

ROYAUME DE BELGIQUE.

KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 28 février 1994, d'une demande d'avis sur un avant-projet de loi "contenant le Code de procédure fiscale", et en ayant délibéré en ses séances des 28 mars, 25 avril, 2 mai, 9 mai, 16 mai, 26 mai, 30 mai, 2 juin, 6 juin, 9 juin, 13 juin, 16 juin, 20 juin, 23 juin, 27 juin, 30 juin, 4 juillet, 11 juillet et 14 juillet 1994, a donné le 14 juillet 1994 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 28 februari 1994 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende het Wetboek van belastingprocedure", heeft zich daarover beraden ter vergadering van 28 maart, 25 april, 2 mei, 9 mei, 16 mei, 26 mei, 30 mei, 2 juni, 6 juni, 9 juni, 13 juni, 16 juni, 20 juni, 23 juni, 27 juni, 30 juni, 4 juli, 11 juli en 14 juli 1994, en op 14 juli 1994 het volgend advies gegeven :

OBSERVATION PRELIMINAIRE.

L'exposé des motifs se réfère aux propositions de la Commission royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité. Cette commission, créée par un arrêté royal du 21 janvier 1986, était composée de quatre membres appartenant aux milieux académiques, scientifiques ou juridiques devant collaborer avec le Conseil supérieur des finances et disposant d'un large pouvoir d'investigation. Elle a établi son rapport en mars 1987 (1). Tantôt le projet de code s'en inspire, tantôt il s'en écarte sans toujours s'en expliquer (2).

Afin d'assurer une information complète du Parlement, il conviendrait, lors du dépôt du projet, d'y joindre le rapport de la commission.

OBSERVATIONS GENERALES.

I. Observation sur les modalités de vote applicables au projet de code.

L'article 76 de la Constitution (3) dispose comme suit :

(1) Ministère des Finances, 1987.

(2) Il est référé à ce sujet aux observations de l'ancien Commissaire royal à l'harmonisation et à la simplification de la fiscalité Th. DELAHAYE, dans Revue générale de la fiscalité, août-septembre 1991, pp. 226-237.

(3) anciennement les articles 41, § 1er, et 42.

"Un projet de loi ne peut être adopté par une Chambre qu'après avoir été voté article par article.

Les Chambres ont le droit d'amender ou de diviser les articles et les amendements proposés".

L'importance du droit d'amendement ne peut être sous-estimée (1). Si, dans une démocratie parlementaire, l'initiative législative appartient aux assemblées élues comme au pouvoir exécutif, mis théoriquement sur un pied d'égalité, en fait, les propositions de loi ne sont à l'origine que d'un nombre réduit de lois. C'est pourquoi, la faculté reconnue aux parlementaires d'amender les projets de loi, inhérente du reste à toute véritable délibération (2), est devenue essentielle. Comme l'écrivait P. Wigny, "il ne faut pas que les Chambres soient obligées soit d'accepter une disposition qui leur déplaît, soit de rejeter un projet qui leur convient dans son ensemble et qui a été prévu dans la déclaration gouvernementale. Ce serait la carte forcée" (3). Le même auteur rappelant que le principe constitutionnel en vertu duquel un projet de loi ne

(1) Le Conseil d'Etat, section de législation, l'a souligné dans plusieurs avis. Voyez notamment les avis du 26 octobre 1988 (Sénat, 483-1 (1988-1989), p. 69, point 2), du 1er mars 1993 (C.C.F., 88 (1992-1993) - n° 1, p. 9) et du 28 janvier 1994 (Sénat, 980-1 (1993-1994), p. 221).

(2) J. GICQUEL, Droit constitutionnel et institutions politiques, Paris, Montchrestien, 11e éd., 1991, p. 813.

(3) P. WIGNY, Droit constitutionnel, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1952, p. 539.

peut être adopté qu'après avoir été voté article par article est précisément une conséquence de ce droit fondamental (1).

Il n'existe pas de raison d'ordre constitutionnel (2) ou pratique de déroger, dans le cas présent, à ces principes fondamentaux que sont le vote article par article, le droit d'amendement et de division des articles, comme le fait l'avant-projet de loi, en prévoyant, en son article 1er, que "Les dispositions qui suivent et qui forment le Code de procédure fiscale, régissent la procédure fiscale", les articles 2 et suivants du projet de loi contenant diverses dispositions abrogatoires, modificatives ou transitoires.

En effet, les 455 articles que compte le projet de code, s'ils reproduisent pro parte des dispositions anciennes, mais en en changeant souvent le champ d'application, contiennent d'innombrables innovations qui font que les textes en projet ne constituent ni une codification, ni une coordination, mais bien une réforme fondamentale de la procédure fiscale, à propos de laquelle il n'est pas concevable de déroger au principe de la spécialité des votes, sans heurter les règles constitutionnelles prérappe-
lées (3).

(1) Idem, p. 542.

(2) La Constitution belge ne contient pas de dispositions comparables à celles des articles 44, alinéa 3, ou 49, alinéa 3, de la Constitution française.

(3) Le précédent que constituerait l'adoption de la loi du 10 octobre 1967 contenant le Code judiciaire ne saurait être valablement invoqué. Le Code judiciaire, en fait, reflétait l'oeuvre du commissaire royal à la réforme judiciaire, qui avait procédé à de très nombreuses
(à suivre...)

