

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 1971-1972.

13 DECEMBER 1971.

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

TOELICHTING

Dit voorstel van wet heeft ten doel voor de beslechting van de geschillen die tussen de belastingplichtigen en de fiscus, inzake directe belastingen, rijzen, een rechtspleging in te voeren die aan de pleiter de gewone waarborgen van ons rechtsbestel verleent en het recht van de verdediging eerbiedigt.

Wij achten het noodzakelijk de bijzondere regelen van de huidige rechtspleging uiteen te zetten, ten einde de onvolkomenheden en de eigenaardigheden ervan in het licht te stellen; zij zijn over het algemeen van historische aard.

♦♦

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.

Zij moet worden ingezet met een gemotiveerd bezwaarschrift van de belastingplichtige dat in de wettelijke vormen en binnen de wettelijke termijnen gericht wordt aan de provinciale of gewestelijke directeur van de directe belastingen, die aan een inspecteur opdraagt om het bezwaarschrift te behandelen. Op grond van het verslag dat de inspecteur aan de directeur voorlegt, neemt deze een beslissing waarvan hij aan de reclamant kennis geeft.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1971-1972.

13 DECEMBRE 1971.

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

DEVELOPPEMENTS

La présente proposition tend à 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.

Il nous a paru nécessaire de rappeler les particularités de la procédure actuellement en vigueur, afin d'en faire ressortir les imperfections et les singularités, dont l'origine est généralement historique.

♦♦

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

Alors que, 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.

Elle débute obligatoirement par une réclamation motivée du contribuable adressée, dans les formes et délais légaux, au directeur provincial ou régional des contributions directes qui charge un inspecteur d'instruire la réclamation. Suite au rapport que lui fournit l'inspecteur, le directeur prend une décision et la notifie au réclamant.

Deze eerste fase van de rechtspleging *administratief*. Tot in 1881 waren de bestendige deputaties bevoegd om de bezwaarschriften inzake directe belastingen te ontvangen en te behandelen, maar de wet van 30 juli 1881 heeft hen van deze taak ontslagen en ze opgedragen aan de directeur der belastingen, op grond van de overweging dat « de belastinggeschillen waarbij verkiezingsbelangen op het spel staan, moeten onttrokken worden aan de bevoegdheid van de bestendige deputaties » (Pasinomie, 1881, blz. 294).

De wetten van 6 september 1895 en 23 juli 1953, alsmede de artikelen 61, § 3, en 65 van de gecoördineerde wetten, hebben deze opdracht van bevoegdheid bekrachtigd en de hervorming van 1962 heeft op dit punt niets gewijzigd (art. 267, W.I.B.).

De *gerechtelijke 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).

**

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.

Sommigen ontzeggen aan de directeur der belastingen iedere rechtsprekende bevoegdheid. Volgens Feye en Cardyn (Procédure fiscale contentieuse, 1958, 2^e uitgave, n^o 57, blz. 61) is het een wezenlijk kenmerk van de rechtsmacht, dat hij die ze uitoefent en geroepen is recht te spreken in het geschil, niet een van de betrokken partijen is.

Welnu, dat is wel het geval wat betreft de directeur; hij is het orgaan van het Bestuur dat in de eerste plaats betrokken is bij het geschil dat hem wordt voorgelegd : *hij is rechter in eigen zaak.*

Dat de directeur geen rechtsmacht bezit is uitdrukkelijk gezegd tijdens de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 1881 (Kamer van Volksvertegenwoordigers, Gedr. St. Zitting 1880-1881, blz. 227); de heer Cornil, Eerste-Advocaat-Generaal, merkte terecht op dat « het bezwaarschrift ingediend bij de directeur der belastingen ... de voortzetting is van de betwisting tussen de belastingplichtige en de fiscus ». (Advies voor Cassatie, 5 mei 1941, Pas., 1941, I, 77).

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

Cette première phase de la procédure est *administrative*. En effet, alors que, jusqu'en 1881, les députations permanentes étaient compétentes pour recevoir et instruire les réclamations introduites par les contribuables en matière d'impôts directs, la loi du 30 juillet 1881 les a déchargées de cette mission pour en investir le directeur des contributions au motif qu'il fallait « distraire de la compétence des députations permanentes les contestations fiscales qui mettent en jeu des intérêts électoraux » (Pasinomie, 1881, p. 294).

Les lois des 6 septembre 1895 et 23 juillet 1953, ainsi que les articles 61, § 3 et 65 des lois coordonnées ont confirmé cette attribution de compétence et la réforme de 1962 n'apporta aucune modification sur ce point (article 267 C.I.R.).

Quant à la *phase judiciaire* de la procédure contentieuse, elle débute par une requête dirigée contre la décision du directeur des contributions et adressée à la Cour d'appel (art. 278).

**

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.

Certains dénie au directeur des contributions tout pouvoir juridictionnel. En effet, selon Feye et Cardyn (Procédure fiscale contentieuse, 1958, 2^e éd., n^o 57, p. 61), il est de l'essence d'une juridiction que celui qui l'exerce, appelé à dire le droit dans la contestation à trancher, ne soit pas l'une des parties en cause.

Or tel est le cas pour le directeur, organe de l'Administration intéressée au premier chef au conflit qui lui est soumis : *il est, à la fois, juge et partie.*

Cette absence de caractère juridictionnel a été expressément proclamée lors des travaux préparatoires de la loi de 1881 (Doc. parl., Chambre, Session 1880-1881, p. 227) et Monsieur le Premier Avocat général Cornil remarquait, à juste titre, que « la réclamation auprès du directeur des contributions... est la continuation de la discussion entre le contribuable et le fisc » (Avis avant cassation, 5 mai 1941, Pas., 1941, I, 77).

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

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 (zie onder meer Cassatie 24 augustus 1944 en 14 november 1950). Als ambtenaar die ermee belast is het kohier op te maken, dat de belastingtitel vormt, moet hij ervoor zorgen dat deze titel nauwkeurig en volledig is. Hij kan hem dan ook teniet doen of hem wijzigen door hetzij op eigen initiatief, hetzij op grond van een bezwaarschrift, de grondslagen ervan te verminderen of te vermeerderen, door ontheffingen of navorderingen van rechten (Feye en Cardyn, n° 57, blz. 62).

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

Dit beginsel is niet alleen een procedureregulering. Het is een van de grondregels van iedere rechterlijke inrichting die tot doel heeft de best mogelijke rechtsbedeling te waarborgen.

Ieder rechtsonderhorige heeft in beginsel aanspraak op twee instanties. Het hoger beroep is, behalve op grond van de hiërarchie, gerechtvaardigd door de omstandigheid dat het een wezenlijke waarborg vormt voor een goede rechtsbedeling.

Het hoger beroep heeft ten doel het mogelijk te maken dat onrechtvaardige beslissingen worden teniet gedaan, ongeacht of deze onrechtvaardigheid opzettelijk is begaan, dan wel voortvloeit uit onwetendheid of dwaling.

Het tweede onderzoek van een geschil door onafhankelijke rechters, die groter zijn in aantal en meer ervaring hebben, is een noodzakelijke waarborg voor een goede rechtsbedeling. De publieke opinie zou diep geschokt zijn, indien vonnissen, die kennelijk slecht gewezen zijn, niet zouden kunnen worden teniet gedaan.

Ten slotte komt het dikwijls voor dat een pleiter in eerste aanleg niet al zijn middelen van verdediging heeft aangewend of dat hij zich bij de verdediging vergist heeft en pas duidelijk inziet wat hij had moeten doen nadat het vonnis gewezen is. Hij moet dus in beroep kunnen komen, ten einde in staat te zijn zijn verzuim of zijn vergissing goed te maken (Glasson et Tissier, *Traité de procédure civile*, Deel I, n° 31, blz. 79 en 80; Garsonnet et César Bru, *Traité de procédure civile*, Deel I, n° 39, blz. 72-73).

Maar indien men aanneemt dat het hof van beroep inzake directe belastingen de eerste instantie is, dat het zijn rechtsmacht in laatste aanleg uitoefent en het beroep bij dit hof geen hoger beroep is (advies van het openbaar ministerie voor cassatie, 13 januari 1932. Pas. 1932, I, 22; Cassatie, 22 juni 1936, Pas. 1936, I, 310; Cassatie 14 februari 1938, Pas. 1938, I, 42; Cassatie 22 december 1938, Pas. 1939, I, 395; Cassatie, 23 januari 1951, Pas. 1951, I, 333), wat blijft er dan nog over van het fundamenteel beginsel van de tweevoudige rechtinstantie?

Ten einde dit bezwaar te weerleggen houden anderen daarentegen staande dat *de directeur der belastingen een rechtsprekende macht uitoefent*.

l'obligation de rectifier toutes les erreurs commises par le fonctionnaire taxateur tant au détriment du Trésor qu'au préjudice du redevable (voir notamment Cassation 24.8.1944 et 14.11.1950). Chargé de la création du rôle, titre de l'impôt, ce fonctionnaire doit veiller à ce que ce titre soit exact et complet. Aussi peut-il l'annuler ou le modifier en en réduisant ou majorant les bases, soit d'initiative, soit sur le vu d'une réclamation, par dégrèvements ou rappels de droits (Feye et Cardyn, n° 57, p. 62).

Mais 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*.

Ce principe n'est pas seulement une règle de procédure. Il mérite de figurer parmi les règles fondamentales de toute organisation judiciaire instaurée dans le souci d'assurer la meilleure justice possible.

