté de 2.000 environ de 1961 à 1968 et qu'il est prévu d'en recruter 1.500 de plus pour contrôler l'application de la T.V.A.

D. — Comparaison avec le droit français.

Le Gouvernement fait enfin valoir qu'en France, une réforme récente a soumis le contentieux des impôts indirects, comme l'était déjà celui des impôts directs, au régime du droit administratif.

C'est perdre de vue que les institutions françaises, demeurées fidèles à l'esprit napoléonien, sont fondées sur l'inégalité fondamentale de l'administration et des administrés et écartent de façon générale l'intervention des tribunaux de l'ordre judiciaire lorsque l'administration est en cause. Comme l'exposait le Procureur général Leclercq dans son avis précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 5 novembre 1920 (Pas., 1920, p. 196), la Constitution belge après la Constitution des Pays-Bas de 1915 a répudié l'organisation française, contraire à nos traditions nationales et fondée sur « le culte de la puissance publique » (même avis, p. 198, citation de Haurion — Précis de droit administratif).



III. — *Observation au sujet de l'avis du Conseil d'Etat.*

Nous ne retiendrons que le passage de l'avis qui concerne le double degré de juridiction.

Le Conseil d'Etat se borne à faire valoir que les dérogations au principe du double degré de juridiction sont nombreuses.

Nous nous bornerons à faire observer que la juridiction en premier et dernier ressort constitue l'exception (cf. Répertoire pratique du droit belge, v° Appel en matière civile et commerciale, n° 1).

Le Code judiciaire, en son article 616, consacre sous forme de principe général le double degré de juridiction, cette règle ne subissant d'exception que lorsque la loi le prévoit.

L'avis du Conseil d'Etat n'expose pas les raisons pour lesquelles une dérogation devrait être apportée au droit commun, lorsque la contestation concerne les impôts directs. La vérité est que ces raisons n'existent pas.



IV. — *Examen des amendements.*

L'article premier conserve en principe au directeur sa double qualité de juge et d'administrateur.

Les articles 2, 3 et 4 supposent que la Cour d'appel statue en dernier ressort et qu'en outre, elle soit soustraite à la procédure de droit commun, telle qu'elle est organisée par le Code judiciaire.

Les auteurs de la proposition ne peuvent dès lors en aucune façon accueillir les amendements proposés par le Gouvernement.

Il a été fait observer que l'application du droit commun permettrait à l'Administration par voie de demande reconventionnelle de réclamer au contribuable des suppléments d'impôt: cette observation est exacte, pour autant que l'Administration établisse ces suppléments d'impôt dans les délais et formes prévues aux articles 251 et suivants du Code, à défaut de quoi la demande reconventionnelle, en principe recevable, devrait être déclarée non fondée.

P. ANSIAUX.

C. DE BAECK.

A. SNYERS d'ATTENHOVEN.

J. HAMBYE.

BIJLAGE III.

Antwoord van de Administratie der directe belastingen op de opmerkingen gemaakt door de heer Ansiaux ten overstaan van de amendementen en de verantwoording ervan die door de Regering werden ingediend op het voorstel van wet tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen (Doc. 188, z. 1968-1969).

1. Principiële opmerkingen.

a) Specifieke aard van het fiscaal contentieux.

Antwoord van de Administratie.

Het standpunt van de heer Ansiaux is in tegenstrijd met dit van de heer Van Houtte (Principes de droit fiscal, blz. 36), welke het fiscaal recht aanziet als een autonome tak van het recht waarop niet automatisch toepasselijk zijn de noties en regelen van de andere takken van het recht. Ook Trotabas (La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, blz. 716, 741, 748 e.v.) vindt er niets verwonderlijks in dat de procedure inzake fiscale geschillen verschilt van de procedure in gemeen recht.

Zeker, het Gerechtelijk Wetboek voorziet dat het sociaal contentieux behoort tot de gewone rechtbanken, doch artikel 603 van dit Wetboek bepaalt uitdrukkelijk dat het de Hoven van Beroep zijn die bevoegd zijn inzake verhaal tegen de beslissingen van de directeurs der belastingen (er werden ter zake geen aanduidingen gevonden in de voorbereidende werkzaamheden van het Gerechtelijk Wetboek).

Wat meer is, er zijn nog andere gevallen waarin de eerste graad van rechtspleging berust bij de Hoven van Beroep. Het advies van de Raad van State dat door de Voorzitter van de Senaat in verband met het wetsvoorstel werd gevraagd, somt deze gevallen op.

De Raad van State is eveneens van oordeel dat de directoriale beslissingen niet voor de rechtbanken van eerste aanleg moeten komen (advies van 27 oktober 1969).

b) Noodzakelijkheid van een voorafgaand verhaal bij de administratieve overheid.

Antwoord van de Administratie.

De herziening van de aanslagen zou voorzeker kunnen geschieden in eerste aanleg en de mogelijkheid om de zaak vooraf vóór de directeur te brengen zou toelaten een groot aantal geschillen te beslechten. Doch het wetsvoorstel zou een totale ommekeer brengen in de huidige procedure. Op te merken dat de mogelijkheid om bezwaarschrift bij de directeur in te dienen slechts als keuze is voorzien, zodat men de belastingschuldige laat oordelen of een voorafgaand verhaal bij de administratieve overheid nodig is. Iedereen is er nochtans van overtuigd dat er eerst een administratieve fase van onderzoek nodig is (zie verantwoording der amendementen van de Regering).

c) Behoud van de eenheid van rechtspraak.

Antwoord van de Administratie.

Ongelijkheden of tegenspraak tussen arresten der verschillende Hoven komen thans eerder zelden voor; het lijkt echter geen twijfel dat de tussenkomst van 9 rechtbanken van eerste aanleg er niet zouden toe bijdragen de eenvormigheid van de rechtspraak te verzekeren, laat staan te verbeteren.

2. Praktische opmerkingen.

a) Belangrijkheid van het fiscaal contentieux.

ANNEXE III.

Réponse de l'Administration des contributions directes aux observations formulées par M. Ansiaux à l'égard des amendements et leur justification présentés par le Gouvernement à la proposition de loi modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs (session de 1968-1969, n° 188).

1. Objections de principe.

a) Caractère spécifique du contentieux fiscal.

Réponse de l'Administration.

Le point de vue de M. Ansiaux est contraire à celui exprimé par M. Van Houtte (Principes de droit fiscal, p. 36) qui considère le droit fiscal comme une branche autonome du droit, à laquelle ne s'appliquent pas automatiquement les notions et règles valant pour les autres branches du droit, et aussi par Trotabas (La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, pp. 716, 741, 748 e.s.) qui ne trouve rien d'étonnant à ce que la procédure fiscale contentieuse diffère de la procédure de droit commun.

Certes, le Code judiciaire réserve le contentieux social aux tribunaux ordinaires, mais l'article 603 du même Code prévoit expressément la compétence des Cours d'appel en matière de recours contre les décisions des directeurs des contributions (les travaux préparatoires du Code judiciaire ne fournissent aucune justification à cet égard).

De plus, il y a encore d'autres cas dans lesquels le premier degré de la procédure appartient aux Cours d'appel. L'avis du Conseil d'Etat, demandé par M. le Président du Sénat en ce qui concerne la présente proposition de loi, en donne le détail.

De l'avis du Conseil d'Etat, les décisions directoriales ne doivent pas passer par les tribunaux de première instance (avis du 27 octobre 1969).

b) Nécessité d'un recours préalable à l'autorité hiérarchique.

Réponse de l'Administration.

Certes, le redressement des cotisations à l'intervention du directeur pourrait également se faire en justice au stade de la première instance, et la faculté de porter le litige au préalable devant le directeur permettrait de régler un grand nombre de litiges. N'empêche que la proposition de loi provoquerait un bouleversement complet dans la procédure contentieuse actuelle. A noter que la possibilité d'introduire une réclamation auprès du directeur n'est prévue qu'à titre facultatif, de sorte qu'on laisse au redevable le soin de juger de la nécessité d'une réclamation préalable auprès de l'autorité administrative. Tout le monde est convaincu qu'une phase administrative d'enquête est nécessaire (voir justification des amendements du Gouvernement).

c) Maintien de l'unité de jurisprudence.

Réponse de l'Administration.

Actuellement, les contradictions entre les arrêts des différentes Cours sont plutôt rares; indubitablement, l'intervention de 9 tribunaux de première instance (un par province) ne serait pas de nature à assurer l'unité de la jurisprudence, encore moins à la renforcer.

2. Objections d'ordre pratique.

a) Importance du contentieux fiscal.

Antwoord van de Administratie.

Vermits het juist aantal betwistingen dat vóór de rechtbank van eerste aanleg zou komen niet gekend is, oordeelt de heer Ansiaux met veel optimisme dat dit aantal heel klein zou zijn en dat het bijgevolg de gerechtelijke organisatie niet kan schaden.

Hier dienen vooreerst enkele cijfers aangehaald die, alhoewel zij het juist aantal niet kunnen bepalen, toch een beeld geven van de relatieve belangrijkheid ervan.

Aantal bezwaarschriften ingediend in 1968 : 154.599.

Hiervan hebben aanleiding gegeven tot summier onderzoek : 81.371.

Hebben aanleiding gegeven tot grondig onderzoek : 73.228.

Dit laatste cijfer begrijpt :

31.579 betwistingen inzake onroerende voorheffing;

3.206 betwistingen inzake vennootschapsbelasting;

28.896 betwistingen inzake personenbelasting;

9.547 betwistingen inzake diversen.

Vertrekkende van de overweging dat de belangrijke betwistingen meestal de vennootschapsbelasting en de personenbelasting betreffen, in totaal 32.112 en dat de beslissingen van de directeurs der belastingen voor meer dan de helft der zaken ongunstig zijn voor de belastingschuldigen, mag men aannemen dat circa 20.000 zaken voor beroep vatbaar zijn en dus ook voor de rechtbank van eerste aanleg zouden kunnen komen. Daar waar het aantal zaken in beroep thans zeer gering is : gedurende het gerechtelijke jaar 1968-1969 werden voor de drie Hoven van Beroep samen 480 beroepen ingesteld inzake directe belastingen. Men kan dus besluiten dat, zelfs zo de belastingschuldigen gebruik maken van hun reclamatierecht bij de directeur, het aantal gevallen voor de rechtbank van eerste aanleg de gerechtelijke organisatie in zeer grote moeilijkheden zou brengen. Evenzo zou zulks ontreddering betekenen van de diensten der directe belastingen die zich bezighouden met het contentieux te meer daar het aantal bezwaarschriften, dat nu reeds gestadig stijgt van jaar tot jaar, nog zal verhogen ingevolge de amendementen van de Regering.

b) Fiscale vorming van de rechters.

Antwoord van de Administratie.

De verantwoording van de amendementen van de Regering heeft dit punt vermeld omdat het als argument werd gebruikt in het verslag over de hervorming van de procedure neergelegd in 1935 door de heer Louveaux, Eerste Voorzitter van het Hof van Cassatie. Het valt niet te betwijfelen dat de hervorming voorgesteld door de heer Ansiaux ten deze grote verwickelingen zou brengen en dit zeker gedurende de eerste jaren. Indien de fiscale vorming der rechters niet als argument dienstig is, moet toch gezegd dat de overstelping zware gevolgen zou hebben. Dit, zoals hoger gezegd, niet alleen voor het gerechtelijk apparaat maar ook voor een administratie die 130 miljard aan belastingen moet innen en die hiervoor reeds grote inspanningen moet aanwenden.

c) Vertraging en hogere kosten van de nieuwe procedure.

Antwoord van de Administratie.

Het is onjuist te beweren dat er achterstel en vertraging is bij het onderzoek der bezwaarschriften. Indien, in zekere gevallen de directoriale beslissing slechts tussenkomt na meerdere jaren, dan is dat meestal omdat de betwisting verband houdt met een burgerlijk of handelsgeschied, met een dergelijk geval dat hangend is voor de Hoven, met inlichtingen die in het buitenland dienen gevraagd voor de verdeling der in elk land belastbare winsten, enz. Dit zonder te spreken van de niet altijd zuivere handelwijze van belastingschuldigen die middel vinden om de zaken te doen aanslepen, het onderzoek gewild bemoeilijken of een dubbelzinnige houding aannemen.

Réponse de l'Administration.

Ignorant le nombre de véritables litiges qui pourraient être portés devant le tribunal de première instance, M. Ansiaux estime, sur la base d'un raisonnement très optimiste, que ce nombre sera très réduit et qu'il ne sera dès lors pas de nature à perturber l'organisation judiciaire.

Il convient ici de citer quelques chiffres, lesquels, s'ils ne déterminent pas le nombre exact, donnent une idée d'importance relative :

Nombre de réclamations introduites en 1968 : 154.599.

De ce nombre, ont donné lieu à une enquête sommaire : 81.371.

Ont donné lieu à une enquête approfondie : 73.228.

Ce dernier nombre comprend :

31.579 litiges en matière de précompte immobilier;

3.206 litiges en matière d'impôt des sociétés;

28.896 litiges en matière d'impôt des personnes physiques;

9.547 litiges en diverses matières.

Considérant que la plupart des litiges importants concernant l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes physiques, 32.112 au total, et que les décisions des directeurs des contributions sont défavorable pour plus de la moitié des affaires, on peut supposer qu'environ 20.000 affaires sont susceptibles d'appel et, de ce fait, susceptibles d'être déferées devant le tribunal de première instance, alors qu'actuellement le nombre d'affaires en appel est minime : au cours de l'année judiciaire 1968-1969, seuls 480 recours en matière d'impôts directs ont été déferés aux trois Cours d'appel. Dès lors, on peut affirmer que, même si les redevables usent de leur droit de réclamation auprès du directeur des contributions, le nombre des cas déferés au tribunal de première instance sera de nature à perturber l'organisation judiciaire. De même, cela perturbera les services des contributions directes s'occupant du contentieux, d'autant plus que les réclamations sont plus nombreuses d'année en année et que leur nombre augmentera encore à la suite des amendements du Gouvernement.

b) Formation des juges en matière fiscale.

Réponse de l'Administration.

Ce point figure dans la justification des amendements du Gouvernement parce qu'il a été invoqué en 1935 dans le rapport de M. Louveaux, Premier Président à la Cour de Cassation, sur la réforme de la procédure. Il ne fait aucun doute que la réforme proposée par M. Ansiaux amènerait de grandes complications, et cela sûrement au cours des premières années. Si la formation fiscale des juges est inopportune en tant qu'argument, il faut quand même bien se dire que le grand nombre de litiges aurait de lourdes conséquences. Et cela, comme il est dit ci-avant, non seulement pour l'appareil judiciaire, mais également pour une administration qui doit recouvrer 130 milliards d'impôts et qui, pour ce faire, doit déjà produire de très grands efforts.

c) Lenteur et coût plus élevé de la procédure nouvelle.

Réponse de l'Administration.

Il est inexact de prétendre qu'il y a du retard et des lenteurs dans l'instruction des réclamations. Si, dans certains cas, la décision du directeur n'intervient qu'après plusieurs années, la raison en est généralement que le litige fiscal est lié à un litige civil ou commercial, qu'un litige identique est pendant devant les Cours, que des renseignements sont à demander à l'étranger concernant la répartition des bénéfices imposables dans chaque pays, etc. Et ce sans parler des agissements de redevables trouvant moyen de faire traîner les affaires, de gêner volontairement l'instruction ou d'adopter une attitude ambigüe.

Wat betreft de kosten van de nieuwe voorgestelde procedure is het juist dat het wetsvoorstel ze tot een minimum herleidt. Doch het gaat hier alleen om de zuivere procedurekosten, dan wanneer de belasting-schuldige die betrokken is in een geschil voor de rechtbank meestal tot de diensten van een advocaat zijn toevlucht moet nemen.

Anderzijds zou de Administratie er, gezien het tekort aan ter zake bevoegd personeel, moeilijk kunnen toe komen de belangen van de Staat voor de rechtbanken te laten verdedigen door ambtenaren.

d) Vergelijking met het Frans recht.

Antwoord van de Administratie.

In haar overwegingen werd in de verantwoording van de amendementen niet alleen het Frans voorbeeld aangehaald, doch ook dit van andere omliggende landen die ter zake eenzelfde regime kennen als wij.

Besluit :

Ten overstaan van het eensluidend advies van volgende eminente personaliteiten en organen, meent men dat de fiscale betwistingen inzake directe belastingen bij voortduur dienen onderworpen aan de Hoven van Beroep, na de beslissing van de directeur :

1. de commissie ingesteld in 1935 onder het voorzitterschap van de heer Louveaux, Eerste Voorzitter van het Hof van Cassatie (zie verslag Louveaux) ;

2. de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure ingesteld in 1959 onder het voorzitterschap van de heer Ganshof van der Meersch, thans Procureur-generaal bij het Hof van Cassatie, commissie die samengesteld was uit prominenten terzake : hoogleraren, magistraten en advocaten. Het verslag van deze Commissie werd gepubliceerd in het Parlementair Stuk, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, bijlage II, blz. 39;

3. mercuriale uitgesproken op 1 september 1967 door de heer Versée, advocaat-generaal bij het Hof van Beroep te Gent;

4. advies van de Raad van State gevraagd door de heer Voorzitter van de Senaat.

Hoofdbedoeling van de amendementen ingediend door de Regering was rekening te houden met de kritiek geuit tegen het huidig systeem.

En ce qui concerne les frais inhérents à la nouvelle procédure proposée, il est vrai que la proposition de loi les réduit au minimum. Mais il s'agit seulement des frais de procédure proprement dits alors que le contribuable engagé dans une action devant le tribunal, devra généralement recourir aux services d'un avocat.

D'autre part, en raison de la pénurie de personnel expérimenté, l'Administration pourrait difficilement songer à confier à des fonctionnaires la défense des intérêts de l'Etat devant les tribunaux.

d) Comparaison avec le droit français.

Réponse de l'Administration.

Dans ses considérations, l'Administration a invoqué non seulement l'exemple français, mais aussi celui des autres pays voisins qui connaissent en la matière un régime identique au nôtre.

Conclusions :

En présence de l'avis conforme des personnalités et organes éminents suivants, on estime que les litiges fiscaux en matière de contributions directes sont à soumettre par continuation aux Cours d'appel après décision du directeur :

1. la commission constituée en 1935 sous la présidence de M. Louveaux, Premier Président à la Cour de Cassation (voir rapport Louveaux);

2. la Commission de la réforme de la procédure fiscale constituée en 1959 sous la présidence de M. Ganshof van der Meersch, actuellement Procureur général à la Cour de Cassation, commission composée d'éminents professeurs, magistrats et juristes. Le rapport de cette commission a été publié (Doc. Chambre, 1961-1962, n° 264/1, annexe II, p. 39)

3. la mercuriale prononcée le 1^{er} septembre 1967 par M. Versée, avocat général près la Cour d'appel à Gand;

4. l'avis du Conseil d'Etat demandé par M. le Président du Sénat.

Le but principal des amendements déposés par le Gouvernement était de tenir compte des critiques émises à l'encontre du régime actuel.

BIJLAGE IV.

Nota van de heer E. Krings, Koninklijke Commissaris
voor de Rechterlijke Hervorming.

Verwijzend naar uw nota van 17 januari 1969 (nr. 2499/I-3/W) betreffende het wetsvoorstel van de heer Ansiaux tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen, heb ik de eer U hierna mijn advies te laten worden.

Het gaat niet om een wijziging van de rechtspleging, doch wel, in de eerste plaats, om een wijziging van de bevoegdheid van de hoven en rechtbanken.

Dit vraagstuk werd destijds breedvoerig besproken in de schoot van de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure, en gemelde Commissie kwam tot het besluit dat het niet aan te raden was zulke grondige wijziging in overweging te nemen.

Er zijn naar mijn oordeel hoofdzakelijk twee grote bezwaren :

1. het onderzoek van de talrijke fiskale geschillen zou een aanzienlijke verhoging van de personeelsformatie van de rechtbanken van eerste aanleg veroorzaken;
2. de magistraten van de rechtbanken van eerste aanleg zijn niet op de hoogte van de fiskale wetgeving. De wijziging zou derhalve een belangrijke voorbereiding noodzakelijk maken.

Verder sluit ik mij aan bij de beschouwingen die door Advocaat-generaal Versée werden vooropgezet.

Ik ben tevens van mening dat de amendementen die door de Regering werden voorgesteld van aard zijn om de bezwaren die door de stellers van het voorstel werden geopperd te verhelpen.

Men zou bij deze gelegenheid aan de Minister van Financiën kunnen voorstellen het voorontwerp dat door de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure werd voorbereid, als wetsontwerp in te dienen.

ANNEXE IV.

Note de M. E. Krings, Commissaire Royal
à la Réforme judiciaire.

Me référant à votre note du 17 janvier 1969 (n° 2499/I-3/W) relative à la proposition de loi de M. Ansiaux modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs, j'ai l'honneur de vous exposer ci-après mon avis à ce sujet.

Il ne s'agit pas d'une modification de la procédure, mais, en premier lieu, d'une modification de la compétence des Cours et tribunaux.

Ce problème a jadis fait l'objet d'une large discussion au sein de la Commission de la réforme de la procédure fiscale et celle-ci était arrivée à la conclusion qu'il n'était pas à conseiller de prendre en considération une modification aussi fondamentale.

Il y a, à mon avis, principalement deux objections importantes :

1. l'examen des nombreux litiges fiscaux entraînerait une augmentation considérable des effectifs des tribunaux de première instance :
2. les magistrats des tribunaux de première instance ne connaissent pas la législation fiscale. La modification nécessiterait donc une importante préparation.

Par ailleurs, je me rallie aux considérations émises par l'avocat général Versée.

J'estime également que les amendements présentés par le Gouvernement sont de nature à répondre aux objections formulées par les auteurs de la proposition.

A cette occasion, l'on pourrait proposer au Ministre des Finances de faire sien l'avant-projet qui a été préparé par la Commission de la réforme de la procédure fiscale et de le déposer sous forme de projet de loi.

BIJLAGE V.

Advies aan de Commissie voor de Financiën,
namens de Commissie voor de Justitie uitgebracht
door de heer De Groof.

Dit voorstel van wet was reeds tijdens de vorige legislatuur ingediend (Gedr. St. Senaat, zitting 1966-1967, n° 231) maar was omwille van de ontbinding van de Kamers vervallen. Op 30 mei 1968 werd het in de Senaat opnieuw ingediend en verwezen naar de Commissie voor de Financiën. Op 12 november 1968 vroeg deze laatste het advies van deze Commissie voor de Justitie.

Uw verslaggever heeft gemeend, ter inleiding van de discussie, een samenvatting te moeten geven van de zeer uitvoerige en gemotiveerde toelichting bij het wetsvoorstel, van het advies van de Raad van State, advies over het wetsvoorstel, zoals het op 3 mei 1967 was neergelegd alsook van de amendementen van de Regering (Gedr. St. Senaat, zitting 1968-1969, n° 188). Daarop volgt de bespreking van het wetsvoorstel in Uwe Commissie en de wijzigingen die zij voorstelt.

I. Toelichting van het wetsvoorstel.

Doel van het wetsvoorstel.

De beslechting van geschillen die tussen de belastingplichtigen en de fiscus, inzake directe belastingen rijzen, onderwerpen aan een rechtspleging die de gewone waarborgen van ons rechtsbestel aan de pleiter verleent en het recht van verdediging eerbiedigt.

Bijzondere regelen van de huidige rechtspleging.

A. — Gemengd karakter van de geschillen inzake directe belastingen.

De betwistingen tussen de belastingplichtige en het bestuur over indirecte belastingen worden bij de gewone burgerlijke rechtbanken aanhangig gemaakt volgens de gemeenrechtelijke regels inzake toewijzing en bevoegdheid, maar inzake directe belastingen is de rechtspleging in geval van geschil achtereenvolgens van administratieve en gerechtelijke aard.

