

Kamer van Volksvertegenwoordigers

ZITTING 1962-1963.

31 JANUARI 1963.

WETSVOORSTEL

houdende wijziging van de wet van 29 oktober 1846, betreffende de inrichting van het Rekenhof.

TOELICHTING

DAMES EN HEREN.

I. — Het probleem.

Een betere inning van de belastingen is een van de belangrijkste doeleinden die op het Regierungsprogramma voorkomen.

De mogelijkheden tot bedrog en de feitelijke discriminaties, in het leven geroepen door ongerechtvaardigde ongelijkheden inzake behandeling, doen een klimaat van wantrouwen tussen de sociale klassen ontstaan, terwijl ze terzelfder tijd een geest van fiscaal incivisme begunstigen, die nadelig is voor onze instellingen.

Liever dan de fiscale last nog te verhogen voor diegenen, die hem reeds ten volle dragen, is het van meer belang de nadelen van een ontduiking van belastingen te verhelpen.

Moet hier in herinnering worden gebracht, dat het bedrog of wel een vermindering van de globale belastingopbrengst, of wel een compenserende verhoging van de aanslagvoeten ten gevolge heeft en op die wijze de eerlijke belastingplichtige of diegenen, die in de onmogelijkheid verkeren om bedrog te plegen, treft.

Het heeft anderzijds tot gevolg dat de omstandigheden waarin ondernemingen met elkaar concurreren, vervalst worden.

Professor Coart-Frésart onderstreepte dit in zijn verslag van 1937 op de volgende manier :

« Wegens de hoge aanslagvoet van onze belastingen is het ontduiken van de belasting door een concurrent van die aard dat, in vele gevallen, de toestand van de handelaar die, hetzij uit correctheid, hetzij gedwongen, regelmatig de taxe betaalt, onhoudbaar wordt.

» De schade die uit de ontduiking voor de schatkist voortspuit is onvergelykelyk geringer dan die welke zij berokkent aan de wet nalevende zakenlui ten nadele van

Chambre des Représentants

SESSION 1962-1963.

31 JANVIER 1963.

PROPOSITION DE LOI

modifiant la loi du 29 octobre 1846,
relative à l'organisation de la Cour des Comptes.

DEVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

I. — Le problème.

Parmi les objectifs du programme gouvernemental figure, en bonne place, celui d'assurer une meilleure perception de l'impôt.

Les possibilités de fraude et les discriminations de fait qui créent des inégalités de traitements injustifiées font naître un climat de méfiance entre les classes sociales, en même temps qu'elles favorisent un esprit d'incivisme fiscal dommageable pour nos institutions.

Plutôt que d'aggraver encore la charge de la fiscalité pour ceux qui la supportent déjà pleinement aujourd'hui, il importe de remédier aux inconvénients de l'évasion de la matière imposable.

Faut-il rappeler à cet égard que la fraude entraîne soit une réduction du produit global de la fiscalité, soit un relèvement compensatoire des taux et pénalise ainsi les contribuables honnêtes ou placés devant l'impossibilité de frauder ?

Elle a, d'autre part, pour conséquence de fausser les conditions de concurrence entre les entreprises.

Le professeur Coart-Frésart le soulignait comme suit dans son rapport de 1937 :

« En raison des taux élevés de nos taxes, l'évasion de l'impôt par un concurrent est de nature, en de nombreux cas, à rendre intenable la situation du commerçant qui, soit par correction, soit par nécessité, acquitte régulièrement l'impôt.

» Le dommage qui résulte de la fraude pour le Trésor est incomparablement moindre que celui qu'elle cause aux hommes d'affaires respectueux de la loi, au détriment des-

wie zij door en door de concurrentievoorwaarden bederft en een werkelijke ondraaglijke toestand schept » (1).

Het bedrog hindert de economische vooruitgang wanneer het aan weinig produktieve ondernemingen concurrentiële voordelen verleent t.o.v. meer efficiënte en renderende bedrijven. Op die manier leidt het ertoe — in het bijzonder in de vorm van fiscale ontduiking — een kunstmatige oriëntering te geven aan de economische activiteit, evenals aan de structuur van de ondernemingen, wanneer de belastingplichtigen bij het regelen van hun zaken meer rekening houden met fiscale dan met economische redenen. Het maakt dat de kapitalen schaars worden (opsparen of vlucht), daar de belastingplichtigen die winsten geheim houden, ertoe gebracht worden die kapitalen aan de aandacht van de fiscus te onttrekken.

In een land als België bereikt de belastingontduiking afmetingen die onverenigbaar zijn met een goed beheer van de openbare financiën. Alleen al voor de bedrijfsbelasting en de aanvullende personele belasting ten laste van de bedrijfsinkomsten der individuele ondernemingen zou het verlies voor de Schatkist meer dan 10 miljard per jaar bedragen, zoals blijkt uit de hiernavermelde cijfers, die noch door het Bestuur der directe belastingen, noch door de grote beroepsverenigingen werden tegengesproken (2).

**Raming van de fiscale onderschatting
der bedrijfsinkomsten en van de daaruitvloeiende
vermindering van de belastingopbrengst (a).**

Boekjaar 1954.

quels elle vicié fondamentalement les conditions de la concurrence et pour lesquels elle crée un état de choses proprement intolérable. » (1)

La fraude contrarie le progrès économique si elle donne à des entreprises peu productives des avantages concurrentiels sur des entreprises plus efficaces et plus rentables. Elle aboutit aussi, particulièrement sous la forme de l'évasion fiscale, à donner une orientation artificielle à l'activité économique ainsi qu'aux structures des entreprises, lorsque les contribuables règlent leurs affaires en fonction de considérations d'ordre fiscal plutôt que d'ordre économique. Elle raréfie les capitaux (thésaurisation ou exode), les contribuables qui ont dissimulé des bénéfices étant amenés à les soustraire à l'attention du fisc.

Dans un pays comme la Belgique, la fraude fiscale atteint des proportions incompatibles avec une bonne gestion des finances publiques. En ce qui concerne le seul domaine de la taxe professionnelle et de l'impôt complémentaire personnel à charge des revenus professionnels des entreprises individuelles, la perte pour le Trésor s'élèverait à plus de 10 milliards par an, ainsi qu'il résulte des chiffres reproduits ci-après et qui n'ont fait l'objet d'un démenti ni de la part de l'Administration des contributions directes ni de celle des grands organismes professionnels (2).

**Evaluation de la sous-estimation fiscale
des revenus professionnels et de l'importance
des moins-values d'impôts qui en découlent (a).**

Exercice 1954.

	Fiscale onderschatting van de bedrijfsinkomsten (in % der werkelijke inkomsten) — Sous-estimation fiscale des revenus professionnels (en % des revenus effectifs)	Daaruit voortvloeiende vermindering der belastingopbrengst — Importance des moins-values d'impôts qui en découlent		
		(in miljoenen) — (en millions)	(in %) — (en %)	
1. <i>Vrije beroepen</i>	—	583 à 933	—	1. <i>Professions libérales :</i>
1.1. <i>Notarissen</i>	15 à 20	42 à 58	20 à 25	1.1. <i>Notaires.</i>
1.2. <i>Advocaten en pleitbezorgers</i> ...	30 à 34	57 à 72	39 à 45	1.2. <i>Avocats et avoués.</i>
1.3. <i>Geneesheren en tandartsen</i> ...	38 à 49	412 à 715	50 à 63	1.3. <i>Médecins et dentistes.</i>
1.4. <i>Andere vrije beroepen</i>	30 à 37	72 à 88	48 à 52	1.4. <i>Autres professions libérales.</i>
2. <i>Landbouwers, tuiniërs en bosbouw-exploitanten</i>	52 à 66	1.570	77 à 80	2. <i>Agriculteurs, horticulteurs et sylviculteurs.</i>
3. <i>Andere individuele ondernemingen en niet-geïdentificeerde inkomsten</i>	33 à 48	5.606 à 7.708	50 à 58	3. <i>Autres entreprises individuelles et revenus non identifiés.</i>
4. <i>Bezoldigingen der loontrekkenden</i> ...	4,5 à 7,5	—	—	4. <i>Rémunérations des salariés.</i>

(a) De heer Frank, *Analyse macroéconomique de la fiscalité belge*, 1913-1958, Brussel, Dulbéa, 1960, blz. 316.

(a) M. Frank, *Analyse macroéconomique de la fiscalité belge*, 1913-1958, Bruxelles, Dulbéa, 1960, p. 316.

(1) « Verslag over de Vereenvoudiging der belastingwetten. » Drukkerij : *Belgisch Staatsblad*, 1937, blz. 9.

(2) Zekere schrijvers hebben gemeend in de door M. Frank gegeven definitie van de fiscale onderschatting der inkomsten, een argument te vinden om het verlies te minimaliseren dat voor de Schatkist uit de belastingontduiking voortvloeit. Hun redenering schijnt niet gefundeerd te zijn. Immers, de schrijver van de *Analyse macroéconomique de la fiscalité belge* brengt niet in rekening — als element der fiscale

(1) « Rapport sur la simplification des lois d'impôts », *Moniteur belge*, Bruxelles, 1937, p. 98.

(2) Certains auteurs ont pensé pouvoir tirer argument de la définition donnée par M. Frank au sujet de la sous-estimation fiscale des revenus, pour minimiser l'importance de la perte du Trésor qui découle spécifiquement de la fraude. Leur raisonnement ne paraît pas fondé. En effet, l'auteur de l'*Analyse macroéconomique de la fiscalité belge* ne fait pas entrer en ligne de compte, comme élément de la sous-estimation fiscale

Deze ramingen worden trouwens bevestigd door het verslag van de vroegere Commissie van het Nationaal Inkomens, die werd voorgezeten door professor F. Baudhuin (1). Men vindt er volgende ramingen wat betreft de fiscale onderschatting van de inkomsten van individuele ondernemingen: advocaten 43 %, notarissen 17 %, andere vrije beroepen 50 %, handelaars en ambachtslieden 50 %.

Wat de successierechten betreft, zou de fiscale onderschatting van de goederen waarop successierechten verschuldigd zijn 40 % bedragen (2), wat 1 miljard minder voor de Schatkist zou opbrengen (rekening houdend met de huidige desbetreffende rechten).

Er bestaan zeer weinig ramingen betreffende de fiscale onderschatting op het gebied van de taksatie van de omzet. Men vermoedt evenwel dat ze een zeer hoog peil bereikt; men spreekt van 66 % in branches als het juweliers- en goudsnijdsbedrijf; Professor J. Van Houtte, gewezen Minister van Financiën, schrijft hierover het volgende :

« ... de experts zullen me niet tegenspreken, schrijft hij, als ik bevestig dat de voornaamste oorzaak van de fiscale onderschatting door eigenlijk bedrog, op onbetwistbare wijze ligt in de niet-toepassing van de overdrachtstaks, want de Schatkist verliest terzelfder tijd de opbrengst van de ontdoken belasting en een onmisbaar gegeven tot raming van de bedrijfswinsten » (3).

Dat het van belang is deze cijfers in herinnering te brengen is des te meer waar aangezien men kan lezen in een in 1962 uitgegeven werk « En hommage à Victor Gonthot », dat wij ter zake over geen enkel Belgisch cijfer beschikken... (4).

In ons Staatsrecht wordt aan drie verschillende overheidsorganen de zending toevertrouwd om voor een juiste inning van de belastingen te waken.

In de eerste plaats aan de belastingdiensten van de Staat : het Bestuur der Directe Belastingen, dat der Registratie en Domeinen en dat der Douanen en Accijnzen.

In de tweede plaats komen de Hoven van beroep en het Hof van Cassatie. Zij treden slechts af en toe op, en wel omdat de rechtsorganen zich in het algemeen slechts over fiscale zaken moeten uitspreken wanneer belastingplichtigen in beroep gaan tegen een beslissing van het Bestuur. Dit bewijst dat het hier vooral om een afremming van de eventuele overdreven eisen van de fiscus gaat, en niet om de belastingontduiking te bestrijden.

onderschatting der inkomsten — « de vrijstelling van de bijdragen voor sociale zekerheid, van de bijdragen voor de vrijwillige ziekteverzekering, van de bijdragen voor de levensverzekering, enz. ». Dit geldt ook voor de belasting in mindering gebracht op de bedrijfsinkomsten krachtens de S.W.B.I. Wat de te lage vaststelling der forfaitaire belastingsschalen betreft, deze is ongetwijfeld een vorm van belastingontduiking, dar het hier kennelijk gaat om een « onvolledige of onjuiste aangifte van de bedrijfsinkomsten, met het vooropgezette doel de gevolgen van de normale regels van de belastingwetten te ontlopen », op deze bijzonderheid na dat in dit geval het bedrog niet de belastingplichtige zelf als auteur heeft, maar wel zijn officiële afgevaardigde, nl. een beroepsgroepering en dat dit bedrog, dat in zekere zin collectief is, bovendien met het stilzwijgend akkoord van de fiscus gebeurt.

(1) Commission du Revenu National, *Le revenu national de la Belgique de 1948 à 1954*, Institut National de Statistique, Brussel, 1955 (stencil).

(2) M. Frank, *Analyse macroéconomique de la fiscalité belge*, op. cit., blz. 249.

(3) J. Van Houtte, « Réflexions sur une réforme fiscale », in *Problèmes d'aujourd'hui*, Brussel, 1962, blz. 101.

(4) G. Houchon, *Psycho-sociologie de la fraude fiscale*, Rechts-faculteit Luik, 1962, blz. 377.

Ces évaluations sont d'ailleurs corroborées par le rapport de l'ancienne Commission du Revenu national qui fut présidée par le professeur F. Baudhuin (1). On y trouve les évaluations suivantes en ce qui concerne la sous-estimation fiscale des revenus des entreprises individuelles : avocats 43 %, notaires 17 %, autres professions libérales 50 %, commerçants et artisans 50 %.

Pour les droits de succession, la sous-estimation fiscale des valeurs successorales serait de l'ordre de 40 % (2), ce qui est de nature à entraîner une moins-value pour le Trésor de plus d'un milliard au niveau actuel de ces droits.

Il existe très peu d'estimations relatives à la sous-estimation fiscale dans le domaine de la taxation du chiffre d'affaires. Elle atteindrait cependant un niveau très important; on cite le chiffre de 66 % dans des branches telles que la bijouterie, la joaillerie, l'orfèvrerie. Le professeur J. Van Houtte, ancien Ministre des Finances, écrit à ce sujet ce qui suit :

« ... les experts ne me contrediront pas, écrit-il, si j'affirme que la cause principale, et de loin, de la sous-estimation fiscale, par fraude proprement dite, doit être recherchée du côté de la non-application de la taxe de transmission, car le Trésor perd à la fois le produit de la taxe éludée et un élément indispensable à l'évaluation des bénéfices professionnels » (3).

Il paraît d'autant plus utile de rappeler ces chiffres que l'on peut lire dans le recueil publié, en 1962 « En hommage à Victor Gonthot », que nous ne disposons d'aucun chiffre belge en la matière... (4).

Dans notre droit public, la mission de veiller à la juste perception de l'impôt est confiée à trois instances différentes.