En principe, tout justiciable a droit à deux degrés de juridiction. Le droit d'appel trouve sa justification, en dehors de l'idée de hiérarchie, dans la circonstance qu'il constitue une garantie essentielle de bonne justice.

L'appel a pour but de permettre la réformation des décisions injustes, soit que cette injustice ait été volontaire, soit qu'elle ait pour cause l'ignorance ou l'erreur.

Le second examen d'un litige par des juges indépendants, plus nombreux et plus expérimentés, constitue une garantie nécessaire de bonne justice. L'opinion publique serait profondément troublée si l'on ne pouvait faire réformer des jugements manifestement mal rendus.

Enfin, il arrive fréquemment que le plaideur n'a pas fait valoir tous ses moyens de défense en première instance ou qu'il s'est trompé dans sa défense et qu'il ne comprend clairement ce qu'il aurait dû faire qu'une fois le jugement rendu. Il doit donc avoir un recours pour lui permettre de réparer son omission ou son erreur. (Glasson & Tissier, *Traité de procédure civile*, t. I, n° 31, pp. 79 et 80; Garsonnet & César-Bru, *Traité de procédure civile*, t. I, n° 39, pp. 72-73).

Or, si l'on admet qu'en matière d'impôts directs, la Cour d'appel exerce le premier degré de juridiction, qu'elle exerce cette juridiction en dernier ressort et que le recours porté devant elle n'est pas un appel (avis du Ministère public avant cassation 13.1.1932, Pas., 1932, I, 22; Cassation 22.6.1936, Pas., 1936, I, 310; Cassation 14.2.1938, Pas., 1938, I, 42; Cassation 22.12.1938, Pas., 1939, I, 395; Cass. 23.1.1951, Pas., 1951, I, 333), que reste-t-il du principe fondamental du double degré de juridiction?

D'autres, dans l'intention de réfuter cette objection, soutiennent au contraire que *le directeur des contributions exerce un pouvoir juridictionnel*.

De zuiver formele omschrijving van de rechtsprekende functie, d.w.z. de omschrijving die wordt gegeven met verwijzing naar de organen die wettelijk met deze functie zijn belast, zou immers onvoldoende zijn. Men zou een materiële begripsbepaling van de rechtsprekende functie moeten geven, een begripsbepaling die teruggrijpt op de inhoud ervan.

De kenmerken van de rechtsprekende functie zouden dan zijn :

- een geschil over de schending van een subjectief recht of het bestaan van dat recht;
- en een beslissing die een punt achter het geschil zet.

De rechtsprekende handeling zou dus de handeling zijn die een openbaar ambtenaar, in geval van beweerde inbreuk op de rechtsorde van de gemeenschap, verricht op grond van zijn vaststelling dat het subjectieve recht al dan niet was geschonden of een subjectieve dan wel een objectieve toestand al dan niet verstoord (nota W.G. onder cassatie, 26 september 1950, Pas. 1951, I, 29 en conclusies voor cassatie 21 december 1956, J.T., 1957, blz. 57 v.v.).

Volgens deze theorie zou de directeur der belastingen rechtsprekende macht bezitten. Maar dan zou de Minister van Financiën die aan de directeur onderrichtingen geeft betreffende de te nemen beslissing, machtmisbruik plegen (advies W.G. voor cassatie 21 december 1956, Pas. 1957, I, 430; Schreuder, *Traité des impôts sur les revenus*, n° 485, blz. 457 : deze auteur haalt trouwens arresten aan die erkennen dat de directeur der belastingen rechtsprekende macht bezit : — Cassatie, 16 februari 1954, Pas. 1954, I, 540 — en dat zijn beslissingen kracht van gewijsde hebben — Cassatie 31 januari 1956, 2 arresten. Pas., 1956, I, 557-558).

Doch al moet worden toegegeven dat in deze veronderstelling het beginsel van de tweevoudige instantie formeel wordt nageleefd, toch blijft het een feit dat de in eerste aanleg gewezen beslissing wordt genomen door een gezagsorgaan dat rechter is in eigen zaak.

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.

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

Krachtens artikel 62 van de samengeschaalde wetten werd de behandeling van de bezwaarschriften van de belastingplichtigen opgedragen aan een ambtenaar der belastingen, van een hogere graad dan die van controleur, d.w.z. aan een inspecteur.

In de huidige wettelijke regeling geldt hetzelfde beginsel wat betreft de behandeling van de bezwaarschriften (artikel 275, W.I.B.).

Ten einde die ambtenaar in staat te stellen zijn taak te volbrengen, heeft de wet hem uitdrukkelijk bepaalde

En effet, la définition purement formelle de la fonction de juridiction, c'est-à-dire la définition établie par référence aux organes légalement chargés de remplir cette fonction, serait insuffisante. Il conviendrait de recourir à une définition matérielle de la fonction de juridiction, c'est-à-dire à une définition qui vise son contenu.

Ainsi, les éléments qui permettraient de reconnaître la fonction de juridiction seraient :

- une contestation portant sur la violation d'un droit subjectif, ou sur l'existence de ce droit;
- et une décision comme point final à cette contestation.

L'acte de juridiction serait celui qu'accomplit l'agent public, en cas d'atteinte prétendue à l'ordonnement juridique de la société, comme conséquence de la constatation par lui faite qu'il y avait ou non violation du droit subjectif ou atteinte à une situation subjective ou à une situation objective (note W.G. sous cassation 26.9.1950, Pas., 1951, I, 29 et conclusions précédant cassation 21.12.1956, J.T., 1957, pp. 57 suiv.).

Il faudrait donc admettre, selon cette théorie, que le directeur des contributions dispose de pouvoirs juridictionnels. En conséquence, le Ministre des Finances qui donnerait au directeur des instructions relatives à la décision à prendre commettrait un excès de pouvoir (avis W.G. avant cassation 21.12.1956, Pas., 1957, I, 430; Schreuder, *Traité des impôts sur les revenus*, n° 485, p. 457 : cet auteur cite d'ailleurs des arrêts ayant reconnu au directeur des contributions des pouvoirs à caractère juridictionnel : Cassation 16.2.1954, Pas., 1954, I, 540 — et à ses décisions le bénéfice de l'autorité de la chose jugée — Cassation 31.1.1956, deux arrêts, Pas., 1956, I, 557-558).

Mais s'il faut reconnaître que, dans cette hypothèse, le principe du double degré de juridiction serait formellement respecté, il n'en reste pas moins que la décision rendue en premier degré est prise par une autorité qui est à la fois juge et partie.

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.

Aux termes de l'article 62 des lois coordonnées, c'est à un fonctionnaire de l'Administration des contributions d'un grade supérieur à celui de contrôleur, c'est-à-dire à un inspecteur, qu'était confiée la charge de l'instruction des réclamations introduites par les contribuables.

Dans le système légal actuel, le principe est le même pour ce qui concerne l'instruction des réclamations (art. 275 C.I.R.).

Pour permettre à ce fonctionnaire instructeur de remplir sa mission, la loi lui a expressément attribué

rechten verleend : onderzoek van de boekhouding van de belastingplichtige of bij derden, getuigenverhoor, enz... maar daarentegen zegt zij niets *over de rechten van de reclamant*.

De belastingplichtige blijft met betrekking tot de toelating van de bewijsmiddelen die hij aanvoert, overgeleverd aan de willekeur van de administratie. Er werd gevonnen dat de verwerping van het verzoek van de belastingplichtige die een deskundig onderzoek van zijn boeken of een getuigenverhoor vraagt, geen afbreuk doet aan de geldigheid van de daarop volgende beslissing van de directeur (Cassatie 29 maart 1955, Pas., 1955, I, 840).

Bovendien heeft het bezwaarschrift aan de directeur der belastingen niet altijd uitsluitend betrekking op cijfers. *De belastingplichtige kan ook de wettigheid van koninklijke of ministeriële besluiten of van administratieve circulaires in het geding brengen.*

Maar de ambtenaren van de belastingen zijn door de onwettige besluiten en circulaires gebonden en moeten ze toepassen : de hiërarchische tucht verbiedt een directeur die uitspraak doet op een bezwaar, de toepassing te weigeren van een besluit dat hij onwettig acht, wat erop wijst dat de directeur geen rechter is, omdat hij niet onafhankelijk is.

Indien de belastinggeschillen in hun eerste fase behandeld werden door de gewone rechtbanken, zou het mogelijk zijn van meet af aan artikel 107 van de Grondwet toe te passen, luidende : « De hoven en rechtbanken passen de algemene, provinciale en plaatselijke besluiten en verordeningen alleen toe in zover zij met de wetten overeenstemmen ».

Het feit dat de administratie, die niet bevoegd is om over onwettige verordeningen heen te stappen, een beslissing moet nemen die onherroepelijk kan worden, ontnemt aan de belastingplichtige, inzake rechtsbedeling, een waarborg die uitdrukkelijk door de Grondwet zelf is bepaald.

Buiten de verplichting om de beslissing met redenen te omkleden, voorziet de wet niets wat betreft de procedure die moet worden gevolgd ter beslechting van gemeenschappelijke betwistingen die incidenteel voor de directeur zouden worden opgeworpen.

De verrichtingen waaruit de inkomsten voortvloeien, zijn zo ingewikkeld dat zij dikwijls moeilijke problemen van burgerlijke en handelsrechtelijke aard doen rijzen. En zo is de directeur der belastingen, die uiteraard een beperkte kennis van het recht bezit, krachtens de wet verplicht om ook burgerlijke geschillen te beslechten.

