

KONINKRIJK BELGIE.ROYAUME DE BELGIQUE.ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

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

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

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

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

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

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

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

.../...

Deze bezwaren worden als volgt samengevat :

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

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

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

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

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

.../...

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

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

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

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

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

.../..

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

De voorziening in cassatie zou ongewijzigd behouden blijven.

+

+ +

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

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

a) De commissie voor de studie van de rechtsmiddelen inzake rechtstreekse belastingen die in 1935, onder het voorzitterschap van de heer LOUVEAUX, raadsheer in het Hof van beroep te Brussel, werd opgericht, besloot tot de handhaving van het bestaand stelsel (LOECKX, VAN DIONANT, NEYENS, *Eléments de la science des impôts*, I, p. 366, voetnoot 1).

b) De commissie voor de hervorming van de fiscale procedure, ingesteld bij koninklijk besluit van 7 mei 1959, legde op 24 oktober 1961 onder de handtekening van haar voorzitter, de heer W.GANSHOF van der MEERSCH, advocaat-generaal bij het Hof van cassatie, titels III en IV van haar algemeen verslag neer, welke respectievelijk gewijd zijn "aan de procedure van de bezwaarschriften andere dan die tegen het

.../...

kadastraal inkomen" en aan "de procedure van verhaal voor het Hof van beroep en van voorziening in verbreking inzake directe belastingen".

Titel III van dit verslag begint als volgt :

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

" De voornaamste wijzigingen zijn :

- 1) de opheffing van de bepalingen van het huidige artikel 61, § 2, der gecoördineerde wetten ;
- 2) het uitschakelen van de dubbele bezwaartermijn ;
- 3) het vervangen, als vertrekpunt voor de bezwaartermijn, van de datum van verzending door die van het aanbieden van het aanslagbiljet ;
- 4) de uitdrukkelijke erkenning van de mogelijkheid een bezwaarschrift in te dienen voor de echtgeno(o)t(e) van de belastingplichtige, de erfgenamen, de leden van de gemeenschappelijke exploitaties, de huurder, de curator van het faillissement en de onbekwamen ;
- 5) de verlenging van de termijn voor de ontlastingen van ambtswege van overbelastingen die het gevolg zijn van materiële vergissingen, dubbel gebruik, enz. ... ;

- 6) het beperken van de macht van de directeur om te belasten, wanneer hij buiten de aanslagtermijnen uitspraak doet over een bezwaarschrift ;
- 7) de opheffing van het huidige artikel 65, tweede lid, der gecoördineerde wetten (Kamer, Doc. 1961-1962, 264, nr. 1, bijlage II, blz. 74) ".

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

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

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

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

.../...

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

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

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

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

.../...

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

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

.....

De Kamercommissie voor financiën heeft zich met de zienswijze van het Hof van cassatie verenigd en onder verwijzing daarnaar een wetsvoorstel tot aanvulling van artikel 12 van de wet van 6 september 1895, dat reeds door de Senaat was aangenomen, verworpen. Het verslag TIELEMANS zegt daarover onder meer (Gedr. St., Kamer, zitting 1957-1958, nr. 826-3) : "De directeur der belastingen is in de zin van

.../...

artikel 94 van de Grondwet een "tot eigenlijke rechtspraak bevoegd lichaam". Zijn beslissingen dragen hetzelfde karakter als een gewoon vonnis : kracht van gewijsde, maar ook onttrekking van jurisdictie eens de beslissing uitgesproken".

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

Tot daar het advies van de Raad van State betreffende het wetsvoorstel DE STAERCKE.

+
+ +

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

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

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

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

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

.../...

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

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

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

.../

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

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

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

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

.../...

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

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

Wanneer de Belgische wetgever door de wet van 30 juli 1881 aan de bestendige deputaties de bevoegdheid om kennis te nemen van de bezwaarschriften inzake directe belastingen onttrok, en dezelfde bevoegdheid aan de directeur toekende, was hij zich ten volle bewust dat voor de belastingplichtigen slechts één instantie zou openstaan, namelijk de rechtspleging voor het Hof van beroep. Volksvertegenwoordiger DEVIGNE schreef namens de middenafdeling van de Kamer in zijn verslag : "Le directeur des contributions n'exerçant aucune juridiction de première instance, le recours contre ses décisions devant la Cour n'est pas un appel. La section centrale croit donc devoir remplacer au § 2 de ce numéro le terme impropre d'appelant par celui de requérant, et l'expression délai d'appel par délai de recours" (Kamer Doc. 1880-1881, nr. 158, blz. 41).

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

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

De Raad van State is van mening dat wanneer het stelsel van de enkele aanleg in fiscale zaken aanvaard wordt, er voor gewaakt dient te worden dat het de partijen al de waarborgen biedt inzake de verdediging van hun rechten.

.../...