Eerste eigenaardigheid van het huidig systeem :

— Voor de betwisting inzake indirecte belastingen gelden de gemeenrechtelijke regels inzake toewijzing en bevoegdheid bij de gewone burgerlijke rechtbanken.

— Inzake directe belastingen is :

Eerste fase : administratief opgedragen aan de directie der belastingen (art. 267 W.I.B.);

Tweede fase : gerechtelijk; deze fase van de procedure begint met een verzoekschrift tegen de beslissing van de directeur der belastingen, welk verzoekschrift aan het Hof van beroep wordt gericht (art. 278 W.I.B.).

B. — Aard van de bevoegdheden van de directeur der directe belastingen.

Krachtens artikel 267 W.I.B., moet ieder bezwaarschrift inzake directe belastingen verplicht worden ingediend bij de provinciale of gewestelijke directeur, in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete werden gevestigd.

De bevoegdheid van deze ambtenaar schijnt dus de eerste instantie van de rechtspleging te zijn. In werkelijkheid is het probleem lang niet zo eenvoudig en lopen de meningen sterk uiteen.

ANNEXE V.

Avis à la Commission des Finances,
émis au nom de la Commission de la Justice
par M. De Groof.

La proposition de loi qui vous est soumise avait été déposée au cours de la législature précédente (Doc. Sénat, session de 1966-1967, n° 231), mais était devenue caduque par suite de la dissolution des Chambres. Le 30 mai 1968, elle fut redéposée au Sénat et renvoyée à la Commission des Finances. Celle-ci demanda l'avis de votre Commission de la Justice le 12 novembre 1968.

En manière d'introduction à la discussion, votre rapporteur a cru devoir donner une analyse des développements très détaillés et judiciaires de la proposition et de l'avis émis par le Conseil d'Etat sur le texte tel qu'il avait été déposé le 3 mai 1967, ainsi qu'un résumé des amendements du Gouvernement (Doc. Sénat, session de 1968-1969, n° 188). On trouvera ensuite le compte rendu des discussions en Commission ainsi que les modifications suggérées par celle-ci.

I. Commentaire de la proposition de loi.

But de la proposition.

Instaurer, pour la solution des litiges qui s'élèvent entre les contribuables et le fisc, en matière d'impôts directs, une procédure qui donne au plaideur les garanties ordinaires de notre système judiciaire et assure le respect du droit de la défense.

Règles particulières de la procédure actuelle.

A. — Caractère mixte de la procédure contentieuse en matière d'impôts directs.

Alors qu'en matière d'impôts indirects, les contestations naissant entre le contribuable et l'Administration sont portées devant les juridictions civiles ordinaires suivant les règles d'attribution et de compétence du droit commun, en matière d'impôts directs, la procédure contentieuse est successivement administrative et judiciaire.

Première singularité du système actuel :

— En ce qui concerne les litiges en matière d'impôts indirects, les règles de droit commun sont applicables quant à l'attribution et à la compétence des juridictions civiles ordinaires.

— En matière d'impôts directs :

Première phase : administrative; la réclamation est adressée à la Direction des contributions (art. 267 C.I.R.);

Deuxième phase : judiciaire; cette phase de la procédure débute par une requête dirigée contre la décision du directeur des contributions et adressée à la Cour d'appel (art. 278 C.I.R.).

B. — Nature des pouvoirs du directeur des contributions directes.

Aux termes de l'article 267 C.I.R., toute réclamation en matière d'impôts directs doit obligatoirement être soumise au directeur provincial ou régional dans le ressort duquel l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis.

Il semblerait donc que la compétence de ce fonctionnaire constitue un premier degré de juridiction. En réalité, le problème est loin d'être aussi simple et la controverse est vigoureuse.

Is het rechtsprekende bevoegdheid ?

— *Neen* : het is... de voortzetting van de betwisting tussen de belastingplichtige en de fiscus.

Maar quid dan de « dubbele rechtsinstantie », dat toch een van de grondregels van iedere rechterlijke inrichting is ?

— *Ja* : maar dan is de directeur « rechter in eigen zaak ».

Het zou dus niet juist zijn te beweren dat de directeur « in eerste aanleg » uitspraak doet want, wanneer hij een beslissing neemt in het geschil, handelt hij als ambtenaar en niet als eerste rechter.

Een rechter doet immers uitspraak over wat hem wordt aangebracht, terwijl de directeur bij wie een bezwaarschrift wordt ingediend, het recht en de plicht heeft de aanslag in zijn geheel te herzien. Hij is verplicht alle vergissingen te herstellen die de ambtenaar-belastingzetter heeft begaan zowel ten nadele van de Schatkist als van de belastingplichtige.

Indien de directeur van de directe belastingen geen rechtsmacht bezit, dan is het beginsel van de dubbele rechtsinstantie geschonden.

Ongeacht men voor de ene of andere theorie kiest, de bevoegdheid van de directeur der directe belastingen is niet overeen te brengen met de fundamentele beginselen die aan de burgers de beste rechtsbedeling moeten waarborgen.

C. — Administratieve behandeling van het bezwaarschrift. — Beslissing van de Directeur. — Kritiek.

De behandeling van de bezwaarschriften van de belastingplichtigen wordt opgedragen aan een ambtenaar der belastingen, van een hogere graad dan die van controleur, d.w.z. aan een inspecteur (artikel 275, W.I.B.).

De inspecteur die de bezwaarschriften moet behandelen, heeft door de wet uitdrukkelijk bepaalde rechten gekregen (art. 275 W.I.B.), maar over de rechten van de reclamant zegt de wet niets.

De belastingplichtige blijft met betrekking tot de toelating van de bewijsmiddelen die hij aanvoert, overgeleverd aan de willekeur van de administratie.

Daarbij komt nog dat in de eerste fase het onmogelijk is de wettigheid van koninklijke of ministeriële besluiten te toetsen aan artikel 107 van de Grondwet, luidende : « De hoven en rechtbanken passen de algemene provinciale en plaatselijke besluiten en verordeningen alleen toe in zover zij met de wetten overeenstemmen », daar de ambtenaren door de onwettige besluiten en circulaire gebonden zijn.

Wordt die beslissing onherroepelijk, dan verliest de belastingplichtige een waarborg uitdrukkelijk voorzien door de Grondwet.

Dikwijls is het probleem niet louter fiscaal, maar « is de directeur die uiteraard een beperkte kennis van het recht bezit, krachtens de wet verplicht om ook burgerlijke geschillen te beslechten ».

De zaak is daarbij eenzijdig en niet op tegenspraak behandeld.

De directeur mag de toestand van de belastingplichtige verzwaren, hij kan en moet immers de aanslag die betwist wordt, teniet doen als hij hem onwettig acht en heeft het recht hem te wijzigen, hetzij te verminderen, hetzij te vermeerderen.

Wanneer de directeur bij de behandeling van een bezwaarschrift van oordeel is dat de belastbare grondslag moet worden verhoogd, kan hij dit doen zonder de reclamant daarvan kennis te geven en zonder hem in staat te stellen om de wettigheid van de voorgenomen verhoging te betwisten en het bewijs van de ongegrondheid ervan te leveren.

De directeur is niet aan termijnen gebonden, daar de inkohiering van aanvullende aanslagen als een uitvoeringsmaatregel beschouwd wordt en niet als de vestiging van een nieuwe aanslag.

S'agit-il d'un pouvoir juridictionnel ?

— *Non* : c'est... la continuation de la discussion entre le contribuable et le fisc.

Mais quid alors du double degré de juridiction, qui reste quand même un des fondements de toute organisation judiciaire ?

— *Oui* : mais dans ce cas, la direction des contributions est à la fois juge et partie.

Il ne serait donc pas exact de dire que le directeur statue « en première instance » car, lorsqu'il prend une décision, il agit comme fonctionnaire et non comme premier juge du litige.

En effet, un juge statue sur ce dont il est saisi, tandis que le directeur saisi d'une réclamation a le droit et le devoir de revoir l'ensemble de la cotisation. Il a l'obligation de rectifier toutes les erreurs commises par le fonctionnaire taxateur, tant au détriment du Trésor qu'au préjudice du contribuable.

Si l'on dénie au directeur des contributions directes tout pouvoir de juridiction, force nous est de reconnaître que le principe du double degré de juridiction est violé.

Dès lors, que l'on opte pour l'une ou l'autre de ces théories, les pouvoirs attribués au directeur des contributions directes vont à l'encontre des principes fondamentaux destinés à garantir aux citoyens la meilleure justice possible.

C. — Instruction administrative de la réclamation. — Décision du directeur. — Critiques.

L'instruction des réclamations introduites par les contribuables est confiée à un fonctionnaire des contributions d'un grade supérieur à celui de contrôleur, c'est-à-dire à un inspecteur (art. 275 C.I.R.).

La loi a attribué expressément certains droits à l'inspecteur chargé d'instruire les réclamations (art. 275 C.I.R.), mais elle demeure muette sur les droits du réclamant.

Le contribuable reste à la merci du bon vouloir de l'administration quant à l'admission des modes de preuve qu'il offre.

A cela s'ajoute que, durant la première phase de la procédure, il est impossible de mettre en cause la légalité des arrêtés royaux et ministériels par application de l'article 107 de la Constitution, aux termes duquel « Les cours et tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux provinciaux et locaux qu'autant qu'ils seront conformes aux lois », étant donné que les arrêtés et circulaires illégaux s'imposent aux fonctionnaires.

Si la décision prise devient définitive, le contribuable perd une garantie expressément prévue par la Constitution.

Souvent, le problème n'est pas purement fiscal; pourtant « le directeur, outre que ses connaissances en matière de droit sont forcément limitées, est appelé ainsi par la loi à trancher des litiges civils ».

La discussion avec le contribuable intéressé est donc unilatérale et dépourvue du caractère contradictoire.

Le directeur a le droit d'aggraver la situation du contribuable, il peut et doit annuler l'imposition contestée lorsqu'il s'aperçoit de son illégalité, et il a le droit de la redresser, soit en la réduisant, soit en la majorant.

Lorsque le directeur estime, au cours de l'instruction d'une réclamation, que la base imposable doit être majorée, il peut prendre cette décision sans en avertir le réclamant et sans lui laisser la possibilité de contester la légalité de la majoration projetée et de fournir la preuve du non-fondement de celle-ci.

Le directeur n'est pas tenu par un délai, l'enrôlement de suppléments de cotisation étant considéré comme une mesure d'exécution et non pas comme la création d'une cotisation nouvelle.

De artikelen 258 en 259 W.I.B. bevatten geen enkele beperking wat betreft de taak van de directeur : voor hem wordt geen uiterste datum gesteld om uitspraak te doen over het bezwaar. De directeur bezit te allen tijde het recht om alle verkeerde aanslagen recht te zetten (Brussel, 4 juli 1955, Revue fiscale, 1956, blz. 60).

Hij ontwijkt dus de inkohieringstermijnen, die hij wel moet eerbiedigen wanneer hij een vergissing in de aanslag ambtshalve rechtzet.

Inderdaad de rechtspraak beschouwt dit door een « juridische fictie » niet als een nieuwe aanslag, doch als een verbeterende aanslag, die geacht wordt te zijn gevestigd op de datum van de oorspronkelijke aanslag, daar waar artikel 260 bepaalt dat het bestuur een nieuwe aanslag slechts in één enkel welbepaald geval mag inkohieren, nl. buiten de wettelijke termijnen, wanneer de oorspronkelijke aanslag nietig is verklaard « omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de prescriptie ». En dan nog wordt deze buitensporige macht aanzienlijk beperkt, daar niet alleen de oorspronkelijke aanslag op geldige wijze moet zijn ingekohierd binnen de wettelijke termijnen, maar de nieuwe aanslag ook moet gegrond zijn op dezelfde gegevens, d.w.z. op dezelfde beslastbare grondslag en ten laste van dezelfde belastingplichtige.

D. — Bevoegdheid van het Hof van Beroep in belastingzaken. — Anomalieën in de procedure.

Krachtens artikel 278 van het Wetboek der inkomstenbelastingen kan men van de beslissingen van de directeurs in beroep komen bij het hof van beroep in welks gebied de bestreden aanslag gevestigd is.

In belastingzaken wordt voor het hof van beroep een procedure sui generis gevolgd, overeenkomstig de artikelen 279 tot 287 W.I.B. Inderdaad heeft de betrokkene eerst wanneer hij beroep instelt bij het hof van beroep, de mogelijkheid om inzage te nemen van de stukken, waarop het bestuur de beslissing van de directeur steunt.

Inzake verstek : het verzet is niet ontvankelijk tegen een arrest dat is uitgesproken bij verstek van één der in de zaak betrokken partijen.

Inzake bevoegdheid : het hof kan slechts de gegrondheid beoordelen van de eisen die de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift doet gelden.

Het hof kan dus slechts beslissen over hetgeen aan de directeur is voorgelegd of over hetgeen hij van ambtswege aan zich heeft getrokken.

Uit dit beginsel heeft men afgeleid dat het hof van beroep zijn bevoegdheid zou te buiten gaan wanneer het kennis zou nemen van « punten » die voor het eerst worden voorgebracht zonder vooraf, zoals behoort, aan de directeur te zijn voorgelegd, of van ambtswege het onderwerp te zijn geweest van een beslissing van de directeur (Cassatie, 5 april en 5 juli 1955, Pas., 1955, I, 874 en 2108; Cassatie, 30 september 1958, Pas., 1959, I, 112).

Het onderwerp van het bezwaarschrift en het onderwerp van het beroep moeten dezelfde zijn. Het hof mag pas optreden na het administratieve rechtscollege en dan nog met betrekking tot het geschil waarover het laatstgenoemde uitspraak heeft gedaan (Pas., 1954, I, 541, noten 2 en 3).

Derhalve moet het gehele verdedigingssysteem van de belastingplichtige uiteengezet zijn in het bezwaarschrift aan de directeur, d.i. op het ogenblik dat hij nog geen kennis heeft van het administratieve dossier, aangezien dit eerst ter kennis van de belastingplichtige wordt gebracht wanneer hij zich tot het hof van beroep wendt. Eerst op dat ogenblik zal hij, door inzage van het dossier, in staat zijn om zijn verdediging op te bouwen. Worden zijn tegenwerpingen als nieuwe eisen beschouwd, dan zullen zij, hoe zeer ter zake dienend ook, op de exceptie van niet-ontvankelijkheid stuiten en niet onderzocht worden.

Dus het ganse verdedigingssysteem van de belastingplichtige moet reeds uiteen zijn gezet in zijn bezwaarschrift aan de directeur (vóór dat hij dus kennis heeft van het administratief dossier).

Geen nieuwe eisen, wel nieuwe middelen voor het hof van beroep.

Les articles 258 et 259 C.I.R. ne comportent aucune restriction quant à la mission du directeur : aucun délai de rigueur n'est imparti à ce dernier pour statuer sur la réclamation. Le directeur possède le droit illimité dans sa durée de corriger toutes les erreurs de taxation (Bruxelles, 4 juillet 1955, Revue fiscale, 1956, p. 60).

Il échappe donc à l'application des délais d'enrôlement qu'il est obligé de respecter lorsqu'il rectifie d'office une erreur de taxation.

C'est en effet par une fiction juridique que la jurisprudence décide qu'il ne s'agit pas d'une cotisation nouvelle, mais d'une taxation rectifiée considérée comme établie à la date de la cotisation primitive, alors que l'article 260 dispose que l'administration ne peut enrôler une cotisation nouvelle en dehors des délais légaux que dans un seul cas bien précis, à savoir lorsque la cotisation initiale a été annulée pour n'avoir pas été établie « conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription ». Et encore, ce pouvoir exorbitant est-il considérablement restreint puisque, non seulement la cotisation initiale doit avoir été valablement enrôlée dans les délais légaux, mais encore la nouvelle cotisation doit reposer sur les mêmes éléments, c'est-à-dire sur la même base taxable que la cotisation originaire et être enrôlée à charge du même redevable.

D. — Compétence de la Cour d'appel en matière fiscale. — Anomalies de la procédure.

Aux termes de l'article 278 du Code des impôts sur les revenus, les décisions directoriales peuvent faire l'objet d'un recours devant la Cour d'appel dans le ressort de laquelle la cotisation attaquée a été établie.

La procédure fiscale devant la Cour d'appel est une procédure sui generis prévue par les articles 279 à 287 C.I.R. En effet, ce n'est que s'il introduit un recours devant la Cour d'appel que le réclamant a la possibilité de prendre connaissance des pièces invoquées par l'administration à l'appui de la décision directoriale.

En ce qui concerne les arrêts rendus par défaut : l'opposition n'est pas recevable contre un arrêt prononcé en l'absence d'une des parties en cause.

En ce qui concerne la compétence : le pouvoir de la Cour se ramène à l'appréciation du bien-fondé des demandes invoquées par le contribuable dans sa réclamation.

La Cour ne peut donc statuer que sur ce qui a été soumis au directeur ou que sur ce dont il s'est saisi d'office.

De ce principe on a déduit que la Cour d'appel excéderait ses pouvoirs en s'attribuant la connaissance de « points » soulevés pour la première fois devant elle sans avoir, au préalable, été soumis à la décision obligatoire du directeur ou fait, d'office, l'objet de cette décision (Cassation 5 avril et 5 juillet 1955, Pas., 1955, I, 874 et 2108; Cassation, 30 septembre 1958, Pas., 1959, I, 112).

L'objet de la réclamation et l'objet du recours doivent être les mêmes. La Cour ne peut intervenir qu'après la juridiction administrative et concernant le litige sur lequel celle-ci a statué (Pas., 1954, I, 541, notes 2 et 3).

Dès lors, tout le système de défense du contribuable doit être exposé dans la réclamation adressée au directeur, c'est-à-dire à un moment où il n'a pas encore connaissance du dossier administratif, puisque ce dossier n'est porté à la connaissance du contribuable que si celui-ci introduit un recours devant la Cour d'appel. Ce n'est qu'à ce moment que, éclairé par la consultation du dossier, il sera à même d'organiser sa défense. Si les objections qu'il fait valoir sont considérées comme demandes nouvelles, elles se heurteront, en dépit de leur pertinence décisive, et sans examen, à l'exception de non-recevabilité.

Dès lors, tout le système de défense du contribuable doit être exposé dans la réclamation adressée au directeur (c'est-à-dire avant qu'il ait pris connaissance du dossier administratif).

La Cour d'appel ne connaît donc pas des demandes nouvelles mais uniquement des moyens nouveaux.

Dus, zowel op het stuk van de billijkheid als van de beginselen is de rechtspraak vatbaar voor velerlei kritiek :

1. Eerste fase der procedure is eenzijdig en geheim.

2. Geen nieuwe vordering mogelijk voor het hof (wel mogelijk bij burgerlijke rechtsvordering artikel 464).

3. Het onderscheid tussen « punten » en « nieuwe middelen » leidt tot onzekerheid door verscheidenheid van terminologieën.

4. Nieuwe eis niet ontvankelijk.

Nieuw is de eis die van de oorspronkelijke verschilt naar voorwerp, oorzaak, rechtsgrond of aard (R.P.D.B., V^o Demande nouvelle, n^o 1 en 7).

Worden beschouwd als nieuwe eisen die niet ontvankelijk zijn :

— het bezwaar tegen de aanslag van ambtswege, de belastbare grondslag of de vergelijkende vaststelling van de belastbare inkomsten;

— het bezwaar van nietigheid van het advies van de belastingscommissie;

— het punt dat gegrond is op andere vergissingen in de aangifte dan die waarop de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift gewezen had;

— de berusting van de wettigheid van de bestreden aanslag, omdat deze niet gevestigd is op naam van de bestuurder van de gemeenschap.

Daarentegen mag de belastingplichtige wel nieuwe middelen voor het hof van beroep brengen, voor zover die middelen de aard van het oorspronkelijk bezwaar niet wijzigen en geen nieuwe eis bevatten die onderscheiden is van die welke is voorgelegd aan de directeur of die berust op een andere rechtsgrond (Cassatie, 23 januari 1951, Pas., 1951, I, 333).

Samenvatting van de bezwaren tegen het huidige systeem. — Ontwerp van hervorming.

De huidige procedure druist dus in tegen de meest onbetwistbare rechtsbeginselen :

— Het administratief onderzoek is geheim en eenzijdig.

De huidige rechtspraak, die de belastingplichtige verbiedt een nieuwe vordering in te stellen voor het hof van beroep, kan geen gebruik maken van artikel 464 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

— Bij beroep loopt de belastingplichtige gevaar dat zijn nieuwe betwistingen zullen stuiten op de exceptie van niet-ontvankelijkheid.

— Verzwaring zelfs al zijn de termijnen van inkohiering verstreken.

— De administratie is rechter en partij.

— Er is slechts één instantie.

— Waarom moet er een verschil bestaan tussen de procedurebeginselen inzake directe belastingen en indirecte belastingen ?

— Er bestaat geen middel om de directeur te dwingen een beslissing te nemen.

Anderzijds laat het nieuwe voorstel aan de belastingplichtige de mogelijkheid om zijn bezwaren langs administratieve weg te doen gelden.

Het is gebleken dat bij een geschil tussen de administratie en een belastingplichtige, de laatstgenoemde op geen enkel ogenblik op gelijke voet staat met de administratie van belastingen.

De geschillen inzake inkomstenbelastingen behoren thans tot de belangrijkste van alle. Zij kunnen vaak de belastingplichtige tot ondergang doemen en het is dan ook onaantvaardbaar dat hij minder waarborgen heeft dan dit het geval is bij het kleinste geding in handelszaken.

Ainsi donc, tant sur le plan de l'équité que sur le plan des principes, la jurisprudence actuelle appelle de nombreuses critiques :

1. La première phase de la procédure se déroule d'une manière unilatérale et secrète.

2. Il n'est pas possible de formuler une demande nouvelle devant la Cour (ce qui est possible dans la procédure civile — art. 464).

3. La distinction entre « points » et « moyens nouveaux » aboutit à l'incertitude en raison de la variété de la terminologie.

4. Toute demande nouvelle est irrecevable.

La demande nouvelle est celle qui diffère de la demande originaire par son objet, par sa cause, par sa base juridique ou par sa nature (R.P.D.B., V^o Demande nouvelle, n^o 1 et 7).

Sont considérées comme demandes nouvelles non recevables :

— les griefs relatifs à la procédure de taxation d'office, au montant de la base imposable ou à la détermination des revenus taxables par voie de comparaison;

— le grief de nullité visant l'avis de la Commission fiscale;

— le point basé sur des erreurs commises dans la déclaration, erreurs autres que celles dont le contribuable avait fait état dans la réclamation;

— la contestation visant la légalité de la cotisation attaquée parce que celle-ci n'aurait pas été établie au nom du directeur de la communauté.

Par contre, il est permis au contribuable de soulever des moyens nouveaux devant la Cour d'appel, pour autant que ces moyens ne modifient pas la nature de la réclamation originaire et ne comprennent aucune demande nouvelle distincte de celle qui a été soumise au directeur ou basée sur une cause juridique différente (Cassation, 23 janvier 1951, Pas., 1951, I, 333).

Synthèse des griefs formulés contre le système actuellement en vigueur. — Projet de réforme.

La procédure actuelle va donc à l'encontre des principes juridiques les plus indiscutablement établis :

— L'instruction administrative est unilatérale et secrète.

La jurisprudence actuelle qui interdit au contribuable de présenter une demande nouvelle devant la Cour d'appel ne peut se réclamer de la disposition de l'article 464 du Code de Procédure civile.

— Au stade du recours, le redevable court le risque de voir les contestations nouvelles se heurter à l'exception d'irrecevabilité.

— Aggravation quand bien même les délais d'entrôlement seraient expirés.

— L'administration est juge et partie.

— Il n'y a qu'un seul degré de juridiction.

— Pourquoi faut-il qu'il y ait une différence entre les principes de la procédure relative aux impôts indirects ?