Bovendien wordt de zaak niet op tegenspraak behandeld. Het valt dan ook dagelijks voor dat de beslissingen van de directeurs, in plaats van te berusten op de overwegingen die in de berichten van wijziging zijn vermeld en die de enige zijn waarvan de belastingplichtige kennis heeft, gegrond zijn op andere juridische beschouwingen, waar de betrokkenen nooit hun zienswijze hebben kunnen tegenover stellen.

Ten slotte is het ook bekend dat *de directeur bij wie een bezwaarschrift is ingediend, gerechtigd is de toestand van de belastingplichtige te verzwaren door het bedrag van de opgelegde aanslag te verhogen.*

certain droits : investigation dans la comptabilité du contribuable ou auprès des tiers, auditions de témoins, etc... mais, en revanche, *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. Il a été jugé que si le contribuable sollicite une expertise de ses livres comptables ou une audition de témoins, le rejet de ces demandes ne porte pas atteinte à la valeur de la décision directoriale subséquente (Cassation 29.3.1955, Pas., 1955, I, 840).

Remarquons également que la réclamation adressée au directeur des contributions ne porte pas toujours uniquement sur des chiffres. *Le contribuable peut également mettre en cause la légalité d'arrêtés royaux ou ministériels ou de circulaires administratives.*

Les arrêtés et circulaires illégaux s'imposent aux fonctionnaires de l'Administration fiscale qui sont tenus de les appliquer : la discipline hiérarchique interdit à un directeur, statuant sur une réclamation, de refuser de faire application d'un arrêté qu'il jugerait illégal, ce qui fait apparaître que le directeur n'est pas un juge parce qu'il n'est pas indépendant.

Si la première phase du contentieux fiscal se déroulait devant les tribunaux ordinaires, ceux-ci pourraient, dès le départ, faire 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 ».

Confier à l'Administration, qui n'a pas qualité pour écarter les dispositions réglementaires illégales, le soin de rendre une décision pouvant devenir définitive revient à priver le contribuable d'une garantie de bonne justice expressément prévue par la Constitution elle-même.

En dehors de l'obligation de rendre une décision motivée, la loi demeure muette sur la procédure à suivre pour arriver à la solution des contestations de droit commun soulevées incidemment devant le Directeur.

La complexité des actes qui sont à la source des revenus suscite des problèmes de droit civil et commercial nombreux et délicats. Le directeur des contributions, 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 en outre dépourvue du caractère contradictoire. Quotidiennement, les décisions directoriales substituent aux considérations contenues dans les avis de rectification et seules connues du redevable, des analyses juridiques différentes que le redevable n'a jamais eu l'occasion de discuter.

Enfin, l'on sait également que *le directeur saisi d'une réclamation a le droit d'aggraver la situation du contribuable en augmentant le montant de la cotisation entreprise.*

Volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie heeft deze ambtenaar, die de aanslag kan en moet teniet doen indien hij hem onwettig acht, eveneens het recht hem te wijzigen, hetzij door hem te verminderen hetzij door hem te vermeerderen indien hij verkeerdelijk werd gevestigd of geïnd. Hij moet, zo nodig zelfs ambtshalve, iedere ontdekte onregelmatigheid herstellen, ongeacht of zij ten nadele van de administratie of in haar voordeel is begaan, (Cassatie, 14 november 1950, Pas., 1951, I, 157; Cassatie 1 juni 1948, Pas., 1948, I, 353; Cassatie 18 oktober 1926, Pas., 1927, I, 72; Cassatie 23 september 1929, Pas., 1929, I, 309; Cassatie 27 januari 1930, Pas., 1930, I, 77; Cassatie 10 november 1936, Pas., 1936, I, 411; Cassatie 24 augustus 1944, Pas., 1944, I, 460; Cassatie 8 mei 1956, Pas., 1956, I, 954; Cassatie 17 januari 1957, Pas., 1957, I, 571).

Zoals advocaat-generaal Sartini van den Kerkhove schreef (advies vóór Cassatie, 13 januari 1932, Pas., 1932, I, 22) « maakt het bezwaar van de belastingplichtige gericht tot de directeur der belastingen, bij deze ambtenaar het gehele onderzoek aanhangig van alle betrokken inkomingen. Hij heeft immers tot taak de belastbare inkomsten vast te stellen en te waken over de toepassing van de belastingwetten, die in de eerste plaats van belang zijn voor de openbare orde. Het is dus zijn taak niet alleen de onregelmatigheden te onderzoeken die volgens de reclamant zijn begaan, maar ook alle andere onregelmatigheden die tot gevolg zouden kunnen hebben dat de fiscus te weinig ontvangt of dat de reclamant wordt benadeeld. Hij zet het werk van het Bestuur voort zonder de rechterlijke macht uit te oefenen en zonder gebonden te zijn door de regels van het burgerlijk recht en van de burgerlijke rechtsvordering ».

Men leidt hieruit af dat het verwijt dat de directeur zich *ultra petita* zou hebben uitgesproken, niet gegrond zou zijn, maar in dit geval moet men aannemen dat de directeur geen rechtsmacht bezit.

Wanneer de directeur een bezwaar behandelt, oordeelt hij over de aanslag zelf in zijn geheel, en kan hij bijgevolg een navordering van aanvullende rechten gelasten. De directeur is niet beperkt door het voorwerp van het bezwaar, noch door de argumenten die het aanvoert (Cassatie 5 april 1955, Pas., 1955, I, 874; Cassatie 29 maart 1949, Pas., 1949, I, 249; Cassatie 14 februari 1938, Journal pratique droit fiscal, 1938, blz. 132).

De wettelijke bevoegdheid, de wettelijke plicht van de directeur van de belastingen om, in voorkomend geval, een navordering van aanvullende rechten te gelasten, vloeit voort uit het feit dat de belastingwet van openbare orde is en uit de omstandigheid dat hij, wanneer hij zulk een beslissing neemt, niet handelt ter uitvoering van de artikelen 251 en 256 W.I.B., maar wel op grond van artikel 276. Hij is derhalve niet verplicht, vóór zijn beslissing, een bericht van verbetering aan de belastingplichtige te sturen (Cassatie 13 oktober 1959, Bulletin Contributions, n° 361, blz. 213; Cassatie 13 maart 1956, Pas., 1956, I, 749).

Wanneer de directeur bij de behandeling van een bezwaarschrift van oordeel is dat de belastbare grond-

Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, ce fonctionnaire, s'il peut et doit annuler l'imposition lorsqu'il s'aperçoit de son illégalité, a également le droit de la redresser, soit en la réduisant, soit en la majorant, lorsqu'elle a été établie ou perçue erronnellement. Il doit redresser, au besoin même d'office, toutes les irrégularités qu'il découvre, tant celles qui ont été commises au détriment de l'Administration que celles qui ont été commises à son profit (Cassation 14.11.1950, Pas., 1951, I, 1957; Cassation 1.6.1948, Pas., 1948, I, 353; Cassation 18.10.1926, Pas., 1927, I, 72; Cassation 23.9.1929, Pas., 1929, I, 309; Cassation 27.1.1930, Pas., 1930, I, 77; Cassation 10.11.1936, Pas., 1936, I, 411; Cassation 24.8.1944, Pas., 1944, I, 460; Cassation 8.5.1956, Pas., 1956, I, 954; Cassation 17.1.1957, Pas., 1957, I, 571).

Comme l'écrivait Monsieur l'Avocat général Sartini van den Kerkhove (avis précédant cassation 13.1.1932, Pas., 1932, I, 22) « la réclamation faite par le contribuable au directeur des contributions saisit ce fonctionnaire de l'examen entier des enrôlements qui lui sont dénoncés. Il a, en effet, la charge d'établir les revenus imposables et de veiller à l'application des lois fiscales qui intéressent l'ordre public au premier chef. Sa mission s'étend donc à l'examen, non seulement des irrégularités qui sont prétendues par le réclamant, mais encore de toutes autres irrégularités dont l'effet serait, soit de frustrer le fisc soit de porter grief au réclamant. Il continue l'œuvre de l'Administration sans exercer le pouvoir judiciaire et sans être lié par les règles du droit et de la procédure civils ».

On en déduit que le reproche qui serait fait au directeur d'avoir statué *ultra petita* ne serait pas fondé, mais il faut bien reconnaître alors que le directeur ne possède pas de pouvoirs juridictionnels.

Lorsque le directeur instruit une réclamation, c'est la cotisation elle-même, dans son entier, qui est soumise à la censure et, par conséquent, il peut ordonner un rappel de droits complémentaires. Le directeur n'est pas limité par l'objet de la réclamation, ni par les arguments que celle-ci invoque (Cassation 5.4.1955, Pas., 1955, I, 874; Cassation 29.3.1949, Pas., 1949, I, 249; Cassation 14.2.1938, Journal pratique droit fiscal 1938, p. 132).

Le fondement légal de ce pouvoir, de ce devoir incombant au directeur des contributions d'ordonner, le cas échéant, un rappel de droits complémentaires trouve sa source dans le caractère d'ordre public de la loi fiscale et dans la circonstance que, lorsqu'il prend une telle décision, le directeur n'agit pas en exécution des articles 251 et 256 C.I.R. mais bien par application de l'article 276. Il n'est dès lors pas tenu d'envoyer, préalablement à sa décision, un avis rectificatif au contribuable (Cassation 13.10.1959, Bulletin Contributions n° 361, p. 213; Cassation 13.3.1956, Pas., 1956, I, 749).