Wanneer het Hof van beroep bevoegd is in eerste en in laatste aanleg, moeten de partijen namelijk het geschil in zijn geheel aan zijn rechtsmacht kunnen onderwerpen zonder in hun vordering beperkt te zijn door de administratieve fase die is voorafgegaan.

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

Bedoelde bepaling zou kunnen luiden als volgt :

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

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

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

Rekening houdend met deze opmerking, wordt volgende tekst voorgesteld :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.../...

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

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

De Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure heeft aan de kwestie aandacht geschonken. Zij is de mening toegedaan dat het niet zeer redelijk is de directeur in de mogelijkheid te stellen de toestand van de belastingplichtige te verzwaren zonder enige beperking van termijn. In haar verslag verklaart zij dienaangaande: "De Commissie heeft het derhalve wenselijk geacht de bevoegdheid van de directeur om aanslagen te vestigen in die zin te beperken wanneer op de dag van de beslissing de gewone of buitengewone aanslagtermijn is verstreken, de directeur nog slechts de schuldvergelijking mag opmaken tussen de gewettigd bevonden ontheffing en de gebeurlijk vastgestelde ontoereikendheid (Voorbeeld : aanslagbasis van de betwiste aanslag : 100.

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

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

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

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

.../...

(1) Lees "door de ten bedrage van 40.000 fr. toe te kennen ontheffing".

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

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

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

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

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

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

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

.../...

Ces objections sont résumées comme suit :

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

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

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

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

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

.../...

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

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

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

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

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

.../...

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

Il ne serait rien changé au pourvoi en cassation.

+

+ +

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

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

a) La commission d'étude des recours en matière d'impôts directs créée en 1935 sous la présidence de M. LOUVEAUX, conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles, a conclu au maintien du régime existant (LOECKX, VAN DIONANT, NEYENS, Eléments de la science des impôts, I, p. 366, note de bas de page 1).

b) La commission de la réforme de la procédure fiscale, instituée par arrêté royal du 7 mai 1959, a déposé le 24 octobre 1961, sous la signature de son président M. W. GANSHOF van der MEERSCH, avocat général à la Cour de cassation, les titres III et IV

.../...

de son rapport général, consacrés, le premier "à la procédure en matière de réclamations autres que celles contre le revenu cadastral", le second "à la procédure de recours devant la Cour d'appel et de pourvoi en cassation en matière d'impôts directs".

Le titre III de ce rapport débute en ces termes :

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

" Les principales modifications sont :

- 1) abrogation des dispositions de l'actuel article 61, § 2, des lois coordonnées;
- 2) suppression du double délai de réclamation;
- 3) substitution, comme point de départ du délai de réclamation, de la date de présentation à celle de l'envoi de l'avertissement - extrait de rôle;
- 4) possibilité de se pourvoir en réclamation expressément reconnue au conjoint du contribuable, aux héritiers, aux exploitants en commun, au locataire, au curateur de la faillite et à l'incapable;

.../...

- 5) extension du délai de dégrèvement d'office des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, etc... ;
- 6) limitation du pouvoir d'imposition du directeur des contributions lorsqu'il statue sur une réclamation en dehors des délais d'imposition;
- 7) suppression de l'actuel article 65, alinéa 2, des lois coordonnées (Chambre Doc. 1961-1962, 264, n° 1, annexe II, p. 74)."

Le titre IV du rapport général porte notamment :

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

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

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

.../...

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

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

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

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

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

.../...

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

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

...

Le point de vue de la Cour de cassation a été partagé par la commission des Finances de la Chambre des Représentants, qui s'y est référée pour rejeter un projet de loi, voté par le Sénat, complétant l'article 12 de la loi du 6 septembre 1895. Le rapport de M. TIELEMANS déclare notamment (Doc. Chambre, session 1957-1958, n° 826-3) : "Le directeur des contributions est une "juridiction contentieuse" au sens de l'article

.../...

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

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

Tel était l'avis du Conseil d'Etat concernant la proposition DE STAERCKE.

+

+ +

La commission de la réforme de la procédure fiscale a estimé que la procédure fiscale existante devait être maintenue sous réserve de quelques modifications portant sur des points déterminés. Bien que son auteur dénie au

.../...

directeur des contributions tout pouvoir juridictionnel, la proposition de loi DE STAERCKE prévoit en faveur du contribuable qui a introduit une réclamation auprès du directeur, les mêmes garanties que celles dont bénéficient les justiciables devant une juridiction.

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

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

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

Dans la mercuriale qu'il a prononcée le 1er septembre 1967 devant la Cour d'appel de Gand, M. l'avocat général VERSEE a déclaré : (traduction)
"Il importe de ne pas perdre de vue, surtout en matière d'impôts directs, que l'établissement de l'imposition est essentiellement un acte du prince,

.../...

par lequel le fisc se crée, du fait de l'enrôlement, un titre qui ne doit plus être soumis à un tribunal pour être exécutoire. En cas de litige ayant pour objet cette imposition, il s'agira donc, en tout premier lieu, d'examiner la régularité de cet acte.