— Il n'existe aucun moyen de contraindre le directeur à prendre une décision.

D'autre part, la nouvelle proposition laisse la faculté au contribuable de recourir à la réclamation administrative.

On a pu constater qu'au cours d'un litige opposant l'administration à un contribuable, ce dernier n'occupe à aucun moment une position d'égalité par rapport à celle de l'administration fiscale.

Les contestations en matière d'impôts sur les revenus sont aujourd'hui parmi les plus importantes. De leur solution dépend souvent la ruine complète du redevable, et il est dès lors inadmissible que ce redevable ne jouisse pas des garanties offertes au plus modeste procès commercial.

Een gebrek in de huidige procedure dat veelal uit het oog wordt verloren, is dat de belastingplichtige de directeur niet kan noodzaken uitspraak te doen over de bezwaarschriften die bij hem aanhangig zijn. Het is gebeurd dat een beslissing eerst tien jaar na de inleiding van het bezwaarschrift werd genomen.

Behandeling voor het gerecht daarentegen doet de pleiter het middel aan de hand om de wederpartij te dwingen te besluiten en te pleiten, omdat de rechtbank anders vonnis kan wijzigen bij verstek.

Samenvattend stellen de indieners van het voorstel voor :

1. Dat het bezwaar bij de directeur der belastingen facultatief zou zijn en dat deze ambtenaar het recht zou worden ontnomen om de aanslag te verzwaren;

2. Dat de eigenlijke rechtspleging haar verloop zou hebben voor de rechtbank van eerste aanleg van de hoofdplaats van de provincie of de streek in wiens amtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete gevestigd zijn;

3. Dat de zaak door een verzoekschrift van de belastingplichtige voor de rechtbank zou worden gebracht en kosteloos op de rol worden ingeschreven. De betekening van het vonnis door toedoen van de griffier zou zonder kosten geschieden.

Tegen het vonnis zou bij het hof van beroep in beroep kunnen worden gegaan volgens de algemene regelen inzake beroep.

De voorziening in cassatie zou ongewijzigd behouden blijven.

✱

II. Advies van de Raad van State bij het wetsvoorstel, gegeven op 28 september 1967.

Op vraag van de Commissie voor de Financiën heeft de heer Voorzitter van de Senaat, de 9^e juni 1967, de Raad van State om advies verzocht over het wetsvoorstel.

Hieronder een samenvatting van dit advies.

1. De inleiding van het advies geeft een overzicht der huidige procedure alsmede de samenvatting der bezwaren voorkomend in de toelichting van het wetsvoorstel (blz. 3, 4, 5) alsmede der voorgestelde wijzigingen.

2. Volgt dan een overzicht betreffende de reeds ondernomen pogingen om de huidige procedure, ingericht door de wetten van 1881 en 1895, te wijzigen.

Deze blijken eerder schaars te zijn geweest.

a) De Commissie voor de studie van de rechtsmiddelen inzake rechtstreekse belastingen (1935), onder voorzitterschap van de heer Louveaux, Raadsheer bij het Hof van beroep te Brussel, besloot tot de handhaving van het bestaande stelsel.

b) De Commissie voor de hervorming van de fiskale procedure onder voorzitterschap van de heer Ganshof van der Meersch, advocaat generaal bij het Hof van Cassatie,

Titel III en IV neergelegd op 24 oktober 1961 :

Besluit : « ... dat de huidige fiscale procedure inzake geschillen diende te worden behouden.

» Wel werden vormverbeteringen voorgesteld, in de artikelen 61 tot 65, betreffende de bezwaarschriften.

» ... tevens is gebleken ... de belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden toe te laten voor het Hof van beroep grieven op te werpen welke niet voorafgaandelijk aan de directeur der belastingen onderworpen zijn. »

c) Het wetsvoorstel betreffende de hervorming van de rechtspleging inzake administratieve geschillen (22 januari 1963) ingediend bij de Kamer van Volkvertegenwoordigers door de heer J. De Staercke. Artikel 8 van het voorstel stelt artikel 1 toepasselijk op de gewestelijke

Un vice de la procédure actuelle qui échappe souvent à l'attention est l'impossibilité où le redevable se trouve de contraindre le directeur à statuer sur les réclamations dont il est saisi. On a connu l'exemple de décisions rendues dix ans après l'introduction de la réclamation.

La procédure judiciaire offre au contraire au plaideur le moyen de contraindre la partie adverse à conclure et à plaider, à peine de voir la justice statuer par défaut.

En résumé, les auteurs de la proposition suggèrent :

1. De rendre facultative la réclamation à introduire auprès du directeur des contributions, et de retirer à celui-ci le droit d'aggraver la cotisation;

2. De porter la procédure proprement dite devant le tribunal de première instance du chef-lieu de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis;

3. Que l'instance soit introduite devant le tribunal par une requête du contribuable et soit gratuitement inscrite au rôle. Le jugement serait notifié sans frais par les soins du greffier.

Un recours contre le jugement pourrait être exercé devant la Cour d'appel, suivant les règles habituelles en matière de recours.

Il ne serait rien changé au pourvoi en cassation.

✱

II. Avis du Conseil d'Etat sur la proposition de loi, donné le 28 septembre 1967.

A la requête de votre Commission des Finances, Monsieur le Président du Sénat a, le 9 juin 1967, saisi le Conseil d'Etat d'une demande d'avis sur la proposition de loi qui vous est soumise.

Voici une analyse de cet avis.

1. Le Conseil d'Etat donne tout d'abord un aperçu de la procédure actuelle et un résumé des objections formulées dans les développements de la proposition de loi (pp. 3, 4 et 5) et des modifications proposées.

2. Il passe ensuite en revue les tentatives antérieures en vue de modifier la procédure actuelle organisée par les lois de 1881 et de 1895.

Celles-ci ne paraissent guère avoir été nombreuses.

a) La Commission d'étude des recours en matière d'impôts directs, créée en 1935, sous la présidence de M. Louveaux, conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, a conclu au maintien du régime existant.

b) La Commission de la réforme de la procédure fiscale, instituée sous la présidence de M. Ganshof van der Meersch, avocat général à la Cour de Cassation,

Titres III et IV déposés le 24 octobre 1961 :

Conclut : « ... au maintien de la procédure contentieuse fiscale.

» Elle propose toutefois d'apporter des améliorations de forme aux articles 61 à 65, traitant des réclamations.

» ... en outre, il a paru que l'innovation la plus importante est d'autoriser le contribuable à soulever devant la Cour d'appel, moyennant certaines conditions, des griefs non soumis antérieurement au directeur des contributions. »

c) La proposition de loi relative à la réforme du contentieux administratif (22 janvier 1963), déposée à la Chambre des Représentants par M. J. De Staercke. En vertu de l'article 8 de cette proposition, l'article 1^{er} est applicable aux directeurs régionaux des contributions. (Les

directeurs van belastingen. (De administratieve rechtscolleges mogen pas uitspraak doen dan nadat partijen zijn gehoord of behoorlijk opgeroepen. De vonnissen zijn met redenen omkleed, worden ter openbare terechtzitting uitgesproken en er wordt kennis van gegeven aan de partijen.)

In het advies van de Raad van State van 30 april 1963 betreffende voormeld voorsel De Staercke, staat onder andere :

« Het Hof van Cassatie typeert de opdracht van de directeur als « tegelijk van administratieve en van rechtsprekende aard ». Het Hof denkt dus niet, zoals de indiener (de heer De Staercke) dat de uitoefening van een administratieve opdracht die van een rechtsprekende uitsluit.

d) Ook de Kamercommissie voor de Financiën is de mening van het Hof van Cassatie toegevoegd (verslag Tielemans).

Het verslag van de heer Tielemans zegt o.m. :

« De directeur der belastingen is in de zin van artikel 94 van de Grondwet een « tot eigenlijke rechtspraak bevoegd lichaam ».

» Zijn beslissingen dragen hetzelfde karakter als een gewoon vonnis : kracht van gewijsde, maar ook onttrekking van jurisdictie eens de beslissing uitgesproken. »

De rechtspraak van het Hof van Cassatie en het advies van de Kamercommissie voor de Financiën, waarmee ook de afdeling Wetgeving van de Raad van State zich hier verenigt, nemen op zichzelf reeds alle twijfel weg : artikel 1 van het voorstel vindt toepassing op de directeur der belastingen; dit hoeft niet te worden gezegd in een uitdrukkelijke bepaling, die het rechtsprekend karakter van de beslissing van de directeur opnieuw in het geding dreigt te brengen. Maar evenmin als voor de raden van de Orde der advocaten wil het voorstel de Koning bevoegdheid geven om de Raad van State tot appelrechter te maken voor de beslissingen van de directeur. Daarom ook regelt de voorgestelde tekst dat geval in hoofdstuk III en is nader bepaald dat artikel 7 van de tekst (art. 7 van het voorstel) niet geldt voor de directeur van de directe belastingen. »

De Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure gaf al haar advies te kennen dat de bestaande fiscale procedure gehandhaafd moet worden onder voorbehoud van enkele wijzigingen betreffende bepaalde punten.

Besluit : Het wetsvoorstel van de heren Senatoren Ansiaux en anderen is nog veel radicaler, dan dat van de heer De Staercke, die slechts bij de directeur dezelfde waarborgen als voor een rechtscollege wilde voorzien.

Hier immers wil men het administratieve vervangen door een procedure op zuiver gerechtelijk vlak.

3. Beschouwingen ter zake.

De Raad van State onderlijnt de doelmatigheid van de administratieve fase en haalt daarbij de openingsrede van 1 september 1967 voor het Hof van Beroep te Gent door de heer Advokaat Generaal Versée aan, luidens dewelke : « ... het vestigen van de aanslag essentieel een imperium-handeling is, waarbij door de inkohiering de fiscus zichzelf een titel verschafft die niet meer aan een rechtbank moet worden overgeleverd om uitvoerbaar te worden. Het gaat er in de eerste plaats om de regelmatigheid van die imperium-handeling te onderzoeken ».

De administratie moet dus eerst zelf haar ondergeschikten kunnen controleren.

Alsdan is er geen dubbele aanleg mogelijk volgens het wetsvoorstel, waarbij de rechtbank van eerste aanleg in de plaats van de directeur der belastingen gesteld wordt voor de beslechting der geschillen.

In het Belgisch recht bestaan er talrijke afwijkingen van het beginsel van de dubbele aanleg, zoals :

— Burgerlijk recht :

wegens het gering belang van het geding (vb. Vrederechter in eerste en laatste aanleg);

juridictions administratives ne peuvent rendre leurs sentences que les parties entendues ou dûment appelées. Les sentences sont motivées, prononcées en audience publique et notifiées aux parties.)

Dans son avis du 30 avril 1963 relatif à ladite proposition De Staercke, le Conseil d'Etat fit notamment observer ce qui suit :

« La Cour de cassation caractérise la mission du directeur comme étant « à la fois administrative et juridictionnelle ». Elle ne considère dès lors pas, comme semble le faire l'auteur de la proposition (M. De Staercke), que l'exercice de la mission administrative exclut l'exercice de la mission juridictionnelle.

d) Le point de vue de la Cour de cassation a été partagé par la Commission des Finances de la Chambre (rapport Tielemans).

Le rapport de M. Tielemans déclare notamment :

« Le directeur des contributions est une « juridiction contentieuse » au sens de l'article 94 de la Constitution.

» Ses décisions portent le même caractère qu'un jugement ordinaire : force de chose jugée, mais également dessaisissement du juge, une fois la décision rendue. »

La jurisprudence de la Cour de cassation et l'avis de la Commission des Finances de la Chambre des Représentants, auxquels la section de législation du Conseil d'Etat se rallie, suffisent à lever tout doute quant à l'application de l'article 1^{er} de la proposition au directeur des contributions, sans qu'il soit nécessaire de l'affirmer dans une disposition expresse qui risquerait de remettre en question la nature juridictionnelle de la décision du directeur. Mais, comme pour les conseils de l'Ordre des avocats, la proposition n'entend pas donner au Roi le pouvoir d'instituer le Conseil d'Etat comme juge d'appel des décisions du directeur. C'est pourquoi le texte proposé réglera ce cas en son chapitre III. Il est également précisé que l'article 7 du texte proposé (art. 7 de la proposition) n'est pas applicable au directeur des contributions directes. »

La Commission de la réforme de la procédure fiscale a estimé que la procédure fiscale existante devait être maintenue sous réserve de quelques modifications portant sur des points déterminés.

Conclusion : La proposition de loi de MM. les Sénateurs Ansiaux et consorts est beaucoup plus radicale que celle de M. De Staercke, qui prévoyait simplement en faveur du contribuable qui a introduit une réclamation auprès du directeur, les mêmes garanties que celles dont bénéficient les justiciables devant une juridiction.

La proposition actuelle vise en effet à remplacer la procédure administrative par une procédure purement judiciaire.

3. Considérations.

Le Conseil d'Etat souligne l'utilité de la phase administrative et cite à ce sujet la mercuriale prononcée le 1^{er} septembre 1967 devant la Cour d'appel de Gand par M. l'avocat général Versée, selon laquelle : « ... l'établissement de l'imposition est essentiellement un acte du prince, par lequel le fisc se crée, du fait de l'enrôlement, un titre qui ne doit plus être soumis à un tribunal pour être exécutoire. Il s'agira donc, en tout premier lieu, d'examiner la régularité de cet acte ».

Le chef de l'administration doit donc pouvoir contrôler en premier lieu lui-même ses subordonnés.

L'absence d'un double degré de juridiction est l'un des griefs formulés par la proposition de loi, qui substitue au directeur des contributions pour le règlement des litiges, le tribunal de première instance.

En droit belge, les dérogations au principe du double degré de juridiction sont nombreuses et s'étendent aux différentes branches du droit, notamment :

— En droit civil :

l'importance réduite du litige (p. ex. juge de paix en premier et en dernier ressort);

om tijdverlies te vermijden (gedwongen onteigening).

— Strafrecht : geen beroep mogelijk tegen de arresten van het Hof van assisen;
van het Hof van beroep in zaken van magistraten;
van het Hof van cassatie inzake berechting van ministers.

— Administratief recht :

geschillen tot nietigverklaring van administratieve akten in eerste en laatste aanleg door de Raad van State berecht.

Betwistingen in belastingzaken behoren tot de administratiefrechtelijke geschillen. In sommige buurstaten, zoals Frankrijk en Duitsland, worden zij overigens volgens een zuiver administratieve procedure berecht of is de kennisneming ervan opgedragen aan bijzondere financiële rechtbanken. In Nederland heeft de wetgever echter zeer onlangs geopteerd voor het stelsel dat bij ons in voege is door aan de gerechtshoven de bevoegdheid te verlenen in laatste aanleg uitspraak te doen, zonder dat het nodig geacht werd een dubbele instantie voor het gerecht te voorzien.

De wetgever van 1881 was zich trouwens bewust van het feit dat slechts één instantie zou openstaan en door aan het Hof van beroep de bevoegdheid toe te kennen zijn alle waarborgen van goede rechtsbedeling verenigd.

In de Hoven zijn de kamers uit drie raadsheren samengesteld, bij dewelke leden van het parketgeneraal advies uitbrengen.

4. Wat betreft de anomalieën der procedure voor het Hof :

a) Treedt de Raad van State de stellingen Ansiaux c.s. bij :

Het geheel van het geschil moet aan het Hof kunnen worden onderworpen (soepelere houding inzake nieuwe « punten »).

Er dient voor gewaakt te worden dat het stelsel van de enkele aanleg aan de partijen alle waarborgen biedt inzake de verdediging van hun rechten.

In het Wetboek der inkomstenbelastingen zouden de volgende bepalingen kunnen worden ingevoegd :

» Artikel 280bis. — Op straffe van niet-ontvankelijkheid, moet de verzoeker al zijn grieven laten gelden in het verzoekschrift. Nochtans mag hij in de loop van het geding voor de eerste maal grieven laten gelden, waarvan hij eerst door inzage van het administratief dossier kennis heeft gekregen.

» Artikel 281bis. — De nieuwe grieven, voorzien hij artikel 280bis, tweede lid, kunnen worden ingeroepen hetzij in de besluiten, hetzij in een geschrift dat aan de griffie van het Hof van beroep wordt overgemaakt.

» De in deze besluiten of in dit geschrift ingeroepen grieven zijn slechts ontvankelijk wanneer zij, bij deurwaardersexploot, worden aangezegd aan de directeur der belastingen die de beslissing heeft getroffen, hetzij binnen drie maanden na de kennisgeving voorzien bij artikel 281, tweede lid, hetzij vóór het sluiten van de debatten wanneer dit met het akkoord van de partijen vóór het verstrijken van deze termijn plaats heeft.

» Artikel 281ter. — Wanneer hem een nieuwe grief wordt voorgelegd, wijst het Hof van beroep, zo het zulks nodig acht of zo de administratie zulks vraagt, een arrest van verdaging, waarbij het deze laatste veroorlooft tot bij artikel 275 voorziene onderzoeksmaatregelen over te gaan.»

b) Moet duidelijk gesteld worden : « Het Hof van beroep doet uitspraak in eerste en laatste aanleg » (voorgestelde aanvulling van art. 278). Dit is tegen het voorstel Ansiaux, maar wil het dubbelzinnige van de huidige tekst aanvullen.

la nécessité d'éviter des pertes de temps (expropriation forcée).

— En droit pénal : ne sont pas susceptibles de recours, les arrêts :
de la Cour d'assises;
de la Cour d'appel en matière de magistrats;
de la Cour de cassation qui juge des ministres.

— En droit administratif :

le Conseil d'Etat statue en premier et en dernier ressort sur les recours en annulation d'actes administratifs.

Les contestations en matière fiscale relèvent du contentieux administratif. Dans certains pays voisins, comme la France et l'Allemagne, elles sont du reste tranchées suivant une procédure purement administrative ou attribuées à la connaissance de tribunaux financiers spéciaux. Aux Pays-Bas, le législateur vient d'opter pour le système appliqué chez nous, en rendant les cours de justice compétentes pour statuer en dernier ressort, sans qu'il ait estimé nécessaire l'organisation d'un double degré de juridiction devant les tribunaux.

Le législateur de 1881 se rendait parfaitement compte qu'il ne serait plus ouvert aux contribuables qu'un seul degré de juridiction et, en rendant la Cour d'appel compétente, il a réuni toutes les garanties nécessaires à une bonne administration de la justice.

En effet, en Cour d'appel, les chambres sont composées de trois conseillers, à l'intention desquels un avis est émis par des membres du parquet général.

4. En ce qui concerne les anomalies relevées dans la procédure devant la Cour :

a) Le Conseil d'Etat se rallie aux thèses défendues par M. Ansiaux et consorts :

L'ensemble du litige doit pouvoir être soumis à la Cour (attitude plus simple par rapport aux nouveaux « points »).

Il importe de veiller à ce que le système du degré unique de juridiction offre aux parties toutes garanties de défense de leurs droits.

Les dispositions suivantes pourraient être insérées dans le Code des impôts sur les revenus :

» Article 280bis. — A peine d'irrecevabilité, le requérant doit faire valoir tous ses griefs dans la requête. Il est toutefois admis à faire valoir, pour la première fois, en cours d'instance, les griefs dont il n'a eu connaissance que par la consultation du dossier administratif.

» Article 281bis. — Les griefs nouveaux visés à l'article 280bis, alinéa 2, sont invoqués soit en conclusion, soit dans un document transmis au greffe de la Cour d'appel.

» Les griefs invoqués dans ces conclusions ou dans ce document ne sont recevables que s'ils sont notifiés par exploit d'huissier au directeur des contributions qui a pris la décision, soit dans les trois mois de la notification prévue par l'article 281, alinéa 2, soit avant la clôture des débats lorsque, de l'accord des parties, elle est prononcée avant l'expiration de ce délai.

» Article 281ter. — Lorsqu'un grief nouveau lui est soumis, la Cour d'appel rend, si elle le juge nécessaire ou si l'administration le lui demande, un arrêt d'ajournement autorisant cette dernière à procéder aux devoirs d'instruction prévus par l'article 275.»

b) Il convient de dire sans équivoque : « La Cour d'appel statue en premier et en dernier ressort » (disposition additionnelle proposée à l'art. 278). Ceci est contraire à la proposition Ansiaux, mais a pour but de compléter le texte actuel pour lui enlever tout caractère ambigu.

c) De verwijzing naar de artikelen 281 tot 284, die voorkomt in het artikel 285 van het Wetboek der inkomstenbelastingen, zou moeten vervangen worden door een verwijzing naar de artikelen 281, 282, 283 en 284, ten einde te vermijden dat het deurwaardersexploot waarvan sprake is in artikel 281bis door een ter post aangetekende brief zou kunnen vervangen worden.

d) Er valt ten slotte op te merken dat de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure geen wijziging voorstelt van de bepaling volgens welke het verzet niet toegelaten is tegen arresten die bij verstek werden gewezen (art. 278 van de door de Commissie voorgestelde tekst stemt nagenoeg letterlijk overeen met art. 286 van het Wetboek der inkomstenbelastingen). De Raad van State sluit zich hierbij aan.

e) De Raad van State stelt zich akkoord met het wetsvoorstel Ansiaux betreffende de beperking van de bevoegdheid van de directeur om aanslagen te vestigen nadat de gewone of buitengewone aanslagtermijn verstreken is. Dit is trouwens ook de mening van de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure.

Toch mag volgens de Commissie de directeur dan nog de schuldvergelijking opmaken tussen de gewettigd bevonden ontheffing en de gebeurlijke ontoereikendheid.

De Raad van State stelt de volgende tekst voor :

« Artikel 285bis. — Wanneer een nieuwe grief overeenkomstig artikel 281bis werd ingeroepen, worden de ontheffingen, welke uit het inwilligen ervan voortspruiten, door het Hof van beroep slechts bevolen onder aftrek van de belastingtekorten welke door de administratie werden ontdekt en, door middel van gemotiveerde besluiten, aan de eiser bij ter post aangetekende brief werden betekend. »



III. Amendementen voorgedragen door de Regering.

(Gedr. Stuk Senaat, zitting 1968-1969, nr. 188.)

Deze amendementen hernemen letterlijk de amendementen die door de vorige Regering werden voorgesteld (Gedr. Stuk Senaat, nr. 113, zitting 1967-1968). Zij beogen de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen te wijzigen door de artikelen van het voorstel van wet van de heer Ansiaux c.s. te vervangen door de volgende bepalingen :

De Regering stelt voor :

— de macht van de directeur der belastingen om buiten de normale aanslagtermijn belastingssupplementen te vestigen te beperken;

— het stelsel van de nieuwe eisen voor het Hof van beroep te hervormen.

Artikel 1: Wegens het karakter van openbare orde moet het geheel van de aanslag terug in opspraak worden gebracht. Maar geen verhoging buiten de termijnen.

Artikel 2: Nieuwe eis mogelijk, gezien het eerst dan is dat hij van het dossier kennis kan nemen.

Artikel 3: Nieuwe grieven moeten officieel ter kennis van de directeur worden gebracht, want de nieuwe grief vervolledigt het bezwaarschrift en het verhaal en hij gaat noodzakelijkerwijze een nieuw onderzoek van de betwisting uitlokken.

Deze kennisgeving moet bij deurwaardersexploot geschieden om elke betwisting te vermijden.

Artikel 4: Bij nieuwe grief, als dusdanig en uitdrukkelijk erkend door het Hof, moet de administratie in de mogelijkheid worden gesteld de onderzoeksmiddelen aan te wenden die haar zouden mogelijk zijn

c) A la référence aux articles 281 à 284, qui figure à l'article 285 du Code des impôts sur les revenus, il y aurait lieu de substituer une référence aux articles 281, 282, 283 et 284, afin d'éviter que l'exploit d'huissier dont il est question à l'article 281bis, ne puisse être remplacé par une lettre recommandée à la poste.

d) Il convient d'observer, enfin, que la Commission de la réforme de la procédure fiscale ne propose pas de modifier la disposition qui interdit de faire opposition à des arrêts rendus par défaut (l'art. 78 du texte proposé par la Commission est la reproduction quasi littérale de l'art. 286 du Code des impôts sur les revenus). Le Conseil d'Etat s'y rallie.

e) Le Conseil est d'accord avec la proposition Ansiaux pour limiter le pouvoir d'imposition du directeur après l'expiration du délai ordinaire ou extraordinaire d'imposition. La Commission de la réforme de la procédure fiscale était d'ailleurs elle aussi de cet avis.