Lorsque le directeur estime, au cours de l'instruction d'une réclamation, que la base imposable doit être

slag 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.*

Het recht om bezwaar tegen de gevestigde aanslag in te dienen is dus niet vrij van risico's en de belastingplichtige staat hierbij in een zeer ongunstige positie, aangezien hij niet het recht heeft zijn middelen van verweer te doen gelden.

De risico's zijn des te groter daar de directeur in voorkomend geval de aanslag kan verhogen, *zelfs indien de inkohieringstermijnen van de betwiste aanslag verstreken zijn op het tijdstip van zijn beslissing.*

De beslissing waarbij de directeur de toestand van de belastingplichtige verzwaaert, heeft geen invloed op de datum waarop de aanslag is gevestigd; de verbeteringen die deze beslissing in de aanslag aanbrengt, hebben niet tot gevolg dat deze wordt beschouwd als een nieuwe aanslag, ingekohierd en uitvoerbaar verklaard op de datum waarop de beslissing is genomen (Cassatie 27 januari 1930, Pas., 1930, I, 77; Cassatie 24 augustus 1944, Pas., 1944, I, 460; Cassatie 8 mei 1956, Pas., 1956, I, 954; Cassatie 17 januari 1957, Pas., 1957, I, 571).

Deze verbeterde aanslag wordt geacht tegelijkertijd gevestigd te zijn als de oorspronkelijke aanslag waartegen het bezwaar gericht was. Artikel 74 van de gecoördineerde wetten, thans 258 en 259 W.I.B., bevat geen enkele beperking wat betreft de taak van de directeur: voor hem wordt geen enkele 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).

De datum van zijn beslissing heeft geen invloed en zijn bevoegdheid is niet beperkt, ook indien het navorderingsrecht van de administratie bij onstentien van bezwaarschrift op die datum zou vervallen zijn (Cassatie 8 mei 1956, Pas., 1956, I, 954; Cassatie 22 januari 1957, Pas., 1957, I, 587 + verwijzingen; Cassatie 17 januari 1957, Pas., 1957, I, 571).

De rechtspraak beschouwt de inkohiering van aanvullende aanslagen als een uitvoeringsmaatregel die de directeur neemt met het oog op de gedwongen invordering van de belastingen en niet als de vestiging van een nieuwe aanslag, die met de oorspronkelijk ingekohierde aanslag niets te maken heeft. De eerste blijft bestaan; het enige gevolg van de beslissing van de directeur is dat hij gewijzigd wordt en deze beslissing vormt een geheel met de uitvoerbare titel die de administratie bezat (noot R.D. onder Cassatie 28 februari 1956, Pas., 1956, I, 678).

Deze rechtspraak berust in feite op geen enkele uitdrukkelijke bepaling van de belastingwet.

De schuldvordering inzake belastingen berust op de financiewet. Er zij evenwel opgemerkt dat de Staat van een belastingplichtige slechts de betaling van een bedrag aan directe belastingen kan vorderen krachtens een ingekohierde aanslag die uitvoerbaar is verklaard. Dit is de titel op grond waarvan de Staat de betaling van de belasting kan eisen en de belasting kan innen.

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.*

L'on voit donc que l'exercice du droit de réclamer contre la cotisation établie n'est pas exempt de risques et que la situation du contribuable est particulièrement défavorisée puisqu'il se trouve privé du droit d'opposer ses moyens de défense.

Il en est d'autant plus ainsi que le directeur peut augmenter la cotisation, le cas échéant, *même si, au moment de sa décision, les délais d'enrôlement pour l'imposition attaquée sont expirés.*

La décision du directeur aggravant la situation du contribuable est sans influence sur la date à laquelle la cotisation est établie; les rectifications qu'elle apporte à la cotisation n'ont pas pour conséquence de faire considérer celle-ci comme une cotisation nouvelle, enrôlée et rendue exécutoire à la date où la décision est rendue (Cassation 27.1.1930, Pas., 1930, I, 77; Cassation 24.8.1944, Pas., 1944, I, 460; Cassation 8.5.1956, Pas., 1956, I, 954; Cassation 17.1.1957, Pas., 1957, I, 571).

Cette cotisation rectifiée est considérée comme contemporaine de la cotisation primitive sur laquelle portait la réclamation. L'article 74 des lois coordonnées, actuellement 258 et 259 C.I.R., ne comporte 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 4.7.1955, Revue fiscale 1956, p. 60).

La date de sa décision est sans influence aucune et ses pouvoirs ne sont pas restreints si, à cette date, l'Administration, à défaut de réclamation, eût été forclosé du droit de rappel (Cassation 8.5.1956, Pas., 1956, I, 954; Cassation 22.1.1957, Pas., 1957, I, 587 + références; Cassation 17.1.1957, Pas., 1957, I, 571).

La jurisprudence considère que l'enrôlement de suppléments de cotisation est une mesure d'exécution de la décision du directeur en vue du recouvrement forcé de l'impôt et non pas la création d'une cotisation nouvelle, distincte de la cotisation primitivement enrôlée. Celle-ci subsiste; elle n'est que modifiée par la décision du directeur qui s'incorpore au titre exécutoire que possédait l'Administration et s'y adjoint comme partie intégrante (note R.D. sous cassation 28.2.1956, Pas., 1956, I, 678).

Cette jurisprudence ne repose à vrai dire sur aucune disposition expresse de la loi fiscale.

Certes, la créance d'impôts trouve sa source dans la loi des finances. Cependant, il convient de remarquer que, lorsque l'Etat entend réclamer le paiement d'une somme quelconque à un redevable à titre d'impôt direct, il ne peut le faire qu'en vertu d'une cotisation portée au rôle rendu exécutoire. Celui-ci est le titre qui permet à l'Etat d'exiger le paiement de l'impôt et de procéder à son recouvrement.

Welnu, op straffe van verval van de aanslag, moet het kohier uitvoerbaar verklaard worden binnen bepaalde termijnen, die van openbare orde zijn en die geen enkele uitzondering noch grond van schorsing of stuiting inhouden.

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.

Geen enkele bepaling verleent aan de directeur een grotere bevoegdheid dan aan het bestuurslichaam waarvan hij een orgaan is. Het staat trouwens vast dat, wanneer de directeur een vergissing in de aanslag ambtshalve rechtzet, hij de inkohieringstermijnen moet in acht nemen.

Wanneer de directeur de vestiging van bijkomende rechten gelast, worden deze nieuwe aanslagen logischerwijze ingekohierd op de datum waarop hij het kohier uitvoerbaar verklaart. *Het is door een juridische fictie dat de rechtspraak dit niet als een nieuwe aanslag beschouwt*, maar als een verbeterde aanslag, die in de plaats komt van de aanslag van de belastingzetter en die bijgevolg moet worden geacht te zijn gevestigd op de datum van de oorspronkelijke aanslag : zodoende zou de directeur niet anders dan een nieuwe uitvoerbare titel tot stand brengen voor een belasting die binnen de wettelijke termijn is gevestigd. Hij zou geen nieuwe belasting vorderen noch navorderen. In deze theorie wordt de uitvoerbaarheid van het kohier voor de bijkomende rechten fictief teruggebracht tot het tijdstip van inkohiering van de oorspronkelijke aanslag waartegen bezwaar is ingebracht.

Aangezien de aanslag, technisch gezien, niet het wettelijk verschuldigde maar het ingekohierde bedrag is, moet de directeur bij de inkohiering van bijkomende rechten een nieuwe uitvoerbare titel scheppen : men zal tevergeefs naar een tekst zoeken, die hem toestaat de termijnen waarbinnen de formaliteiten voor de tenuitvoerlegging van het kohier op geldige wijze kunnen worden vervuld, niet in acht te nemen.

Dat de directeur integendeel verplicht is bijkomende rechten binnen de wettelijke termijnen in te kohieren, schijnt uitdrukkelijk bevestigd te worden door de bepaling van artikel 260 W.I.B., volgens welke 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 gegronnd zijn op dezelfde gegevens, d.w.z. op

Or, à peine de forclusion de la cotisation, le rôle doit être rendu exécutoire dans certains délais qui sont d'ordre public et qui ne comportent aucune exception ni aucune cause de suspension ou d'interruption.

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.

Aucune disposition n'attribue au directeur plus de pouvoirs qu'à cette Administration dont il est un organe. D'ailleurs, il est constant que, lorsque le directeur rectifie d'office une erreur de taxation, il doit se conformer aux délais d'enrôlement.

Logiquement, lorsque le directeur ordonne l'établissement d'un supplément de droits, ces cotisations nouvelles sont enrôlées à la date à laquelle il rend le rôle exécutoire. *Ce n'est que par une fiction juridique que la jurisprudence décide qu'il ne s'agit pas d'une cotisation nouvelle*, mais d'une taxation rectifiée remplaçant celle du taxateur et qui doit, par conséquent, être considérée comme établie à la date de la cotisation primitive : en agissant ainsi, le directeur ne ferait que créer un titre exécutoire nouveau relativement à un impôt qui a été établi dans le délai légal. Il ne réclamerait ni ne rappellerait un impôt nouveau. Dans cette théorie, l'exécutoire du rôle relatif au supplément de droits est fictivement reporté, quant à sa date, à l'époque à laquelle a été enrôlée la cotisation originaire contestée dans la réclamation.