En premier lieu, aux administrations fiscales de l'Etat : l'Administration des contributions directes, celle de l'Enregistrement et des Domaines et celle des Douanes et Accises.

Interviennent, en deuxième lieu, les Cours d'appel et la Cour de cassation. Leur action est, dans le domaine qui nous occupe, plus épisodique, en raison du fait que les instances judiciaires ne sont, en général, appelées à se prononcer sur des affaires fiscales que dans les cas où les contribuables sont demandeurs en appel d'une décision de l'Administration. On peut donc affirmer qu'en l'occurrence il s'agit surtout de mettre un frein aux exagérations éventuelles du fisc, et non pas d'une intervention ayant pour objet de lutter contre la fraude.

des revenus, l'immunisation dont bénéficient les cotisations de sécurité sociale, les cotisations pour assurance maladie-invalidité libres, les cotisations pour assurance-vie, etc. « Il en est de même en ce qui concerne l'impôt porté en déduction des revenus professionnels en vertu des L.C.I.R. Quant à la fixation d'un niveau trop bas des barèmes forfaitaires de taxation, elle constitue, bel et bien, un phénomène de fraude fiscale, — puisqu'il s'agit manifestement d'une « déclaration incomplète ou non exacte des revenus professionnels, dans le but délibéré... d'éluider les conséquences du jeu normal des lois d'impôt... » avec cette particularité près, qu'en l'occurrence la fraude a pour auteur non pas le contribuable lui-même, mais son représentant altitré, à savoir un groupement professionnel et qu'en outre, cette fraude en quelque sorte collective se pratique, il faut bien le dire, avec l'accord tacite du Fisc.

(1) Commission du Revenu National, *Le revenu national de la Belgique de 1948 à 1954*, Institut national de Statistique, Bruxelles, 1955 (stencil).

(2) M. Frank, *Analyse macroéconomique de la fiscalité belge*, op. cit., p. 249.

(3) J. Van Houtte, « Réflexions sur une réforme fiscale », dans *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, 1962, p. 101.

(4) G. Houchon, *Psycho-sociologie de la fraude fiscale*, Faculté de Droit de Liège, 1962, p. 377.

Tenslotte zij hier ook nog de wetgevende macht vermeld, die langs het Rekenhof om, krachtens de Grondwet, een algemene controle op alle Staatsinkomsten uitoefent.

De wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelasting, versterkt de controlebevoegdheid van het Bestuur der directe belastingen; die van 27 maart 1962 heeft aan het Bestuur der Registratie en Domeinen reeds de nodige middelen ter hand gedaan om het vervoer van koopwaar langs de weg te controleren. Zo zal het mogelijk zijn talrijke verkopen te voorkomen, die gebeuren zonder factuur, zonder betaling van overdrachtstaks en ook zonder aangifte in de directe belastingen van de winsten, die uit deze handelsovereenkomsten voortvloeien.

De Regering heeft anderzijds de verbinding aangegaan zo spoedig mogelijk een wetsontwerp neer te leggen op de strafrechtelijke betugeling van de belastingontduiking evenals op de hervorming van de fiscale procedure. De desbetreffende verslagen opgesteld door twee Commissies, welke werden voorgezeten door de Advocaat-generaal Ganshof van der Meersch (1), zullen haar taak op dit terrein vergemakkelijken.

De verschillende wettelijke maatregelen die door de wetgevende kamers reeds genomen zijn of voorbereid worden, maken het mogelijk de actiemiddelen van de Uitvoerende Macht en van de Rechterlijke Macht te verbeteren, ten einde de inning van de belasting nauwkeuriger te laten uitvoeren. Daarentegen is tot nog toe geen enkele maatregel getroffen om de actie van het Rekenhof op dit gebied te versterken. Nu is ongetwijfeld juist de controle die door dit Hoge Lichaam op de fiscale ontvansten wordt uitgeoefend, het minst uitgebreid.

Uit de hierboven aangehaalde cijfers over de belastingontduiking blijkt, dat de huidige werkmethode van de belastingdiensten geen voldoende schenkt. Het hoeft wel niet gezegd dat zulks niet te wijten is aan een gebrek aan nauwgezetheid of eerlijkheid van de zijde van de belastingambtenaren. Die toestand is het gevolg van een gedeeltelijk verouderde organisatie van de belastingdiensten, van het ontoereikende personeelskader en van de soms onvoldoende opleiding van het betrokken personeel, van bepaalde, tamelijk belangrijke leemten in de wetgeving welke de controlebevoegdheden van de belastingambtenaren regelt en vooral van het bestaan van een stemming onder het publiek die het niet mogelijk maakt alle wettelijke voorschriften die te hunner beschikking staan in alle strengheid toe te passen.

Het feit dat het Ministerie van financiën in al te zeer heterogene afdelingen gesplitst is (2), de hoofdzakelijk techni-

Il faut, enfin, citer le Pouvoir législatif qui, par le truchement de la Cour des Comptes exerce, en vertu de la Constitution, un contrôle général sur l'ensemble des recettes de l'Etat.

La loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus vient de renforcer les pouvoirs d'investigations de l'Administration des Contributions directes; celle du 27 mars 1962 a déjà fourni à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le moyen de contrôler les transports de marchandises par route. Il sera ainsi possible de prévenir de nombreuses ventes s'effectuant sans facture, sans paiement de la taxe de transmission et aussi sans déclaration à l'impôt direct des bénéfices résultant de ces transactions.

Le Gouvernement s'est par ailleurs engagé à déposer, le plus rapidement possible, un projet de loi sur la répression pénale de la fraude fiscale, ainsi que sur la réforme de la procédure fiscale. Les rapports afférant à ces questions, qui furent rédigés par deux Commissions présidées par l'Avocat général Ganshof van der Meersch (1), faciliteront sa tâche dans ce domaine.

Les différentes mesures légales déjà adoptées par les Chambres législatives ou en préparation, sont de nature à améliorer les moyens d'action du Pouvoir Exécutif et du Pouvoir Judiciaire en vue d'assurer l'exacte perception de l'impôt. Rien, par contre, n'est prévu jusqu'à présent pour renforcer, dans le domaine dont il s'agit, l'action de la Cour des comptes. Or, c'est sans doute le contrôle sur les recettes fiscales exercé par ce Haut Collège qui est le moins poussé.

Il résulte des chiffres cités ci-dessus relatifs à la fraude fiscale, que l'action des administrations fiscales dans le domaine de la juste perception de l'impôt ne donne pas satisfaction. Cette situation, faut-il le dire, ne met pas en cause la conscience professionnelle des agents du Fisc, ni leur probité. Elle découle d'une organisation en partie surannée des administrations fiscales, d'une insuffisance quantitative des cadres et de leur formation parfois trop peu poussée, de certaines lacunes assez importantes dans la législation déterminant les pouvoirs d'investigation qui sont conférés aux agents du Fisc et surtout, de l'existence d'un climat général qui ne leur permet pas d'appliquer dans toute leur rigueur, les armes que la loi a mis à leur disposition.

Le caractère trop compartimenté du Ministère des Finances (2), la mission essentiellement technique qui lui est

(1) Verslagen van de Commissie voor de Studie van de strafrechtelijke betugeling van de belastingontduiking en van de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure (Stukken van de Kamer, zitting 1961-1962, 264. n° 1 (Bijlage II)).

(2) Het loont de moeite even stil te staan bij het probleem van de structuur der belastingbesturen, omdat het van het grootste belang is. Terwijl in de Bondsrepubliek Duitsland, in Frankrijk en in Nederland bijvoorbeeld, alle fiscale diensten afhangen van één en hetzelfde Bestuur der Belastingen, bestaan er in België steeds 3 onafhankelijke belastingbesturen: het Bestuur der Directe belastingen, het Bestuur der Registratie en Domeinen en het Bestuur der Douanen en Accijnzen.

Deze splitsing van de fiscale diensten lijkt niet rationeel:

1° Zij is in strijd met de praktijk, daar het Bestuur der Douanen en Accijnzen bijvoorbeeld, ontvangsten boekt voor rekening van het Bestuur der Registratie en Domeinen (compensatiebelasting op de invoer wat de overdrachtstaks betreft);

2° Zij belet de oprichting van grote diensten — gemeen aan alle belastingen — op het gebied van de internationale overeenkomsten, van de economische en statistische studies en vooral van de strijd tegen de belastingontduiking, terwijl het er hier om gaat een kettingractie te bestrijden: de niet toepassing van de overdrachtstaks bereidt

(1) Rapport de la Commission d'étude de la répression pénale de la fraude fiscale et Rapport de la Commission de la réforme de la procédure fiscale. Doc. Chambre, session 1961-1962, n° 1 (Annexe II).

(2) Le problème de la structure des administrations fiscales mérite qu'on s'y attache, car il est particulièrement important. Alors qu'en Allemagne Fédérale, en France et aux Pays-Bas, par exemple, tous les services fiscaux font partie d'une seule et même administration des impôts, il y a toujours en Belgique trois administrations fiscales indépendantes: l'Administration des contributions directes, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et l'Administration des Douanes et Accises.

Ce cloisonnement des services fiscaux ne paraît pas rationnel:

1° Il est en partie en opposition avec la pratique, puisque l'Administration des Douanes et Accises, par exemple, opère des recettes pour le compte de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (droits compensatoires à l'importation en matière de taxe de transmission);

2° Il empêche la création de grands services communs à tous les impôts, dans les domaines des conventions internationales, des études économiques et statistiques et surtout de la lutte contre la fraude, alors qu'il s'agit en l'occurrence de combattre un phénomène en chaîne: la non-application de la taxe de transmission prépare le

sche taak waarmee het is belast en de individuele strekking van de beslissingen der provinciale directeurs, zijn evenzovele factoren die beletten dat de belastingbesturen een volledig overzicht krijgen van de belastingontduiking in haar geheel, en van de gepaste maatregelen die moeten worden getroffen om ze tot redelijke verhoudingen terug te brengen.

Anderzijds is het onweerlegbaar, dat in het kader van de huidige juridische procedure, de Hoven van beroep en het Hof van Cassatie slechts een gans bijkomstige rol toebedeeld krijgen in de strijd tegen de belastingontduiking. Hun opdracht bestaat er in, zoals wij hebben gezien, de belastingplichtigen te beschermen tegen de eventuele overdrivingen van de fiscus en hun tussenkomst heeft overigens slechts op individuele gevallen betrekking.

Daaruit blijkt welke belangrijke rol het Rekenhof op dit gebied kan en moet vertolken, als orgaan dat voor rekening van het Parlement de financiële verrichtingen van de Staat controleert.

De leden van het Hof, die rechtstreeks door de Wetgevende Kamers zijn benoemd en die bijgevolg bevrijd zijn van alle druk vanwege de Regering, zijn bijzonder goed geplaatst om in volledige onafhankelijkheid en met kennis van zaken te oordelen of de fiscale wetten door de belastingdiensten worden toegepast overeenkomstig de wil van de Wetgever. Deze rol zou bovendien worden vergemakkelijkt door het feit, dat het Hof zich niet zoals de belastingbesturen en de rechtscollèges zou moeten bezighouden met ontelbare individuele dossiers. Om het Parlement nader in te lichten, zou het Rekenhof daarentegen zijn nasporingen in hoofdzaak mogen richten op de algemene aspecten en de beginselkwesties die bij de uitvoering van de fiscale wetten rijzen.

Het huidige wetsvoorstel beoogt aan de Wetgevende Kamers een geheel van maatregelen voor te leggen, die het Rekenhof in staat moeten stellen deze taak te vervullen.

II. — In rechte.

In de eerste plaats is het nodig de bevoegdheden, die door de Grondwet en de wetten aan het Rekenhof zijn toegekend, in herinnering te brengen.

Van meet af aan, hebben de Belgische bewindslieden zich met 's Rijks comptabiliteit beziggehouden. Dit blijkt uit artikel 8 van het besluit van het voorlopig bewind dd. 15 oktober 1830 (« Een Rekenhof zal opgericht worden... ») en uit de beslissing van het Nationaal Congress dd. 13 december 1830; de 30^e december van datzelfde jaar werd het Rekenhof opgericht.

Het nagestreefde doel werd als volgt bepaald door A. Vaernewijck, Adviseur bij het Rekenhof:

« In een merkwaardig verslag heeft de heer De Muelenaere in de vergadering van het Congres op 23 december

het terrein voor de fiscale onderschatting der inkomsten en deze laatste maakt de onderschatting mogelijk van de goederen waarop successie-rechten verschuldigd zijn.

3^o Zij ontstent de belastingplichtigen, die achtereenvolgens het bezoek van de controleurs van de drie besturen kunnen krijgen; de uitoefening van de fiscale controle door één enkel ambtenaar met verschillende bevoegdheden, zou daarentegen minder lastig zijn voor de belastingplichtige en meer renderend zijn voor het Bestuur.

4^o Tenslotte gaat zij in tegen het streven naar een harmonisatie van de belastingstelsels van de landen die tot de Gemeenschappelijke Markt behoren. Deze harmonisatie maakt een steeds inniger samenwerking tussen de belastingbesturen der zes nodig. In dit opzicht is het niet zonder belang dat de fiscale diensten in elk land gegroepeerd zijn in één enkel bestuur of van elkaar afgescheiden zijn door administratieve tussenschotten, die de fiscale grenzen tussen de landen overschrijden.

dévolue et la portée individuelle des décisions des directeurs provinciaux, constituent également des facteurs qui empêchent les administrations fiscales d'acquiescer une vision complète sur le phénomène de la fraude fiscale pris dans son ensemble et sur les remèdes appropriés qu'il y aurait lieu d'adopter en vue de la ramener à des proportions raisonnables.

Il est par ailleurs indiscutable que, dans le cadre actuel de la procédure judiciaire, les Cours d'Appel et la Cour de Cassation ne se voient impartir qu'un rôle tout-à-fait secondaire, sur le plan de la lutte contre la fraude fiscale. Leur mission consiste, comme on l'a vu, à protéger les contribuables contre les exagérations éventuelles du Fisc et leur intervention ne porte pour le surplus que sur des cas individuels.

C'est dire le rôle important que pourrait et devrait jouer, dans le domaine dont il s'agit, la Cour des Comptes en sa qualité d'organe de contrôle des opérations financières de l'Etat pour le compte du Parlement.

Les membres de la Cour, nommés directement par le Pouvoir législatif et, de ce fait, à l'abri de toute pression d'ordre gouvernemental, sont particulièrement bien placés pour émettre, en toute indépendance, un avis autorisé sur le point de savoir si les lois fiscales sont appliquées par les administrations de recettes, conformément à la volonté du Législateur. Ce rôle serait en outre facilité par la circonstance que la Cour n'aurait pas à s'occuper d'innombrables dossiers individuels, comme c'est le cas pour les administrations fiscales et les Cours judiciaires. Pour éclairer le Parlement, il serait au contraire loisible à la Cour d'axer ses investigations sur les aspects généraux et les problèmes de principe que pose l'exécution des lois fiscales.

L'objet de la présente proposition de loi consiste à soumettre aux Chambres législatives un ensemble de mesures susceptibles de permettre à la Cour des Comptes de remplir cette mission.

II. — En droit.

Il convient, pour commencer, de rappeler les attributions imparties à la Cour des comptes par la Constitution et les lois.