Cependant, la Commission a estimé que, dans ce cas, le directeur peut encore établir la compensation entre le dégrèvement reconnu justifié et l'insuffisance éventuelle.

Le Conseil d'Etat propose le texte suivant :

« Article 285bis. — Lorsqu'un grief nouveau a été formulé conformément à l'article 281bis, la Cour d'appel n'ordonne le dégrèvement résultant de l'accueil de celui-ci que sous déduction des insuffisances d'imposition découvertes par l'administration et notifiées au requérant, sous pli recommandé à la poste, par voie de conclusions motivées. »



III. Amendements présentés par le Gouvernement.

(Doc. Sénat, session de 1968-1969, n° 188.)

Ces amendements reproduisent intégralement le texte de ceux présentés par le Gouvernement précédent (Doc. Sénat n° 113, session de 1967-1968). Ils visent à modifier la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs en remplaçant les articles de la proposition de loi de MM. Ansiaux et consorts par les dispositions suivantes :

Le Gouvernement propose :

— de limiter le pouvoir du directeur des contributions quand il s'agit d'établir des suppléments d'impôt en dehors du délai normal d'imposition;

— de réformer le régime des demandes nouvelles devant la Cour d'appel.

Article 1^{er}: Eu égard au caractère d'ordre public, c'est l'ensemble de l'imposition qui doit être remis en cause. Mais pas d'augmentation après expiration des délais.

Article 2: Possibilité de présenter une demande nouvelle, puisque ce n'est qu'à ce moment que l'intéressé peut prendre connaissance du dossier.

Article 3: Des griefs nouveaux doivent être officiellement portés à la connaissance du directeur, étant donné que le grief nouveau complète la réclamation et le recours et qu'il va nécessairement provoquer un nouvel examen du litige.

Cette notification doit se faire par exploit d'huissier, pour éviter toute contestation.

Article 4: En cas de grief nouveau, reconnu comme tel et expressément par la Cour, l'administration doit être mise en mesure de recourir aux moyens d'investigation qu'elle aurait pu utiliser si ce

geweest, moest gezegde nieuwe grief haar tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift voorgelegd zijn geweest.

Artikel 5 : Niet alleen moet de administratie in geval van nieuwe grieven kunnen beschikken over de middelen welke haar normaliter toekomen, ook moet de directeur de uitoefening van zijn macht terugkrijgen (om eventuele aanvullende aanslagen te vestigen).

Alle tekorten mogen ingeroepen worden, zonder dat de samenhang tussen deze en de nieuwe grief dient aangetoond, maar ze zullen slechts de ontlasting mogen compenseren voortvloeiende uit de inwilliging van de nieuwe grief.

Verantwoording.

De Regering gaat niet akkoord met het wetsvoorstel van de heer Ansiaux c.s., wegens het radicale karakter ervan.

Het voorstel beoogde :

— de verplichting der administratieve fase uit te schakelen en ze enkel als fakultatieve mogelijkheid te behouden;

— de rechtbank van eerste aanleg bevoegd te verklaren in eerste instantie;

— het beroep aan de gewone procedureregels te onderwerpen.

Desbetreffende steunt het wetsvoorstel op volgende vier voornaamste grieven tegen de huidige procedure :

1. De rechten aan de directeur der belastingen toegekend zijn strijdig met de meest fundamentele rechtsbeginselen, hoe men ook de macht van de directeur bestempelt.

2. De rechten van de verdediging en de gelijke berechtiging van partijen worden niet geëerbiedigd tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift door de directie.

3. De directeur bij wie een bezwaarschrift is ingediend kan de betwiste bijdragen verhogen, zelfs indien op het ogenblik zijner beslissing, de inkohieringstermijnen voor deze bijkomende heffing verstreken zijn.

— Deze mogelijkheid steunt op een juridische fictie, welke in strijd is met de regel van openbare orde, die zegt dat een belasting slechts kan ingevorderd worden in uitvoering van een titel — de inkohiering — welke uitvoerbaar dient gesteld binnen een zekere termijn.

— Er is dus een gevaar verbonden aan het indienen van een bezwaarschrift.

4. De procedure voor het Hof van beroep houdt ook verschillende anomalieën in waarvan de voornaamste betrekking heeft op de mogelijkheid « nieuwe » punten tijdens de procedure op te werpen.

De Regering verdedigt haar standpunt door het maken van principiële en praktische bezwaren :

1° Principiële bezwaren :

a) Door de nadruk te leggen op het specifiek karakter van het fiscaal geschil.

Inderdaad :

« Het fiscaal recht is een autonome (zelfstandige) tak van het recht met eigen begrippen en eigen regels » (Van Houtte, *Principes de droit fiscal*, nr. 36). « ... de rechtsbetrekkingen ontstaan niet uit overeenkomst maar uit de eenzijdige wil van de overheid... » (Van Houtte, *idem*, nrs. 45 en 49).

Deze verhouding wordt trouwens onderlijnd door de ontleding van de elementen van het fiscaal geschil.

Bij de directe belastingen heeft de administratie een uitvoerbare titel — de inkohiering — die zij zelf scheidt (daarentegen bij de indirecte

grief nouveau lui avait été présenté au cours de l'examen de la réclamation.

Article 5 : Si l'administration doit, en cas de griefs nouveaux, pouvoir récupérer les moyens dont elle dispose normalement, le directeur doit recouvrer également l'exercice de son pouvoir (pour établir éventuellement des suppléments d'impôt).

L'administration pourra faire état de toutes les insuffisances découvertes, sans devoir établir un lien de connexité entre cette insuffisance et le grief nouveau, mais il n'en sera tenu compte que pour compenser le dégrèvement résultant de l'accueil du grief nouveau.

Justification.

Le Gouvernement ne peut se rallier à la proposition de loi de MM. Ansiaux et consorts en raison du caractère radical de ce texte.

Celui-ci avait pour but :

— de supprimer le caractère obligatoire de la phase administrative et de ne la maintenir qu'à titre facultatif;

— de déclarer compétent, en premier ressort, le tribunal de première instance;

— de soumettre le recours aux règles habituelles de la procédure.

A cet égard, la proposition de loi précitée est fondée sur les quatre griefs principaux que l'on peut formuler contre la procédure actuelle et qui sont les suivants :

1. Les droits accordés au directeur des contributions sont contraires aux principes juridiques les plus fondamentaux, quelle que soit la qualification donnée au pouvoir du directeur.

2. Les droits de la défense et la position d'égalité des parties ne sont pas respectés au moment de l'examen de la réclamation par la direction.

3. Le directeur saisi d'une réclamation peut aggraver la cotisation litigieuse, même si sa décision intervient après l'expiration des délais d'enrôlement de ce supplément d'impôt.

— Cette possibilité repose sur une fiction juridique, contraire à la règle d'ordre public selon laquelle un impôt n'est exigible qu'en exécution d'un titre — l'enrôlement — qui doit être rendu exécutoire dans un certain délai.

— L'introduction d'une réclamation comporte donc un risque.

4. La procédure devant la Cour d'appel comporte également plusieurs anomalies, dont la principale concerne la possibilité de soulever des points « nouveaux » en cours de procédure.

Le Gouvernement défend son point de vue en faisant valoir des objections de principe et des objections d'ordre pratique :

1° Objections de principe :

a) En mettant l'accent sur le caractère spécifique du contentieux fiscal.

En effet :

« Le droit fiscal est une branche autonome du droit, possédant ses notions et ses règles propres » (Van Houtte, *Principes de droit fiscal*, n° 36). « ... Le lien juridique ... naît de la volonté unilatérale de l'autorité publique et non d'une convention » (Van Houtte, *idem*, n° 45 et 49).

Ce lien est d'ailleurs souligné par l'analyse des éléments du contentieux fiscal.

Aux contributions directes, l'administration possède un titre exécutoire — l'enrôlement — qu'elle crée elle-même (aux contributions indi-

belastingen wordt de titel slechts uitvoerbaar door een vonnis bij de gewone rechtbanken).

Daarbij komt dat het geschil niet als voorwerp heeft het bepalen van het juridisch statuut van een goed op het gebied van het privaatsrecht, maar wel het nagaan van de regelmatigheid van de administratieve handeling, die sommige goederen aan de belastingen heeft onderworpen.

Waarom het geschil dan onderwerpen aan de gewone rechtbanken ?

b) *Noodzakelijkheid van een voorafgaand verhaal bij de administratieve overheid.*

Het is inderdaad een essentieel element dat voortspuit uit de natuur zelf van het geschil, daar zij de administratie toelaat haar lagere ambtenaren eerst zelf te controleren.

De administratieve fase bestaat trouwens ook bij de indirecte belastingen waar het dwangbevel eerst het voorwerp moet zijn geweest van een beslissing van de hogere administratieve overheid, vooraleer er verzet bij de rechtbank mogelijk is.

c) *Noodzakelijkheid ook voor het behoud van een eenvormige rechtspraak.*

Daar de administratie zoals gezegd de mogelijkheid heeft om in de eerste fase haar lagere ambtenaren zelf te controleren, wordt de eenvormigheid hierdoor gewaarborgd op een doeltreffende wijze.

2° Praktische bezwaren :

a) *Belangrijkheid en omvang der fiskale geschillen.*

De rechtbanken van eerste aanleg zouden overrompeld worden zoals duidelijk blijkt uit de hierna volgende statistieken.

I Jaartal	II Totaal	II Met onderzoek	IV Zonder onderzoek
1962 :	118.637	58.494	60.143
1963 :	135.312	69.199	66.113
1964 :	135.647	76.473	39.174
1965 :	135.960	71.064	62.896
1966 :	135.431	67.811	67.620

Zelfs indien men zou aanhalen dat het wetsvoorstel de fakulteit behoudt van een administratieve fase en deze geschillen zouden blijven onderworpen worden aan de directeur, dan nog is het aantal geschillen dat aanleiding geeft tot een onderzoek overrompend (derde kolom).

Daar waar er voor de indirecte belastingen nog geen 100 gerechtelijke beslissingen (vonnissen, arresten van de Hoven van Beroep en van Cassatie inbegrepen) zijn voor de ganse stof (daarin begrepen zijnde de overdrachtstaks), was het aantal arresten van de Hoven van Beroep en van Cassatie, voor :

1961-1962 : 2.828;
1962-1963 : 2.292;
1963-1964 : 1.922;
1964-1965 : 1.542;
1965-1966 : 1.185.

b) *Fiscale vorming der rechters.*

Desbetreffend heeft de Regering in de verantwoording van haar amendementen letterlijk gezegd : « Zonder de waarde en de bevoegdheid van de magistraten van de rechtbanken van eerste aanleg ook maar enigszins te willen onderschatten, is het nochtans te vrezen dat de uitzonderlijke ingewikkeldheid van de belastingstof en de veelvuldig aan de belastingwetten aangebrachte wijzigingen voor die magistraten een ernstige hinderpaal zouden vormen voor een goede rechtsbedeling. Gans

rectes, par contre, le titre ne devient exécutoire que par un jugement des tribunaux ordinaires).

De plus, le litige n'a pas pour objet de déterminer le statut juridique d'un bien dans le domaine du droit privé, mais d'examiner la régularité de l'acte administratif, qui a établi une imposition sur certains biens.

Pourquoi dès lors déférer le litige aux tribunaux ordinaires ?

b) *Nécessité d'un recours préalable à l'autorité hiérarchique.*

C'est là en effet un élément essentiel qui résulte de la nature même du litige, car celle-ci permet à l'administration de contrôler elle-même au préalable ses fonctionnaires subalternes.

D'ailleurs, la phase administrative existe également en matière d'impôts indirects, où la contrainte doit d'abord avoir fait l'objet d'une décision de l'autorité administrative supérieure avant qu'une opposition devant le tribunal soit possible.

c) *Nécessité aussi du maintien de l'unité de jurisprudence.*

Etant donné que, comme il a été dit, l'administration a la possibilité de contrôler elle-même ses fonctionnaires subalternes au cours de la première phase, l'uniformité se trouve ainsi garantie d'une manière efficace.

2° Objections d'ordre pratique.

a) *Importance et volume du contentieux fiscal.*

Les tribunaux de première instance seraient submergés, ainsi qu'il ressort clairement des statistiques ci-dessous :

I Année	II Total	III Avec enquête	IV Sans enquête
1962 :	118.637	58.494	60.143
1963 :	135.312	69.199	66.113
1964 :	135.647	76.473	39.174
1965 :	135.960	71.064	62.896
1966 :	135.431	67.811	67.620

Même si on arguait que la proposition de loi maintient la faculté d'une phase administrative et que ces litiges continueraient à être soumis aux directeurs des contributions, il n'en resterait pas moins que le nombre de litiges exigeant une enquête est énorme (troisième colonne).

Alors que, pour les impôts indirects, le nombre de décisions judiciaires était inférieur à 100 (jugements, arrêts des Cours d'appel et de la Cour de cassation) pour toute la matière (y compris la taxe de transmission), celui des arrêts rendus par les Cours d'appel et par la Cour de cassation fut successivement le suivant :

1961-1962 : 2.828;
1962-1963 : 2.292;
1963-1964 : 1.922;
1964-1965 : 1.542;
1965-1966 : 1.185.

b) *Formation fiscale des juges.*

A ce sujet, le Gouvernement dit textuellement dans la justification de ses amendements : « Sans vouloir sous-estimer en aucune façon la valeur et la compétence des magistrats qui composent les tribunaux de première instance, il est cependant à craindre que la complexité particulière de la matière fiscale et les modifications fréquentes qui sont apportées aux lois d'impôts, ne constituent dans le chef de ces magistrats un sérieux obstacle à l'exercice d'une bonne justice. La situation

anders is de toestand van de Hoven van beroep die recht spreken over belastingzaken want, enerzijds, zijn de bij hen aanhangig gemaakte zaken weinig talrijk (367 voor het gerechtelijk jaar 1966-1967), en werden zij reeds op administratief vlak grondig onderzocht en, anderzijds, omvat elk Hof één of meerdere in belastingzaken gespecialiseerde kamers waar sinds tientallen jaren tradities zijn gevormd ».

c) *Vertraging en overdreven kosten der voorgestelde procedure.*

En dit voor de twee partijen.

Voor de Staat : benoeming en bezoldiging van nieuwe magistraten, uitbreiden van de griffie, aanwerven van personeel, aanstellen van advocaten om de belangen van de Staat te verdedigen..

Voor de belastingplichtige : kosteloze procedure, aanstellen van een advocaat.

Besluit :

De Regering is tegen het wetsvoorstel voor zover dit de bevoegdheid der rechtbank van eerste aanleg regelt. Zowel de verslagen van vroegere commissies (Louveaux, De Staercke, Ganshof van der Meersch), welke ook door de Raad van State desbetreffend werden aangehaald en waarover reeds sprake, als de rechtstelsels in de naburige landen bevestigen dit standpunt.

N. B. : In Frankrijk heeft men trouwens onlangs ook voor de indirecte belastingen de administratieve fase ingevoerd.



**IV. Behandeling van het ontwerp
in de Senaatscommissie voor de Justitie.**

A. Bespreking tijdens de vorige legislatuur.

In de maand februari 1968 was een eerste bespreking gewijd aan het voorstel Ansiaux in de Commissie voor de Justitie.

De Commissie bleek alsdan de mening te zijn toegedaan dat gezien de opwerpingen der Regering, de amendementen door haar voorgedragen, als basis tot bespreking mochten dienen.

Een lid deed de opmerking sceptisch te staan tegenover zekere argumenten, voorgebracht door de Minister van Financiën, betreffende de verrechtvaardiging der amendementen.

Bij het verder onderzoek deden de leden gelden dat niet kan vermeden worden aan de administratie rechten toe te kennen welke aan de belastingplichtigen zouden gegeven worden.

De artikels 2 en 4 werden aangenomen.

Verder werden de artikels 3, 5 en 6 onderzocht.

In de vergadering van Uw Commissie van 2 februari 1968 deelde de indiener mede, dat hij zich niet kon akkoord verklaren met de amendementen der Regering.

De Commissie beslist in deze voorwaarden het onderzoek betreffende het wetsvoorstel *sine die* te verdagen, gezien de invloed ervan op de ontvangsten van de Staat en tevens om reden van het ontslag van de Regering.

B. Bespreking van het opnieuw ingediend wetsvoorstel.

De Voorzitter vraagt aan de indiener van het voorstel van wet kennis te geven van zijn opmerkingen betreffende de amendementen ingediend door de Regering op 11 februari 1969 en de verantwoording ervan (Gedr. St. Senaat, zitting 1968-1969, nr. 188).

De indiener betoogt dat noch de principiële, noch de praktische opwerpingen die de Regering tegen zijn voorstel inbrengt hem gegrond

est tout autre pour les Cours d'appel qui statuent sur les recours fiscaux, étant donné, d'une part, le nombre peu élevé d'affaires dont elles sont saisies (367 pour l'année judiciaire 1966-1967), lesquelles ont au surplus fait l'objet d'une enquête administrative approfondie et, d'autre part, que chaque Cour comprend une ou plusieurs chambres spécialisées en matière fiscale où des traditions se sont établies depuis des décennies ».

c) *Lenteur et coût exagéré de la procédure proposée.*

Et cela pour les deux parties :

Pour l'Etat : nomination et rémunération de nouveaux magistrats, extension des greffes, recrutement de personnel, désignation d'avocats chargés de la défense des intérêts de l'Etat.

Pour le contribuable : procédure gratuite, recours aux services d'un avocat.

Conclusion :

Le Gouvernement est opposé à la proposition de loi en tant que celle-ci entend régler la compétence du tribunal de première instance. Ce point de vue se trouve confirmé tant par les rapports des commissions antérieures (Louveaux, De Staercke, Ganshof van der Meersch), cités également par le Conseil d'Etat à ce sujet et dont il a déjà été question, que par les régimes juridiques des pays voisins.

N. B. : En France, on a d'ailleurs instauré récemment la phase administrative également en ce qui concerne les impôts indirects.



**IV. Discussion du projet
en Commission de la Justice du Sénat.**

A. Discussion au cours de la législature précédente.

En février 1968, votre Commission de la Justice a consacré un premier débat à la proposition de loi Ansiaux.

Elle a estimé qu'eu égard aux objections du Gouvernement, les amendements déposés par celui-ci pouvaient servir de base à la discussion.

Un membre s'est déclaré sceptique quant à certains arguments avancés par le Ministre des Finances dans la justification des amendements.

Dans le cours ultérieur de la discussion, des commissaires ont fait observer qu'il faudrait inévitablement accorder à l'administration les droits qui seraient attribués aux contribuables.

Les articles 2 et 4 ont été adoptés.

Votre Commission est passée ensuite à l'examen des articles 3, 5 et 6.

Au cours de la réunion du 2 février 1968, l'auteur de la proposition de loi a déclaré qu'il ne pouvait se rallier aux amendements du Gouvernement.

Dans ces conditions, votre Commission a décidé d'ajourner *sine die* la discussion de la proposition de loi en raison de son incidence sur les recettes de l'Etat, et aussi par suite de la démission du Gouvernement.

B. Discussion de la proposition de loi redéposée.

Le Président demande à l'auteur de la proposition de loi de communiquer ses observations relatives aux amendements présentés par le Gouvernement le 11 février 1969 ainsi qu'à leur justification (Doc. Sénat, session de 1968-1969, n° 188).

L'auteur estime que ni les objections de principe, ni les objections pratiques émises par le Gouvernement sur sa proposition ne lui sem-

voorkomen. Hij zal punt voor punt deze opwerpingen bespreken, doch verklaart vooreerst dat de toestand van de procedure voor de directeur der belastingen reeds lang in betwisting is en dat men haar ondermeer kan verwijten dat de directeur in zijn beslissing nieuwe aanslagen kan vestigen (waardoor hij tegelijk aanslagambtenaar en rechter is), dat er geen tegensprekelijk debat bestaat vóór de zaak in beroep komt, dat de belastingschuldige dus eenzijdig wordt behandeld en dat hij gebonden is aan de grieven van zijn bezwaarschrift zonder nieuwe te mogen inbrengen voor het Hof. Hij vraagt zich bovendien af waarom de procedure inzake directe belastingen niet dezelfde kan zijn als deze die geldt voor de indirecte belastingen.

Hij zet alsdan zijn opmerkingen uiteen :

1. Principiële opmerkingen.

a) Specifieke aard van het fiscaal contentieux.

De belastingprocedure is wel specifiek, doch niet de oplossing der betwistingen na vestiging van de aanslag. Men voert vruchteloos aan dat de belasting van openbare orde is en dat de belastingschuld voortkomt niet van een overeenkomst doch wel van de eenzijdige wil van de wetgever om een procedure te verrechtvaardigen die afwijkt van het gemeen recht. Inderdaad, in het sociaal domein zijn de wetten ook van openbare orde en de verplichtingen ook niet uit overeenkomst en toch valt heel deze stof, overeenkomstig het Gerechtelijk Wetboek, in de bevoegdheid der gewone rechtbanken.

Men moet bijgevolg een eerste graad van jurisdictie voorzien wat gerealiseerd wordt in het wetsvoorstel.

b) Noodzakelijkheid van een voorafgaand verhaal bij de administratieve overheid.

Het is onnodig aan de directeur de macht te geven om een beslissing te treffen, om het onderworpen geval te herzien en de onjuistheden of de onwettelijkheden te herstellen, vermits het kan volstaan de rechtbank te vragen de bezwaren geheel of ten dele recht te doen. Dezelfde procedure bestaat ten andere inzake indirecte belastingen. Te meer dat het wetsvoorstel de mogelijkheid voor de belastingschuldige voorziet vooraf bij de directeur een bezwaarschrift in te dienen.

c) Behoud van de eenheid van rechtspraak.

Ongelijkheden inzake rechtspraak zijn onvermijdelijk van het ogenblik af dat er meerdere organen zijn die moeten beslissen. Ze bestaan nu reeds tussen de beslissingen der Hoven van Beroep en zelfs tussen deze van de verschillende kamers van eenzelfde Hof van Beroep. Bovendien werd het Hof van Cassatie ingesteld om de eenheid van rechtspraak te verzekeren.

2. Praktische opmerkingen.

a) Belangrijkheid van het fiscaal contentieux.

Deze opwerping tegen het voorstel van wet zou de ernstigste zijn indien ze met de werkelijkheid overeenstemde. Echter betreffen het merendeel der bezwaarschriften slechts betwistingen van geringe aard : terugbetalingen van onroerende voorheffingen, vergissingen in de berekeningen, dubbel gebruik, vergissingen van verrekening, enz. Het aantal werkelijke betwistingen is niet gekend, doch het moet wel laag liggen gezien het eerder gering aantal zaken die onderworpen worden aan de Hoven van Beroep en Cassatie.

Bovendien is het te voorzien dat de belastingschuldigen slechts in volgende gevallen de betwisting aan de rechtbank van eerste aanleg rechtstreeks zullen voorleggen :

— wanneer het standpunt van de administratie gekend is ter zake en wanneer het ongunstig is;

— wanneer de directeur het bezwaarschrift in beraad houdt (geen enkel middel is voorzien om dit tegen te gaan) dan wanneer de belastingschuldige belang heeft bij een spoedige oplossing.