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

Un des griefs que la proposition de loi formule à l'encontre du régime actuel est l'absence d'un double degré de juridiction. Selon les développements de la proposition, le directeur, contrairement à ce qu'admet la jurisprudence la plus récente de la Cour de cassation, n'est pas investi d'un pouvoir juridictionnel."A supposer qu'il le fût - ajoutent les développements - , il n'en resterait pas moins que la décision rendue en premier degré est prise par une autorité qui est à la fois juge et partie". Et de conclure : "Dès lors, que l'on opte

.../...

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

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

Fondé essentiellement sur la conviction que la faillibilité du premier juge rend souhaitable un examen réitéré de l'affaire par une juridiction supérieure, le principe du double degré de juridiction ne trouve cependant pas, en droit positif, une application intégrale (C.W. Star Busman, Hoofdstukken van burgerlijke rechtsvordering, 1948, n°^s 70 et 71). "Le principe du double de gré de juridiction", écrit R. MOREL, "n'est pas absolu dans notre droit" (Traité élém. de procédure civile, deuxième édition 1949, n° 95).

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

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

.../...

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

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

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

Lorsque, par la loi du 30 juillet 1881, il retira aux députations permanentes le pouvoir de connaître des réclamations en matière d'impôts directs pour le confier aux directeurs, le législateur belge se rendait parfaitement compte qu'il ne serait plus ouvert aux contribuables

.../...

qu'un seul degré de juridiction, à savoir la procédure devant la Cour d'appel. Dans son rapport, fait au nom de la section centrale de la Chambre, le député DEVIGNE écrivait : "Le directeur des contributions n'exerçant aucune juridiction de première instance, le recours contre ses décisions devant la Cour n'est pas un appel. La section centrale croit donc devoir remplacer au § 2 de ce numéro le terme impropre d'appelant par celui de requérant, et l'expression délai d'appel par délai de recours" (Chambre, Doc. Parl. 1880-1881, n° 158, p. 41).

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

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

connaissance du dossier administratif, puisque ce dossier n'est porté à la connaissance du contribuable que si celui-ci introduit un recours devant la Cour d'appel" (développements p. 10).

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

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

Cette disposition pourrait être rédigée ainsi qu'il suit :

.../...

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

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

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

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

.../...

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

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

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

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

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

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

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

.../...

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

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

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

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

La commission de la réforme de la procédure fiscale a été attentive à cette question. Elle a estimé qu'il n'était guère raisonnable d'autoriser le directeur à

.../...

aggraver, sans aucune limitation de délai, la situation du contribuable. Dans son rapport, elle déclare à ce sujet : "Aussi la commission a-t-elle jugé opportun de limiter le pouvoir d'imposition du directeur en ce sens que si, au jour de la décision, le délai ordinaire ou extraordinaire d'imposition, selon le cas, est expiré, le directeur ne peut plus qu'établir la compensation entre le dégrèvement reconnu justifié et l'insuffisance qui aurait été constatée (Exemple : base imposable de la cotisation critiquée 100.000 francs; réclamation contestant 40.000 francs. Le grief est fondé, mais les délais d'imposition sont expirés. Le directeur constate toutefois que, pour le même exercice, d'autres revenus d'un montant de 200.000 francs n'avaient pas été taxés au même impôt. Le directeur pourra rejeter la réclamation en "compensant" le dégrèvement à accorder sur 40.000 francs par l'insuffisance constatée. Il ne pourra donc pas décréter un supplément d'impôt" (Chambre, Doc. 1961-1962, 264, n° 1, annexe II, p. 80).

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

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

.../...

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

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

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

De kamer was samengesteld uit

de Heren : F. LEPAGE,
Messieurs :

H. BUCH,
Ch. SMOLDERS,

J. LIMPENS,

R. de RYKE,

M. JACQUEMIJN,

La chambre était composée de

voorzitter van de Raad van State,
président du Conseil d'Etat,

staatsraden,
conseillers d'Etat,

bijzitters van de
afdeling wetgeving,
assesseurs de la sec-
tion de législation,

adjunct-griffier,
greffier adjoint,

griffier .
greffier.

De overeenstemming tussen de
Nederlandse en de Franse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. Ch. SMOLDERS.

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

DE GRIFFIER - LE GREFFIER,

La concordance entre la ver-
sion néerlandaise et la version
française a été vérifiée sous le
contrôle de M. Ch. SMOLDERS.

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

DE VOORZITTER - LE PRESIDENT,

(get.) M. JACQUEMIJN.

(get.) F. LEPAGE.