Dès l'origine, les dirigeants de l'Etat belge se sont préoccupés de la comptabilité publique. Cela résulte de l'article 8 de l'arrêté du gouvernement provisoire du 15 octobre 1830 (« Une Cour des comptes sera établie... ») et de la délibération du Congrès National du 13 décembre 1830; le 30 décembre de la même année la Cour des comptes était créée.

Quant au but poursuivi, il est ainsi défini par A. Vaernewijck, Conseiller à la Cour des comptes:

« Lors de la séance du Congrès du 23 décembre 1830, M. de Muelenaere a, dans un rapport remarquable, exposé

terrain à la sous-estimation fiscale des revenus et celle-ci à son tour rend possible la sous-estimation des valeurs successorales;

3^o Il indispose les contribuables, qui sont exposés à recevoir successivement la visite de contrôleurs de chacune des trois administrations, alors que l'exercice du contrôle fiscal par un seul agent à compétence multiple serait à la fois moins vexatoire pour le contribuable et beaucoup plus rentable pour l'Administration;

4^o Il va, enfin, à l'encontre du mouvement en faveur de l'harmonisation des systèmes fiscaux des pays du Marché Commun. Cette harmonisation impliquera une coopération de plus en plus étroite entre les administrations fiscales des six. Il est, à cet égard, nullement indifférent, si dans chaque pays les services fiscaux sont regroupés en une seule administration ou séparés les uns des autres par des cloisons administratives, qui se superposent aux frontières fiscales entre les pays.

1830 de redenen uiteengezet waarom, zelfs vóór het afkondigen van de Grondwet, een Rekenhof door het Nationaal Congres werd ingericht... De dwingende noodzakelijkheid van een degelijke controle der staatsgelden werd onderstreept...

» Uit het feit dat hij bovendien een vrij uitvoerige omschrijving van de opdrachten van dit Hof heeft gegeven en heeft bepaald dat de algemene rekening van de Staat met de opmerkingen van dit college aan de Kamers dient te worden onderworpen, blijkt duidelijk dat de auteurs van onze Grondwet het Rekenhof hebben opgevat als een uitvloeisel van de Wetgevende Macht en als totaal onafhankelijk van de Uitvoerende Macht.

» Het Hof is dus feitelijk een lichaam dat voor rekening en in de plaats van het Parlement, dat niet over de nodige tijd of over de vereiste vakkennis beschikt, de regelmatigheid en de nauwkeurigheid van de uitvoering der Rijksbegrotingen en het beheer van de Schatkist moet controleren » (1).

In dezelfde zin schreef H. Matton, toenmalig Eerste Voorzitter van het Rekenhof :

« De eerste (der bevoegdheden van het Hof) omvat de controle op alle financiële verrichtingen, op hun wettelijkheid in de ruimste betekenis van het woord, en dit vooral om de bedoelingen van de Kamers bij de goedkeuring van de begroting zo juist mogelijk te interpreteren en tevens de belangen van de Schatkist te vrijwaren bij de beoordeling van de rechtsband, waaruit de schulden en, in zeer talrijke gevallen, de schuldvorderingen van de Schatkist voortvloeien (Grondwet, art. 116; Wet van 29 oktober 1846, art. 5, 14 en 17). — Zie Pand, B. *v° cit.* n° 39, 71 en v., 113 en v., 117 en v.

In een tweede reeks verplichtingen, die de wet het Rekenhof oplegt, worden zijn betrekkingen met het Parlement behandeld, met het doel dit laatste in te lichten omtrent het niet-naleven van de begrotingswetten en de goedkeuring van de rekeningswet mogelijk te maken en eventueel de ministeriële verantwoordelijkheid op het spel te zetten in verband met de uitvoering van de begroting. » (Grondwet art. 115 en 116; Wet van 15 mei 1846, art. 33; Wet van 20 juli 1921, art. 5 (2) » (Vertaling).

Het feit dat het Rekenhof belast is met de controle op de « uitvoering van de begroting » en, meer in het algemeen, met die « op alle financiële verrichtingen » van de Staat, sluit de verplichting in, niet alleen te waken over de uitgaven van het Centraal Bestuur, maar ook over de inkomsten van dit laatste, want de ene zowel als de andere vormen een wezenlijk bestanddeel van de begroting.

Onder voorbehoud van wat later zal besproken worden, leert professor F. Amerijckx in dit verband : « Het Rekenhof moet het toezicht uitoefenen op alle Rijksontvangsten zonder onderscheid » (3).

De auteurs zijn het nochtans eens om te verklaren dat het Rekenhof zijn bezorgdheid ten volle aanwendt wat de uitgaven betreft, doch dat het dit minder doet inzake de inkomsten.

Betekenisvolle vaststelling; zoals H. Matton betoogt :

« ... tijdens de eerste jaren van onze onafhankelijkheid, eiste het Hof tevergeefs de verantwoordingsdocumenten van de begrotings- en schatkistontvangsten » (4).

les raisons pour lesquelles une Cour des comptes a été créée par le Congrès national avant même la promulgation de la Constitution... L'urgente nécessité d'un contrôle sérieux des finances de l'Etat fut soulignée...

» Il résulte clairement du fait que le constituant a, en outre, donné une définition très détaillée des attributions de cette Cour et stipulé que le compte général de l'Etat serait soumis aux Chambres avec les observations de ce collège, que les auteurs de notre charte nationale ont conçu la Cour des Comptes comme une émanation du pouvoir législatif et comme totalement indépendante du pouvoir exécutif.

» La Cour est donc, en fait, un organisme chargé de contrôler la régularité et l'exactitude de l'exécution des budgets de l'Etat et la gestion du Trésor, pour le compte et à la place du Parlement, qui ne dispose ni du temps, ni des connaissances professionnelles nécessaires. » (Traduction) (1).

Dans le même sens, H. Matton, à l'époque Premier Président de la Cour des Comptes, écrivait :

« La première (des attributions de la Cour) comprend le contrôle de toutes les opérations financières, de leur légalité, dans le sens le plus étendu et spécialement dans le but d'assurer l'interprétation la plus exacte des intentions des Chambres dans le vote du budget, en même temps que la sauvegarde des intérêts du Trésor dans l'appréciation du lien juridique dont résultent les dettes et dans un grand nombre de cas, les créances du Trésor. » (Const. art. 116; L., 29 oct. 1846, art. 5, 14 et 17) — Voy. Pand. B. *v° cit.*, n° 39, 71 et s., 113 et s., 117 et s.

« Dans une seconde catégorie des devoirs que la loi impose à la Cour, se classent ses relations avec le Parlement, dans le but de le renseigner quant aux manquements aux lois budgétaires et de lui assurer le vote de la loi de comptes avec le moyen de mettre éventuellement en jeu la responsabilité ministérielle du chef de l'exécution du budget. » (Const. art. 115 et 116; L. 15 mai 1846, art. 33; L. 20 juill. 1921, art. 5) (2).

Le fait que la Cour des comptes soit chargée du contrôle de « l'exécution du budget » et, d'une manière plus large, de celui « de toutes les opérations financières » de l'Etat, implique l'obligation pour elle de surveiller non seulement les dépenses du Pouvoir central mais également ses recettes car celles-ci font partie intégrante du budget au même titre que celles-là.

Sous réserve de ce qui sera dit par après, le professeur F. Amerijckx enseigne à cet égard : « La Cour des comptes ... doit exercer le contrôle sur toutes les recettes de l'Etat, sans distinction ». (Traduction) (3).

Pourtant, les auteurs sont d'accord pour dire que, si la Cour des comptes exerce entièrement ses pouvoirs quand il s'agit des dépenses, elle le fait moins en ce qui concerne les recettes.

Chose significative : comme l'expose H. Matton :

« ... dans les premières années de notre indépendance, la Cour réclamait en vain les documents justificatifs des recettes des budgets et du Trésor » (4).

(1) *Administratief Lexicon*, verbo *Rekenhof*, blz. 7 en 8.

(2) *Les Nouvelles*, Droit budgétaire, n° 94.

(3) *Het Rekenhof in België*, n° 66, Uitg. E. Bruylant, Brussel 1947.

(4) *Op cit.*, n° 1388.

(1) *Administratief Lexicon*, verbo *Rekenhof*, pp. 7 et 8.

(2) *Les Nouvelles*, Droit budgétaire, n° 94.

(3) *Het Rekenhof in België*, n° 66, Ed. E. Bruylant, Bruxelles, 1947.

(4) *Op cit.*, n° 1388.

Volgens dezelfde auteur blijkt het dat :

« De bevoegdheden van het Rekenhof, wat de Staatsinkomsten betreft, niet even nauwkeurig bepaald werden door de Grondwet als die aangaande de uitgaven... » (1).

Want, hoewel artikel 116 van de Grondwet bepaalt dat het Rekenhof « ... belast is met het nazien en het vereffenen der rekeningen van het algemeen bestuur en van al wie tegenover 's Lands kas rekenplichtig is », is het alleen betreffende de uitgaven dat er door hetzelfde artikel nader bepaald wordt dat het Hof « er voor zorgt dat geen artikel van de uitgaven der begroting wordt overschreden en dat geen overschrijvingen geschieden ». Maar, vermits, volgens het bepaalde in artikel 115 van de Grondwet, «Ieder jaar de rekeningwet en de begroting door de Kamers (worden) vastgesteld», mag men hieruit afleiden, dat de Grondwetgever evengoed aan het Hof de controle heeft willen toevertrouwen van de te innen ontvangsten als van de te vereffenen uitgaven. Het ware ongetwijfeld verkieslijker geweest, indien artikel 116 meer expliciet was opgesteld op dit punt, en dat de bepaling dat het Hof « (er voor) zorgt, dat geen artikel van de uitgaven der begroting wordt overschreden... » aangevuld ware geweest door een andere, die ongeveer als volgt zou luiden « ...en dat de te ontvangen inkomsten werkelijk geïnd worden ».

De heer Matton maakt hieromtrent volgende opmerking :

«Het Hof houdt zich niet bezig met alle verrichtingen der ontvangsten zonder onderscheid, zoals het wel alle uitgaven vereffent. Het is in de algemene rekeningen en in de rekeningen der rekenplichtigen, die hun tot steun dienen, dat het nazien der ontvangsten gebeurt (wet van 15 mei 1846, art. 10, 42, 43 en 49). Het Hof beschikt daardoor over het middel om na te gaan of er geen belastingen geïnd werden buiten die, waarvan de wet de inning veroorlooft (Grondw. art. 111) » (2) (Vertaling).

« Telkens als het door de Staat verworven recht steunt op een wet... », zo schrijft H. Matton verder, « wordt de inning van de aan de Schatkist verschuldigde som gecontroleerd door het Rekenhof, dat daarbij gebruik maakt van prerogatieven, die zo uitgebreid zijn als inzake uitgaven (wet van 15 mei 1946, art. 48). Het gaat de toepassing na, op de ontvangsten, van de wet of van de clausules en voorwaarden die haar beheersen en de bevoegdheid van de Minister om ze te doen ontstaan » (3) (Vertaling).

Volgens de Eerste Ere-Voorzitter van het Rekenhof, beschikt dit laatste dus, in principe, over prerogatieven die even ver strekken op het gebied van de controle der ontvangsten als op dit van de controle der uitgaven. Maar, en dit lijkt ons zeer belangrijk, « de uitzondering op dit principe op gebied van belastingen en tolrechten, kan alleen maar verklaard worden door de onmogelijkheid aan het Hof de gegevens omtrent alle inningen voor te leggen, vermits de controle op hun vaststelling door de wet is overgelaten aan wel bepaalde instanties of controlediensten der rekenplichtigen » (4) (Vertaling).

Het is dus niet door een te beperkte bevoegdheid van het Hof, dat een hinderpaal gevormd wordt bij de uitoefening van al zijn prerogatieven inzake controle der ontvangsten,

Toujours est-il que d'après le même auteur :

« Les attributions de la Cour des comptes, en ce qui concerne les revenus de l'Etat, ne sont pas aussi nettement déterminées dans la Constitution qu'en matière de dépenses ... » (1).

Car, si l'article 116 de la Constitution stipule que la Cour des comptes « est chargée de l'examen et de la liquidation des comptes de l'administration générale et de tous comptables envers le Trésor public », ce n'est qu'en matière de dépenses que ce même article précise que la Cour « veille à ce qu'aucun article des dépenses du budget ne soit dépassé et qu'aucun transfert n'ait lieu ». Mais puisqu'aux termes de l'article 115 de la loi fondamentale « Toutes les recettes et dépenses de l'Etat doivent être portées au budget et dans les comptes », on peut en inférer que le Constituant a entendu confier à la Cour le contrôle aussi bien des recettes à opérer que des dépenses à acquitter. Il aurait certes mieux valu que l'article 116 eut été plus explicite sur ce point et que la disposition disant que la Cour « veille à ce qu'aucun article des dépenses du budget ne soit dépassé » eut été complétée par une autre du genre de la suivante... « et à ce que les recettes à opérer soient effectivement encaissées ».

H. Matton observe à ce sujet :

« La Cour ne saisit pas indistinctement toutes opérations de recettes, comme elle liquide toutes les dépenses. C'est dans les comptes généraux et dans les comptes des comptables qui leur servent de soutien, que s'opère la vérification des recettes (L. 15 mai 1846, art. 10, 42, 43 et 49). La Cour y trouve le moyen de s'assurer qu'il n'y a pas d'impôts perçus en dehors de ceux dont la loi a autorisé le recouvrement (Const. art. 111) » (2).

« Chaque fois que le droit acquis à l'Etat trouve son origine dans la loi... », écrit encore H. Matton, « la liquidation de la somme due au Trésor est contrôlée par la Cour des comptes dans l'exercice de prérogatives aussi étendues qu'en matière de dépenses (L. 15 mai 1846, art. 48). Elle vérifie l'application à la recette de la loi ou des clauses et conditions qui la régissent, les pouvoirs du Ministre de la faire naître. » (3).

D'après le Premier Président honoraire de la Cour des comptes, celle-ci possède donc, en principe, des prérogatives aussi étendues sur le plan du contrôle des recettes que sur celui du contrôle des dépenses. Mais, et ceci paraît très important, « l'exception à ce principe en matière d'impôts et de péages, ne s'explique que par l'impossibilité de soumettre à la Cour les éléments de toutes les perceptions, le contrôle de leur établissement étant abandonné à des autorités déterminées par la loi ou aux services de surveillance des comptables » (4).

Ce n'est donc pas une question de limitation des pouvoirs de la Cour qui fait obstacle à l'exercice de toutes ses prérogatives en matière de contrôle des recettes, mais un

(1) *Ibidem*, n° 1447.

(2) *Ibidem*, n° 1447.

(3) *Ibidem*, n° 1448.

(4) *Ibidem*, n° 1448.

(1) *Ibidem*, n° 1447.

(2) *Ibidem*, n° 1447.

(3) *Ibidem*, n° 1448.

(4) *Ibidem*, n° 1448.

maar het geldt een zuiver technische factor : de materiële onmogelijkheid om aan het Hof de gegevens omtrent alle inningen voor te leggen. De heer Matton laat, jammer genoeg, na erop te wijzen dat deze materiële hinderpaal gemakkelijk opgeheven zou kunnen worden door het instellen van controle ter plaatse.