Men mag dus redelijkerwijze oordelen dat de meeste belastingschuldigen, zoals thans het geval is, vooraf een bezwaarschrift zullen indienen bij de directeur der belastingen en dit te meer :

— dat deze laatste, overeenkomstig het wetsvoorstel, geen supplementaire aanslagen meer zal mogen vestigen ter gelegenheid van het onderzoek van het bezwaarschrift;

blent fondées. Il examinera ces objections point par point, mais il signale au premier chef que le système de la procédure devant le directeur des contributions est contesté depuis longtemps déjà; on peut notamment lui reprocher le fait que le directeur peut, dans sa décision, établir de nouvelles cotisations (il agit ainsi à la fois comme fonctionnaire des contributions et comme juge), qu'il n'y a pas de débat contradictoire avant l'appel, que le redevable est donc traité de façon unilatérale et qu'il est lié aux griefs invoqués dans sa réclamation sans pouvoir en introduire de nouveaux devant la Cour. Il se demande en outre pourquoi la procédure en matière d'impôts directs ne peut être identique à celle relative aux impôts indirects.

Il justifie ses observations comme suit :

1. Objections de principe.

a) Caractère spécifique du contentieux fiscal.

Si la procédure d'imposition est spécifique, la solution des litiges après l'établissement de l'impôt n'a pas ce caractère. On invoque en vain le caractère d'ordre public de l'impôt et le fait que la dette de l'impôt ne naît pas d'une convention mais de la volonté unilatérale du législateur, pour justifier une procédure dérogatoire au droit commun. En effet, dans le domaine social, les lois sont, elles aussi, d'ordre public et les obligations ne naissent pas non plus de conventions; toute cette matière relève cependant de la compétence des tribunaux ordinaires, conformément au Code judiciaire.

Il faut par conséquent prévoir un premier degré de juridiction, ce qui est réalisé par la proposition de loi.

b) Nécessité d'un recours préalable à l'autorité administrative.

Il est inutile de donner au directeur le pouvoir de prendre une décision, de revoir le cas qui lui est soumis et de réparer les inexactitudes ou illégalités, puisqu'il suffira de demander au tribunal de faire droit en tout ou en partie à la réclamation. Une procédure identique existe par ailleurs en matière d'impôts indirects. D'autant plus que la proposition de loi prévoit la faculté pour le contribuable d'introduire au préalable une réclamation auprès du directeur.

c) Maintien de l'unité de jurisprudence.

Les contrariétés de jurisprudence sont inévitables dès l'instant où il existe une multiplicité d'organes chargés de statuer. De pareilles contrariétés existent dès à présent entre les arrêts des Cours d'appel et même entre ceux des diverses chambres d'une même Cour d'appel. En outre, la Cour de cassation est instituée pour maintenir l'unité de jurisprudence.

2. Objections d'ordre pratique.

a) Importance du contentieux fiscal.

Si cette objection était fondée, elle serait la plus sérieuse. Toutefois, la majeure partie des réclamations ne concernent que des litiges de peu d'importance : remboursements de précomptes immobiliers, erreurs de calcul, doubles emplois, omissions d'imputations de précompte, etc. Le nombre exact des litiges n'est pas connu, mais il doit être assez faible à en juger par celui des affaires portées devant les Cours d'appel et la Cour de cassation.

En outre, il y a des raisons de croire que les redevables s'abstiendront de saisir directement le tribunal de première instance hormis les cas où :

— l'opinion de l'administration en la matière est connue et est défavorable;

— le directeur tient la réclamation en suspens (il n'y a aucun moyen de prévu pour l'en empêcher) et le redevable a intérêt à en terminer le plus vite possible.

On peut donc raisonnablement penser que la plupart des redevables continueront à introduire au préalable une réclamation auprès du directeur des contributions, et cela d'autant plus :

— que celui-ci, conformément à la proposition de loi, n'aura plus la faculté d'établir un supplément d'impôts à l'occasion de l'examen de la réclamation;

— dat de instelling van een rechterlijke actie nogal ingewikkeld is vermits de assignatie moet gemotiveerd zijn.

Ten slotte vindt het huidige systeem zijn verrechtvaardiging in historische overwegingen die thans zijn voorbijgestreefd en er is geen enkele reden om een procedure te behouden die afwijkt van het gemeen recht.

b) Fiscale vorming van de rechters.

Het is totaal onaannemelijk te beweren dat de techniciteit en de specialisatie inzake fiscale zaken in hoofde van de magistraten van de rechtbanken van eerste aanleg een hinderpaal zouden zijn voor de uitoefening van een goede rechtspleging.

Ten dage maakt de stof der direkte belastingen het voorwerp uit van grondige cursussen in onze universiteiten, dan wanneer, te hunnen tijde, de magistraten van de kamers van onze Hoven van Beroep geen enkele vorming ter zake hebben genoten. Waarom zouden deze nu een bijzondere bevoegdheid hebben die de magistraten van eerste aanleg niet zouden hebben? Waarom zouden deze laatsten niet bij machte zijn om zich de fiscale stof eigen te maken daar waar elke belasting-schuldige verondersteld wordt op de hoogte te zijn van de wetgeving ter zake om zijn jaarlijkse aangifte in te vullen?

Op te merken dat het wetsvoorstel de centralisatie voorziet van de betwistingen in de rechtbanken van eerste aanleg van de hoofdplaats van elke provincie, om een zekere specialisatie der magistraten te bewerken en aldus de recrutering gemakkelijker te maken van de magistraten die kunnen geroepen zijn om te zetelen in de fiscale kamers der Hoven van Beroep.

c) Vertraging en hogere kosten van de nieuwe procedure.

Een der doelstellingen van het wetsvoorstel bestaat er in te verhinderen dat de administratie lange jaren zekere betwistingen in beraad houdt; voor de rechtbank kan de belastingschuldige dreigen een uitspraak bij verstek te vorderen en ze later definitief maken overeenkomstig het Gerechtelijk Wetboek.

Bovendien zullen, zoals in burgerlijke en commerciële zaken, de meerderheid der belastingschuldigen die geen voldoening hebben bekomen in eerste aanleg, er zich van onthouden in beroep te gaan.

Wat de kosten betreft, betracht het wetsvoorstel ze tot een minimum te herleiden en de administratie kan zich doen vertegenwoordigen vóór de rechtbank door een ambtenaar, wat de Staat zou toelaten aanduidingen van nieuwe advocaten voor zijn verdediging te vermijden.

Men mag er zich anderdeels over verwonderen dat men zou vrezen het aantal magistraten te verhogen, daar waar gedurende de periode 1961-1968 het Ministerie van Financiën 2.000 nieuwe agenten heeft aangeworven en het zich voorneemt er nog 1.500 aan te werven voor de controle van de B.T.W.

d) Vergelijking met het Frans recht.

Indien in Frankrijk onlangs een hervorming het contentieux der indirecte belastingen heeft onderworpen aan een regime van administratief recht dat reeds is toegepast inzake directe belastingen, dan vloeit zulks voort uit het feit dat de Franse instellingen trouw zijn gebleven aan de napoleontische geest, daar waar wij de Franse organisatie hebben verworpen als zijnde in tegenstelling met onze nationale tradities.

Besluit.

Na nog gezegd te hebben, dat de Raad van State geen redenen opgeeft voor dewelke een afwijking van het gemeen recht moet bestaan ten overstaan van de betwistingen inzake directe belastingen, besluit de indiener dat de amendementen van de Regering niet aanvaardbaar zijn :

— omdat de directeur der belastingen zijn dubbele macht van ambtenaar en rechter behoudt;

— de dubbele graad van rechtspleging die door het Gerechtelijk Wetboek is ingericht niet geëerbiedigd wordt vermits het Hof van Beroep, zoals nu, in laatste instantie beslist.

— qu'il n'est pas facile d'intenter une action judiciaire, l'assignation devant être motivée.

En fin de compte, le système actuel trouve sa justification dans des considérations historiques actuellement dépassées et il n'y a aucune raison de conserver une procédure dérogatoire au droit commun.

b) Formation fiscale des juges.

Il est absolument inadmissible d'affirmer que la technicité et la spécialisation des magistrats des tribunaux de première instance en matière fiscale constitueraient un obstacle à une bonne administration de la justice.

A l'heure actuelle, la matière des impôts directs fait l'objet de cours approfondis dans nos universités alors qu'en leur temps, les magistrats de nos Cours d'appel n'ont reçu aucune formation fiscale. Pourquoi auraient-ils à présent une compétence particulière qui serait refusée aux magistrats de première instance? Pourquoi ces derniers ne seraient-ils pas à même d'assimiler le droit fiscal, alors que tout redevable est censé connaître la législation en la matière puisqu'il doit remplir sa déclaration annuelle?

Il est à remarquer que la proposition de loi prévoit la centralisation des litiges aux tribunaux de première instance du chef-lieu de chaque province afin d'assurer une certaine spécialisation des magistrats et de faciliter ainsi le recrutement des magistrats qui peuvent être appelés à siéger dans les chambres fiscales des Cours d'appel.

c) Retard et frais plus élevés de la procédure nouvelle.

Un des objectifs de la proposition de loi est d'empêcher que l'administration ne maintienne certains litiges en suspens durant de longues années. Devant le tribunal, le redevable peut menacer de faire application des dispositions du Code judiciaire qui lui permettent de requérir un jugement par défaut réputé contradictoire.

En outre, tout comme en matière civile et commerciale, la majorité des redevables qui n'ont pas obtenu satisfaction en première instance s'abstiendront d'aller en appel.

Quant aux frais, la proposition de loi tente de les réduire au minimum et l'administration peut se faire représenter devant le tribunal par un fonctionnaire, si bien que l'Etat ne sera pas tenu de procéder à la désignation de nouveaux avocats pour le défendre.

D'autre part, on s'étonnera de voir agiter l'épouvantail d'une augmentation éventuelle du nombre des magistrats alors que, au cours de la période 1961-1968, le Ministère des Finances a engagé 2.000 nouveaux agents et qu'il a l'intention d'en recruter 1.500 pour contrôler l'application de la T.V.A.

d) Comparaison avec le droit français.

Si, en France, une réforme récente a soumis le contentieux des impôts indirects, comme l'était déjà celui des impôts directs, au régime de droit administratif, cela provient du fait que les institutions française sont demeurées fidèles à l'esprit napoléonien, alors que nous avons répudié l'organisation française contraire à nos traditions nationales.

Conclusion.

Après avoir constaté que le Conseil d'Etat n'expose pas les raisons pour lesquelles une dérogation devrait être apportée au droit commun lorsque la contestation concerne les impôts directs, l'auteur de la proposition de loi conclut que les amendements du gouvernement ne sont pas fondés :

— parce que le directeur des contributions conserve sa double qualité de fonctionnaire et de juge;

— parce que le double degré de juridiction instauré par le Code judiciaire n'est pas respecté, étant donné que, comme c'est le cas actuellement, c'est la Cour d'appel qui statue en dernier ressort.

De Commissie gaat over tot de algemene bespreking van deze opwerpingen. Zij neemt ook kennis van een nota van de administratie in antwoord op deze opmerkingen.

De Voorzitter merkt terloops op dat de Commissie voor de Justitie ter zake advies verstrekt en niet hoeft de onderzoeken of het wetsvoorstel een invloed kan hebben van budgettaire aard.



Vervolgens wordt op voorstel van de Voorzitter besloten de verdere bespreking te voeren op grond van de drie volgende punten :

1. Fiscale vorming der magistraten;
2. Mogelijke overbelasting der rechtbanken, vrees voor vertraging in de behandeling der fiscale betwistingen;
3. Invoering van tegensprekelijke gerechtelijke procedure in eerste graad van rechtspleging of administratieve procedure eventueel aangepast.

1. Fiscale vorming der magistraten.

De Voorzitter geeft vooreerst lezing van een brief van de Koninklijke Commissaris Krings, waarvan de inhoud er essentieel op neerkomt twee bezwaren naar voor te brengen :

a) Het onderzoek van de talrijke fiscale geschillen zou een aanzienlijke verhoging van de personeelsformatie van de rechtbanken van eerste aanleg veroorzaken;

b) De magistraten van de rechtbanken van eerste aanleg zijn niet op de hoogte van de fiscale wetgeving. De wijziging zou derhalve een belangrijke voorbereiding noodzakelijk maken.

De Voorzitter herinnert er aan dat de Commissie voor de Justitie reeds heeft doen opmerken ter gelegenheid van een vorige commissievergadering dat de magistraten benoemd aan het Hof van Beroep noodzakelijkerwijze gerecrueteerd worden tussen deze van de rechtbanken van eerste aanleg. Deze laatste zouden derhalve beter voorbereid zijn om te zetelen in de fiscale kamers van het Hof van Beroep, indien het wetsvoorstel zou worden aangenomen, en de aanwezigheid van magistraten bevoegd inzake fiscaliteit zou er te gemakkelijker om zijn.

Een lid doet opmerken dat aan de magistraten der rechtbanken van eerste aanleg andere fiscale geschillen worden onderworpen dan deze inzake rechtstreekse belastingen en dat zij bovendien bevoegd zullen zijn inzake de B.T.W.

De Commissie is derhalve van advies dat deze opwerping niet kan weerhouden worden.

2. Mogelijke overbelasting van de rechtbanken.

Bij de bespreking komt naar voor dat het wel mogelijk is dat de omvang van de te behandelen zaken voor de rechtbanken door zijn belangrijkheid een schadelijk element kan zijn, vooral daar waar het kleine rechtbanken betreft. Op dit laatste wordt geantwoord dat het wetsvoorstel gedeeltelijk de bezorgdheid tegemoet komt de kleine rechtbanken niet te overlasten, gezien de rechtbank van eerste aanleg van de hoofdplaats van iedere provincie bevoegd wordt verklaard de geschillen te behandelen.

In dit verband verschaft de administratie volgende cijfers :

- aantal geschillen ingediend bij de provinciale directeur :
- 1967 : 140.000;
- 1968 : 154.559 waarvan 73.000 aanleiding geven tot een diepgaand onderzoek door de inspecteur (30.000 inzake onroerende voorheffing), 3.300 inzake vennootschappen, 25.000 uitgaande van particulieren en 9.000 inzake bijzondere taxen.

Votre Commission passe ensuite à la discussion générale de ces observations. Elle prend en outre connaissance d'une note rédigée par l'administration en réponse à ces observations.

Incidentement, le Président fait observer que la Commission de la Justice émet des avis à ce sujet, mais qu'il ne lui appartient nullement d'examiner si la proposition de loi peut avoir ou non une incidence d'ordre budgétaire.



Sur proposition du Président, votre Commission décide de poursuivre la discussion sur la base des trois points suivants :

1. Formation fiscale des magistrats;
2. Possibilités d'encombrement des tribunaux et crainte de retards dans l'examen des litiges fiscaux;
3. Instauration de la procédure judiciaire contradictoire au premier degré de juridiction ou procédure administrative éventuellement adaptée.

1. Formation fiscale des magistrats.

Le Président donne d'abord lecture d'une lettre du Commissaire royal, M. Krings, qui contient essentiellement deux objections :

a) L'examen des nombreux litiges en matière fiscale exigerait une augmentation considérable du personnel des tribunaux de première instance;

b) Les magistrats des tribunaux de première instance ne connaissent pas la législation fiscale. Toute modification de la procédure dans le sens proposé exigerait donc une importante préparation des magistrats.

Le Président rappelle que, lors d'une de ses précédentes réunions, votre Commission de la Justice avait déjà fait remarquer que les magistrats nommés à la Cour d'appel sont nécessairement recrutés parmi ceux des tribunaux de première instance. En conséquence, si la proposition de loi était adoptée, ces derniers seraient mieux préparés à siéger dans les chambres fiscales de la Cour d'appel, et l'entrée à la Cour de magistrats déjà compétents en matière fiscale faciliterait d'autant la tâche de celle-ci.

Un commissaire fait observer que les magistrats des tribunaux de première instance se voient soumettre des litiges d'ordre fiscal dans des domaines autres qu'en matière d'impôts directs, et qu'en outre, ils seront compétents en ce qui concerne la T.V.A.

C'est pourquoi votre Commission estime que cette objection ne peut être retenue.

2. Possibilité d'encombrement des tribunaux.

Au cours de la discussion, un commissaire a argué du fait qu'il était possible que, de par son importance, le volume des affaires à traiter par les tribunaux représente un élément défavorable, surtout lorsqu'il s'agit de tribunaux peu importants. Il lui a été répondu que la proposition de loi répond partiellement au souci de ne pas encombrer ces tribunaux, puisque le tribunal de première instance de chaque chef-lieu de province est déclaré compétent pour examiner ces litiges.

A cet égard, l'administration fournit les chiffres suivants :

- nombre de litiges introduits devant le directeur provincial :
- 1967 : 140.000;
- 1968 : 154.559, dont 73.000 donnent lieu à une enquête approfondie de l'inspecteur (30.000 en matière de précompte immobilier), 3.300 concernant des sociétés, 25.000 émanant de particuliers et 9.000 relatifs à des taxes spéciales.

— aantal geschillen inzake directe belastingen :

A. Verhalen in beroep.

	Hof van beroep Brussel	Hof van beroep Gent	Hof van beroep Luik	Totaal
Gerechtelijk jaar				
1962-1964 :				
Toestand op 1.9.1963	1.477	248	263	1.988
Ingediend	429	117	134	680
Afgehandeld	769	149	157	1.075
Toestand op 31.8.1964	1.137	216	240	1.593
Gerechtelijk jaar				
1964-1965 :				
Toestand op 1.9.1964	1.137	216	240	1.593
Ingediend	334	104	113	551
Afgehandeld	646	135	126	907
Toestand op 31.8.1965	825	185	227	1.237
Gerechtelijk jaar				
1965-1966 :				
Toestand op 1.9.1965	825	185	227	1.237
Ingediend	217	80	74	371
Afgehandeld	417	134	104	655
Toestand op 31.8.1966	625	131	197	953
Gerechtelijk jaar				
1966-1967 :				
Toestand op 1.9.1966	625	131	197	953
Ingediend	229	72	120	421
Afgehandeld	283	77	108	468
Toestand op 31.8.1967	571	126	209	906
Gerechtelijk jaar				
1967-1968 :				
Toestand op 1.9.1967	571	126	209	906
Ingediend	235	76	76	387
Afgehandeld	209	86	114	409
Toestand op 31.8.1968	597	116	171	884

B. Voorzieningen in verbreking.

	Toestand bij het begin	Ingediend	Afge- handeld	Toestand op het einde
Gerechtelijk jaar				
1963-1964 :				
	304	128	103	329
1964-1965 :				
	329	86	110	305
1965-1966 :				
	305	60	133	232
1966-1967 :				
	232	59	116	175
1967-1968 :				
	175	42	118	99

Tot besluit drukt de Minister van Financiën de mening uit dat de amendementen van de Regering een oplossing geven aan het gerezen probleem en beantwoorden aan de rechtmatige kritiek die op het huidige regime werd uitgebracht.

Op de vraag of het mogelijk is het aantal der berwistingen te kennen welke er overblijven na onderzoek door de inspectie, wordt geantwoord dat de ventilatie ervan niet mogelijk is.

Tevens wordt opgemerkt dat de belastingplichtige het voordeel zal hebben, wanneer het de betwisting der cijfers betreft, zich vooreerst te

— nombre de litiges en matière d'impôts directs :

A. Recours en appel.

	Cour d'appel Bruxelles	Cour d'appel Gand	Cour d'appel Liège	Total
Année judiciaire				
1963-1964 :				
Situation au 1.9.1963	1.477	248	263	1.988
Dossiers introduits	429	117	134	680
Dossiers terminés	769	149	157	1.075
Situation au 31.8.1964	1.137	216	240	1.593
Année judiciaire				
1964-1965 :				
Situation au 1.9.1964	1.137	216	240	1.593
Dossiers introduits	334	104	113	551
Dossiers terminés	646	135	126	907
Situation au 31.8.1965	825	185	227	1.237
Année judiciaire				
1965-1966 :				
Situation au 1.9.1965	825	185	227	1.237
Dossiers introduits	217	80	74	371
Dossiers terminés	417	134	104	655
Situation au 31.8.1966	625	131	197	953
Année judiciaire				
1966-1967 :				
Situation au 1.9.1966	625	131	197	953
Dossiers introduits	229	72	120	421
Dossiers terminés	283	77	108	468
Situation au 31.8.1967	571	126	209	906
Année judiciaire				
1967-1968 :				
Situation au 1.9.1967	571	126	209	906
Dossiers introduits	235	76	76	387
Dossiers terminés	209	86	114	409
Situation au 31.8.1968	597	116	171	884

B. Pourvois en cassation.

	Situation au début de l'année	Dossiers introduits	Dossiers terminés	Situation à la fin de l'année
Année judiciaire				
1963-1964 :				
	304	128	103	329
1964-1965 :				
	329	86	110	305
1965-1966 :				
	305	60	133	232
1966-1967 :				
	232	59	116	175
1967-1968 :				
	175	42	118	99

Le Ministre des Finances conclut que les amendements du Gouvernement apportent une solution au problème posé et répondent aux critiques légitimes dont le régime actuel fait l'objet.

A la question de savoir s'il est possible de connaître le nombre de litiges subsistant après l'examen par l'inspection, il est répondu qu'il n'est pas possible d'en faire la ventilation.

Il est également signalé que le contribuable aura l'avantage de pouvoir s'adresser tout d'abord au directeur provincial lorsque le litige porte

kunnen wenden tot de provinciale directeur. Wanneer het ofwel over belangrijke zaken ofwel over de toepassing van principen gaat, zal de belastingplichtige zijn geval aan de rechtbank onderwerpen.

Op hoeveel schat de administratie de geschillen over belangrijke bedragen of over principiële kwesties?

De administratie schat het cijfer voor 1968 tussen de 10.000 en de 20.000, er bij de mening uitdrukkelijk dat de voorbereiding van zulkdanige dossiers en de conclusies voor al deze gevallen onderworpen aan de rechtbanken aanzienlijk het werk der administratie zal verzwaren.

Op een vraag van een der commissarissen wie er over beslist of de belastingsschuldige zal of mag gehoord worden, en een daaraan sluitende bemerking dat bij de behandeling van belangrijke bezwaarschriften niet alleen een zeker wederzijds contact zou moeten bestaan doch dat men er zou moeten toe komen een tegensprekelijk debat te laten ontstaan, en dat, zoals in gewone rechtszaken, de belastingsschuldige het dossier der betwisting zou kunnen inzien, is het antwoord der administratie dat de wet de inspecteur der belastingen met het onderzoek belast; deze laatste beslist naargelang de aard der zaak of een diepgaand onderzoek zich opdringt. De inspecteur weigert nooit de belastingplichtige te horen indien deze er om verzoekt.

Het huidig aantal inspecteurs in dienst belooft 68, maar elke inspecteur wordt door 4 of 5 adjuncten bijgestaan.

Enkele leden menen dat het feit dat aan de raadgevers, zowel advocaten als fiscale consultants, door het wetsvoorstel de kans gelaten wordt ofwel administratieve procedure + gerechtelijke procedure ofwel rechtstreeks gerechtelijke procedure, voor gevolg zal hebben dat de meerderheid van de belastingsschuldigen vooreerst hun bezwaarschriften zullen indienen bij de provinciale directeur en zich slechts tot de rechtbank zullen wenden wanneer zij langs administratieve weg geen volvoering zullen bekomen.

Anderzijds kan het wegnemen van de mogelijkheid supplementaire aanslagen te vestigen ter gelegenheid van de directoriale beslissing, de belastingsschuldige aanzetten in grotere mate gebruik te maken van zijn reclamatierecht, te meer daar het debat niet nauwkeurig is omschreven.

Elke vertraging inzake behandeling der bezwaarschriften zou moeten vermeden worden, vermits zulks voorzeker een invloed zal hebben op de fiscale ontvangsten (cfr. 301 Wetboek der Inkomstenbelasting).