La cotisation étant, techniquement, le montant qui a été porté au rôle, et non pas l'impôt légalement dû, il en résulte que si le directeur ordonne l'enrôlement d'un supplément de droits, il doit créer un titre exécutoire nouveau : on chercherait en vain le texte qui lui permet de ne pas respecter les délais dans lesquels les formalités de l'exécution du rôle peuvent être valablement accomplies.

L'obligation incombant au directeur d'enrôler les suppléments de droits dans les délais légaux paraît au contraire confirmée formellement par la disposition de l'article 260 C.I.R. qui ne permet à l'Administration d'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

dezelfde belastbare grondslag als de oorspronkelijke aanslag en zijn ingekohierd ten laste van dezelfde belastingplichtige of gelijkgestelde personen.

..

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.

Een dergelijke zaak kan bij het hof slechts door middel van een verzoekschrift aanhangig worden gemaakt, niet door een akte van hoger beroep. Het beroep moet worden aangezegd aan de directeur der belastingen, die de bestreden beslissing genomen heeft en die alle stukken betreffende de betwisting, waarvan de reclamant tot dan toe geen inzage heeft kunnen nemen, dient neer te leggen ter griffie van het hof. *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.*

Terwijl voor de gewone rechtbanken, de debatten op tegenspraak moeten worden gehouden (mededeling van de stukken, uitwisseling van de stukken van de verdediging) is dit niet het geval bij het administratief onderzoek van het bezwaarschrift.

De artikelen 286 tot 291 W.I.B. bepalen bovendien dat *het verzet niet ontvankelijk is tegen een arrest dat is uitgesproken bij verstek van één der in de zaak betrokken partijen* terwijl, in gewone zaken, de partij die verstek laat gaan, bij wege van verzet de zaak kan terugbrengen voor het gerecht dat uitspraak heeft gedaan, en de gehele of gedeeltelijke herroeping van de uitgesproken beslissing kan vragen. Het verzet is een gewoon rechtsmiddel of een middel van gemeen recht, dat openstaat voor alle pleiters, in elke materie en voor welke zaak het ook zij (Fettweis, D. II, blz. 641-642; Braas, n° 1161-1164, blz. 607-608).

Blijft dan nog te onderzoeken het probleem van *de nieuwe eisen* en van de *nieuwe middelen die voor het hof van beroep worden aangevoerd*.

In het tegenwoordige systeem is de rechtsmacht van het hof van beroep beperkt tot de beoordeling van de gegrondheid van de eisen die de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift doet gelden en van de beslissingen die de directeur heeft genomen omtrent de onregelmatigheden die hij van ambtswege aan zich heeft getrokken (Feye en Cardyn, n° 90, blz. 111).

Het hof is dus slechts bevoegd om kennis te nemen van een belastinggeschil voor zover de directeur uitspraak heeft moeten doen over dat geschil. Het hof kan slechts beslissen over hetgeen aan de directeur is voorgelegd (Cassatie, 31 oktober 1933, Pas., 1933, I, 291), of over hetgeen hij van ambtswege aan zich heeft getrokken (Cassatie, 25 januari, 1 februari, 1 maart, 19 april en 5 juli 1955, Pas., 1955, I, 548, 574, 723, 899 en 1028).

enrôlée à charge du même redevable ou de personnes y assimilées.

..

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 l'espèce, la Cour ne peut être saisie que par une requête, et non par un acte d'appel. Le recours doit être dénoncé au directeur des contributions qui a rendu la décision incriminée et qui doit déposer au greffe de la Cour toutes les pièces relatives à la contestation, pièces dont le réclamant n'a pu jusqu'à ce moment prendre connaissance. *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.*

Alors que, devant les tribunaux ordinaires, les débats doivent être contradictoires (communication des pièces, échange des défenses), il n'en va pas de même lors de l'instruction administrative de la réclamation.

De plus, les articles 286 à 291 C.I.R. disposent que *l'opposition n'est pas redevable contre un arrêt prononcé en l'absence d'une des parties en cause*, alors qu'en matière ordinaire, la partie défaillante peut, par la voie de l'opposition, ramener la cause devant la juridiction qui a statué et solliciter la rétractation totale ou partielle de la décision prononcée. L'opposition est une voie de recours ordinaire ou de droit commun ouverte à tous les plaideurs, en toutes matières et pour quelque cause que ce soit. (Fettweis, t. II, pp. 641-642; Braas, n° 1161-1164, pp. 607-608).

Reste à examiner le problème des *demandes nouvelles* et des *moyens nouveaux soulevés devant la Cour d'appel*.

Dans le système actuel, le pouvoir juridictionnel de la Cour d'appel se ramène à l'appréciation du bien-fondé des demandes invoquées par le contribuable dans sa réclamation et des décisions que le directeur a prises sur les irrégularités dont il s'est saisi d'office (Feye et Cardyn, n° 90, p. 111).

La Cour n'est donc compétente pour connaître d'une contestation fiscale que dans la mesure où le directeur a été appelé à statuer sur cette contestation. Elle ne peut statuer que sur ce qui a été soumis au directeur (Cassation 31.10.1933, Pas., 1933, I, 291), ou que sur ce dont il s'est saisi d'office (Cassation 25.1., 1.2., 1.3., 19.4., et 5.7.1955, Pas., 1955, I, 548, 574, 723, 899 et 1028).

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 rechtscollège 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-ontvanke-lijkheid stuiten en niet onderzocht worden.

Want indien de belastingplichtige voor het hof van beroep nieuwe d.w.z. niet in het bezwaarschrift voorkomende « punten » opwerpt, dan wordt aangenomen dat hij daarmee geen beroep instelt tegen de beslissing van de directeur, maar een nieuw bezwaarschrift indient, dat op straffe van verval, binnen de door artikel 272 bepaalde termijnen, moet worden gericht aan de directeur. In feite zullen die termijnen altijd verstreken zijn.

In de eerste plaats willen wij wijzen op de *verscheidenheid van terminologie* in dezen. De termen « eisen », « punten », « vragen », « bezwaren », en « betwistingen » schijnen onderling verwisselbare synoniemen te zijn waartegenover dan de « middelen », « bewijzen » en « argumenten » staan.

Zeker is dat deze verscheidenheid niet bijdraagt tot verheldering van een materie die op zichzelf reeds ingewikkeld genoeg is, temeer daar de rechtsleer en de rechtspraak wel de begrippen « eisen » en « middelen » nader hebben omschreven maar dit niet hebben gedaan voor de andere termen.

Maar wat wordt verstaan onder een « nieuwe eis » ?

Nieuw is een eis die betrekking heeft op de inhoud of op de rechtsgrond van de vordering (Feye, L'organisation de l'injustice, Journal des tribunaux, 1956, blz. 191), het zit hem in het resultaat dat met het beroep wordt nagestreefd (Schreuder, n° 494, blz. 465). Er is een nieuw bezwaar of « punt », wanneer dat bezwaar of dat « punt » van andere aard is dan dat van het bezwaarschrift of een ander voorwerp heeft of op een andere wettelijke grondslag steunt (Mercuriale Hayoit de Termicourt, Journal des tribunaux, 1958, blz. 476-478). *Nieuw is de eis die van de oorspronkelijke verschilt naar voorwerp, oorzaak, rechtsgrond of aard* (R.P.D.B. V° Demande nouvelle, n° 1 en 7).

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 5.4 et 5.7.1955, Pas., 1955, I, 874 et 2108; Cassation 30.9.1958., 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 portée 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.

En effet, si des « points » nouveaux, c'est-à-dire non prévues dans la réclamation, sont soulevés par le contribuable devant la Cour d'appel, il est admis que celui-ci forme sur ces points, non un recours contre la décision du directeur mais une réclamation nouvelle qui doit être adressée au directeur dans les délais prévus par l'article 272, à peine de forclusion, de déchéance. En fait, ces délais seront toujours expirés.

Remarquons tout d'abord la *variété de la terminologie* utilisée en la matière. Il semble que les termes « demandes », « points », « questions », « griefs », et « contestations » soient des vocables synonymes, interchangeables auxquels s'opposent les « moyens », « preuves » et « arguments ».

Il est certain que cette variété ne contribue pas à clarifier une matière déjà suffisamment complexe par elle-même, d'autant plus que si les notions de « demandes » et de « moyens » ont fait l'objet de précisions doctrinales et jurisprudentielles, il n'en a rien été pour ce qui concerne les autres termes.

Mais que faut-il entendre par « demande nouvelle » ?

La demande nouvelle est celle qui porte sur la substance ou sur le fondement de l'action (M. Feye, L'organisation de l'injustice, Journal Tribunaux 1956, p. 191), c'est le résultat que l'on cherche à obtenir par le recours (Schreuder, n° 494, p. 465). Il y a grief nouveau ou « point » nouveau lorsque ce grief ou ce « point », ou bien est d'une autre nature que celle du grief énoncé dans la réclamation, ou bien a un autre objet ou encore une autre base légale (Mercuriale Hayoit de Termicourt, Journal tribunaux 1958, pp. 476-478). *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° demande nouvelle, n° 1 et 7).