Professor F. Amerijck komt tot dezelfde constatering :

« ... de controle op de ontvangsten is niet permanent ... en dat bedoeld toezicht wordt steeds *a posteriori* gehouden. Om de juistheid, de wettelijkheid en de regelmatigheid van de ontvangsten na te gaan, beschikt het Hof dus over het door het Bestuur overgezonden verificatiemateriaal van de bij artikel 14 der wet van 15 mei 1846 voorziene aansprakelijke toezichtsambtenaren » (1).

En dezelfde auteur voegt eraan toe :

« De vraag rijst dan ook of het Hof zich met een dergelijke rechtvaardiging kan en mag vergenoegen » (2).

Adviseur Vaernewijck van zijn kant brengt, na de moeilijkheden van een controle op de ontvangsten te hebben uiteengezet, het bepaalde in artikel 6 van de wet van 15 mei 1846 op de comptabiliteit van de Staat in herinnering, en in het bijzonder artikel 48 volgens hetwelk « De hoofden van de ministeriële departementen aan het Rekenhof overleggen : ... 3^o uittreksels uit het bedrag van de kohieren van de directe belastingen, waarin de sommen per provincie en per gemeente vermeld worden. »

En hij besluit met de veelbetekende constatering :

« Niettemin dient te worden toegegeven dat de vigerende regeling in de grond een opvallende leemte vertoont, aangezien het controleorgaan slechts beschikt over verificatiemateriaal voorgelegd door het te controleren bestuur, zodat b.v. inzake directe belastingen niet kan nagegaan worden of de aanslag wel nauwkeurig berekend werd.

» Met de huidige inlichting van onze belastingbesturen kan dit euvel bezwaarlijk verholpen worden » (3).

A. Vaernewijck verklaart zonder omhaal dat, inzake directe belastingen b.v., het voor het Rekenhof niet mogelijk is na te gaan of de aanslag wel nauwkeurig berekend werd. Maar evenmin als H. Matton, wijst hij het eenvoudige middel aan om deze toestand te verhelpen, nl. de invoering van een controle ter plaatse door het Hof.

De zojuist vermelde auteur behandelt echter het probleem van de organisatie der verantwoordelijkheid van degenen die voor de ontvangsten instaan :

« Weliswaar werd reeds de mening geopperd dat, naar het voorbeeld van hetgeen de wetgever op het stuk der uitgaven heeft bepaald, de verantwoordelijkheid van een ordonnateur der ontvangsten zou moeten worden geregeld, welke ambtenaar verantwoording zou verschuldigd zijn aan het Rekenhof.

facteur d'ordre purement technique : l'impossibilité matérielle de soumettre à la Cour les éléments de toutes les perceptions. Matton omet, malheureusement, de signaler que cet obstacle matériel pourrait être levé facilement par l'organisation d'un contrôle sur place.

Le Professeur F. Amerijckx fait la même constatation :

« ...le contrôle des recettes n'est pas permanent... et le susdit contrôle des recettes est toujours exercé « *a posteriori* ». Pour vérifier l'exactitude, la légalité et la régularité des recettes, la Cour dispose donc du matériel de vérification établi par l'administration et se base essentiellement sur les rapports ou déclarations des fonctionnaires de contrôle responsables prévus par l'article 14 de la loi du 15 mai 1846 » (Traduction) (1).

Et le même auteur d'ajouter :

« La question se pose dès lors de savoir si la Cour peut se contenter d'une telle justification » (Traduction) (2).

Quant au Conseiller Vaernewijck, après avoir exposé les difficultés d'un contrôle sur les recettes, il rappelle les dispositions de l'article 6 de la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'Etat et, plus spécialement, l'article 48 aux termes duquel « Les chefs des départements ministériels remettent à la Cour des Comptes : ... 3^o des extraits du montant des rôles des impôts directs, indiquant les qualités par province et par commune ».

Et il conclut d'une manière significative :

« Néanmoins, il faut admettre que la réglementation en vigueur présente une lacune surprenante à la base, puisque l'organisme de contrôle ne dispose que du matériel de vérification produit par l'administration à contrôler. De sorte que, en matière de contributions directes, par exemple, il n'est pas possible de contrôler si la cotisation a été calculée exactement.

» Dans l'organisation actuelle de notre administration fiscale, il peut difficilement être remédié à ce mal » (Traduction) (3).

A. Vaernewijck déclare donc sans ambages qu'en matière de contributions directes, par exemple, il n'est pas possible pour la Cour des comptes de contrôler si la cotisation a été calculée exactement. Mais, pas plus que H. Matton, il n'indique qu'il pourrait être remédié facilement à cette situation grâce à l'organisation d'un contrôle sur place par la Cour.

L'auteur qui vient d'être cité soulève, par contre, le problème de l'organisation de la responsabilité des ordonnateurs de recettes :

« On a déjà, il est vrai, écrit-il, émis l'opinion que, à l'instar de ce que le législateur a décidé, en matière de dépenses, il faudrait instaurer la responsabilité d'un ordonnateur des recettes. Ce fonctionnaire serait responsable devant la Cour des Comptes.

(1) *Op. cit.*, blz. 66-67.

(2) *Ibidem*, blz. 67.

(3) *Op. cit.*, p. 17-18.

(1) *Op. cit.*, p. 66-67.

(2) *Ibidem*, p. 67.

(3) *Op. cit.*, blz. 17-18.

» Dergelijke fundamentele hervorming werd reeds door bepaalde commissies onderzocht, maar vooralsnog is er geen oplossing in het verschiet » (1).

Zekere auteurs die zich hebben beziggehouden met het probleem van de controle op de Staatsontvangsten door het Rekenhof en die er de ontoereikendheid hebben van vastgesteld, voeren aan dat zo er al sprake kan zijn van een leemte, dit verschijnsel zich niet alleen in ons land voordoet. F. Amerijckx, b.v., schrijft hierover het volgende :

« Evenmin als in België, Frankrijk en andere landen, houdt de Nederlandse Rekenkamer toezicht op die opbrengsten, welke verreweg de grootste bron van inkomsten uitmaken, nl. op de belastingen. Ze gaat dus ook niet na of b.v. iemands aanslag in een belasting wel juist werd berekend. De regelmatigheid van de zetting, de vereffening en de inning van de belastingen zijn inderdaad in bedoelde landen op degelijke wijze verzekerd door de hiërarchieke inrichting van de fiskale besturen » (2).

Het zou nochtans verkeerd zijn te denken, dat overal in het buitenland, de instellingen, belast met de uitwendige controle op de financiële inrichtingen van de Staat er zich toe beperken de fiscale ontvangsten te controleren bij de inning, en aan de Uitvoerende Macht de zorg overlaten om de controle ervan uit te oefenen bij de bepaling van de grondslag en de vereffening van de belasting.

Zo oefent in Groot-Brittannië, de Algemene controleur en verificateur der Rekeningen (Comptroller and Auditor General), die zijn opdracht vervult in naam en voor rekening van het Lagerhuis, controle uit op de fiscale ontvangsten, vanaf hun inkohiering (Exchequer and Audit Departments Act, 1921, Section 2). De Algemene controleur en verificateur mag deze controle uitoefenen zoals hij het verkiesst, hetzij ten zetel van de centrale besturen, hetzij in de lokale ontvangstenbureaus.

Gelijkaardige instellingen treft men niet alleen aan in andere Angelsaksische landen of landen, die deel uitmaken van het Britse Gemeenbest, maar ook in jonge Staten, zoals Israël. De Staatscontroleur, benoemd door het Staatshoofd, en die alleen verantwoording verschuldigd is aan het Israëliësch Parlement (Knesseth), oefent een controle ter plaatste uit (wet n° 5718 van 1958, die de functies van de Staatscontroleur regelt) (3). In de belangrijke belastingbureaus, verrichten de ambtenaren — die van de Staatscontroleur afhangen — ononderbroken verificaties aan de hand van steekproeven; in de minder belangrijke bureaus, gebeurt de controle bij tussenpozen door controleurs, die zich ter plaatse begeven.

Ten slotte is het niet zonder belang erop te wijzen dat, op dit ogenblik, in landen waar het Rekenhof geen enkele systematische supervisie uitoefent op de inkohiering en de vereffening der belastingen, deskundigen erop aandringen in deze leemte te voorzien. Dit was o.m. het geval op het III^e Internationaal Congres der Inrichtingen voor Controle op de Openbare Financiën, dat van 3 tot 10 mei 1955 werd gehouden te Rio de Janeiro en waaraan vertegenwoordigers der Rekenhoven van een groot aantal Westerse landen, waaronder België, deelnamen. Met algemene stemmen werd er een resolutie aangenomen, met volgende aanbeveling :

» Semblable réforme fondamentale a déjà été étudiée par certaines commissions, mais, pour le moment, il n'y a pas encore de solution en perspective » (Traduction) (1).

Certains auteurs qui se sont penchés sur le problème du contrôle par la Cour des Comptes des recettes de l'Etat et qui en ont constaté les insuffisances, font valoir que si lacune il y a, elle n'est pas propre à notre pays. F. Amerijckx, par exemple, écrit ce qui suit à ce sujet :

« Pas plus qu'en Belgique, en France et dans d'autres pays, la Cour des Comptes néerlandaise ne contrôle les recettes qui constituent de beaucoup la plus importante source de revenus, à savoir les contributions. Elle n'examine donc pas non plus, si par exemple, la cotisation d'un contribuable a été exactement calculée. La régularité de la taxation, la liquidation et la perception des contributions sont, en effet, assurées de manière satisfaisante dans lesdits pays par l'organisation hiérarchique des administrations fiscales » (Traduction) (2).

Ce serait cependant une erreur de penser que, partout à l'étranger, les institutions de contrôle externe des opérations financières de l'Etat se bornent à contrôler les recettes fiscales au seul stade du recouvrement et abandonnent au Pouvoir exécutif le soin de leur contrôle au stade de la détermination de l'assiette et de la liquidation de l'impôt.

C'est ainsi qu'en Grande-Bretagne, le Contrôleur et Vérificateur général des Comptes (Comptroller and Auditor General), exerçant sa mission au nom et pour le compte de la Chambre des Communes, contrôle les recettes fiscales, dès le stade de leur enrôlement (Exchequer and Audit Departments Act, 1921, Section 2). Ce contrôle, le Contrôleur et Vérificateur général des Comptes est habilité à l'effectuer selon qu'il le juge utile, soit au siège des administrations centrales, soit dans les bureaux locaux de recettes.

On rencontre des institutions similaires non seulement dans d'autres pays anglo-saxons ou faisant partie du Commonwealth britannique, mais également dans des jeunes Etats, tel que Israël. Le Contrôleur de l'Etat, nommé par le Président de l'Etat et responsable seulement de ses actes envers le Parlement israélien (Knesseth), exerce un contrôle sur place (Loi n° 5718 de 1958 réglementant les fonctions du Contrôleur de l'Etat) (3). Dans les bureaux d'impôts importants, les agents du Contrôleur de l'Etat procèdent d'une manière permanente à des vérifications par coups de sonde; dans les bureaux moins importants, la vérification se fait d'une manière intermittente par des contrôleurs itinérants.

Il est, enfin, intéressant de signaler que même dans les pays où, à l'heure actuelle, la Cour des Comptes n'exerce aucune supervision systématique sur l'enrôlement et la liquidation des impôts, des voix autorisées se sont élevées en vue de combler cette lacune. Ce fut notamment le cas au III^e Congrès international des Institutions de Contrôle des Finances publiques qui s'est tenu du 3 au 10 mai 1955 à Rio de Janeiro et auquel participèrent des représentants des Cours des Comptes d'un grand nombre de pays occidentaux, dont la Belgique. Une résolution y fut adoptée à l'unanimité recommandant que :

(1) *Op. cit.*, blz. 17-18.

(2) *Op. cit.*, blz. 69.

(3) State Comptroller of Israël, *Annual Report n° 12 for the year 1961*, Jerusalem, maart 1962, blz. 261 tot 269.

(1) *Op. cit.*, p. 17-18.

(2) *Op. cit.*, p. 69.

(3) State Comptroller of Israel, *Annual Report n° 12 for the year 1961*, Jerusalem, mars 1962, pp. 261 à 269.

« De controle moet niet alleen betrekking hebben op de inning van de ontvangsten volgens de rekeningen, door de belastingontvangers overgelegd, maar moet ook, in de mate van het mogelijke, erop gericht zijn na te gaan of de gestorte belasting overeenstemt met de toe te passen wetgeving » (1).

Tenslotte moet de nadruk gelegd worden op een laatste punt van groot belang. De begrotingswetten hebben een verschillende juridische betekenis naar gelang het ontvangsten of uitgaven betreft. Ten aanzien van deze laatste, is de beslissing van het Parlement enkel een machtiging : in principe, behoudt de Regering de *mogelijkheid* de uitgaven al dan niet aan te wenden. Doch ook wat de eerste betreft legt de stemming van de Kamers aan het Bestuur de verplichting op de ontvangsten (andere dan leningen) te innen, en wel op zulke wijze, dat het *niet-innen* een inbreuk betekent, want de kredietwet brengt, voor één jaar, de toepassing van de belastingwet met zich en beide laten aan de Uitvoerende Macht geen enkele vrijheid. In elk individueel geval gaat het erom de schuldvordering van de Staat op de belastingschuldige te bepalen, schuldvordering die door de belastingwet wordt vastgesteld. Dit betekent meteen dat het Bestuur over geen discretionaire macht beschikt inzake fiscale ontvangsten en dat zijn bevoegdheid op dit gebied streng beperkt is. Daarom moet het Rekenhof er zich van vergewissen dat alle ontvangsten, opgenomen in de begroting, werkelijk geïnd worden en dat de geïnde fondsen nauwkeuring geboekt zijn. Dit betekent, dat op het gebied van de directe belastingen, het Hof bijzonder moet waken voor de vaststelling van de grondslag der belasting, d. w. z. de bepaling der samenstellende elementen die de grondslag van de belasting uitmaken.

Want, als men de verrichting der ontvangsten niet nauwkeurig verifieert vanaf het stadium van de belastingzetting, is de controle die op de volgende stadia (vereffening en inning) kan uitgeoefend worden, slechts denkbeeldig : de belangrijkste verrichting is immers de belastingzetting.

Door analogie moet men dus op de ontvangsten de controlemethoden toepassen die de wet van 1846 het Rekenhof oplegde in verband met de uitgaven : het Hof beoordeelt de *werkelijkheid*, de *begrotingsregelmaticheid* en de *wettelijkheid* van de ontvangst, o.a. wat betreft de wettelijkheid van de belastingaanleg voorkomend in het belastingenkohier (belastinggrondslag en vereffening) (2). In rechte heeft het Hof bijgevolg de macht het werk van de Besturen der belastingen te verifiëren, en te oordelen of deze laatste de wet slecht hebben toegepast en niet alle ontvangsten innen, die door de fiscale teksten worden vastgelegd.

III. — In feite.

Men kan zich afvragen welke de redenen zijn van de ongelijkheid in de controle door het Rekenhof respectievelijk uitgeoefend op de ontvangsten en op de uitgaven en waarom een essentiële controle aan de Uitvoerende Macht wordt overgelaten.