Tot besluit van de bespreking van dit punt 2 meent de Commissie dat gezien het feit dat de dossiers voor de meerderheid behandeld worden door fiscale raadgevers en het voordeel voor de belastingsschuldige vooreerst de administratieve procedure uit te putten, het argument van de overbelasting der rechtbanken niet bepalend is.

3. Invoering van tegensprekelijke gerechtelijke procedure in eerste graad van rechtspleging of administratieve procedure, eventueel aangepast.

De administratie onderlijnt dat in de praktijk de administratieve procedure tegensprekelijk is. De belastingsschuldige kan zich laten bijstaan door een advocaat, welke gehoord wordt door de administratie.

Een commissaris doet opmerken dat het niet redelijk is de directeur te aanzien als een rechter en hem machten te geven die een rechter niet heeft; men moet dus verhinderen dat hij de stand van zaken mag verzwaren.

Een ander lid spreekt zich uit voor aanpassing van de administratieve procedure in de zin van een tegensprekelijk debat tussen de ambtenaar en de belastingsschuldige, welke volledig kennis zou hebben van zijn dossier.

De opmerking wordt echter gemaakt dat zelfs met aanpassing van de administratieve procedure de provinciale directeur niet genoeg onafhankelijk zal oordelen, vermits hij moeilijk de ministeriële omzendbrieven kan terzijde leggen.

De administratie antwoordt daarop dat de provinciale directeur volledig vrij is de beslissing die hem gerechtvaardigd lijkt te treffen inzake bezwaarschriften bij hem ingediend. De amendementen ingediend door de Regering beperken de rechten van de provinciale directeur en

sur les chiffres. Lorsqu'il s'agira soit d'affaires importantes, soit d'une discussion sur l'application des principes, il devra soumettre son cas au tribunal.

A combien l'administration évalue-t-elle le nombre des litiges portant sur des sommes importantes ou sur des questions de principe?

L'administration estime que, pour 1968, ce chiffre se situe entre 10.000 et 20.000, en ajoutant que la préparation de ces dossiers et des conclusions pour tous ces cas soumis aux tribunaux ne manquera pas d'alourdir considérablement le travail de l'administration.

Un commissaire ayant demandé qui décidera si le redevable sera ou pourra être entendu et un autre membre ayant fait observé que, pour l'examen des réclamations importantes, il faudrait non seulement un certain contact réciproque, mais en outre un débat contradictoire et que, tout comme pour les affaires juridiques ordinaires, les redevables devraient pouvoir prendre connaissance du dossier du litige, l'administration a répondu que la loi charge l'inspecteur des contributions de l'enquête. Ce dernier décide selon la nature de l'affaire si un examen approfondi s'impose. L'inspecteur ne refuse jamais d'entendre le contribuable si celui-ci le demande.

Le nombre actuel d'inspecteurs en service est de 68, mais chaque inspecteur est assisté par 4 ou 5 adjoints.

Des membres sont d'avis que, puisque les conseils, tant avocats que conseillers fiscaux, pourront choisir selon la proposition de loi soit la procédure administrative + la procédure judiciaire, soit directement la procédure judiciaire, la majorité des redevables introduiront tout d'abord leur réclamation auprès du directeur provincial et ne s'adresseront au tribunal que s'ils n'obtiennent pas satisfaction par la voie administrative.

D'autre part, la suppression de la faculté de fixer des impositions supplémentaires lors de la décision directoriale, incitera le contribuable à utiliser plus largement son droit de réclamation, d'autant plus que le point en discussion n'est pas circonscrit avec précision.

Tout retard dans l'examen des réclamations devrait être évité, puisque les recettes fiscales en ressentiront certainement le contre-coup (cfr. l'art. 301 du Code des impôts sur les revenus).

En conclusion de la discussion de ce point 2, la Commission estime qu'étant donné que la majorité des dossiers sont traités par des conseillers fiscaux et que le redevable a avantage à épuiser d'abord la procédure administrative, l'argument de l'encombrement des tribunaux n'est pas déterminant.

3. Instauration d'une procédure judiciaire contradictoire au premier degré de juridiction ou procédure administrative éventuellement adaptée.

L'administration souligne que, dans la pratique, la procédure administrative est contradictoire. Le redevable peut se faire assister par un avocat qui est entendu par l'administration.

Un commissaire fait remarquer qu'il n'est pas raisonnable de considérer le directeur comme un juge et de lui donner des pouvoirs qu'un juge n'a pas; il faut donc éviter qu'il puisse aggraver l'état des choses.

Un autre membre se prononce pour l'adaptation de la procédure administrative dans le sens d'un débat contradictoire entre le fonctionnaire et le redevable qui aurait entière connaissance de son dossier.

Un commissaire signale toutefois que, même si l'on adapte la procédure administrative, le directeur provincial ne pourra statuer de façon suffisamment indépendante, étant donné qu'il peut difficilement ne pas tenir compte des circulaires ministérielles.

L'administration répond que le directeur provincial est complètement libre de prendre la décision qui lui paraît justifiée en ce qui concerne les réclamations introduites auprès de lui. Les amendements présentés par le Gouvernement limitent les droits du directeur provincial et les

stellen deze gelijk met deze van de rechtbanken van eerste aanleg. Inderdaad, de provinciale directeur mag de toestand van de belastingsschuldige niet verzwaren.

Een lid vraagt waarom de administratie zich verzet tegen de gerechtelijke procedure in twee graden inzake rechtstreekse belastingen, daar waar deze bestaat voor de onrechtstreekse belastingen. Het antwoord daarop is dat inzake onrechtstreekse belastingen er veel minder reclamaties zijn en de belangrijkheid van de inkomsten veel minder is. Verder zijn de betwistingen veeleer stereotypisch, zodat een vergelijking niet opgaat.

Uw verslaggever verwijst voor wat deze besprekingen betreft naar de uittreksels van het verslag der Commissie Ganshof van der Meersch, verschenen als bijlage II bij het Gedr. Stuk van de Kamer van Volksvertegenwoordigers 264 (1961-1962) nr. 1.

Tevens vermeldt hij een motie der Kamer van Koophandel d.d. 19 november 1969, waarbij deze aandringt om aan de belastingsschuldige de waarborg of onpartijdigheid van de rechterlijke macht in zijn twee instanties te verlenen, met behoud van de niet verplichte administratieve fase en om aan de directeur de verplichting op te leggen zich binnen dwingende termijnen uit te spreken.

**

Als besluit van deze discussie gaat uw Commissie eenparig akkoord over de noodzakelijkheid om in ieder geval de huidige toestand inzake de rechten van de verdediging van de belastingsschuldige gevoelig te verbeteren. Daar het advies van de Commissie gevraagd werd, spreekt zij zich uit, met 4 stemmen tegen 3 bij 2 onthoudingen, tegen het principe van het wetsvoorstel.

Een lid, medeondertekenaar van het wetsvoorstel, geeft als verantwoording van zijn onthouding het argument dat uit de discussie is gebleken dat de stemming van het wetsvoorstel niet te bekomen is en dat het in die omstandigheden verkieslijker is een gedeeltelijke oplossing te bereiken.

De Commissie gaat vervolgens over tot het onderzoek van de wijzigingen die aan de amendementen van de Regering moeten worden aangebracht met het oog op een vollediger bescherming van de rechten van de verdediging. Te dien aanzien stelt zij voor :

a) de amendementen van de Regering aan te nemen mits :

— artikel 1 te wijzigen door uitsluiting van de compensatie;

— de macht van de directeur der belastingen om belastingssupplementen te vestigen, op te heffen zodat hij zich alleen nog zal mogen uitspreken over de grieven die door de belastingsschuldige worden voorgedragen hetzij in zijn bezwaarschrift hetzij, na de indiening ervan, binnen de termijnen van artikel 273 van het Wetboek der inkomstenbelastingen.

Aldus wordt beter de jurisdictionele functie van de directeur bepaald die beslist over een bezwaarschrift, vermits in deze omstandigheid, deze ambtenaar niet meer het recht zou hebben, in zijn beslissing, de taxatiewerkzaamheden te vervolledigen noch de vergissingen ten nadele van de Schatkist recht te zetten; hij zou aldus over geen andere machten beschikken dan deze van de rechter van eerste aanleg;

— artikel 3 lichtjes te wijzigen : het is niet nodig steeds een deurwaarder-exploot te voorzien voor de indiening van nieuwe grieven;

— artikel 5 te schrappen. De beschikkingen van artikel 5 voorzien, wat betreft de nieuwe grieven voor het Hof van Beroep eenzelfde compensatie als die welke voorzien was in artikel 1. Vermits men daar de compensatie op het vlak der directoriale beslissing verhindert, zou het onredelijk zijn deze compensatie mogelijk te maken voor het Hof. De belastingsschuldige die een nieuwe grief inbrengt in beroep, mag in geen verschillende toestand komen dan wanneer hij deze grief voor de directeur der belastingen had uitgebracht.

De Regering gaat akkoord met deze voorgestelde wijzigingen;

assimilent à ceux des tribunaux de première instance. En effet, le directeur provincial ne peut aggraver la situation du redevable.

Un membre demande pourquoi l'administration s'oppose à la procédure judiciaire à deux degrés en matière d'impôts directs, lors que celle-ci existe en matière d'impôts indirects. Il lui est répondu qu'il y a beaucoup moins de réclamations pour les impôts indirects et que le montant des revenus est de loin inférieur. En outre, les litiges sont plutôt stéréotypés de sorte qu'il n'est pas possible d'établir une comparaison.

Pour ce qui concerne ces discussions, votre rapporteur se réfère aux extraits du rapport de la Commission Ganshof van der Meersch, reproduit en annexe II au document de la Chambre des Représentants 264 (1961-1962) n° 1.

Il renvoie en outre à une motion adoptée par la Chambre de commerce en sa séance du 19 novembre 1969 et par laquelle celle-ci insiste pour que l'on accorde au redevable la garantie d'impartialité du pouvoir judiciaire aux deux degrés, tout en maintenant la phase administrative non obligatoire et pour que l'on impose au directeur l'obligation de se prononcer dans des délais impératifs.

**

En conclusion de cette discussion, votre Commission a marqué unanimement son accord sur la nécessité d'améliorer sensiblement la situation actuelle en matière de droits de défense du redevable. Invitée à donner son avis, elle se prononce, par 4 voix contre 3 et 2 abstentions, contre le principe de la proposition de loi.

Un membre cosignataire de la proposition de loi justifie son abstention en soulignant que la discussion a fait apparaître qu'il est impossible de faire voter le texte de la proposition et que dans ces conditions il est préférable d'arriver à une solution partielle.

La Commission passe ensuite à l'examen des modifications à apporter aux amendements du Gouvernement en vue d'assurer une protection plus complète des droits de la défense. Elle propose à cet égard :

a) d'adopter les amendements du Gouvernement, à condition :

— de modifier l'article premier en excluant la compensation;

— de supprimer le pouvoir du directeur des contributions d'établir des suppléments d'impôts de manière telle qu'il ne puisse plus se prononcer que sur les seuls griefs présentés par le redevable soit dans sa réclamation, soit après l'introduction de celle-ci dans les délais de l'article 273 du Code des impôts sur les revenus.

De cette manière, on établit mieux la fonction juridictionnelle du directeur statuant sur une réclamation puisque, dans cette circonstance, ce fonctionnaire n'aurait plus le droit de compléter dans sa décision l'œuvre de la taxation ni de rectifier d'office les erreurs commises au détriment du Trésor; il ne disposerait plus, de ce fait, d'autres pouvoirs que ceux du juge de première instance;

— d'apporter une légère modification à l'article 3 : il n'est pas toujours nécessaire de prévoir un exploit d'huissier pour l'introduction de nouveaux griefs;

— de supprimer l'article 5. Les dispositions de cet article prévoient, en ce qui concerne les griefs nouveaux devant la Cour d'appel, une compensation similaire à celle qui était organisée par l'article 1^{er}. Puisque l'on tend à supprimer cette compensation au stade de la décision du directeur, il ne se concevrait pas qu'elle soit maintenue devant la Cour. Le redevable qui introduit un nouveau grief au stade de l'appel ne doit pas se trouver dans une situation plus défavorable que s'il l'avait présenté au directeur.

Le Gouvernement est d'accord avec les modifications proposées ci-dessus;

b) een termijn te voorzien binnen dewelke de directeur der belastingen verplicht wordt zijn beslissing nopens het bezwaarschrift te betekenen. De Commissie oordeelt dat die termijn drie jaar moet belopen van de datum van het bezwaarschrift af, en dat ter zake een sanctie zou moeten worden voorzien;

c) te bepalen in de wet dat de behandeling van het bezwaarschrift tegensprekelijk moet zijn in die zin dat, indien de belastingschuldige zulks verlangt, hij gehoord wordt;

d) de mogelijkheid te voorzien voor de belastingschuldige die zulks verlangt, kennis te krijgen van het dossier van de betwisting, zoals zulks voorzien is in de gewone rechtspleging;

e) in het verslag te onderlijnen dat de term « betwisting » (grief) dient begrepen te worden als zijnde « middel », in de breedst mogelijke zin van dit woord in de burgerlijke rechtspleging; de term « betwisting » (grief) kan niet vervangen worden door deze van « middel », gezien het woord « betwisting » (grief) in andere artikels van het Wetboek op de Inkomstenbelasting voorkomt (zie toelichting van het wetsvoorstel, blz. 10 en 11).

Dit verslag, houdende advies van de Commissie voor de Justitie, werd eenparig goedgekeurd.

De Verslaggever,
Fr. DE GROOF.

De Voorzitter,
M.-A. PIERSON.

**

TEKST VOORGESTELD
DOOR DE COMMISSIE VOOR DE JUSTITIE
ALS BIJLAGE BIJ ZIJN ADVIES.

ARTIKEL 1.

Artikel 276 van het Wetboek der inkomstenbelastingen wordt vervangen door volgende tekst :

« De directeur der belastingen doet uitspraak bij met redenen omklede beslissing nopens de bezwaren aangevoerd door de belastingschuldige, na deze, op zijn aanvraag, te hebben gehoord en hem kennis te hebben gegeven van het dossier.

» Het is hem niet toegelaten in zijn beslissing belastingsupplementen te vestigen, noch de compensatie te verwezenlijken tussen een rechtmatig bevonden ontlasting en een ontoereikendheid die zou zijn vastgesteld.

» De Directeur der belastingen moet uitspraak doen binnen een termijn van drie jaar te rekenen vanaf het indienen van het bezwaarschrift. Na het verstrijken van die termijn, heeft de belastingschuldige over wiens bezwaren geen beslissing werd getroffen, het recht om ontlasting te vragen van de te veel geëiste sommen.

» De kennisgeving van de beslissing aan de belastingschuldige geschiedt bij ter post aangetekende brief. »

ART. 2.

Artikel 278 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepaling :

« De eiser mag aan het Hof van beroep grieven onderwerpen die noch in het bezwaarschrift werden geformuleerd, noch ambtshalve door de directeur werden onderzocht. »

ART. 3.

Artikel 279 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepalingen :

« De in artikel 278 bedoelde nieuwe grieven mogen worden geformuleerd of wel in het verhaal, of wel in de besluiten, of wel in een geschrift dat aan de griffie van het Hof van beroep wordt overgemaakt.

b) de prévoir un délai dans lequel le directeur des contributions est tenu de notifier sa décision au sujet de la réclamation. La Commission estime que ce délai doit être de trois ans à compter de la date de la réclamation et qu'il faudrait prévoir une sanction;

c) de prévoir dans la loi que l'instruction de la réclamation doit être contradictoire, en ce sens que le redevable sera entendu, s'il le désire;

d) de prévoir la faculté pour le redevable qui le souhaite, de prendre connaissance du dossier du litige, comme dans la procédure ordinaire;

e) de souligner dans le rapport que le terme « grief » doit être compris comme « moyen » au sens le plus large de ce mot dans la procédure civile; le terme « grief » pouvant difficilement être remplacé par celui de « moyen » puisqu'il se retrouve dans d'autres articles du Code des impôts sur les revenus (voir les développements de la proposition de loi, pp. 10 et 11).

Le présent rapport, contenant l'avis de la Commission de la Justice, a été adopté à l'unanimité.

Le Rapporteur,
Fr. DE GROOF.

Le Président,
M.-A. PIERSON.

**

TEXTE PROPOSE
PAR LA COMMISSION DE LA JUSTICE
EN ANNEXE A SON AVIS.

ARTICLE 1^{er}.

L'article 276 du Code des impôts sur les revenus est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le directeur des contributions statue par décision motivée sur les griefs formulés par le redevable, après avoir entendu celui-ci, à sa demande, et lui avoir donné connaissance du dossier.

» Il ne lui est pas permis d'établir, dans sa décision, des suppléments d'impôts ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et l'insuffisance qui aurait été constatée.

» Le directeur des contributions statue dans le délai de trois ans à compter de l'introduction de la réclamation. A l'issue de ce délai, le redevable sur les griefs de qui il n'a pas été tranché, a le droit de demander le dégrèvement pour le montant des sommes indues.

» La décision est notifiée au redevable par lettre recommandée à la poste. »

ART. 2.

L'article 278 du même Code est complété par la disposition suivante :

« Le requérant peut soumettre à la Cour d'appel des griefs qui n'ont été ni formulés dans la réclamation, ni examinés d'office par le directeur. »

ART. 3.

L'article 279 du même Code est complété par les dispositions suivantes :

« Les griefs nouveaux visés à l'article 278 peuvent être formulés soit dans le recours, soit dans les conclusions, soit dans un écrit remis au greffe de la Cour d'appel.

» De in deze besluiten of in dit geschrift geformuleerde grieven zijn slechts ontvankelijk wanneer zij, bij deurwaarders-exploot, worden betekend of wanneer er, bij ter post aangetekend schrijven, kennis van wordt gegeven aan de directeur der belastingen die de beslissing heeft genomen, of wel binnen drie maanden na de in artikel 281, 2° lid, bedoelde neerlegging, ofwel vóór het sluiten der debatten wanneer dit, met het akkoord der partijen, vóór het verstrijken van die termijn plaatsheeft.

ART. 4.

Een artikel 286bis, luidend als volgt, wordt in dezelfde wet ingevoegd :

« Wanneer aan het Hof van beroep een nieuwe grief wordt voorgelegd, wijst het Hof, indien het zulks nodig acht of indien de administratie zulks vraagt, een arrest van verdaging, waarbij het deze laatste veroorlooft tot de in artikel 275 voorgeschreven onderzoeksmaatregelen over te gaan. »

ART. 5.

Deze wet treedt in werking de dertigste dag na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.

» Les griefs formulés dans ces conclusions ou dans cet écrit ne sont recevables que s'ils sont signifiés par exploit d'huissier ou notifiés par lettre recommandée à la poste au directeur des contributions qui a rendu la décision, soit dans les trois mois de la notification visée à l'article 281, alinéa 2, soit avant la clôture des débats lorsque celle-ci, avec l'accord des parties, intervient avant l'expiration de ce délai. »

ART. 4.

Il est inséré dans le même Code un article 286bis, rédigé comme suit :

« Lorsqu'un grief nouveau lui est présenté, la Cour d'appel rend, si elle l'estime nécessaire ou si l'Administration le demande, un arrêt de surséance autorisant celle-ci à procéder aux mesures d'instruction prévues par l'article 275. »

ART. 5.

La présente loi entre en vigueur le trentième jour qui suit celui de sa publication au *Moniteur belge*.

BIJLAGE VI.

Ontwerp-verslag namens de Commissie voor de Financiën uitgebracht door de heer De Groof.

Uw verslaggever wenst er in de eerste plaats aan te herinneren dat de Commissie voor de Justitie op 27 januari 1970 met betrekking tot het onderhavig wetsvoorstel advies verstrekke aan de Commissie voor de Financiën.

Dit advies kwam hierop neer dat het principe van het wetsvoorstel moest worden afgewezen en de terzake door de Regering ingediende amendementen moesten worden aangenomen, mits aanpassing hiervan in de zin als gesuggereerd door de Commissie voor de Justitie.

Ter verduidelijking van het door haar uitgebracht advies stelde de Commissie voor de Justitie ook een tekst voor, bestaande uit vijf artikels.

Het is deze tekst welke uw Commissie als basis voor haar besprekingen heeft genomen.

Tijdens de eerste algemene bespreking herinnert de Minister van Financiën de Commissie eraan dat de Regering, bij de bespreking van de door haar ingediende amendementen in de Commissie voor de Justitie, haar akkoord heeft betuigd met het principe van de beperking van de macht van de gewestelijke directeur der directe belastingen tot de uitsluitende behandeling van de door de reclamant geformuleerde grieven en dit zonder mogelijkheid van compensatie, doch dat de Regering zich ten stelligste verzet tegen de suggestie van de Commissie voor de Justitie, om een bij de wet bepaalde termijn te voorzien binnen dewelke de gewestelijke directeur zijn beslissing aan de reclamant zou moeten betekenen.

De Minister wijst in dit verband op de noodzaak de gewestelijke directeur toe te laten zijn rechtsprekende bevoegdheid in alle sereniteit uit te oefenen zonder hierbij gehinderd te zijn door een tijdslimiet. De betwistingen welke hem worden onderworpen zijn inderdaad veelal zeer complex en de beslechting ervan vergt dikwijls een diepgaand onderzoek dat zowel het domein van het recht als dat van de feitenkwesties bestrijkt. De Minister herinnert er in dit verband aan dat de magistratuur zich steeds zeer lovend heeft uitgelaten over de gedegenheid en de juridisch gefundeerde motivering welke de beslissingen van de gewestelijke directeur der directe belastingen kenmerken. Het valt te vrezen dat deze kwaliteiten niet in eer zouden kunnen worden gehouden wanneer men tijdslimieten gaat stellen.

De Minister wijst er bovendien uitdrukkelijk op dat zulke tijdslimiet ook het gevaar inhoudt dat sommige reclamanten obstructie zouden gaan voeren tegen het onderzoek van de administratie zodat de beslissing uiteindelijk zou moeten worden getroffen zonder afdoend onderzoek.

Een Commissielid laat opmerken dat een groot aantal reclamaties geen complexe betwistingen behelzen, waarop de Minister antwoordt dat dit inderdaad het geval is maar dat die reclamaties betrekkelijk snel worden afgehandeld, ook al omdat de nalatigheidsinteressen voorzien inzake inkomstenbelastingen opgeschort worden wanneer geen beslissing wordt getroffen binnen de zes maanden volgend op het indienen van een bezwaarschrift.

De Minister besluit zijn uiteenzetting met erop te wijzen dat de Regering ook bezwaren heeft tegen de suggestie van de Commissie voor de Justitie om te voorzien in het verplichtend horen van de reclamant die hierom verzoekt alsook in het verlenen van inzage van het dossier van de betwisting aan de reclamant die dit vraagt.

Hij laat opmerken dat de reclamanten in de praktijk worden gehoord telkens als het onderzoek zulks nodig maakt en dat hen dit bovendien niet wordt geweigerd wanneer zij hierom uitdrukkelijk verzoeken.

Verscheidene Commissieleden reageren hierop met te wijzen op de willekeur welke de onderzoekende ambtenaren terzake aan de dag

ANNEXE VI.

Projet de rapport fait au nom de la Commission des Finances par M. De Groof.

Votre rapporteur tient tout d'abord à rappeler qu'en date du 27 janvier 1970, la Commission de la Justice a donné à la Commission des Finances un avis sur la proposition de loi à l'examen.

En substance, cet avis disait qu'il y avait lieu de rejeter le principe de la proposition et d'adopter les amendements du Gouvernement, moyennant adaptation de ceux-ci dans le sens suggéré par la Commission de la Justice.

Afin de bien préciser la portée de son avis, la Commission de la Justice a également proposé un texte comportant cinq articles.

C'est ce texte que votre Commission a pris pour base de ses travaux.