Nieuwe eisen, die niet ontvankelijk zijn voor het hof van beroep omdat zij door de belastingplichtige niet in zijn bezwaarschrift noch van ambtswege door de directeur zijn opgeworpen, zijn :

— bezwaar tegen de aanslag van ambtswege, de belastbare grondslag of de vergelijkende vaststelling van de belastbare inkomsten, terwijl het bezwaarschrift alleen ten doel had te doen verklaren dat de aanslag te laat werd gevestigd (Brussel, 12 december 1956, Revue fiscale 1957, blz. 912);

— het bezwaar van nietigheid van het advies van de Belastingcommissie, terwijl het bezwaarschrift betrekking had op het bedrag van de inkomsten, door die Commissie aangenomen en opkwam tegen de motivering en de conclusie van dat advies (Cassatie, 6 april 1956, Pas., 1956, I, 812);

— het punt dat gegrond is op andere vergissingen in de aangifte dan die waarop de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift gewezen had (Cassatie, 11 februari 1958, Pas., 1959, I, 640);

— de betwisting van de wettigheid van de bestreden aanslag, omdat deze niet gevestigd is op naam van de bestuurder van de gemeenschap, terwijl de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift uitsluitend had betwist dat zijn bedrijf gemeenschappelijk was (Cassatie, 27 maart 1956, Pas., 1956, I, 799).

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).

Het is omdat de belastingwet van openbare orde is, dat de belastingplichtige een nieuw middel mag aanvoeren voor het hof van beroep en zelfs voor het Hof van cassatie (Cassatie, 5 mei 1941, Pas., 1941, I, 177; Cassatie, 13 februari 1933, Pas., 1933, I, 128) en dat die rechtscollages binnen de perken van het geschil dat hun wordt voorgelegd, dit middel ambtshalve moeten opwerpen (Cassatie, 4 februari 1955, Pas., 1955, I, 58).

Zo kan verval van recht voor het eerst worden ingeroepen voor het hof van beroep, zonder dat dit hof daarin een nieuwe vordering mag zien (Cassatie, 21 februari 1956, 2 arresten, en 29 mei 1956, Pas., 1956, I, 644, 645 en 1042).

Zowel op het stuk van de billijkheid als van de beginselen is de huidige rechtspraak vatbaar voor velerlei kritiek :

1. Gedurende de gehele fase van de aanslag en van het bezwaar en bepaaldelijk in geval van aanslag van ambtswege waarbij de belastingplichtige, door het feit dat er geen bericht van wijziging wordt gezonden, wetelijk geen kennis heeft van de grondslagen van de aanslag, *verloopt de procedure eenzijdig en geheim* : aan de reclamant wordt iedere mogelijkheid ontzegd om inzage te nemen van het administratief dossier en diens gevolg kan hij in zijn bezwaarschrift niet alle onregelmatigheden van de aanslag vermelden.

Constituent des demandes nouvelles, non recevables devant la Cour d'appel pour n'avoir pas été soulevées par le contribuable dans sa réclamation ni d'office par le directeur :

— des 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, alors que la réclamation avait uniquement pour objet de faire déclarer tardive la cotisation (Bruxelles 12 décembre 1956, Revue fiscale, 1957, p. 912);

— le grief de nullité visant l'avis de la Commission fiscale alors que la réclamation visait le chiffre des revenus pris par cette commission et critiquait les motifs et la conclusion de cet avis (Cassation 6 avril 1956, Pas., 1956, I, 812);

— le point basé sur des erreurs commises dans la déclaration, erreurs autres que celles dont le contribuable avait fait état dans sa réclamation (Cassation 11 février 1958, Pas., 1959, I, 640);

— 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, alors que le redevable avait uniquement contesté dans sa réclamation que son exploitation soit une exploitation en commun (Cassation 27 mars 1956, Pas., 1956, I, 799);

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).

C'est en raison du caractère d'ordre public de la loi fiscale que le contribuable est recevable à invoquer un moyen nouveau devant la Cour d'appel et même devant Cour de cassation (Cassation 5 mai 1941, Pas., 1941, I, 177; Cassation 13 février 1933, Pas., 1933, I, 128) et, pour la même raison, ces juridictions doivent, dans les limites du litige qui leur est déféré, soulever d'office ce moyen (Cassation 4 février 1955, Pas., 1955, I, 58).

Ainsi, la forclusion peut être invoquée pour la première fois devant la Cour d'appel sans que celle-ci puisse y voir une demande nouvelle (Cassation 21 février 1956 — deux arrêts — et 29 mai 1956, Pas., 1956, I, 644, 645 et 1042).

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

1. Pendant toute la phase de taxation et de réclamation, et plus particulièrement en cas d'imposition d'office où l'absence d'envoi d'un avis rectificatif ne permet pas au contribuable d'avoir légalement connaissance des bases d'imposition, *la procédure se déroule d'une manière unilatérale et secrète* : le réclamant se voit interdire toute possibilité de prendre connaissance du dossier administratif, et par conséquent, ne peut indiquer dans sa réclamation toutes les irrégularités de la taxation.

2. 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.

Artikel 464 W.B.R. maakt deel uit van Boek III, enige titel, onder de rubriek « Rechtenbanken van hoger beroep ». Wanneer echter het hof van beroep kennis neemt van geschillen inzake directe belastingen, doet het geen uitspraak als instantie van hoger beroep. Het vonnis in eerste en in laatste aanleg.

In dit verband moge erop gewezen worden dat advocaat-generaal Sartini van den Kerkhove in zijn advies vóór het arrest van het Hof van Cassatie van 13 januari 1932, eraan herinnerde dat « de Minister van Financiën, de heer Graux, bij de bespreking van de wet van 30 juli 1881 voor de Kamer van Volksvertegenwoordigers had opgemerkt dat de directeur slechts een administratieve beslissing zou nemen zoals sedert 1819 het geval was, dat hij geen vonnis zou vellen (vergadering van 29 juni 1881, Parlementaire Handelingen 1881, blz. 1420), en dat het verslag van de middenafdeling vermeldt dat de directeur der belastingen geen rechtsmacht in eerste aanleg uitoefent en dat een beroep tegen zijn beslissing voor het hof van beroep derhalve geen hoger beroep is (verslag van de heer Devigne, Gedr. St., Kamer 1880-1881, blz. 227). »

Wanneer men echter naar de reden zoekt van de verbodsbepaling in artikel 464 W.B.R., dan blijkt dat zij een gevolg is van het beginsel van de getrapte rechtspraak. De bedoeling is geweest om de instantie van hoger beroep binnen de grenzen te houden die partijen er voor de eerste rechter aan hebben gesteld en te voorkomen dat vorderingen die voor het eerst in hoger beroep worden voorgebracht, aan de partij waartegen ze gericht zijn, de eerste aanleg ontnemen.

Artikel 464 W.B.R. kan derhalve geen toepassing vinden op het gebied van de directe belastingen, waar slechts één enkele aanleg bestaat : het hof van beroep.

3. Al mogen deze overwegingen niet volkomen overtuigend lijken, toch dient te worden opgemerkt dat de ingestelde eis erop gericht is een zekere ontlasting te verkrijgen en dat alle daartoe strekkende beschouwingen in beginsel niet als « vorderingen » en dus ook niet als nieuwe vorderingen mogen worden gerekend. In het gemeen recht zouden deze beschouwingen slechts als middelen gelden en zou het mogelijk zijn om in hoger beroep nieuwe middelen aan te voeren. Inzake belastingen leidt onderscheid tussen « punten » en « nieuwe middelen » tot onzekerheid en duisterheid.

4. In sommige beslissingen wordt beweerd dat in geval van hoger beroep tegen een beslissing van de directeur, het hof geen uitspraak mag doen op een nieuwe eis, omdat het zijn bevoegdheid niet mag overschrijden en niet mag ingaan tegen de regels van de openbare orde die de wederzijdse ambtskring van de administratieve en gerechtelijke gezagsorganen bepalen (Cassatie, 3 juli 1956, Revue Fiscale, 1956, blz. 848). Deze verantwoording is al evenmin overtuigend als de voorgaande.

2. 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.

En effet, l'article 464 C.P.C. fait partie du livre III, titre unique, sous la rubrique « Des tribunaux d'appel ». Or la Cour d'appel, lorsqu'elle connaît des litiges fiscaux en matière de contributions directes, ne statue pas en tant que juridiction d'appel. Elle juge en premier et en dernier ressort.

A cet égard, il est utile de relever que, dans son avis précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 13 janvier 1932, Monsieur l'Avocat général Sartini van den Kerkhove rappelait que « lors des discussions de la loi du 30 juillet 1881 à la Chambre des Représentants, le Ministre des Finances, Monsieur Graux, a fait remarquer que le directeur ne prendrait qu'une décision administrative comme cela existait depuis 1819, qu'il ne jugerait pas (séance du 29 juin 1881, Annales parl. 1881, p. 1420) et que le rapport de la section centrale mentionne que le directeur des contributions n'exerce aucune juridiction de première instance et que, par conséquent, le recours contre ses décisions devant la Cour d'appel n'est pas un appel (rapport de M. Devigne, Doc. Parl. Chambre 1880-1881, p. 227) ».

Or, si l'on recherche la raison de la prohibition inscrite dans l'article 464 C.P.C., on voit qu'elle est une conséquence du principe du double degré de juridiction. Elle a pour but de maintenir l'instance d'appel dans les limites que les parties lui ont fixées devant le premier juge et d'éviter que des demandes, formées pour la première fois en appel, ne privent du premier degré de juridiction la partie contre laquelle elles sont formées.

Par conséquent, la disposition de l'article 464 C.P.C. ne peut trouver application en matière d'impôts directs où il n'existe qu'un seul degré de juridiction : la Cour d'appel.