Hierbij rijst het probleem van de organisatie der verantwoordelijkheid van de « ordonnateurs der ontvangsten », vermits artikel 9bis van de wet van 15 mei 1846 betreffende de Rijkscomptabiliteit enkel gewag maakt van de « ordonnateurs der uitgaven ». Dit probleem zal verder behandeld worden.

(1) Annales du III^e Congrès International des Institutions de Contrôle des Finances Publiques, Rio de Janeiro, 1955, blz. 223.

(2) Het probleem van de « werkelijkheid » zal praktisch nooit gesteld worden; dit van de regelmatigheid kan zich voordoen indien de Rijks-middelenbegroting voor het dienstjaar nog niet is goedgekeurd (want deze begroting doet de verschillende fiscale wetten in werking treden).

« Le contrôle ne doit pas seulement porter sur le recouvrement de la recette d'après les comptes présentés par les percepteurs, mais aussi, dans la mesure du possible, examiner si le versement de l'impôt a obéi à la législation appliquée » (1).

Il importe enfin d'insister sur un dernier point qui revêt une grande importance. Les lois budgétaires ont une signification juridique différente pour les recettes et pour les dépenses. Pour celles-ci, la décision du Parlement ne constitue qu'une simple autorisation : en principe, le Gouvernement garde la *faculté* d'engager ou non les dépenses. Pour celles-là au contraire le vote des Chambres emporte l'*obligation* à charge de l'Administration de percevoir les recettes (autres que l'emprunt), à telle enseigne que la *non perception* constitue une infraction car la loi des finances met en application, pour un an, la loi fiscale et toutes deux ne laissent aucune liberté à l'Exécutif. Il s'agit, dans chaque cas individuel, de la détermination de la créance de l'État sur le redevable, créance qui est fixée par la loi fiscale. C'est dire que l'administration ne jouit d'aucun pouvoir discrétionnaire en matière de recettes fiscales, que sa compétence est, dans ce domaine, rigoureusement liée. La Cour des Comptes doit, dès lors, s'assurer que toutes les recettes prévues au budget ont effectivement été perçues et que les entrées de fonds ont fait l'objet d'une comptabilité précise. Cela signifie qu'en matière de contributions directes, la Cour devrait veiller spécialement à la fixation de l'assiette de l'impôt, c'est-à-dire à la détermination des éléments constitutifs de la base de l'impôt.

Car, à défaut de passer aux cribles l'opération des recettes dès la phase de la fixation de l'assiette de l'impôt, le contrôle exercé sur les phases suivantes (la liquidation et le recouvrement) devient en partie illusoire, l'acte fondamental étant la fixation de l'assiette.

Il faut donc appliquer aux recettes, par analogie, les méthodes de contrôle imposées par la loi de 1846 à la Cour des comptes pour les dépenses : la Cour apprécie la *réalité*, la *régularité budgétaire* et la *légalité* de la recette, notamment la légalité des cotes d'impôt reprises au rôle des contributions (assiette et liquidation) (2). En droit, par conséquent, la Cour a le pouvoir de vérifier le travail des administrations fiscales et d'estimer que ces dernières ont mal appliqué la loi et qu'elles ne perçoivent pas toutes les recettes que les textes fiscaux établissent.

III. — En fait.

On peut se demander les raisons de l'inégalité du contrôle que la Cour des comptes exerce respectivement sur les recettes et les dépenses, de cet abandon à l'Exécutif d'un contrôle aussi essentiel.

Ceci pose le problème de l'organisation de la responsabilité des « ordonnateurs de recettes », l'article 9bis de la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'État ne visant que les « ordonnateurs de dépenses ». Ce problème sera abordé plus loin.

(1) Annales du III^e Congrès International des Institutions de Contrôle des Finances Publiques, Rio de Janeiro, 1959, p. 223.

(2) Le problème de la réalité ne se posera pratiquement jamais; celui de la régularité se posera si le budget des voies et moyens pour l'exercice n'a pas encore été voté (c'est ce budget qui rend applicables les différentes lois fiscales).

In de eerste plaats moet worden herinnerd aan de wetten van 1846 op de Rijkscomptabiliteit en de organisatie van het Rekenhof, die uit een liberaal tijdperk dateren, d.w.z. uit een tijd toen men er vooral om bezorgd was een verspilling van de Staatsinkomsten te vermijden (1).

Bovendien was het fiscaal stelsel der XIX^e eeuw weinig uitgewerkt en het bepalen van wat belast mocht worden was in die tijd tamelijk gemakkelijk. De directe belastingen waren essentieel gebonden aan het onroerende goed (grondbelasting), aan de uitoefening van bepaalde beroepen (patentbelasting), aan sommige kentekens (weeldetaks gebaseerd op het aantal dienstboden en het aantal paarden en ruituigen, die aan de belastingplichtige toebehoorden) of nog aan het gebruik van zekere verkeerswegen (tolrechten). De indirecte belastingen bestonden uit de douanerechten, de accijnzen en de registratierechten (erfrechten, de onroerende rechten van overgang, enz.).

Zolang ons land het cijnsstelsel als verkiezingssysteem heeft gekend, had de burger er niet altijd belang bij de belastbare stof geheim te houden, doch integendeel de omvang ervan te overdrijven. Zo stipt J. Van Houtte aan (2) :

« Het verkiezingsstelsel was gevestigd op het cijnsrecht. Zekere belastingplichtigen aanvaardden vrijwillig een belastingverhoging om « kiezer » te worden. Een wet van 1879 beveelt een strenge controle om de overdrijvingen van de belastingplichtigen te vermijden, alsook de teruggave van de te veel geïnde sommen ». « Op die manier — verklaarde Minister Graux op 27 juni 1879 — zou men de indringers kunnen verjagen, en diegenen bij de kraag kunnen vatten, die valse middelen gebruiken om toegang te bekomen tot de verkiezingsvergaderingen. »

Een Minister van Financiën, die belastingplichtigen aan de kaak stelt welke te vrijgevig zijn t.o.v. de Schatkist, doet ons verbaasd opkijken.

Deze omstandigheden verklaren hoe het komt dat men er in de loop der XIX^e eeuw vooral voor bezorgd was een zeer scherpe controle op de uitgaven te laten voeren door het Rekenhof. De belastingplichtigen beschikten over betwistbare inkomsten in verband met de fiscale ontvangsten en de tolrechten; men kon zich niet voorstellen, dat de Belastingbesturen de belastingwet niet in haar geheel zouden toepassen. Een eenvoudige interne administratieve controle door de Uitvoerende Macht scheen te volstaan. Bijgevolg werd het controleren van de belastinginning door een parlementaire instelling niet noodzakelijk geacht.

Een tweede reden, eveneens van historische aard, legt de omstandigheden uit, waarom het Hof zijn prerogatieven op het gebied der inkomsten slechts toevallig heeft uitgeoefend. De Belastingbesturen bestaan reeds zolang, dat ze zeer oude tradities hebben, vermits ze reeds lang voor de andere aan de grootheid van het gezag deelachtig zijn (cfr. met de « carrière »). Niemand durft hieraan raken — zie de speciale regels, die de geschillen regelen : zij stammen uit het Ancien Régime — en nog minder zich met hun activiteiten bemoeien. Zij vormen een Staat in de Staat, en als men over de « macht » der « bureaux » spreekt, bedoelt men gewoonlijk « Financiën ».

Praktische redenen, waarvan reeds gewag is gemaakt, rechtvaardigen eveneens deze onthouding : de onmogelijkheid om aan het Hof de bestanddelen van alle inningen voor te leggen. Het werkvolume, dat door de controle op de

On doit rappeler en premier lieu que les lois de 1846 sur la comptabilité de l'Etat et l'organisation de la Cour des comptes, datent de l'époque libérale c'est-à-dire d'un temps où l'on se souciait surtout d'éviter la dilapidation des deniers publics entrés dans la caisse de l'Etat (1).

Pour le surplus, le régime fiscal du XIX^e siècle était peu élaboré et la détermination de la matière imposable à cette époque, chose relativement aisée. Les impôts directs étaient essentiellement liés à la propriété immobilière (contribution foncière), à l'exercice de certaines professions (droit de patente), à certains indices (taxe somptuaire basée sur le nombre de domestiques et celui des chevaux et voitures appartenant aux contribuables), ou encore à l'usage de certaines voies de communication (péages). Les impôts indirects comprenaient les droits de douane, les droits d'accises et les droits d'enregistrement (droits de succession, droits de mutation immobilière, etc.).

Enfin, aussi longtemps que notre pays a connu le régime électoral censitaire, l'intérêt du citoyen n'était pas toujours de dissimuler la matière imposable mais, au contraire, d'en exagérer l'importance. Comme le note J. Van Houtte (2) :

« Le régime électoral était à base censitaire. Certains contribuables se chargeaient volontiers d'une aggravation d'impôts pour devenir électeur. Une loi de 1879 ordonne un contrôle sévère afin d'éviter les exagérations des contribuables et la restitution des sommes perçues en trop. » « Ainsi — déclarait le Ministre Graux, le 27 juin 1879 — pourrait-on chasser les intrus et prendre au collet ceux qui se servent de fausses clés pour pénétrer dans les comices électoraux. »

Le Ministre des Finances s'attaquant aux contribuables trop généreux envers le Trésor, comme cela nous change...

Ce sont ces circonstances qui expliquent qu'au XIX^e siècle on a cherché surtout à assurer un contrôle strict des dépenses par le canal de la Cour des comptes. Pour les recettes fiscales et les péages, les redevables avaient à leur disposition des revenus contentieux; on n'imaginait pas que les administrations fiscales puissent ne pas appliquer la loi fiscale dans son intégralité. Un simple contrôle administratif interne à l'Exécutif paraissait suffisant. Aussi, le besoin d'un contrôle sur l'exacte perception de l'impôt par un organe parlementaire ne s'était pas fait sentir.

Une deuxième raison, également historique, explique la circonstance qu'en fait, la Cour n'a jamais exercé ses prerogatives dans le domaine des recettes que d'une manière occasionnelle. Les administrations fiscales sont de vieilles administrations qui vivent de traditions fort anciennes et qui, bien avant les autres, ont participé à la majesté du pouvoir (cfr. à la « carrière »). Personne n'ose trop y toucher (v. les règles spéciales régissant le contentieux : elles sont d'Ancien Régime...); encore moins interférer dans leurs activités. Il s'agit d'un Etat dans l'Etat, et lorsqu'on parle du « Pouvoir » que constituent les bureaux, on évoque généralement les Finances.

Des raisons pratiques, auxquelles il a déjà été fait allusion, justifient de même cette abstention : l'impossibilité de soumettre à la Cour les éléments de toutes les perceptions. Le volume d'affaires qu'entraînerait le contrôle des percep-

(1) Cf. o.a. artikel 14 van de wet van 15 mei 1846 en artikel 9bis van de wet van 29 oktober 1846.

(2) « Réflexions sur la fraude fiscale », in *Revue Nouvelle*, 15 juli 1946, blz. 101 tot 116.

(1) Cf. notamment article 14 de la loi du 15 mai 1846 et l'article 9bis de la loi du 29 octobre 1846.

(2) « Réflexions sur la fraude fiscale », dans *Revue Nouvelle*, 15 juillet 1946, pp. 101 à 116.

blastingontvangsten en op de taxatiekantoren zou worden veroorzaakt, zou de normale werkmogelijkheden van het Hof te boven gaan. Hetzelfde geldt trouwens ook voor bepaalde uitgaven (die van het Ministerie van Landsverdediging, bijvoorbeeld). Als men te veel wil controleren, controleert men niets meer, vooral als die controle tot doel heeft globaal en uiterst nauwkeurig te zijn.

Tenslotte kan de onthouding van het Hof door een psychologische reden — misschien de voornaamste — verklaard worden. De leden ervan — en het personeel der bureaus — zijn, volgens iedereen, beproefde technici wat het toegepaste begrotingsrecht betreft. Welnu, het fiscaal recht vormt een totaal verschillende wereld, een juridische techniek, die op zichzelf nieuw is en die beschikt over oude machtige administraties, die op dit terrein even hermetisch zijn als het Hof op het zijne. Het Rekenhof is bijgevolg slecht gewaand om op het juridische gebied van de belastingwet, dat voor het Hof nieuw is, door te dringen, en om de verdiensten van de toepassing ervan naar waarde te schatten.

Deze verschillende redenen verklaren het fragmentarische en ondoeltreffende karakter van de controle, die door het Rekenhof op de fiscale ontvangsten wordt uitgeoefend (1).

Hier moet men een dubbel onderscheid maken :

1° een controle tijdens het stadium, wanneer de samenstellende elementen van de belastingsschaal en belastingvereffening worden bepaald, enerzijds, en anderzijds,

2° een controle op de contante rechten en op de geconstateerde rechten.

1. *Controle op de bepaling der samenstellende elementen van de belastingsschaal en belastingvereffening.*

a) Wat de *contante rechten* betreft, d.w.z. die waarvan de betaling geëist wordt op het ogenblik zelf dat zich een feit voordoet waaruit een ontvangst volgt en dat verrichtingen (verkoop van zegels en vignettes, registratierechten, bepaalde indirecte belastingen, enz.) plaatsvinden, is de door het Rekenhof verrichte controle beperkt; deze bestaat er vooral in ervoor te waken dat alle verrichtingen met baar geld worden ingeschreven in de rekeningen der rekenplichtigen.

b) Wat de *geconstateerde rechten* betreft, d.w.z. die waarvoor een inkohiering of soortgelijke formaliteit de inning voorafgaat (directe belastingen, erfrechten, enz.), behelst de controle niet de vaststelling van het recht zelf. Deze vaststelling moet gebeuren door de ambtenaren « ordonnateurs » van de Belastingbesturen, die over ruime nasporings- en beoordelingsbevoegdheden beschikken, wel ke bijvoorbeeld de taxatie door vergelijking mogelijk maken. De controle op deze verrichtingen wordt rechtstreeks gedaan door toezichthoudende ambtenaren en fiscale inspecteurs der belastingen die tot taak hebben voor de juiste inning der belastingen te zorgen; zij moeten eveneens de de belastingontduiking doen beteugelen; zij zijn tegenover de Minister van Financiën verantwoordelijk voor elk oninbaar tekort, veroorzaakt door een vergissing bij de verificatie. Het Hof verifieert dus de belastingkohiers niet, die door de Belastingbesturen worden overgezonden; het stelt zich tevreden met de waarmeding ervan door de tot deze Besturen behorende toezichtsambtenaren.

(1) In de hiernavolgende uiteenzetting over de modaliteiten van de controle der ontvangsten door het Rekenhof zijn lange uittreksels aangevoerd uit het Belgisch verslag, door R. Stocq, Adviseur bij het Rekenhof, voorgedragen op het III^e Internationaal Congres der Instellingen van Controle op de Openbare Financiën, *op. cit.*, blz. 124 tot 135.

tions et des bureaux de taxation dépasserait ce que pourrait normalement traiter la Cour. Il en va de même d'ailleurs pour certaines catégories de dépenses (celles du ministère de la Défense nationale, par exemple). A tout vouloir contrôler, on ne contrôle plus rien, surtout lorsque le contrôle se veut et global et minutieux.