Au cours de la première discussion générale, le Ministre des Finances a rappelé que, lors de l'examen des amendements gouvernementaux en Commission de la Justice, le Gouvernement avait marqué son accord sur le principe de la limitation des pouvoirs du directeur régional des contributions directes à l'examen des griefs formulés par le réclamant, et ce sans possibilité de compensation, mais que le Gouvernement s'opposait fermement à la suggestion de la Commission de la Justice de prévoir dans la loi un délai déterminé dans lequel le directeur régional serait tenu de notifier sa décision au réclamant.

A cet égard, le Ministre a mis l'accent sur la nécessité de permettre au directeur régional d'exercer son pouvoir juridictionnel en toute sérénité sans avoir à respecter des délais imposés. En effet, les contestations qui lui sont soumises sont habituellement très complexes et leur règlement nécessite souvent une enquête approfondie, tant au point de vue juridique que sur le plan des faits. Le Ministre rappelle à ce sujet que la magistrature s'est toujours exprimée en termes très élogieux sur le sérieux et la solide motivation juridique qui caractérisent les décisions des directeurs régionaux des contributions directes. Il est à craindre que ces qualités ne s'estompent si l'on impose des délais.

En outre, le Ministre souligne avec force qu'en cas d'instauration de délais, l'on risquerait de voir certains réclamants se livrer à des manœuvres d'obstruction pour entraver l'enquête de l'administration, de sorte que finalement la décision devrait être prise sans qu'une enquête suffisante ait pu être menée.

Un membre de la Commission fait observer qu'un grand nombre de réclamations ne portent pas sur des questions complexes; le Ministre en convient, mais ajoute que ces réclamations font l'objet d'un règlement assez rapide, notamment parce que les intérêts de retard prévus en matière d'impôts sur les revenus sont suspendus lorsqu'aucune décision n'est intervenue dans les six mois suivant l'introduction d'une réclamation.

Le Ministre conclut son exposé en insistant sur le fait que le Gouvernement a également des objections à formuler au sujet de la suggestion de la Commission de la Justice tendant à prévoir l'obligation d'entendre le réclamant qui en fait la demande et de lui accorder, toujours à sa demande, le droit de prendre connaissance des pièces relatives à la contestation.

Il fait observer que, pratiquement, les réclamants sont entendus chaque fois que l'enquête en fait apparaître la nécessité et que cela ne leur est d'ailleurs pas refusé lorsqu'ils en font expressément la demande.

Plusieurs membres réagissent à cette déclaration en arguant du fait que les fonctionnaires instructeurs peuvent agir d'une manière arbitraire,

kunnen leggen bij gebrek aan een wettelijke regeling, en onderstrepen dat de administratie thans in elk geval inzage weigert van het dossier van de betwisting. Zij beschouwen dit als een beknutting van het recht op verdediging die men niet ontmoet in de gewone rechtspleging. Zij drukken de mening uit dat men op dit stuk analoge rechten moet voorzien als deze welke de burgerlijke rechtspleging biedt.

De Minister antwoordt hierop dat, zo de Commissie zou beslissen dat het recht op auditie en het recht op inzage van het dossier in de wet moeten worden opgenomen :

— die rechten, om redenen van praktische aard, zouden moeten worden gesitueerd tijdens de procedure van onderzoek die de beslissing voorafgaat; derhalve zou de tekst van artikel 1, 1° lid, voorgesteld door de Commissie voor de Justitie moeten wegvallen en vervangen worden door een passend geformuleerde aanvulling van artikel 275 van het Wetboek der inkomstenbelastingen;

— de Regering niet meer akkoord zou kunnen gaan met de artikelen 2 tot 4 van de voorgestelde tekst strekkende tot het aanvaarden van nieuwe grieven voor het Hof van beroep, vermits hiertoe geen redenen meer voorhanden zijn, wanneer de reclamant tijdens de administratieve fase kennis kan nemen van het dossier en in functie daarvan gebruik kan maken van de nu reeds bij de wet voorziene mogelijkheid om vóór de beslissing nieuwe grieven te onderwerpen aan de gewestelijke directeur.

Na de tussenkomst van de Minister ontspint zich een discussie na afloop waarvan de Commissie uitdrukkelijk verklaart :

— dat zij het standpunt van de Regering bijtreedt met betrekking tot de onmogelijkheid een tijdslimiet op te leggen voor het treffen van een beslissing in verband met een bezwaarschrift;

— dat het evenwel noodzakelijk is het recht op auditie en het recht op inzage van het dossier van de betwisting bij de wet te voorzien; dat dit recht evenwel dient te worden gesitueerd in de fase voorafgaand aan de beslissing en bijgevolg moet worden uitgedrukt in artikel 275 van het Wetboek der inkomstenbelastingen.

Hierop dienen een paar leden bij wijze van amendement een volledig nieuwe tekst in ter vervanging van de tekst voorgesteld door de Commissie voor de Justitie, waaromtrent de Voorzitter voorstelt dat hij op een latere zitting van de Commissie zal worden besproken.

Deze nieuwe tekst luidt als volgt en is aldus verantwoord :

Artikel 1. — Aan artikel 275 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt een 3° alinea toegevoegd, luidende :

« Wanneer de bezwaarindienaar zulks schriftelijk heeft gevraagd, zal hij worden gehoord en kan hij inzage krijgen, zonder verplaatsing, van de stukken met betrekking tot de betwisting waarvan hij geen kennis had. Te dien einde zal hij worden uitgenodigd zich aan te melden op straf van verval, binnen een termijn van dertig dagen. »

Artikel 2. — Artikel 276 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt vervangen door volgende tekst :

« De directeur der belastingen doet uitspraak bij met redenen omklede beslissing nopens de bezwaren aangevoerd door de belasting-schuldige.

» Het is hem niet toegelaten in zijn beslissing belasting-supplementen te vestigen, noch de compensatie te verwezenlijken tussen een rechtmatig bevonden ontlasting en een ontoereikendheid van aanslag die zou zijn vastgesteld.

» De kennisgeving van de beslissing aan de belasting-schuldige geschiedt bij ter post aangetekende brief. »

Artikel 3. — Artikel 278 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepaling :

« De eiser mag aan het Hof van beroep middelen onderwerpen die noch in het bezwaarschrift werden geformuleerd, noch ambtshalve door de directeur werden onderzocht, voor zover zij een uitdrukkelijke overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen inroepen. »

faute de dispositions légales, et ils soulignent qu'en tout cas l'administration refuse actuellement de communiquer le dossier de la contestation. Ils considèrent que cela porte atteinte aux droits de la défense, contrairement à ce qui se fait dans la procédure de droit commun. Ils estiment qu'en la matière, il s'impose de prévoir des droits analogues à ceux que reconnaît la procédure civile.

Le Ministre répond que, si la Commission devait décider d'inscrire dans la loi le droit à l'audition et le droit à la consultation du dossier :

— l'exercice de ces droits devrait, pour les raisons d'ordre pratique, se situer au cours de la procédure d'enquête qui précède la décision; en conséquence, le texte de l'article 1^{er}, 1^{er} alinéa, proposé par la Commission de la Justice devrait disparaître pour être remplacé par un texte approprié complétant l'article 275 du Code des impôts sur les revenus;

— le Gouvernement ne pourrait plus accepter les articles 2 à 4 du texte proposé, qui visent à ce que de nouveaux griefs puissent être formulés devant la Cour d'appel, car cela n'a plus aucune justification si le réclamant a pu prendre connaissance du dossier au cours de la phase administrative et, en conséquence, faire usage de la possibilité déjà prévue par la loi de soumettre, avant la décision, de nouveaux griefs au directeur régional.

L'intervention du Ministre a été suivie d'une discussion en conclusion de laquelle la Commission a déclaré formellement :

— qu'elle partage le point de vue du Gouvernement sur l'impossibilité d'imposer un délai quant à la décision à prendre au sujet d'une réclamation;

— qu'il est néanmoins nécessaire de prévoir dans la loi le droit à l'audition et le droit à la consultation du dossier de la contestation, l'exercice de ces droits devant toutefois se situer dans la phase précédant la décision et, partant, être défini à l'article 275 du Code des impôts sur les revenus.

Après quoi, deux membres de la Commission ont proposé par voie d'amendement de remplacer le texte présenté par la Commission de la Justice par un texte entièrement nouveau, que le Président a proposé d'examiner au cours d'une réunion ultérieure de la Commission.

Ce nouveau texte est rédigé et justifié comme suit :

Article 1^{er}. — L'article 275 du Code des impôts sur les revenus est complété par un 3° alinéa, rédigé comme suit :

« Si le réclamant en a fait la demande par écrit, il sera entendu et pourra obtenir communication, sans déplacement, des pièces relatives à la contestation dont il n'avait pas connaissance. A cet effet, il sera invité à se présenter au bureau du fonctionnaire-instructeur dans un délai de trente jours, sous peine de déchéance. »

Article 2. — L'article 276 du même Code est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le directeur des contributions statue par décision motivée sur les griefs formulés par le redevable.

» Il ne lui est pas permis d'établir, dans sa décision, des suppléments d'impôts ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée.

» La décision est notifiée au redevable par lettre recommandée à la poste. »

Article 3. — L'article 278 du même Code est complété par la disposition suivante :

« Le requérant peut soumettre à la Cour d'appel des moyens qui n'ont été ni formulés dans la réclamation, ni examinés d'office par le directeur, pour autant qu'ils invoquent une contravention expresse à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. »

Artikel 4. — Artikel 279 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepalingen :

« De in artikel 278 bedoelde nieuwe middelen mogen worden geformuleerd of wel in het verhaal, of wel in de besluiten, of wel in een geschrift dat aan de griffie van het Hof van beroep wordt overgemaakt.

» De in deze besluiten of in dit geschrift geformuleerde nieuwe middelen zijn slechts ontvankelijk wanneer zij, binnen de termijn voorzien in artikel 282, bij deurwaarders-exploot worden betekend of wanneer er, bij ter post aangetekend schrijven, kennis van wordt gegeven aan de directeur der belastingen die de beslissing heeft genomen. »

Artikel 5. — Een artikel 286bis, luidend als volgt, wordt in hetzelfde Wetboek ingevoegd :

« Wanneer aan het Hof van beroep een nieuw middel wordt voorgesteld, wijst het Hof, indien het zulks nodig acht of indien de administratie zulks vraagt, een arrest van verdaging, waarbij het deze laatste veroorlooft tot de in artikel 275 voorgeschreven onderzoeksmaatregelen over te gaan. »

Artikel 6. — Deze wet treedt in werking de dertigste dag na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.

Verantwoording.

Artikel 1. — De inzage der stukken en het onderhoud moeten plaats hebben vóór de beslissing. Termijn dient voorzien om misbruiken te vermijden.

Artikel 2. — Voorlaatste lid van artikel 1 van de tekst der Commissie voor de Justitie (hier artikel 2 geworden) werd geschrapt : de Commissie heeft aldus beslist in haar zitting van 29 april ll.

Artikelen 3, 4 en 5. — Vermits de bezwaarindieners de mogelijkheid zal hebben om de stukken van de betwisting te zien waarvan hij geen kennis had, en hij, anderzijds, zijn bezwaarschrift mag aanvullen vóór de directoriale beslissing, past het niet zonder meer toe te laten dat nieuwe grieven in beroep zouden worden toegelaten, al ware het maar om te vermijden dat de bezwaarindieners het stadium van beroep zou afwachten om zijn belangrijkste grieven voor te leggen.

Maar, met het oog op een goede verdediging, moet het de belanghebbende mogelijk zijn, wanneer hij nieuwe rechtsmiddelen ontdekt deze nog in te brengen voor het Hof van beroep. Hij zal dit mogen doen binnen dezelfde termijn als deze voorzien voor het neerleggen van nieuwe stukken : het is gedurende die termijn dat hij grondiger de juridische aspecten van het geschil onderzoekt en zijn verdediging voor het Hof van beroep voorbereidt.

✱

Bespreking van de nieuwe tekst.

In de eerste plaats beoogt de nieuwe tekst het door de Commissie voor de Justitie voorgestelde artikel 1, welke de vervanging van artikel 276 van het Wetboek der inkomstenbelastingen inhield, te splitsen in twee nieuwe artikels (art. 1 en 2 van het amendement) teneinde de voorgestelde wijzigingen op een oordeelkundige wijze te spreiden over de procedurefasen voorzien in de artikels 275 en 276 van het Wetboek der inkomstenbelastingen.

Hierdoor wordt het reeds door de Commissie ingenomen standpunt ten uitvoer gelegd, volgens hetwelk het horen van de belastingplichtige en het verlenen van inzage van het dossier beter op hun plaats zijn in artikel 275 van het Wetboek der inkomstenbelastingen dat handelt over het onderzoek van het bezwaarschrift, dan in artikel 276 van het Wetboek, gewijd aan de eigenlijke beslissing.

Artikel 1 van het amendement voegt bijgevolg een derde lid toe aan artikel 275 van het Wetboek der inkomstenbelastingen, waarin het recht op auditie en het recht op inzage van het dossier wordt vastgelegd.

Article 4. — L'article 279 du même Code est complété par les dispositions suivantes :

« Les moyens nouveaux visés à l'article 278 peuvent être formulés soit dans le recours, soit dans les conclusions, soit dans un écrit remis au greffe de la Cour d'appel.

» Les moyens nouveaux formulés dans ces conclusions ou dans cet écrit ne sont recevables que s'ils sont signifiés dans le délai prévu à l'article 282 par exploit d'huissier ou notifiés par lettre recommandée à la poste au directeur des contributions qui a rendu la décision. »

Article 5. — Il est inséré dans le même Code un article 286bis rédigé comme suit :

« Lorsqu'un moyen nouveau lui est présenté, la Cour d'appel rend, si elle l'estime nécessaire ou si l'administration le demande, un arrêt de surséance autorisant celle-ci à procéder aux mesures d'instruction prévues par l'article 275. »

Article 6. — La présente loi entre en vigueur le trentième jour qui suit celui de sa publication au *Moniteur belge*.

Justification.

Article 1^{er}. — La communication des pièces et l'entretien doivent se situer avant la décision. Il faut prévoir un délai afin d'éviter des manœuvres.

Article 2. — L'avant-dernier alinéa de l'article premier du texte de la Commission de la Justice (devenu ici l'article 2) a été supprimé : la Commission en a décidé ainsi lors de sa séance du 29 avril dernier.

Articles 3, 4 et 5. — Puisque le réclamant aura la possibilité de consulter les pièces dont il n'avait pas connaissance et que, d'autre part, il peut compléter sa réclamation avant la décision directoriale, il ne convient pas de permettre, sans plus, l'introduction de griefs nouveaux en appel, ne fût-ce que pour éviter que le réclamant n'attende le stade de l'appel pour soumettre ses principaux griefs.

Mais il faut, en vue d'une bonne défense, que lorsque l'intéressé découvre de nouveaux moyens de droit, la possibilité lui soit donnée de les invoquer devant la Cour d'appel. Il le fera dans le même délai que celui qui lui est imparti pour déposer des pièces nouvelles : c'est pendant ce laps de temps qu'il examine plus à fond les aspects juridiques de la contestation et prépare sa défense devant la Cour d'appel.

✱

Examen du nouveau texte.

Le texte nouveau vise en premier lieu à scinder en deux articles nouveaux (articles 1^{er} et 2 de l'amendement) les dispositions de l'article 1^{er} proposé par la Commission de la Justice, qui était destiné à remplacer l'article 276 du Code des impôts sur les revenus, de manière à répartir judicieusement les modifications proposées entre les phases de la procédure prévues aux articles 275 et 276 du Code des impôts sur les revenus.

Ainsi se trouve concrétisé le point de vue déjà adopté par la Commission, qui a estimé que la disposition prévoyant l'audition du contribuable et l'autorisation à consulter le dossier devait être insérée à l'article 275 du Code des impôts sur les revenus, qui traite de l'instruction de la réclamation, plutôt qu'à l'article 276 du même Code, qui concerne la décision proprement dite.

L'article 1^{er} de l'amendement complète donc l'article 275 du Code des impôts sur les revenus par un troisième alinéa, prévoyant le droit à l'audition et le droit de consultation du dossier.

De Commissie gaat akkoord met de grond van artikel 1 van het amendement, onder voorbehoud nochtans :

1° met betrekking tot de bepaling dat de bezwaarindiener zal worden uitgenodigd zich aan te melden « op het kantoor van de ambtenaar die belast is met de behandeling van het bezwaarschrift », bepaling die overbodig wordt geacht vermits de uitnodiging hoe dan ook zal moeten vermelden waar de betrokkene zich moet begeven;

2° met betrekking tot de opportuniteit rechtsverval te voorzien wanneer de bezwaarindiener zich niet aanmeldt binnen de dertig dagen, vermits men logischerwijs niet zou kunnen weigeren die termijn te verlengen wanneer de reclamant op grond van een geldige reden hierom zou verzoeken.

Dienvolgens beslist de Commissie dat de tekst van artikel 1 van het amendement wordt aangenomen, na schrapping van de woorden « op straf van verval » en « op het kantoor van de ambtenaar die belast is met de behandeling van het bezwaarschrift ».

Artikel 2 van het amendement neemt het tweede lid van het door de Commissie voor de Justitie voorgestelde artikel 1 over en vult zodoende artikel 276 van het Wetboek der inkomstenbelastingen aan, door te bepalen dat de gewestelijke directeur, in zijn beslissing, geen aanvullende aanslagen mag vestigen en evenmin een rechtmatig bevonden ontheffing mag compenseren met een vastgestelde ontoereikendheid van aanslag.

Dit artikel van het amendement wordt zonder meer door de Commissie aangenomen.

In overeenstemming met het vroeger reeds voor de Commissie ingenomen standpunt volgens herwelk het niet opportuun is de gewestelijke directeur een tijdslimiet op te leggen voor het treffen van zijn beslissing, maakt het amendement hiervan geen gewag (cf. het derde lid van het door de Commissie voor de Justitie voorgestelde artikel 1).

De aanvulling van artikel 278, W.I.B., welke het voorwerp uitmaakt van artikel 3 van het amendement, is in hoofdzaak gelijkaardig aan die welke het voorwerp uitmaakt van het door de Commissie door de Justitie voorgestelde artikel 2.

Beide voorgestelde wijzigingen strekken er in feite toe de eiser de mogelijkheid te bieden aan het Hof van beroep nieuwe grieven te onderwerpen die noch in het bezwaarschrift werden geformuleerd, noch ambtshalve door de gewestelijke directeur werden onderzocht.

De tekst van het amendement verschilt echter op twee punten van die voorgesteld door de Commissie voor de Justitie :

1. in plaats van het woord « bezwaren » gebruikt het amendement het woord « middelen »;

2. de tekst van het amendement is enigzins restrictiever door het toevoegen van de woorden « voor zover zij een uitdrukkelijke overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen inroepen ».

Het onderzoek van deze twee teksten door de Commissie leidt tot een uitvoerig debat.

Van bij de aanvang van dit debat wordt er door verscheidene Commissieleden aangedrongen op verduidelijking van de begrippen « bezwaar » en « middel ».

In verband hiermee laat de Minister opmerken dat de juiste betekenis van deze begrippen blijkt uit een vaste rechtspraak van het Hof van cassatie die stelt, dat het Hof van beroep enkel en alleen rekening mag houden met bezwaren die de belastingplichtige bij de gewestelijke directeur aanhangig heeft gemaakt of die door de gewestelijke directeur ambtshalve werden onderzocht. In de huidige stand van zaken mag de verzoeker dus geen enkel nieuw bezwaar voorleggen aan het Hof van beroep.

Als « nieuw bezwaar » beschouwt het Hof van cassatie het bezwaar (of « verzoek », of « betwisting », of « punt ») die door zijn voorwerp, zijn juridische aard of zijn wettelijke grond verschilt van het vroeger ingeroepen bezwaar.

La Commission marque son accord sur le fond de l'article 1^{er} de l'amendement, en formulant toutefois des réserves :

1° pour ce qui concerne la disposition prévoyant que le réclamant sera invité à se présenter « au bureau du fonctionnaire-instructeur »; cette disposition est jugée superflue, puisque l'invitation indiquera forcément où l'intéressé doit se rendre;

2° en ce qui concerne l'opportunité de prévoir la déchéance si le réclamant ne se présente pas dans un délai de trente jours, étant donné que, logiquement, une prolongation de ce délai ne pourrait être refusée si le réclamant invoquait un motif sérieux.

En conséquence, la Commission décide d'adopter le texte de l'article 1^{er} de l'amendement moyennant suppression des mots « sous peine de déchéance » et « au bureau du fonctionnaire-instructeur ».

L'article 2 de l'amendement reprend le deuxième alinéa de l'article 1^{er} proposé par la Commission de la Justice et complète donc l'article 276 du Code des impôts sur les revenus en prévoyant qu'il n'est pas permis au directeur régional d'établir, dans sa décision, des suppléments d'impôts ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée.

Cet article de l'amendement est adopté par la Commission, sans discussion.

Conformément au point de vue auquel était déjà arrivée la Commission, à savoir qu'il n'est pas opportun d'imposer au directeur régional un délai pour prendre sa décision, l'amendement ne prévoit aucune limitation de cette nature (cf. 3^e alinéa de l'article 1^{er} proposé par la Commission de la Justice).

La disposition complétant l'article 278 du C.I.R. qui fait l'objet de l'article 3 de l'amendement, correspond dans ses grandes lignes à celle qui est énoncée à l'article 2 proposé par la Commission de la Justice.

Les deux modifications proposées visent en fait à accorder au requérant la possibilité de soumettre à la Cour d'appel de nouveaux griefs qui n'ont été ni formulés dans la réclamation ni examinés d'office par le directeur régional.

Le texte de l'amendement diffère cependant sur deux points de celui proposé par la Commission de la Justice :

1. au lieu du terme « griefs », l'amendement emploie le mot « moyens »;

2. le texte de l'amendement est légèrement plus restrictif, par suite de l'adjonction des mots « pour autant qu'ils invoquent une contravention expresse à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité ».

L'examen de ces deux textes par la Commission a donné lieu à un large échange de vues.

Dès le début, plusieurs membres ont insisté pour que soient précisées les notions de « grief » et de « moyen ».

A cet égard, le Ministre fait observer que la signification exacte de ces termes ressort de la jurisprudence constante de la Cour de cassation, qui prévoit que la Cour d'appel ne peut tenir compte que des griefs soumis par le contribuable au directeur régional ou examinés d'office par ce dernier. Dans l'état actuel des choses, le requérant ne peut donc formuler aucun grief nouveau devant la Cour d'appel.

La Cour de cassation considère comme « grief nouveau » le grief (« demande », « contestation » ou « point ») qui, par son objet, sa nature juridique ou sa base légale, diffère du grief précédemment invoqué.

Daartegenover staat, dat de verzoeker voor het Hof van beroep evenwel gerechtigd is een « nieuw middel » in te roepen tot staving van in een vroegere procedurefase geldig aangevoerde « bezwaren ».

Het « bezwaar » is dus datgene wat men vraagt en het « middel » de rechtvaardiging van het bezwaar.

Zo de verzoeker in zijn bezwaarschrift enkel en alleen aanvoert dat er bij de taxatie geen rekening werd gehouden met sommige bedrijfslasten welke op grond van artikel 44 van het Wetboek der inkomstenbelastingen in aanmerking zouden moeten worden genomen, en de gewestelijke directeur enkel dit « bezwaar » onderzoekt en daaropvolgend een afwijzende beslissing treft, kan de reclamant die tegen deze beslissing beroep heeft aangetekend, voor het Hof van beroep weliswaar nieuwe bewijsmiddelen aanvoeren tot staving van zijn oorspronkelijk geformuleerd bezwaar (betreffende zijn bedrijfslasten), maar het formuleren, in die fase van de procedure, van de bemerking dat bij de berekening van de belasting geen rekening werd gehouden met de juiste gezinslast, zou als een nieuw bezwaar moeten worden beschouwd en als zodanig door het Hof van beroep onontvankelijk moeten worden verklaard.