3. Quand bien même ces considérations ne paraîtraient pas absolument convaincantes, il convient de faire remarquer que l'objet de la demande formée par le requérant est d'obtenir un certain dégrèvement et que toutes les considérations tendant à justifier ce dégrèvement ne peuvent en principe être considérées comme des « demandes », ni par conséquent des demandes nouvelles. Dans le droit commun, ces considérations ne seraient que des moyens et il serait loisible de présenter des moyens nouveaux en degré d'appel. En matière fiscale, une distinction entre les « points » et les « moyens » nouveaux jette dans toute cette matière l'incertitude et l'obscurité.

4. Certaines décisions prétendent également que, si la Cour d'appel saisie d'un recours contre la décision du directeur ne peut statuer sur une demande nouvelle, c'est parce qu'elle ne peut excéder ses pouvoirs et violer les règles d'ordre public qui déterminent les attributions respectives des autorités administratives et judiciaires (Cassation 3 juillet 1956, Revue fiscale 1956, p. 848). Cette justification n'est pas plus convaincante que les précédentes.

Al voorziet de thans geldende rechtspleging in een administratieve en een gerechtelijke fase, het huidige systeem sluit geenszins uit dat alle regels betreffende de vaststelling van de aanslag tot het publiek recht behoren en van openbare orde zijn.

Het is om die reden dat het Hof van cassatie aangenomen heeft dat de belastingplichtige het verval van de inkohiering van de aanslag op geldige wijze voor het eerst voor het hof van beroep kan brengen en zelfs dat dit college de zaak ambtshalve in handen kan nemen (Cassatie, 21 februari 1956, 2 arresten, en 29 mei 1956, Pas., 1956, I, 644, 645 en 1042).

Daarentegen heeft het beslist dat de belastingplichtige de andere oorzaken van nietigheid van de aanslag-procedure zoals b.v. de nietigheid van het bericht van wijziging, niet voor het eerst voor het hof van beroep kan brengen (Cassatie, 18 mei 1956, Pas., 1956, I, 996).

Er zou dus tussen de wetten van openbare orde een subtiel onderscheid moeten worden gemaakt en een orde van belangrijkheid in acht moeten worden genomen.

Aangezien de belastingwetgeving van openbare orde is, moet de belastingplichtige zich bij de rechterlijke overheid kunnen beklagen over al het nadeel dat de aanslag en de beslissing van de directeur hem berokkenen. Hij moet bij het hof ieder onwettig feit ahangig kunnen maken dat de directeur ambtshalve had moeten herstellen en waarover hij zich misschien niet heeft uitgesproken, zodanig dat de Staat niet meer ontvangt dan hem wettelijk toekomt.

Daar de directeur voor de behandeling van een bezwaarschrift een zeer uitgebreide bevoegdheid bezit, met inbegrip van de mogelijkheid om de toestand van de reclamant te verzwaren door bijkomende rechten te vestigen nadat de termijnen van inkohiering verstreken zijn, zou het hof van beroep over een doelmatige controlebevoegdheid moeten beschikken voor het gehele belastinggeschil, zonder enige beperking.

Volgens de huidige rechtspraak is het hof van beroep slechts bevoegd om kennis te nemen van de onregelmatigheden in de aanslag die de directeur ambtshalve heeft verricht : het is dus voldoende dat de directeur, zij het onopzettelijk, nalaat een onregelmatigheid in de aanslag te herstellen, behoudens bij verval van de inkohiering, opdat het hof van beroep de zaak niet meer aan zich kan trekken en er kennis van nemen.

••

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

Op de behandeling van geschillen terzake van de directe belastingen, valt, zoals wij hebben gezien, heel wat kritiek te maken. 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 de administratie en een belastingplichtige, de laatstgenoemde op geen enkel ogenblik op gelijke voet staat met de administratie van belastingen.

Si la procédure actuellement en vigueur prévoit une phase administrative et une phase judiciaire, le système actuel n'exclut nullement que toutes les règles relatives à l'établissement de l'impôt ressortissent au droit public et sont d'ordre public.

C'est ce qui a amené la Cour de cassation à admettre que le contribuable soulève valablement pour la première fois devant la Cour d'appel la forclusion de l'enrôlement de la cotisation et même que cette juridiction s'en saisisse d'office (Cassation 21 février 1956 — deux arrêts — et 29 mai 1956, Pas., 1956, I, 644, 645 et 1042).

Par contre, elle décide que le contribuable ne peut soulever pour la première fois devant la Cour d'appel les autres nullités de la procédure de taxation, comme par exemple, la nullité d'un avis rectificatif (Cass. 18.5.1956, Pas., 1956, I, 996).

Il y aurait donc, parmi les lois d'ordre public, des distinctions subtiles à pratiquer et un rang d'importance à leur donner.

En raison du caractère d'ordre public de la loi fiscale, le redevable doit pouvoir se plaindre au pouvoir judiciaire de tout ce en quoi la cotisation et la décision directoriale le lèsent. Il doit pouvoir saisir la Cour de toute illégalité que le directeur eût dû relever d'office et sur laquelle il peut éventuellement ne s'être pas prononcé, en telle sorte que l'Etat ne perçoive pas plus que ce qui lui est légalement dû.

Alors que le directeur, saisi d'une réclamation, dispose de pouvoirs extrêmement étendus, y compris celui d'aggraver la situation du réclamant par l'établissement de suppléments de droits après l'expiration des délais d'enrôlement, il conviendrait que la Cour d'appel dispose d'un pouvoir de contrôle efficace portant sur l'intégralité de la contestation fiscale, sans restriction.

Selon la jurisprudence actuelle, la Cour d'appel n'est compétente que pour connaître des irrégularités de la taxation dont le directeur s'est saisi d'office : il suffit donc que le directeur omette, fût-ce même involontairement, de redresser une irrégularité de la cotisation, hors le cas de forclusion de l'enrôlement, pour que la Cour d'appel ne puisse s'en saisir, ni en connaître.

••

Synthèse des griefs que présente le système actuellement en vigueur — Projet de réforme.

L'examen de la procédure contentieuse en matière d'impôts directs soulève, nous l'avons vu, de très nombreuses critiques. 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.

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 het gevaar dat zijn nieuwe betwistingen zullen afstuiten op de exceptie van niet-ontvankelijkheid.

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.

Men zou dus moeten komen tot een volslagen gerechtelijke procedure, wat automatisch zou leiden tot de toepassing van de grondbeginselen van de gemeenrechtelijke procedure, die ten doel hebben de belangen van partijen zoveel mogelijk te beschermen en een goede rechtsbedeling in de hand te werken. Dit is het geval ter zake van de indirecte belastingen en de administratie der belastingen kan geen bijzondere redenen hebben om zich te verzetten tegen een regeling waarmede het bestuur van de registratie en van de met het zegel gelijkgestelde taksen genoegen neemt.

De tweeslachtige regeling die wij thans kennen, vindt haar oorsprong in een historische ontwikkeling en was te verantwoorden onder het cijsstelsel, toen de directe belasting — die nog geen inkomstenbelasting was — vrij gering was en de vestiging een electorale betekenis had.

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

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 indiening van het bezwaarschrift werd genomen.

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.

Il faut donc conclure à l'établissement d'une procédure contentieuse entièrement judiciaire, ce qui entraînera automatiquement l'application des principes fondamentaux de la procédure de droit commun destinés à préserver au maximum les intérêts des parties et à contribuer à l'établissement d'une bonne justice. Il en est ainsi en matière d'impôts indirects et l'administration des contributions n'a pas de raison particulière de s'opposer à un régime dont s'accommode l'administration de l'enregistrement et des taxes assimilées au timbre.

Le régime hybride que nous connaissons trouve sa source dans une évolution historique et pouvait se justifier, sous le régime censitaire, lorsque l'impôt direct — qui n'était point encore l'impôt sur les revenus — était peu important et lorsque son établissement présentait un intérêt électoral.

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.

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

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 wijzen bij verstek.

Evenals inzake indirecte belastingen, moet aan de belastingplichtige echter ook hier de mogelijkheid worden gelaten om zijn bezwaren langs administratieve weg te doen gelden, indien het hem goeddunkt.

In dat geval zal de beslissing van de directeur op een bezwaarschrift evenwel niet anders dan een bestuursrechtelijke handeling zijn, en geen beletsel vormen voor een latere vordering voor de rechtbank.

In de veronderstelling dat de belastingplichtige gebruik maakt van de mogelijkheid om de dialoog met de administratie voort te zetten, d.w.z. een bezwaarschrift indient bij de directeur der belastingen, in de vorm en binnen de termijnen bepaald bij de artikelen 272 tot 274 W.I.B., spreekt het vanzelf dat de termijnen voor het instellen van de rechtsvordering opgeschorpt zouden worden en ingeval de beslissing van de directeur de reclamant geen bevrediging mocht geven, zou deze, met behoud van al zijn rechten, het geschil alsnog voor de gewone rechtbanken kunnen brengen.

Een dergelijke hervorming zou aan de goede rechtsbedeling en de billijkheid tegemoetkomen.

**

Commentaar op de artikelen.

In de artikelen 266*bis*, *ter* en *quater* wordt verwezen naar de gewone rechtspleging.

Bij deze artikelen vallen de volgende opmerkingen te maken :

1. Wegens het zeer ingewikkelde karakter van het belastingrecht, wordt voorgesteld de vorderingen te centraliseren voor 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 te komen en het optreden van de ambtenaren van de provinciale of regionale directie der directe belastingen te vergemakkelijken.

2. De termijnen die de bestaande wet stelt voor het indienen van een bezwaarschrift zullen ook gelden voor het instellen van een rechtsvordering.

3. Er wordt uitdrukkelijk bepaald dat het Bestuur zich voor de rechtbank van eerste aanleg kan laten vertegenwoordigen door een ambtenaar.