Enfin une raison psychologique, peut-être fondamentale, explique l'abstention de la Cour. Les membres de celle-ci — et le personnel des bureaux — sont, de l'avis de tous, des techniciens éprouvés du droit budgétaire appliqué. Or, le droit fiscal est un monde tout à fait différent, une technique juridique en soi nouvelle, à la dévotion de laquelle instrumentent de vieilles administrations puissantes et aussi hermétiques dans ce domaine que la Cour l'est dans le sien. La Cour des comptes est dès lors mal armée en vue de pénétrer dans le domaine juridique, neuf pour elle, qu'est la loi fiscale et de vérifier les mérites de l'application que l'on en fait.

Ces diverses raisons expliquent le caractère fragmentaire et insuffisant du contrôle exercé par la Cour des comptes sur les recettes fiscales. (1)

Il faut à cet égard, opérer une double distinction :

1° le contrôle au stade de la détermination des éléments constitutifs de l'assiette et de la liquidation de l'impôt, d'une part, au stade du recouvrement, d'autre part;

2° le contrôle des droits au comptant et des droits constatés.

1. *Contrôle de la détermination des éléments constitutifs de l'assiette et de la liquidation des impôts.*

a) Pour les *droits au comptant*, c'est-à-dire ceux dont le paiement est exigé au moment même où se produit le fait générateur de la recette et où les opérations sont faites directement en échange d'espèces (vente de timbres et vignettes, droits d'enregistrement, certains impôts indirects, etc.), le contrôle exercé par la Cour des Comptes est limité; il consiste principalement à veiller à ce que toutes les opérations de l'espèce soient enregistrées dans les comptes des comptables.

b) Pour les *droits constatés*, c'est-à-dire ceux pour lesquels un enrôlement ou une formalité analogue précède la perception (impôts directs, droits de succession, etc.), le contrôle ne porte pas sur la constatation même du droit. Celle-ci incombe aux fonctionnaires ordonnateurs des administrations fiscales, qui disposent de larges pouvoirs d'investigation et d'appréciation permettant, par exemple, la taxation par comparaison. Le contrôle de ces opérations est assumé directement par des fonctionnaires de surveillance et des inspecteurs fiscaux qui ont pour mission de faire assurer l'exacte perception des impôts ainsi que de provoquer la répression de la fraude; ils sont responsables devant le Ministre des Finances de tout déficit irrécouvrable pouvant être occasionné par un défaut de vérification. La Cour ne vérifie donc pas les rôles d'imposition qui lui sont transmis par les administrations fiscales; elle se contente de leur certification par les fonctionnaires de surveillance de ces administrations.

(1) L'exposé qui suit sur les modalités du contrôle des recettes par la Cour des Comptes emprunte de larges extraits au rapport belge, présenté par R. Stocq, Conseiller à la Cour des Comptes, au III^e Congrès International des Institutions de Contrôle des Finances Publiques, *op. cit.*, pp. 124 à 135.

Op dit gebied is er slechts af en toe inmenging van het Hof, n.l. wanneer de verificatie van andere boekhoudingen het Hof de gelegenheid biedt om overtredingen van de fiscale wetten te ontdekken. Het grijpt eveneens in als het, m.b.t. uitgaven in verband met door het Bestuur toegestane belastingverminderingen, de vermindering of de vernietiging van wettelijk aan de Schatkist toekomende rechten ontdekt; volgens de rechtspraak van het Hof gaat die afstand van rechten de bevoegdheid van de Minister te buiten voor zover de insolventie van de schuldenaar niet is bewezen, en is dus de goedkeuring door de Wetgevende Kamers vereist.

2. Inning van de rechten.

Wat de controle op de boekhouding der inning betreft, heeft het Rekenhof in principe belangrijke bevoegdheden wegens het rechtsmachtelijke karakter van de opdracht die het ten opzichte van de boekhouders vervult.

Buiten de materiële verificatie van de samenhang der boekhoudingen en de regelmatigheid der rekeningsboekhoudingen, moet het Hof er zich van vergewissen of alle te innen rechten te rechter tijd zijn geboekt; eventueel eist het van de rekenplichtige een verantwoording en gaat na of de Staatsbelangen gevrijwaard zijn. Als bijvoorbeeld voor de Schatkist een verlies voortvloeit uit het feit dat de rechten nooit geïnd en verjaard zijn, onderzoekt het Hof of de niet-inning geen gevolg is van de nalatigheid van de rekenplichtige en of deze te gepasten tijde voor alle nodige vervolgingen heeft gezorgd; het bepaalt bij een gemotiveerd besluit, dat de rekenplichtige of wel quitus bekomt, of wel verantwoordelijk is; in laatstbedoeld geval bepaalt het het bedrag van het debet te zijnen laste. « In de praktijk echter », zo leest men in het Belgisch verslag van het III^e Internationaal Congres der Instellingen van Controle op de Openbare Financiën, « gebeurt de systematische controle van de aanzuivering der rechten slechts t.o.v. die rekeningen van beheer, welke betrekking hebben op de niet-fiscale inkomsten » (1).

Men mag dus besluiten, dat op het gebied van de fiscale ontvangsten het Hof alleen maar toezicht houdt over de inningsverrichtingen en aan de bevoegde Besturen de controle over de vaststelling en de verëffening van de belasting overlaat. Praktisch gezien stelt het Hof zich tevreden met de ontvangst der uittreksels uit de belastingkohiers en met na te gaan of de belastingontvangers de bedragen geïnd hebben welke de belastingplichtigen verschuldigd waren en of zij alle door de reglementen vereiste vervolgingen gedaan hebben.

IV. — Voorstellen.

Uit voorgaande uiteenzetting blijkt dat de onvoldoende uitoefening door het Rekenhof van zijn prerogatieven inzake controle der ontvangsten hoofdzakelijk is te wijten aan de volgende vier oorzaken :

- 1° de onnauwkeurigheid van de voorschriften welke ter zake zowel in de grondwet als in de wetten zijn vervat;
- 2° de materiële moeilijkheden om de controle der fiscale inkomsten uit te oefenen bij gebrek aan een organisatie van een controle ter plaatse;
- 3° het gemis aan specialisatie van het Hof en zijn bureaus inzake fiscaal recht;
- 4° de strakheid der instellingen, die onvoldoende aangepast zijn aan de wijzigingen vervat in de nieuwe directe en indirecte fiscaliteit van na de oorlog 1914-1918.

(1) *Op. cit.*, blz. 128.

En cette matière, la Cour exerce seulement une action épisodique, notamment lorsque la vérification d'autres comptabilités lui fournit l'occasion de découvrir des infractions aux lois fiscales. Elle intervient également lorsque, à l'occasion de dépenses résultant de dégrèvements autorisés par l'Administration, elle découvre la réduction ou l'annulation de droits légalement acquis au Trésor; d'après la jurisprudence de la Cour, cet abandon de droits excède la compétence du Ministre, pour autant que l'insolvabilité du débiteur ne soit pas établie, et requiert donc l'approbation des Chambres législatives.

3. Recouvrement des droits.

En ce qui concerne le contrôle des écritures de recouvrement, les attributions de la Cour des Comptes sont, en principe, importantes, en raison de la mission de caractère juridictionnel qu'elle assume à l'égard des comptables.

Outre la vérification matérielle de l'enchaînement des comptabilités et de la régularité des écritures du compte, la Cour doit s'assurer que tous les droits à recouvrer ont été perçus en temps utile; éventuellement, elle exige une justification du comptable et s'assure que les intérêts de l'Etat ont été sauvegardés. Par exemple, si une perte résulte pour le Trésor du fait que des droits n'ont pas été recouverts et sont atteints par la prescription, la Cour examine si le non-recouvrement ne provient pas de la négligence du comptable et s'il a fait en temps opportun toutes les diligences et poursuites nécessaires; elle décide, par arrêt motivé, si le comptable peut obtenir décharge ou si sa responsabilité est engagée, auquel cas, elle fixe le montant du débet mis à sa charge. Dans la pratique, cependant, lit-on dans le rapport belge au III^e Congrès International des Institutions de Contrôle des Finances Publiques, « le contrôle systématique de l'apurement des droits n'est effectué qu'à l'égard des comptes de gestion relatifs à des recettes non fiscales » (1).

On peut donc conclure, qu'en matière de recettes fiscales, la Cour ne surveille que les opérations de recouvrement et abandonne aux administrations compétentes, le contrôle de l'établissement et de la liquidation de l'impôt. Pratiquement, la Cour se contente de recevoir le relevé des rôles d'imposition et de vérifier si les receveurs ont perçu les montants mis à charge des contribuables ou ont fait toutes les diligences requises par les règlements.

IV. — Propositions.

Il ressort de l'exposé qui précède que l'exercice insuffisant par la Cour des comptes de ses prerogatives en matière de contrôle des recettes, résulte essentiellement des quatre causes suivantes :

- 1° l'imprécision des prescrits tant constitutionnels que légaux en la matière;
- 2° les difficultés matérielles d'exercer le contrôle des recettes fiscales en l'absence de l'organisation d'un contrôle sur place;
- 3° le défaut de spécialisation de la Cour et de ses bureaux en matière de droit fiscal;
- 4° la rigidité des institutions qui ne se sont pas suffisamment adaptées aux changements provoqués par la nouvelle fiscalité directe et indirecte instaurée après la guerre 1914-1918.

(1) *Op. cit.*, p. 128.

Op grond van deze beschouwingen worden in het onderhavige wetsvoorstel aan de Wetgevende kamers de volgende suggesties voorgesteld :

- 1) de oprichting, in het Rekenhof, van twee nieuwe Kamers, belast met de controle op de belastingontvangsten, of de uitbreiding van de twee bestaande Kamers met het doel in elk ervan de oprichting mogelijk te maken van een sectie, speciaal belast met de controle op de fiscale ontvangsten;
- 2) de invoeging in de organieke wet op het Rekenhof van een bepaling die uitdrukkelijk zegt dat de controle van het Rekenhof inzake ontvangsten niet alleen de belastinginning betreft, maar eveneens de vaststelling van de belastingsschaal en de belastingvereffening;
- 3) de organisatie door het Rekenhof van een controle ter plaatse. Wij hebben gezien dat dit een voorwaarde *sine qua non* is om het Hof zijn prerogatieven inzake controle op de ontvangsten in de praktijk te laten uitoefenen;
- 4) de mededeling, ten minste eens per jaar, aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers van de opmerkingen van het Hof betreffende de uitoefening van zijn controle op de belastingontvangsten.

Het sub 4 geformuleerde voorstel, dat maar een herhaling is van een grondwettelijk voorschrift, heeft tot doel de nadruk te leggen op de noodzaak om het Parlement zelf zoveel mogelijk te betrekken bij de uitoefening van de controle op de fiscale en parafiscale ontvangsten.

In het deel waarin de artikelen worden besproken, kan men een omstandige commentaar op de voorgeschreven maatregelen vinden. Hier volstaat het nadrukkelijk te wijzen op het algemeen karakter van deze voorstellen.

In de eerste plaats is het van belang erop te wijzen, dat deze voorstellen zo zijn opgevat dat zij geen afbreuk doen aan de prerogatieven van de Minister van Financiën. Het Rekenhof krijgt inzake controle op de ontvangsten geen enkel recht tot injunctie t.o.v. de Minister van Financiën. In dezelfde geest wordt het niet nodig geacht het Rekenhof een recht tot beroep inzake ontvangsten toe te kennen bij de Hoven van beroep en het Hof van cassatie. De voorgeselde tekst gaat zelfs nog verder. Hij bepaalt uitdrukkelijk dat het Rekenhof en de leden van zijn personeel niet mogen tussenbeide komen bij de aanslag (art. 7). Zijn rol zou er dus hoofdzakelijk in bestaan de eventuele tekortkomingen tegenover de wet of de reglementen van de Besturen der ontvangsten te constateren en daarover opmerkingen te formuleren, hetzij, al naar het geval, aan de Minister van Financiën, hetzij aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

De voorgestelde hervorming verwerpt eveneens gelijk welke formule die de controle op de ontvangsten door het Hof gepaard doet gaan met een rechtsprekende macht over de ordonnateurs der ontvangsten. Uit alle studies over dit punt is immers gebleken dat de uitbreiding van de rechtsprekende macht van het Rekenhof over de ambtenaren der ontvangsten op moeilijkheden stuit, die niet te overbruggen schijnen (1).

Uit de voorgestelde maatregelen blijkt tenslotte de bezorgdheid om de belastingplichtige niet te treffen : de

C'est en s'inspirant de ces considérations que la présente proposition de loi soumet aux Chambres législatives les suggestions suivantes :

- 1) la création, au sein de la Cour des comptes, de deux Chambres nouvelles chargées du contrôle des recettes fiscales ou l'extension du cadre des deux Chambres actuelles en vue de permettre la création, au sein de chacune d'elle, d'une section plus spécialement chargée du contrôle des recettes fiscales;
- 2) l'insertion dans la loi organique de la Cour des comptes d'une disposition stipulant explicitement qu'en matière de recettes, le contrôle de la Cour des comptes ne porte pas seulement sur le recouvrement, mais également sur la fixation de l'assiette et la liquidation de l'impôt;
- 3) l'organisation par la Cour des comptes d'un contrôle sur place. On a vu que c'est là une condition *sine qua non* pour que la Cour puisse pratiquement exercer ses prérogatives dans le domaine du contrôle des recettes;
- 4) la communication, au moins une fois par an, à la Chambre des Représentants des observations de la Cour au sujet de l'exercice de son contrôle sur les recettes fiscales.

La proposition reprise sub. 4, qui ne fait que reprendre un prescrit constitutionnel, a pour but de mettre l'accent sur la nécessité d'associer, autant que possible, le Parlement lui-même à l'exercice du contrôle des recettes fiscales et parafiscales.

On trouvera, dans la partie consacrée à l'analyse des articles, un commentaire détaillé des mesures préconisées. Il suffira d'insister ici sur le caractère général de ces propositions.

Il importe de souligner en tout premier lieu que ces propositions ont été conçues de telle manière à ne pas porter atteinte aux prérogatives du Ministre des Finances. La Cour des comptes ne se voit doter, en matière de contrôle des recettes, d'aucun droit d'injonction vis-à-vis du grand argentier de l'Etat. Dans un même souci, l'on n'a pas estimé devoir doter la Cour des comptes d'un droit de recours en matière de recettes auprès des Cours d'Appel et de la Cour de Cassation. Le texte proposé va même plus loin encore. Il stipule expressément que la Cour des comptes et les membres de son personnel ne peuvent intervenir dans la taxation (article 7). Son rôle consisterait donc essentiellement à constater les manquements éventuels à la loi ou aux règlements de la part des Administrations de recettes et à formuler des observations à ce sujet, selon le cas, au Ministre des Finances ou à la Chambre des Représentants.

La réforme proposée rejette également toute formule assortissant le contrôle des recettes par la Cour d'un pouvoir juridictionnel sur les ordonnateurs de recettes. Toutes les études sur ce point ont en effet montré que l'extension du pouvoir juridictionnel de la Cour des Comptes sur les fonctionnaires de recettes se heurte à des difficultés qui paraissent insurmontables (1).