Het Hof van cassatie aanziet het aanvoeren van een nieuw bezwaar voor het Hof van beroep dus als het indienen van een werkelijk nieuw bezwaarschrift.

De Minister wijst erop dat artikel 2 van de amendementen welke de Regering op het oorspronkelijk wetsvoorstel indiende, weliswaar eveneens het onderwerpen van nieuwe bezwaren aan het Hof van beroep voorzag, maar dat dit op dat ogenblik volkomen in de logica van haar tegenvoorstel paste.

De Regering ging toen uit van het standpunt dat de mogelijkheid van nieuwe bezwaren voor het Hof van beroep moest worden voorzien, *vermits de bezwaarindiener voor de eerste maal ter griffie van het Hof van beroep kennis mag nemen van het volledige belastingdossier* (cf. Doc. Senaat, zitting 1968-1969, nr. 188, blz. 5).

Wanneer de reclamant evenwel bij de wet de gelegenheid wordt geboden om zijn fiscaal dossier in te zien tijdens de administratieve fase van de procedure, wordt hem in dit stadium, *ipso facto* de mogelijkheid geboden alle bezwaren te ontdekken die hem vroeger zouden ontgaan zijn.

Uit de door de Regering ingediende amendementen op het oorspronkelijk voorstel blijkt duidelijk haar bereidheid om het evenwicht te herstellen tussen de rechten van de bezwaarindiener en de administratie.

De toelating tot het voorbrengen van nieuwe bezwaren aan het Hof van beroep niettegenstaande het toekennen van het recht op auditie en op inzage van het dossier, en spijt de gevoelige beknotting van de macht van de gewestelijke directeur, zal volgens de Minister een nieuw evenwicht scheppen tussen de rechten van de partijen.

Bovendien vreest de Minister dat de voorgestelde voorlegging van nieuwe bezwaren sommige weinig orthodoxe praktijken in de hand zal werken, zoals het gewild achterhouden van bepaalde bezwaren, tot tijdens de procedurefase voor het Hof van beroep, met de bedoeling het taxeren van de belastbare grondslagen in hoofde van derden, welke nog niet ingeroepen bezwaren aan het licht zouden brengen, door de intussen ingetreden verjaring onmogelijk te maken.

De Minister voegt eraan toe dat de voorstellen op dit stuk in elk geval het verloop van de rechtspleging zullen vertragen vermits het Hof in geval van voorlegging van nieuwe bezwaren, in veel gevallen het dossier zal moeten terugsturen aan de administratie voor aanvullend onderzoek.

Na de uiteenzetting van de Minister was de Commissie geconfronteerd met drie voorstellen, nl. :

1° het voorstel vervat in artikel 2 van de tekst voorgesteld door de Commissie voor de Justitie welke de voorlegging van nieuwe bezwaren aan het Hof van beroep toelaat zonder enige beperking;

2° artikel 3 van de nieuwe amendementen (het erin vervatte woord « middelen » wordt inmiddels vervangen door het woord « bezwaren ») dat eveneens nieuwe bezwaren aanneemt, doch slechts voor zover zij een uitdrukkelijke overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen inroepen;

Par contre, il est permis au requérant de soulever des « moyens nouveaux » devant la Cour d'appel pour étayer des « griefs » formulés valablement au cours d'une phase antérieure de la procédure.

Le « grief » est donc l'objet de la demande et le « moyen » la justification du grief.

Si, dans sa réclamation, le requérant fait uniquement valoir que la taxation n'a pas tenu compte de certaines charges professionnelles qui, en vertu de l'article 44 du Code des impôts sur les revenus, auraient dû être prises en considération et que le directeur régional n'examine que ce seul « grief » et rend alors une décision négative, le réclamant qui s'est pourvu en appel contre cette décision peut parfaitement invoquer devant la Cour d'appel de nouveaux moyens de preuve pour étayer le grief initialement formulé (relatif aux dites charges professionnelles), mais si, à ce stade de la procédure, il faisait valoir que, dans le calcul de l'impôt, il n'a pas été tenu compte des charges familiales réelles, ce fait devrait être considéré comme un grief nouveau qui, comme tel, devrait être déclaré non recevable par la Cour d'appel.

La Cour de cassation considère donc le fait de soulever un grief nouveau devant la Cour d'appel comme l'introduction d'une réclamation vraiment nouvelle.

Le Ministre fait observer que l'article 2 des amendements présentés par le Gouvernement à la proposition de loi initiale prévoyait effectivement, lui aussi, la possibilité de soumettre des griefs nouveaux à la Cour d'appel, mais qu'à l'époque, c'était parfaitement conforme à la logique de sa contreproposition.

Le Gouvernement était parti du point de vue qu'il y avait lieu de prévoir cette possibilité *parce que ce n'est qu'au greffe de la Cour d'appel que le réclamant peut pour la première fois prendre connaissance du dossier fiscal complet* (voir Doc. Sénat, session de 1968-1969, n° 188, p. 5).

Mais si la loi offre au réclamant la possibilité de consulter son dossier fiscal au cours de la phase administrative de la procédure, il a *ipso facto* à ce stade la possibilité de découvrir tous les griefs qui lui auraient échappé précédemment.

Il ressort clairement des amendements du Gouvernement à la proposition initiale qu'il est tout disposé à rétablir l'équilibre entre les droits du réclamant et ceux de l'administration.

L'autorisation de soumettre des griefs nouveaux à la Cour d'appel malgré l'octroi du droit à l'auditie et du droit à la consultation du dossier, et sans égard à la réduction sensible des pouvoirs du directeur régional, créera, d'après le Ministre, un nouveau déséquilibre entre les droits des parties.

De plus, il craint que la formulation proposée de griefs nouveaux ne favorise certaines pratiques peu orthodoxes, comme le silence volontaire sur certains griefs jusqu'au stade de la procédure devant la Cour d'appel, en vue d'empêcher par l'effet de la prescription intervenue entre-temps, la taxation des bases imposables dans le chef de tiers qui viendraient exposer des griefs non encore invoqués.

Le Ministre ajoute que les mesures proposées à cet égard ralentiront en tout cas le déroulement de la procédure, étant donné que, si des griefs nouveaux sont soumis à la Cour, celle-ci devra souvent renvoyer le dossier à l'administration pour enquête complémentaire.

Après l'exposé du Ministre, la Commission s'est trouvée face à trois propositions :

1° l'article 2 du texte de la Commission de la Justice, qui permet, sans la moindre restriction, de soulever des griefs nouveaux devant la Cour d'appel;

2° l'article 3 des nouveaux amendements (où le mot « moyens » est remplacé par le mot « griefs »), qui admet également des griefs nouveaux, mais uniquement pour autant qu'ils invoquent une contravention expresse à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité;

3° het standpunt ingenomen door de Minister van Financiën die het status-quo ten overstaan van de bestaande wetgeving ter zake voorstelt.

Verscheidene Commissieleden steunen de voorstellen vervat onder 1° en 2° op grond van de volgende argumenten :

— Het is niet zeldzaam dat de belastingplichtigen, wegens het complex karakter van de fiscale wetten, pas sommige bezwaren ontdekken tijdens de procedure voor het Hof van beroep. Indien zulke bezwaren gerechtvaardigd blijken te zijn, zou het moeilijk begrepen worden door de betrokkenen dat zij van hun recht verstoken zouden blijven door het niet naleven van tamelijk subtiële procedureregels.

— Dit is des te meer waar, daar het meestal pas in het gerechtelijk stadium van het geschil is dat de belastingplichtige de hulp van een advocaat inroept. Zelfs al zijn de betrokkenen doorgaans goed op de hoogte van de feitelijke elementen van hun fiscale toestand, het blijft een feit dat de advocaat beter in staat is om te oordelen over het bestaan van procedurefouten en wetsovertredingen welke de geldigheid van de aanslag aantasten.

— Het administratief stadium van de procedure inzake geschillen kan toch niet helemaal worden gelijkgesteld met een echte rechtspleging. Spijt alle genomen voorzorgen, blijft de gewestelijke directeur der directe belastingen toch in een zekere mate rechter en partij, zodat het onontbeerlijk is dat de belastingplichtige voor het Hof van beroep zijn rechten ten volle kan uitoefenen en op geen enkele wijze in een toestand zou verkeren welke minder gunstig is dan die welke hij zou genieten zo het gemeen recht inzake rechtspleging van toepassing zou zijn.

Andere Commissieleden treden de Minister van Financiën bij in zijn verzoek tot handhaving van het status-quo inzake procedure voor het Hof van beroep, en laten hiertoe gelden :

— dat een gewijzigde procedure voor het Hof van beroep inderdaad aanbevelenswaardig was wanneer de belastingplichtige geen kennis had van zijn fiscaal dossier dan na het indienen van een verhaal in beroep, doch dat die toestand grondig wordt gewijzigd wanneer hij tijdens het administratief stadium een wettelijk geformuleerd recht op inzage van het dossier kan laten gelden;

— dat de Regering in haar amendementen op het oorspronkelijk voorstel door het prijsgeven van het recht van de gewestelijke directeur tot het vestigen van aanvullende aanslagen, zelfs buiten de wettelijke termijnen, ongetwijfeld een grote toegeving heeft gedaan. Deze toegeving was zelfs niet opgenomen in het oorspronkelijke voorstel van wet, en evenmin in de voorstellen van de Commissie tot hervorming van de fiscale procedure inzake betwistingen. Verder gaan zou onvermijdelijk de gelijkheid van rechten verstoren welke tussen de bij een proces betrokken partijen moet bestaan;

— de beperking ingebouwd in het amendement lijkt nogal illusoir. Ongeacht de loutere feitenkwesies zullen de meeste fouten die een aanslag kunnen aantasten altijd als een overtreding van de fiscale wet kunnen worden voorgesteld.

Artikel 3 van het amendement wordt aangenomen door de Commissie *na vervanging van het woord « middelen » door « bezwaren »*, met algemeenheid van stemmen, min één.

Hierna wordt de bespreking aangevat van de artikelen 4 en 5 van het amendement.

Een lid verklaart dat hij de noodzakelijkheid niet inziet artikel 273 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen te vervolledigen met een bepaling welke de modaliteiten regelt volgens dewelke de nieuwe bezwaren zouden dienen onderworpen te worden aan het Hof van beroep, noch uitdrukkelijk in voormeld wetboek de mogelijkheid te voorzien voor het Beroepshof bij hetwelk een nieuw bezwaar aanhangig werd gemaakt een schorsingsarrest uit te vaardigen om de administratie toe te laten dit nieuw bezwaar ten gronde te onderzoeken.

Hetzelfde lid was van mening :

— enerzijds, dat het vanzelfsprekend is dat nieuwe bezwaren kunnen geformuleerd worden, hetzij in het beroep, hetzij in de besluiten, hetzij in een geschrift overgemaakt aan de Griffie van het Hof van beroep

3° le point de vue du Ministre des Finances, qui propose le statu quo à l'égard de la législation en vigueur.

Plusieurs membres de la Commission appuient les propositions 1° et 2° en invoquant les arguments suivants :

— Il n'est pas rare qu'en raison de la complexité de la législation fiscale, les contribuables ne découvrent certains griefs que lors de la procédure devant la Cour d'appel. Si ces griefs s'avèrent justifiés, les intéressés comprendraient difficilement qu'ils soient privés de leurs droits parce qu'ils n'ont pas respecté des règles de procédure assez subtiles.

— C'est d'autant plus vrai que, dans la majorité des cas, ce n'est qu'au stade judiciaire de la contestation que le contribuable recourt à l'assistance d'un avocat. Même si les intéressés sont généralement bien informés des éléments de fait de leur situation fiscale, il demeure cependant que l'avocat est mieux en mesure d'apprécier s'il y a eu ou non des vices de forme ou des infractions à la loi entachant la validité de l'imposition.

— Le stade administratif de la procédure contentieuse ne peut certes pas être assimilé entièrement à une véritable procédure. Quelques précautions que l'on prenne, le directeur régional des contributions directes restera toujours dans une certaine mesure juge et partie, de sorte qu'il est indispensable que le contribuable puisse exercer pleinement ses droits devant la Cour d'appel et ne se trouve en aucune façon dans une situation moins favorable que si le droit commun était applicable en matière de procédure.

D'autres commissaires appuient la demande du Ministre des Finances de maintenir le statu quo pour la procédure devant la Cour d'appel; ils relèvent à cet égard :

— qu'une modification de la procédure devant la Cour d'appel était en effet opportune lorsque le contribuable n'avait connaissance de son dossier fiscal qu'après avoir introduit un recours en appel, mais que cette situation sera fondamentalement modifiée s'il peut faire valoir, au cours de la phase administrative, un droit légal d'obtenir communication du dossier;

— que, dans ses amendements à la proposition initiale, le Gouvernement a incontestablement fait une importante concession en renonçant au droit du directeur régional d'établir des suppléments d'impôt, même en dehors des délais légaux. Cette concession n'était même pas prévue dans la proposition de loi initiale, pas plus que dans les propositions de la Commission de la réforme de la procédure fiscale en matière contentieuse. Aller plus loin romprait inévitablement l'équilibre qui doit exister entre les droits des parties à un procès;

— que la limitation prévue dans l'amendement semble assez illusoire. Quelle que soit la manière dont se présentent les questions de pur fait, la plupart des erreurs éventuelles en matière d'imposition pourront toujours être présentées comme des infractions à la législation fiscale.

La Commission a adopté l'article 3 de l'amendement à l'unanimité moins une voix, *après remplacement du mot « moyens » par le mot « griefs »*.

La Commission aborde ensuite l'examen des articles 4 et 5 de l'amendement.

Un membre n'aperçoit pas la nécessité de compléter l'article 273 du Code des impôts sur les revenus par une disposition réglant les modalités selon lesquelles les nouveaux griefs devraient être soumis à la Cour d'appel. Il ne voit pas davantage la nécessité de prévoir expressément dans le même Code la possibilité pour la Cour d'appel saisie d'un nouveau grief de rendre un arrêt de surséance permettant à l'administration d'instruire ce nouveau grief au fond.

L'intervenant estime :

— d'une part, qu'il va de soi que de nouveaux griefs peuvent être formulés soit dans le recours, soit dans les conclusions, soit dans un écrit remis au greffe de la Cour d'appel, et qu'il n'est pas nécessaire

en dat het niet noodzakelijk is, hetzij deze te laten betekenen bij deurwaardersexploot, hetzij bij aangetekende brief aan de directeur welke de beslissing heeft getroffen, gezien deze ambtenaar normaal er kennis kan van krijgen, door tussenkomst van de advocaat van het departement;

— anderzijds, dat het vanzelfsprekend is dat het Beroepshof bij wie het nieuw bezwaar werd aanhangig gemaakt, t.t.z. een bezwaar dat nog niet werd onderzocht op administratief niveau, een schorsingsarrest zou kunnen uitvaardigen, indien het Hof zulks noodzakelijk zou oordelen of indien zulks gevraagd werd door de administratie, en de bevoegde directeur uitnodigen dit bezwaar ten gronde te onderzoeken.

Wat betreft artikel 4 zoals voorgesteld door het amendement, antwoordt de Minister van Financiën dat van het ogenblik dat de voorzitter aan het Hof van beroep nieuwe bezwaren kan voorbrengen (t.t.z. nieuwe verzoeken of beter nog nieuwe reclamaties) het onontbeerlijk is een termijn te voorzien tot formulering dezer bezwaren.

Immers past het vooral het risico te vermijden, in de mate van het mogelijke, dat de weerspannige belastingplichtigen zouden gebruik maken van de afschaffing van elke termijn om nieuwe bezwaren over te maken aan het Hof van beroep en alzo het formuleren van hun werkelijke reclamatie uit te stellen, zulks tot het verstrijken van de termijnen van belastingaanslag en alzo de administratie te beroven van elk recht een onvoldoende aanslag recht te zetten, welke de belastingplichtigen zelf naar voren zouden brengen in hun nieuwe bezwaren (b.v. rechtvaardiging na het verstrijken van de aanslagtermijn der betaling van vergoedingen welke voordien niet werden afgetrokken en waarvan de aftrok geëist werd voor de eerste maal voor het Beroepshof).

Het past dat er rekening wordt gehouden met het feit dat in het algemeen, de « nieuwe bezwaren » gestaafd dienen te worden door « nieuwe stukken » voor dewelke artikel 282 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen een termijn vaststelt, t.t.z. dat dezelfde termijn moet gelden voor het indienen van nieuwe bezwaren op gevaar af tot die toestand te komen dat nieuwe bezwaren zouden kunnen worden opgeworpen, alsdan wanneer de enige stukken dewelke deze zouden kunnen rechtvaardigen, onontvankelijk zouden zijn.

Samenvattend, verklaarde de Minister van Financiën dat zo hij geen belang hecht aan de modaliteiten van betekening of notificatie aan de directeur der belastingen van deze nieuwe bezwaren, hij in geen enkel geval kan aanvaarden dat er geen enkele termijn zou zijn tot formulering dezer bezwaren.

Aansluitend bij deze stellingname, beslist de Commissie met eenparigheid van stemmen de voorgestelde tekst te amenderen en alinea 2 ervan te laten wegvallen met aan alinea 1 (in hetwelk het woord « middelen » vervangen wordt door het woord « bezwaren ») navolgende woorden toe te voegen « en dit op straf van verval binnen de termijn gesteld bij artikel 282 ».

Wat de tekst betreft van artikel 5, verklaart de Minister van Financiën dat deze het onvermijdelijk corollarium is van artikel 3 aangenomen door de Commissie. Het Hof van beroep kan een schorsingsarrest vellen wanneer nieuwe bezwaren worden naar voren gebracht om de administratie de rechten terug te geven welke zij nodig heeft om ten gronde het nieuwe bezwaar van de verzoeker te onderzoeken.

Bij gebrek aan een preciese tekst, zou de administratie de onderzoeksmacht missen, welke gebonden is aan het onderzoek van de reclamatie, gezien de beslissing der directie een einde heeft gesteld aan dit onderzoek.

Het lid dat twijfels had betreffende de opportuniteit van de beschikking waarover sprake, erkent de gegrondheid van de opmerking van de Minister van Financiën ter zake.

De Commissie keurt alsdan bij eenparigheid de tekst goed van artikel 5.

Artikel 6, dat bepaalt dat deze wet in werking zal treden vanaf de dertigste dag volgend op de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*, gaf geen aanleiding tot bespreking.

De Minister van Financiën verklaart echter en zulks op verzoek van verschillende leden, dat de nieuwe beschikkingen zullen worden toe-

de de faire signifier par exploit d'huissier ou de les faire notifier par lettre recommandée à la poste au directeur des contributions qui a rendu la décision, puisque ce fonctionnaire peut normalement en prendre connaissance à l'intervention de l'avocat du Département;

— d'autre part, qu'il est évident que la Cour d'appel saisie du nouveau grief, c'est-à-dire d'un grief n'ayant pas encore été instruit au niveau administratif, pourrait rendre un arrêt de surséance si elle l'estime nécessaire ou si l'administration le demande, et inviter le directeur compétent à instruire ce grief au fond.

Concernant l'article 4 de l'amendement, le Ministre des Finances répond que, dès le moment où le Président est en mesure de soumettre à la Cour d'appel des griefs nouveaux (c'est-à-dire de nouvelles requêtes ou, mieux encore, de nouvelles réclamations), il est indispensable de prévoir un délai pour la formulation de ces griefs.

En effet, il importe surtout d'éviter autant que possible le risque de voir des contribuables rétifs profiter de la suppression de tout délai pour soumettre des griefs nouveaux à la Cour d'appel et ajourner ainsi la formulation de leur véritable réclamation, et ce jusqu'après expiration des délais d'imposition, ce qui priverait l'administration de tout droit de rectifier une imposition insuffisante, dont les contribuables eux-mêmes tireraient argument dans la formulation de leurs nouveaux griefs (par exemple: justification, après l'expiration du délai d'imposition, du paiement d'indemnités non déduites auparavant et dont la déduction est réclamée pour la première fois devant la Cour d'appel).

Il convient de tenir compte du fait qu'en général les « griefs nouveaux » doivent s'appuyer sur des « pièces nouvelles » pour lesquelles l'article 282 du Code des impôts sur les revenus fixe un délai; autrement dit, ce même délai doit s'appliquer à l'introduction de griefs nouveaux, faute de quoi on risque d'en arriver à ce que ceux-ci puissent être soulevés alors que les seules pièces qui pourraient les justifier ne seraient pas recevables.

Résumant son intervention, le Ministre des Finances déclare que, s'il n'attache aucune importance aux modalités de signification ou de notification de ces nouveaux griefs au directeur des contributions, il ne peut en aucun cas admettre l'absence de tout délai pour la formulation de ces griefs.

A la suite de cette prise de position, la Commission décide à l'unanimité d'amender le texte proposé et d'en supprimer l'alinéa 2 ainsi que de compléter comme suit l'alinéa 1^{er} (dans lequel le mot « moyens » est remplacé par le mot « griefs ») : « et ce sous peine de déchéance dans le délai prévu à l'article 282 ».

En ce qui concerne l'article 5, le Ministre des Finances déclare que ce texte est le corollaire de l'article 3 adopté par la Commission. La Cour d'appel peut rendre un arrêt de surséance en cas de présentation de nouveaux griefs, afin de rendre à l'administration les droits qui lui sont nécessaires pour instruire au fond le nouveau grief du requérant.

Faute de pouvoir se baser sur un texte précis, l'administration se verrait privée de son pouvoir d'enquête en ce qui concerne l'instruction de la réclamation, étant donné que la décision directoriale aurait mis fin à cette instruction.

Le membre qui avait eu des doutes quant à l'opportunité de la disposition à l'examen reconnaît le bien-fondé de l'observation du Ministre des Finances.

La Commission adopte ensuite à l'unanimité le texte de l'article 5.

L'article 6, qui prévoit que la loi entrera en vigueur le trentième jour qui suit celui de sa publication au *Moniteur belge*, n'a donné lieu à aucune discussion.

Toutefois, à la demande de plusieurs membres, le Ministre des Finances précise que les nouvelles dispositions seront appliquées, à

gepast vanaf de datum van hun in voege treden, zulks wat al de bezwaren betreft welke op die datum alsdan niet het voorwerp zijn geweest van een directorale beslissing, maar niet zullen toepasselijk zijn inzake de betwistingen aanhangig alsdan voor de Hoven van beroep.

Indien men aanvaardt, zulks bij aanneming van de tekst van de Commissie, dat de verzoeker nieuwe bezwaren mag onderwerpen aan het Hof van beroep, dan is zulks slechts aannemelijk voor de betwistingen welke zijn onderzocht en beslecht op het administratief vlak. Zulks volgens de nieuwe procedure.

Anders zou terugwerkende kracht worden verleend aan de nieuwe beschikkingen, artikels 3 tot 5 van de tekst van de Commissie. Zulks zou onverenigbaar zijn met het goede recht.

Het geamendeerde voorstel werd met algemene stemmen goedgekeurd.

De Verslaggever,
F. DE GROOF.

De Voorzitter,
E. ADAM.

partir de la date de leur entrée en vigueur, à tous les griefs qui, à cette date, n'auront pas encore fait l'objet d'une décision directoriale, mais qu'elles ne seront pas applicables aux contestations pendantes devant les Cours d'appel.

Si l'on admet que, si le texte de la Commission est adopté, le requérant pourra soumettre des griefs nouveaux à la Cour d'appel, cela ne sera acceptable que pour les contestations déjà instruites et réglées sur le plan administratif, et ce suivant la nouvelle procédure.

Au cas contraire, on donnerait un effet rétroactif aux nouvelles dispositions, c'est-à-dire aux articles 3 à 5 du texte de la Commission, ce qui serait incompatible avec une saine justice.

La proposition amendée a été adoptée à l'unanimité.

Le Rapporteur,
F. DE GROOF.

Le Président,
E. ADAM.