1. Om aan de belastingplichtigen de kosten van een dagvaardiging te besparen, wordt bepaald dat de rechtsvordering wordt ingesteld bijwege van een verzoekschrift ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg, dat de zaak kosteloos op de rol wordt gebracht en dat de betekening van de vonnissen door toedoen van de griffie zonder kosten geschiedt : zo zal deze rechtspleging voor de belastingplichtigen geen hogere kosten met zich medebrengen dan de administratieve procedure.

plaideur le moyen de contraindre la partie adverse à conclure et à plaider, à peine de voir la justice statuer par défaut.

Cependant, comme en matière d'impôts indirects, il convient de laisser au redevable la faculté de recourir à la voie de la réclamation administrative si bon lui semble.

Toutefois, la décision rendue par le directeur à la suite d'une réclamation n'aurait en ce cas que le caractère d'un acte administratif et ne ferait pas obstacle à l'intentement ultérieur d'une action judiciaire.

Dans l'hypothèse où le contribuable userait de la faculté de poursuivre le dialogue avec l'Administration, c'est-à-dire introduirait une réclamation auprès du directeur des contributions dans les formes et délais prévus par les articles 272 à 274 C.I.R., il va de soi que les délais d'intentement de l'action seraient suspendus et, dans l'hypothèse où la décision directoriale ne satisferait pas le réclamant, celui-ci pourrait, tous droits saufs, porter la contestation devant les tribunaux ordinaires.

Une telle réforme ferait œuvre de bonne justice et d'équité.

**

Commentaire des articles.

Le renvoi à la procédure ordinaire fait l'objet des articles 266*bis*, *ter* et *quater*.

Ces articles appellent les remarques suivantes :

1. En raison de la complexité particulière du droit fiscal, en vue de réaliser une certaine spécialisation et afin de faciliter l'intervention des fonctionnaires de la direction provinciale ou régionale des contributions directes, il est proposé de centraliser les actions devant le tribunal de première instance du chef-lieu de la province ou du siège régional de l'administration des contributions.

2. Les délais prévus par la loi actuelle pour l'introduction des réclamations s'appliqueront à l'intentement de l'action judiciaire.

3. Il est expressément prévu que l'Administration pourra se faire représenter par un fonctionnaire devant le tribunal de première instance.

4. Afin d'éviter aux redevables les frais d'une assignation, il est prévu que l'action sera introduite par le dépôt d'une requête au greffe du tribunal de première instance, que la mise au rôle sera gratuite et que la signification des jugements se fera sans frais par les soins du greffe : ainsi, cette procédure n'entraînera pas pour les redevables de frais plus élevés que la procédure administrative.

5. De medewerking van een pleitbezorger is niet verplicht.

6. Er wordt geen enkele verandering voorgesteld wat betreft de rechtspleging in cassatie (art. 288 tot 292), noch in verband met de invordering van de belastingen waartegen beroep wordt ingesteld (art. 301).

Er wordt voorgesteld artikel 267 op te heffen en te vervangen door een bepaling naar het voorbeeld van artikel 219 van het Wetboek der Registratierechten. Al is de redactie verschillend, het doel blijft gelijk : de belastingplichtige krijgt de mogelijkheid om het geschil langs administratieve weg te doen beslechten, onder voorbehoud van het recht om de zaak later aanhangig te maken bij de rechtbanken.

Het valt te verwachten dat een groot aantal geschillen op die wijze zullen worden beslecht, zoals thans reeds geschiedt. Een administratief bezwaarschrift zal de directeur niet het recht geven om de aanslag te verzwaren. Het bezwaarschrift zal evenmin de verplichte inleiding zijn van de procedure voor de rechtbanken : zo zal de belastingplichtige die het met het Bestuur oneens is over een beginselkwestie, geregeld bij een circulaire, het geschil wel onmiddellijk bij de rechtbank aanhangig maken.

..

VOORSTEL VAN WET

ARTIKEL 1.

In het Wetboek van de Inkomstenbelastingen wordt een Hoofdstuk *Vibis* ingevoegd, met als opschrift « Aanleg », dat de hiernavolgende bepalingen bevat :

« *Artikel 266bis.* — Geschillen betreffende het bedrag van de aanslag, met inbegrip van alle opcentiemen, verhogingen en boeten, worden aanhangig gemaakt 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.

» *Artikel 266ter.* — De vordering moet, op straffe van verval, worden ingesteld uiterlijk op 30 april van het tweede jaar na het aanslagjaar, zonder dat de termijn evenwel minder mag bedragen dan zes maanden te rekenen van de datum van het aanslagbiljet, of van de kennisgeving van de aanslag of van de datum van de inning der belastingen op een andere wijze dan per kohier.

» De vordering wordt ingesteld door neerlegging, ter griffie van de rechtbank, van een verzoekschrift in tweevoud, ondertekend door de belastingplichtige, zijn gemachtigde of een advocaat. Een van de exemplaren wordt door de griffie doorgezonden aan de provinciale of gewestelijke directie van de directe belastingen.

5. Le ministère des avoués est facultatif.

6. Aucun changement n'est proposé en ce qui concerne la procédure en cassation (article 288 à 292), ni en ce qui concerne le recouvrement des impôts qui font l'objet d'un recours (article 301).

L'article 267, dont l'abrogation est proposée, serait remplacé par une disposition inspirée de l'article 219 du Code des droits d'enregistrement. Si la rédaction en est différente, l'objet en est similaire : le texte proposé offre au redevable la faculté de faire résoudre le litige par la voie administrative, sous réserve de son droit de saisir ultérieurement les tribunaux. Il est à prévoir qu'une proportion considérable de contestations seraient réglées de la sorte, comme elles le sont à présent. La réclamation administrative n'entraînerait pas le droit pour le directeur d'aggraver la cotisation. Elle ne constituerait pas non plus un préliminaire obligé de la procédure contentieuse : c'est ainsi que le redevable qui est en conflit avec l'administration sur une question de principe, réglée par une circulaire, saisirait sans doute directement le tribunal.

P. ANSIAUX.

..

PROPOSITION DE LOI

ARTICLE 1^{er}.

Il est inséré dans le Code des Impôts sur les revenus un chapitre *Vibis* intitulé « Instances » et contenant les dispositions suivantes :

« *Article 266bis.* — Les contestations relatives au montant des impositions, en ce compris tous additionnels, accroissements et amendes, sont 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 ci-après.

» *Article 266ter.* — L'action doit être intentée, sous peine de déchéance, au plus tard le 30 avril de la seconde année de l'exercice d'imposition, sans cependant que le délai puisse être inférieur à six mois à partir de la date de l'avertissement-extrait du rôle, ou de l'avis de cotisation ou de celle de la perception des impôts perçus autrement que par rôle.

» L'action est intentée par le dépôt, au greffe du tribunal d'une requête en double exemplaire, signée par le redevable, par son mandataire ou par un avocat. L'un des exemplaires est adressé par le greffe à la Direction provinciale ou régionale des contributions directes. La mise au rôle de la cause sera gratuite.

gen. De zaak wordt kosteloos op de rol gebracht. De vonnissen worden zonder kosten betekend door de zorg van de griffie.

» *Artikel 266quater.* — De medewerking van pleitbezorgers is niet verplicht, noch in eerste aanleg noch in hoger beroep. Het bestuur der directe belastingen is bevoegd zich voor de rechtbank van eerste aanleg te laten vertegenwoordigen door een ambtenaar van een hogere graad dan die van controleur. »

ART. 2.

Artikel 267 van hetzelfde Wetboek wordt vervangen als volgt :

« Buiten de in artikel 409 bepaalde gevallen, heeft de belastingplichtige evenwel het recht om, binnen de termijn gesteld in artikel 266ter, vooraf tegen het bedrag van de te zijnen name gevestigde aanslag, met inbegrip van alle opcentiemen, verhogingen en boeten, bezwaar in te dienen bij de directeur der belastingen van de provincie of de streek in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete zijn gevestigd. Het bezwaar moet schriftelijk worden ingediend en met redenen worden omkleed. »

ART. 3.

Artikel 272 van hetzelfde Wetboek wordt vervangen als volgt :

« De indiening van het bezwaarschrift in de vormen en binnen de termijnen bepaald in artikel 267 schorst de termijn voor het instellen van de vordering, bepaald in artikel 266bis, op tot de dag van de kennisgeving van de beslissing van de directeur. »

ART. 4.

De artikelen 278 tot 287 van hetzelfde Wetboek worden opgeheven.

La signification des jugements se fera sans frais par les soins du greffe.

» *Article 266quater.* — Le ministère des avoués est facultatif, tant en première instance qu'en degré d'appel. L'Administration des contributions directes a la faculté de se faire représenter devant le tribunal de première instance par un fonctionnaire d'un grade supérieur à celui de contrôleur. »

ART. 2.

L'article 267 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

« Cependant, hors les cas prévus par l'article 409, le redevable a, dans le délai porté à l'article 266ter, la faculté de se pourvoir préalablement en réclamation contre le montant de l'imposition établie à sa charge, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, 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. La réclamation doit être écrite et motivée. »

ART. 3.

L'article 272 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

« L'introduction de la réclamation dans les formes et délais prévus à l'article 267 suspend le délai de l'intentement de l'action prévue à l'article 266bis, jusqu'au jour de la notification de la décision du directeur. »

ART. 4.

Les articles 278 à 287 du même Code sont abrogés.

P. ANSIAUX.