Des mesures prévues sont enfin marquées du souci de ne pas atteindre le contribuable : le contrôle sur place de la

(1) Het laatst heeft zich een werkgroep van de Commissie voor de hervorming van de openbare boekhouding verdiept in het probleem van de organisatie der verantwoordelijkheid van de ordonnateurs der ontvangsten en de sanctiëring ervan. Deze groep is tot het besluit gekomen, dat het niet mogelijk is wetten betreffende de verantwoordelijkheid der belanghebbenden uit te vaardigen zonder een diepgaande wijziging te brengen in de regels die nu de vaststelling, de vereffening en de inning der verschillende fiscale opbrengsten bepalen. Men mag inderdaad niet uit het oog verliezen, dat de taxatieverrichtingen thans worden uitgeoefend door een hele reeks ambtenaren, wat een hinderpaal is voor de individualisatie der verantwoordelijkheden en de sanctiëring ervan.

(1) C'est un Groupe de travail de la Commission de la réforme de la comptabilité publique qui s'est, en dernier lieu, penché sur le problème de l'organisation de la responsabilité des ordonnateurs de recettes et de son sanctionnement. Ce groupe est arrivé à la conclusion qu'il n'est pas possible de légiférer sur la responsabilité des intéressés sans modifier profondément les règles qui président actuellement à la constatation, à la liquidation et au recouvrement des différents produits fiscaux. Il ne faut, en effet, pas perdre de vue que les opérations de taxation sont, à l'heure actuelle, effectuées par toute une chaîne d'agents, ce qui constitue un obstacle à l'individualisation des responsabilités et à leur sanctionnement.

controle ter plaatse zou gebeuren in de kantoren van de Belastingbesturen; de controle zou dus niet worden verricht bij de belastingplichtige.

De hervorming legt vooral de nadruk op de kracht, die uitgaat enerzijds van de publiciteit die wordt gegeven aan de opmerkingen welke door het Hof in de uitoefening van zijn functie worden gemaakt, en anderzijds van een waakzamer bemoeiing van de Wetgevende Macht zelf op het gebied van de controle op de Staatsinkomsten die ten laste van de burgers worden geheven.

Tot nu toe was er maar sprake van de controle op de fiscale Staatsontvangsten. Het wetsvoorstel belast eveneens uitdrukkelijk het Rekenhof met de controle op der fiscale inkomsten van de provincies.

Bij de inmenging van het Rekenhof in de fiscale inkomsten van de provincies is commentaar overbodig. Het volstaat met te herinneren aan de organieke wet van 29 oktober 1846 betreffende de inrichting van het Rekenhof, waarbij dit Hof belast wordt met de controle op de financiële verrichtingen van de provincies zowel als op de ontvangsten en uitgaven van het Centraal Bestuur.

Wat de eventuele uitbreiding van de bevoegdheden van het Rekenhof inzake inkomsten, tot de parafiscale inkomsten betreft, zij opgemerkt dat, alhoewel de rekeningen van sommige instellingen door de wet van 16 maart 1954 onder toepassing van de controle van het Rekenhof worden verklaard en een wetsontwerp betreffende de openbare boekhouding ertoe strekt ze eveneens toe te passen op de boekhouders van die instellingen, hun inkomsten toch geen eigenlijke staatsontvangsten zijn.

Derhalve is het de zaak van de wetgever om te oordelen of naar analogie, regels betreffende de controle op de ontvangsten van instellingen van openbaar belang dienen te worden vastgelegd.

Het voorstel wordt opzettelijk beperkt tot de versterking van de controle van het Rekenhof op de ontvangsten. De controleversterking op het stuk van uitgaven is immers het voorwerp van een wetsvoorstel Van den Boeynants c.s. (Stuk Kamer van Volksvertegenwoordigers n° 381, zittijd 1961-1962).

Waar in dit voorstel sommige bepalingen worden overgenomen uit de wet van 19 oktober 1846 betreffende de organisatie van het Rekenhof, geschiedt dit enkel om de opzet van de voorgestelde hervorming duidelijker te maken. In een later stadium zal het de taak van de Regering zijn om de twee teksten tot één wetsontwerp te verwerken, dat tot doel heeft de uitoefening van de gezamenlijke grondwettelijke prerogatieven van het Rekenhof op steviger en modernere grondslagen te regelen.

V. — Onderzoek van de artikelen.

Eerste artikel.

Hierin wordt overgenomen het bepaalde in het eerste artikel, eerste lid, van de wet van 29 oktober 1846 betreffende de organisatie van het Rekenhof. Het artikel bepaalt alleen dat één van de kamers van het Hof Nederlandstalig en de andere Franstalig is.

Art. 2.

Thans is elk van beide kamers samengesteld uit een voorzitter, vier raadsheren en een griffier. Wegens de nieuwe taken, die het Hof zijn opgelegd, is het aantal raadsheren van vier op zes gebracht. Deze uitbreiding van het kader zal in elke kamer de oprichting mogelijk maken van een afdeling die speciaal met de controle op de fiscale ontvangsten belast zal zijn.

Cour s'exercerait dans les bureaux des Administrations de recettes; il ne s'effectuerait pas chez le débiteur de l'impôt.

La réforme met avant tout l'accent sur les vertus d'une part, de la publicité donnée aux observations faites par la Cour dans l'exercice de ses fonctions et, d'autre part, d'une intervention plus vigilante du Pouvoir législatif lui-même dans le domaine du contrôle des ressources de l'Etat prélevées à charge des citoyens.

Jusqu'à présent, il n'a été question que du contrôle des recettes fiscales de l'Etat. La proposition de loi charge également explicitement la Cour des comptes du contrôle des recettes fiscales des provinces.

L'intervention de la Cour des comptes sur le plan des recettes fiscales des provinces ne nécessite aucun commentaire. Il suffira de rappeler que, en vertu de la loi organique du 29 octobre 1846, relative à l'organisation de la Cour des comptes, celle-ci est chargée du contrôle des opérations financières des provinces au même titre que celui des opérations de recettes et de dépenses du Pouvoir central.

Quant à l'extension éventuelle des attributions de la Cour des comptes en matière de recettes aux recettes parafiscales, il convient d'observer que, si les comptes de certains organismes sont soumis, en vertu de la loi du 16 mars 1954, au contrôle de la Cour des comptes et, si un projet de loi relatif aux comptables publics tend à y soumettre également les comptables de ces organismes, il reste que leurs recettes ne sont pas, à proprement parler des recettes de l'Etat.

Le législateur appréciera s'il échet, dans ces conditions, d'établir, par analogie, des règles relatives au contrôle des recettes des organismes d'intérêt public.

La proposition de loi se limite à dessein au problème du renforcement du contrôle de la Cour des comptes sur le plan des recettes. Le renforcement du contrôle en matière de dépenses fait, en effet, l'objet d'une proposition de loi Vanden Boeynants et consorts (Doc. Chambre des Représentants n° 381, session 1961-1962).

Si le présent projet reprend certaines dispositions que l'on trouve déjà dans la loi du 19 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, c'est uniquement pour rendre plus intelligible l'économie de la réforme proposée. A un stade ultérieur, il appartiendra au Gouvernement de fonder les deux textes en un projet de loi unique destiné à organiser sur des bases plus solides et modernes l'exercice de l'ensemble des prérogatives constitutionnelles de la Cour des comptes.

V. — Analyse des articles.

Article premier.

Cette disposition reprend les termes de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 29 octobre 1846, relative à l'organisation de la Cour des comptes. Elle précise simplement qu'une des chambres de la Cour est d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise.

Art. 2.

Actuellement chacune des deux chambres de la Cour des comptes est composée d'un président, de quatre conseillers et d'un greffier. Du fait des nouvelles tâches imparties à la Cour, le nombre de conseillers par chambre est porté de quatre à six. Cette expansion du cadre permettra la création, au sein de chacune des chambres, d'une section chargée plus spécialement du contrôle des recettes fiscales.

Art. 3.

Wegens de uitbreiding van de bevoegdheden der twee voorzitters zullen zij de nodige tijd niet meer hebben om, zoals thans, de hoge leiding van de administratieve diensten waar te nemen. Daarom wordt deze taak opgedragen aan een secretaris-generaal, die benoemd wordt door de Kamer van Volksvertegenwoordigers en de hoedanigheid heeft van lid van het Hof.

Art. 4.

Dit artikel heeft tot doel een aantal betrekkingen van raadsheer voor te behouden voor ervaren Rijksambtenaren van Financiën. De aanvoer van nieuw bloed is voor het Rekenhof een voorwaarde *sine qua non* om opgewassen te zijn voor zijn nieuwe functies. Hierdoor kan eveneens een beroep worden gedaan op magistraten van de rechterlijke orde en van de Raad van State, die ten minste tien jaar dienst tellen. In dit geval zou de keuze moeten vallen op personen, die gedurende lange jaren functies hebben uitgeoefend, waarvoor een grondige kennis inzake fiscaliteit en financiën is vereist, zoals bijvoorbeeld de raadsheren der fiscale afdelingen van de Hoven van beroep. Het artikel strekt er tenslotte toe, de aanwijzing van de leden van het Hof, gekozen uit het personeel van zijn bureaus, afhankelijk te maken van bepaalde voorwaarden.

Art. 5.

De gegrondheid van deze bepaling is uitvoerig aange-toond in het eerste deel van de toelichting.

Art. 6.

Artikel 6 is een van de belangrijkste. Het bepaalt immers dat de door de twee nieuwe kamers uitgeoefende controle op de fiscale en parafiscale ontvangsten betrekking heeft op alle stadia van de ontvangst: de bepaling der samenstellende elementen van de zetting, de vereffening en de inning.

De redenen van deze bepalingen zijn uiteengezet in het eerste gedeelte van de toelichting.

Het volstaat met een nadere uitleg van de draagwijdte van sommige termen.

Onder «bepaling van de samenstellende elementen van de zetting» wordt verstaan al wat de Belastingbesturen te verrichten hebben om de belastingbases vast te stellen. Tijdens dit stadium van de ontvangstverrichting heeft de controle dan, bij voorbeeld in het geval der directe belastingen, betrekking op de materialiteit van de door de belastingplichtige aangegeven inkomsten, op de juistheid der in mindering gebrachte lasten en abttementen, op de van belasting vrijgestelde, enz.

Onder «vereffening» van de belasting verstaat men de toepassing van het tarief op de belastbare bases om het belastbaar bedrag vast te leggen, evenals de vaststelling van de invorderbaarheid en de bepaling van de belasting-schuld.

Onder «inning» tenslotte verstaat men de inning van de belasting door de belastingontvanger (1).

Wat betreft de contante fiscale ontvangsten, zoals bijvoorbeeld de met het zegel gelijkgestelde taxes, vallen de drie stadia van de ontvangst samen in de tijd. Dit zal het Hof er evenwel niet van ontlasten, controle uit te oefenen op elk ervan.

(1) A. Mangain. *Code des Finances et la Comptabilité publique*, Les Editions Communales et Financières, Brussel 1946, Boekdeel I, blz. 187.

Art. 3.

Les attributions accrues des deux présidents ne leur laisseront plus le temps nécessaire en vue d'assurer, comme à l'heure actuelle, la haute direction des services administratifs. Aussi, cette mission est-elle confiée à un secrétaire général, nommé par la Chambre des Représentants et ayant qualité de membre de la Cour.

Art. 4.

Cet article a pour but de réserver un certain nombre de places de conseillers à des fonctionnaires chevronnés des administrations financières de l'Etat. L'apport d'un sang nouveau au sein de la Cour des comptes est une condition *sine qua non* pour que celle-ci puisse être à la hauteur de ses nouvelles fonctions. Il permet également de faire appel à des magistrats de l'ordre judiciaire et du Conseil d'Etat, ayant au moins dix ans de fonctions. Dans ce cas, le choix devrait se porter sur des éléments qui ont exercé pendant de longues années des fonctions exigeant des connaissances fiscales ou financières approfondies comme, par exemple, les conseillers des sections fiscales des Cours d'Appel. L'article tend, enfin, à soumettre à certaines conditions la désignation des membres de la Cour choisis parmi le personnel de ses bureaux.

Art. 5.

La raison d'être de cette disposition a été longuement justifiée dans la première partie de l'exposé des motifs.

Art. 6.

L'article 6 est un des plus importants. Il précise en effet que le contrôle des recettes fiscales et parafiscales opéré par les deux nouvelles chambres porte sur toutes les phases de la recette: la détermination des éléments constitutifs de l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

Les raisons de ces dispositions sont développées dans la première partie de l'exposé des motifs.

Il suffira de préciser ici la portée de certains termes.

Par «détermination des éléments constitutifs de l'assiette de l'impôt» on entend l'ensemble des opérations auxquelles les administrations fiscales doivent se livrer en vue d'établir les bases de l'impôt. Le contrôle porte dès lors à ce stade de l'opération des recettes, dans le cas des contributions directes, par exemple, sur la matérialité des revenus déclarés par le contribuable, l'exactitude des charges et abattements portés en déduction, des revenus im-munisés, etc.

Par «liquidation» de l'impôt on entend l'application du tarif aux bases imposables pour fixer le montant de l'impôt, la constatation de l'exigibilité et la détermination du redevable.

Par «recouvrement» on entend enfin l'encaissement de l'impôt par le percepteur du fisc (1).

Pour les recettes fiscales perçues au comptant, comme les taxes assimilées au timbre, par exemple, les trois phases de l'opération de recette coïncident dans le temps. Cela ne dispensera cependant pas la Cour des comptes d'exercer son contrôle sur chacune d'elles.

(1) A. Mangain, *Code des Finances et la Comptabilité publique*. Les Editions Communales et Financières, Bruxelles 1946, Tome I, p. 187.

Art. 7.

Dit artikel voert een andere essentiële hervorming in: voortaan zal het Hof gemachtigd zijn om een controle ter plaatse te verrichten. Deze bepaling is onontbeerlijk indien men de controle van het Rekenhof op de fiscale ontvangsten wenst te verzoenen met de administratieve eisen.

Ook dit punt is al besproken in het eerste deel van de toelichting. Er moge hier nochtans aan herinnerd worden dat de controle ter plaatse door het Rekenhof geen nieuwigheid is. Zij bestaat reeds krachtens de wet van 16 maart 1954, met betrekking tot de instellingen van openbaar nut. Een inspectie ter plaatse door middel van peilingen is anderzijds reeds — officieus — door het Rekenhof in het departement van Landsverdediging ingericht met het oog op de controle op de boekhouding van de grondstoffen en het materieel. De resultaten van deze proefnemingen worden thans door een Werkgroep van de Commissie voor de hervorming van de openbare boekhouding bestudeerd ten einde in de wet op de Rijkscomptabiliteit de bepalingen op te nemen, die voortaan officieel de rechtspleging van de controle ter plaatse en door peiling zullen regelen.

Tenslotte zij vermeld dat het Studiecentrum tot hervorming van de Staat in zijn « Nieuwe besluiten » (De Hervorming van de Staat, Brussel, blz. 50) de organisatie van een controle ter plaatse door het Rekenhof heeft aangeprezen.

De omstandigheid, dat het Hof bevoegd verklaard zou worden om een controle ter plaatse te organiseren, doet evenwel geen afbreuk aan zijn recht op controle op documenten, aan zijn in artikel 5, laatste lid, van de wet van 29 oktober 1846 bepaalde recht om zich, alle staten, inlichtingen en ophelderingen betreffende de gecontroleerde verrichtingen te laten voorleggen. Deze mededeling zal gebeuren hetzij door de overzending van het originele dossier, hetzij door de voorlegging van copieën of fotocopieën van het dossier. Vandaar de facultatieve vorm die in de wet wordt gebruikt om de controle ter plaatse in te voeren. Het is nochtans duidelijk, dat op het gebied der fiscale zaken de controle ter plaatse regel en de controle op documenten, uitzondering zal zijn.

De twee met de controle op de fiscale ontvangsten belaste afdelingen zullen bij hun controle ter plaatse bijgegaan worden door personeelsleden van het Hof; de wetgever heeft geen bevoegdheid om het statuut te bepalen. Hierbij dient evenwel de nadruk te worden gelegd op het feit, dat dit inspectiepersoneel een zeer degelijke beroepsbekwaamheid moet bezitten en aangeworven moet worden ingevolge een bijzonder streng vergelijkend examen. Het inspectiepersoneel zal immers een essentiële rol te vervullen krijgen in de nieuwe instelling. Het is niet overdreven te denken, dat het succes van deze instelling gedeeltelijk zal afhangen van de kunde van dat personeel.

In het eerste deel van de toelichting werd reeds gezegd, dat het Rekenhof, inzake de controle op de ontvangsten, het recht niet zal bezitten aan de Minister van Financiën dringende richtlijnen te geven en dat, steeds met het doel het gezag van de Minister te vrijwaren, het Hof, op dit gebied, ook niet beschikt, over een recht van beroep bij de Hoven van beroep en het Hof van Cassatie. Men moet zelfs vermijden dat het Hof en zijn personeel zich, op om het even welke wijze, mengen in het beheer der administraties van ontvangsten, die zij controleren. Daarom wordt in het tweede lid van artikel 7 bepaald dat het Rekenhof en zijn personeel niet mogen tussenbeide komen bij de aanslag.

Art. 8.

Het gebeurt niet zelden dat allerlei vragen en opmerkingen van het Hof gedurende maanden en zelfs jaren on-

Art. 7.

Cet article introduit une autre réforme essentielle : dorénavant, la Cour est habilitée à organiser un contrôle sur place. Cette disposition est indispensable si l'on désire concilier le contrôle par la Cour des comptes des recettes fiscales avec les nécessités administratives.

Ce point a également déjà été abordé dans la première partie de l'exposé des motifs. Il est cependant utile de rappeler ici que le contrôle sur place de la Cour des comptes ne constitue pas une innovation. Il existe déjà en vertu de la loi du 16 mars 1954, en ce qui concerne les organismes d'intérêt public. Une inspection sur place, par voie de sondage, est par ailleurs organisée, à titre officieux par la Cour des comptes au département de la Défense nationale en vue du contrôle de la comptabilité des matières et du matériel. Les résultats de cette expérience sont étudiés en ce moment par un Groupe de travail de la Commission de la réforme de la comptabilité publique en vue d'introduire dans la loi sur la comptabilité de l'Etat, les dispositions qui régleraient dorénavant officiellement la procédure de contrôle sur place et par sondage.

Signalons, enfin, que le Centre d'études pour la réforme de l'Etat a, dans ses « Conclusions additionnelles » (La Réforme de l'Etat, Bruxelles, p. 46) préconisé l'organisation d'un contrôle sur place par la Cour des Comptes.

La circonstance que la Cour serait habilitée à organiser un contrôle sur place ne porte cependant aucune atteinte à son droit de contrôle sur pièces, à son droit inscrit à l'article 5, dernier alinéa, de la loi du 29 octobre 1846, de se faire fournir tous états, renseignements et éclaircissements relatifs aux opérations contrôlées. Cette communication aura lieu, soit par la transmission du dossier original, soit par la production de copies ou photocopies du dossier, d'où la forme facultative utilisée dans la loi pour introduire le contrôle sur place. Il est évident, cependant, que dans le domaine des affaires fiscales, le contrôle sur place sera la règle, le contrôle sur pièces, l'exception.

Les deux sections chargées du contrôle des recettes fiscales seront secondées pour le contrôle sur place par des membres du personnel de la Cour, dont il n'appartient pas au législateur de fixer le statut. Il importe cependant d'insister sur le fait que ce personnel d'inspection devra avoir une qualification professionnelle très poussée et être recruté par voie d'un concours particulièrement sévère. Le personnel d'inspection est, en effet, appelé à jouer un rôle essentiel dans la nouvelle institution. Il n'est pas accepté de penser que le succès de cette dernière dépendra, en partie du savoir faire de ce personnel.

Il a déjà été signalé dans la première partie de l'exposé des motifs, que la Cour des Comptes ne se voit doter, en matière de contrôle des recettes, d'aucun droit d'injonction vis-à-vis du Ministre des Finances et que, toujours dans le souci de sauvegarder l'autorité du Ministre, la Cour n'a pas non plus été dotée, dans ce domaine, d'un droit de recours auprès des Cours d'Appel et de la Cour de Cassation. Il faut même éviter que la Cour et les membres de son personnel s'immiscent, de toute autre manière, dans la gestion des administrations de recettes qu'ils contrôlent. C'est pour cette raison que le deuxième alinéa de l'article 7 stipule que la Cour des Comptes et son personnel ne peuvent intervenir dans la taxation.

Art. 8.

Il n'est pas rare que les demandes de tout genre et les observations de la Cour restent sans réponse pendant des

beantwoord blijven. Artikel 8 heeft tot doel aan dit « *laisser-aller* » van de Besturen een einde te maken. De termijn van 3 maanden, waarover zij beschikken om op de brieven van het Rekenhof te antwoorden, werd ingegeven door een bepaling ter zake, opgenomen in de Nederlandse wet op de comptabiliteit van de Staat. Deze wet verplicht de ministers er uitdrukkelijk toe, binnen 3 maanden te antwoorden op de opmerkingen, die hun door de Rekenkamer worden toegestuurd in verband met de vereffening der uitgaven; de definitieve beslissing valt bij het verstrijken van deze termijn, die de voormelde kamer nochtans tweemaal met ten hoogste 3 maanden kan verlengen (1).

Art. 9.

Artikel 9 regelt de betrekkingen tussen het Rekenhof en de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Het Hof zal periodiek, en ten minste éénmaal per jaar, aan de Kamer zijn opmerkingen bekend maken betreffende de uitvoering van de bij deze wet ingevoerde bepalingen. De periodiciteit hangt af van de belangrijkheid der behandelde zaken; indien een probleem belangwekkend genoeg is, moet het Hof niet aarzelen, dit in een speciale uitgave uiteen te zetten; de snelheid, waarmede de inlichting wordt doorgegeven, kan de controle slechts doelmatiger maken. De Boeken met opmerkingen zullen één van de belangrijkste stukken vormen van de nieuwe instelling. Door de publiciteit, die aan de opmerkingen van het Rekenhof zal gegeven worden, in het raam van zijn controleopdracht op de fiscale en parafiscale ontvangsten, zullen het Parlement, en bijgevolg ook de openbare opinie, beter dan vroeger, hun recht van controle kunnen uitoefenen, in verband met de wijze waarop de bevoegde overheden zich kwijten van hun opdracht om de fiscale ontvangsten te innen.

Zoals in het eerste deel van de toelichting werd gezegd, heeft de nieuwe instelling tot doel de werking van de democratische controle op de openbare diensten te verstevigen. De grotere publiciteit, die aan de vaststellingen en de bemoeiingen van het Rekenhof gegeven wordt, zal het voornaamste werktuig van deze controle zijn.

Gelet op het uiterst ingewikkeld en technisch karakter van de fiskale wetgeving is de vrees evenwel niet ongegrond, dat de Boeken met opmerkingen slechts moeilijk door de openbare opinie zullen begrepen worden. Opdat de hervorming ten volle haar doel zou bereiken, ware het wenselijk, dat de Kamer van Volksvertegenwoordigers in haar Reglement een bepaling invoegt, waarbij voorgeschreven wordt dat de Commissie voor de Financiën haar ten minste éénmaal per jaar verslag uitbrengt over de opmerkingen van het Rekenhof. Dit verslag zou worden gepubliceerd.

mois, voire des années. L'article 8 a pour but de réagir contre ce *laisser-aller* des administrations. Le délai de trois mois laissé à celles-ci pour répondre aux lettres de la Cour des Comptes s'inspire d'une disposition qui est prévue en la matière dans la loi néerlandaise sur la comptabilité de l'Etat. Cette loi impose formellement aux ministres l'obligation de répondre dans les trois mois aux observations qui leur sont adressées par la Chambre des comptes au sujet de la liquidation des dépenses; la décision définitive intervient à l'expiration de ce délai que ladite Chambre peut cependant prolonger deux fois, à concurrence de trois mois au maximum (1).

Art. 9.

L'article 9 règle les rapports entre la Cour des Comptes et la Chambre des Représentants. Celle-là communiquera périodiquement à celle-ci et, au moins une fois par an, ses observations quant à l'exécution des dispositions prévues par la présente loi. La périodicité dépendra de l'importance des affaires traitées; si un problème revêt un intérêt suffisant, la Cour ne devrait pas hésiter à l'exposer dans un Cahier spécial, la promptitude de l'information étant de nature à renforcer singulièrement l'efficacité du contrôle. Les Cahiers d'observations constitueront une des pièces maîtresses de la nouvelle institution. Grâce à la publiciteit qui sera donnée aux constatations faites par la Cour des Comptes dans le cadre de sa mission de contrôle des recettes fiscales et parafiscales, le Parlement et, par voie de conséquence, l'opinion publique, pourront exercer mieux que ce ne fut le cas dans le passé, un droit de regard utile sur la manière dont les autorités compétentes s'acquittent de leur mission de perception des recettes fiscales.

Ainsi qu'il a été dit dans la première partie de l'exposé des motifs, la nouvelle institution a pour but de renforcer le fonctionnement du contrôle démocratique des services publics. C'est le renforcement de la publiciteit donnée aux constatations et aux interventions de la Cour des Comptes qui sera l'instrument essentiel de ce contrôle.

Etant donné la complexité et la technicité extrêmes de la législation fiscale, on peut cependant craindre que les Cahiers d'observations ne soient d'une compréhension malaisée pour l'opinion publique. Pour donner sa pleine efficacité à la réforme, il serait souhaitable que la Chambre des Représentants insère dans son Règlement une disposition prévoyant que la Commission des Finances lui fait rapport, au moins une fois par an, sur les observations de la Cour des Comptes et que ce rapport est publié.

G. BOEYKENS,
A. COOLS.

(1) De Commissie door de Nederlandse Minister van Financiën belast met de voorbereiding van de herziening van de wet op de comptabiliteit van de Staat, stelt voor zowel de eerste termijn als de twee eventuele verlengingen tot 2 maanden te beperken (Rapport van de Commissie tot voorbereiding van een herziening van de comptabiliteit, Staatsdrukkerij, Den Haag, 1960, blz. 338).

(1) La Commission chargée par le Ministre des Finances des Pays-Bas de préparer la revision de la loi sur la comptabilité de l'Etat propose de réduire à deux mois tant le premier délai que chacune des deux prolongations éventuelles (Rapport van de Commissie tot voorbereiding van de Comptabiliteitswet, Staatsdrukkerij, La Haye, 1960, p. 338).

WETSVOORSTEL

I. — Over de samenstelling van het Rekenhof.

Eerste artikel.

Het Rekenhof is samengesteld uit twee kamers, waarvan de ene het Frans, en de andere het Nederlands als voertaal heeft.

Art. 2.

Elk dezer Kamers bestaat uit een voorzitter, zes leden en een griffier. De oudste voorzitter voert de titel van eerste voorzitter en de oudste griffier voert de titel van hoofdgriffier.

Art. 3.

Het Hof beschikt daarenboven over een secretaris-generaal, die belast is met de leiding van de administratieve diensten.

Art. 4.

Per kamer worden twee leden gekozen onder de Rijks-ambtenaren van Financiën, die ten minste gedurende tien jaar functies van de eerste categorie hebben waargenomen, of onder de magistraten behorend tot de rechterlijke orde of tot de Raad van State, die ten minste tien jaar dienst tellen. De andere leden van het Hof worden gekozen onder de leden van zijn personeel, die ten minste de graad van revisor hebben.

II. — Over de opdracht van het Rekenhof.

Art. 5.

Het Rekenhof wordt o.m. belast met de controle op de ontvangsten van de Staat en van de provincies.

Art. 6.

De controle op de ontvangsten slaat op al de stadia ervan : de bepaling van de samenstellende elementen van de zetting, de vereffening en de inning.

Art. 7.

Het Rekenhof mag een controle ter plaatse instellen. Het mag leden van zijn personeel met de uitoefening van deze controle belasten.

Het Hof en de leden van zijn personeel mogen niet tussenbeide komen bij de aanslag.

Art. 8.

De bevoegde overheid is ertoe verplicht de vragen en opmerkingen van het Hof binnen een termijn van ten hoogste drie maanden te beantwoorden.

PROPOSITION DE LOI

I. — De la composition de la Cour des Comptes.

Article premier.

La Cour des Comptes est composée de deux chambres : une d'expression française et une d'expression néerlandaise.

Art. 2.

Chaque chambre est composée d'un président, de six conseillers et d'un greffier. Le président le plus ancien porte le titre de premier président et le greffier le plus ancien celui de greffier en chef.

Art. 3.

La Cour comprend, en outre, un secrétaire général chargé de la direction des services administratifs.

Art. 4.

Deux conseillers par chambre sont désignés parmi les agents des administrations financières de l'Etat, ayant occupé pendant dix ans au moins des fonctions de la première catégorie ou parmi des magistrats de l'ordre judiciaire ou du Conseil d'Etat ayant au moins 10 ans de fonctions. Les autres membres de la Cour sont désignés parmi les membres de son personnel ayant atteint au moins le grade de reviseur.

II. — De la mission de la Cour des Comptes.

Art. 5.

La Cour des Comptes est notamment chargée du contrôle des recettes de l'Etat et des provinces.

Art. 6.

Le contrôle des recettes porte sur toutes leurs phases : la détermination des éléments constitutifs de l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

Art. 7.

La Cour des Comptes peut organiser un contrôle sur place. Elle peut charger des membres de son personnel d'effectuer ce contrôle.

La Cour et les membres de son personnel ne peuvent intervenir dans la taxation.

Art. 8.

L'autorité compétente est tenue de répondre aux demandes et observations de la Cour dans un délai de trois mois au maximum.

Art. 9.

Het Hof maakt ten minste éénmaal per jaar zijn opmerkingen bekend aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

29 januari 1963.

Art. 9.

La Cour communique au moins une fois par an ses observations à la Chambre des Représentants.

29 janvier 1963.

G. BOEYKENS,
A. COOLS,
F. GELDERS,
R. LAMERS.