La présentation du projet doit, dès lors, être revue, afin qu'il soit clair qu'un vote, article par article, des 455 dispositions formant le code, aura bien lieu (1).

II. La dispersion des règles fiscales.

A. L'exposé des motifs entend tout à la fois réformer et harmoniser la procédure fiscale, en prenant comme point de départ "le fait générateur de l'impôt".

Le rapport de la Commission royale, qui a précédé l'élaboration du projet de loi, visait à établir des règles communes applicables à huit catégories d'impôt (n^os 533, p. 207).

Le projet de loi présentement examiné est d'application à tous les impôts fédéraux (à l'exception des droits

(3)(...suite)

consultations à son sujet, desquelles s'était dégagé un large accord des parties intéressées à la réforme. Sur ce point, la comparaison manque en fait. En droit, la procédure de vote suivie a été considérée comme inconstitutionnelle (en ce sens, voyez A. MAST et J. DUJARDIN, *Overzicht van het Belgisch Grondwettelijk Recht*, Gand, Story-Scientia, 1985, 8e éd., p. 199, note 4).

- (1) Une table de concordance entre les numéros des articles de l'avant-projet de loi soumis au Conseil d'Etat et ceux du projet de loi qui serait déposé au Parlement, devrait être établie. Pour faciliter la lecture de l'avis du Conseil d'Etat, une mesure complémentaire utile consisterait à rappeler, dans l'exposé des motifs, en regard du commentaire de chaque article, la numérotation originelle.

.../...

à l'importation et à l'exportation) et aux impôts régionaux visés au titre III de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions ainsi qu'aux additionnels à ces impôts (article 2).

B. Selon l'exposé des motifs, les règles de procédure fiscale "varient d'impôt à impôt" parce qu'elles "sont nées au fil du temps, au fur et à mesure qu'ont été instaurés les impôts auxquels elles devaient s'appliquer".

Cet argument historique n'explique pas tout. Ainsi les lois applicables aux principaux impôts indirects : enregistrement, succession, timbre, taxes assimilées au timbre, ont été coordonnées et codifiées dans un temps assez court.

Pour les impôts sur les revenus, les modifications répétées et quasiment incessantes qui y sont apportées, permettent certainement de les tenir à jour.

Ce qui a présidé le plus souvent aux différences de rédaction réside principalement dans le caractère spécifique de chacun des impôts. L'uniformisation des règles ne devrait pas dépendre d'une volonté de systématisation sans porter suffisamment d'égard aux contingences propres à l'application de chaque impôt. Plutôt que d'assurer une réelle harmonisation, le projet procède à un amalgame dont on peut craindre qu'il va rendre la matière fiscale plus hermétique et ésotérique pour un contribuable moyen.

Ainsi, si l'on prend, par exemple, une personne confrontée à l'obligation de déposer une déclaration de

.../...

succession : actuellement, le Code des droits de succession est son vade-mecum. Elle a à sa disposition un texte clair et complet. Il n'est pas nécessaire d'être juriste pour comprendre et pour suivre les prescriptions permettant de déposer une déclaration valable et complète.

Demain, les redevables d'un quelconque droit de succession devront lire d'abord attentivement ce qui subsistera du Code des droits de succession, après les abrogations et modifications prévues dans les cinq pages des articles 7, 20 et 34 du projet de loi. Ensuite, ils pourront lire les 455 articles du Code de procédure fiscale (reproduits sous l'article 1er du projet de loi) et s'imprégner des règles générales applicables à tous les impôts en vue d'en retenir celles qui seront applicables à la matière des droits de succession. Enfin, et ce n'est pas le moindre travail, ils pourront rechercher et étudier les règles particulières dérogeant à ces règles générales.

Pour la matière des droits de succession, ces règles dérogatoires se situent dans les articles 56, 57, 58, 60, 63, 74, 85, 86, 87, 98, 114, 127, 4^o, 144, 147, 180, 190 à 200, 257 à 261, 284, 308, 309, 310, 319, 320, 329, 2^o, 359, 362, § 2, 364, 366 et 372.

Ce dernier exemple démontre que le présent projet, loin de simplifier la compréhension des textes fiscaux, en augmentera sensiblement la complexité.

L'observation faite à propos de l'exigibilité et du paiement de l'impôt offre un autre exemple de l'effet néfaste de la dispersion des règles.

.../...

III. Le recours systématique au procédé de la fiction.

Pour harmoniser entre elles les règles de recouvrement de l'impôt sans rompre l'unité qui doit exister entre la perception et la substance des divers impôts, le code en projet a recouru à de nombreuses fictions. Celles-ci obscurcissent les règles et sont donc directement contraires à l'objectif du projet qui, selon l'exposé de ses motifs, est de les rendre plus transparentes.

Ainsi par exemple, le parti a été pris de percevoir tous les impôts directs comme indirects sur la base d'une déclaration; c'est l'article 38 qui énonce ce principe en ces termes : "les impôts sont perçus sur base d'une déclaration qui doit être remise à l'administration fiscale". Il est toutefois remarquable que, pour de très nombreux impôts, celui qui les doit ne déposera réellement aucune déclaration, il accomplira un autre acte que la loi assimile à un acte de déclaration. Il en est ainsi notamment aux articles 50, § 4, 55, 64, 65, 67, 71, 72, 73.

L'unicité de la procédure non contentieuse n'est atteinte qu'apparemment; elle ne l'est que dans les mots et non dans la réalité si elle ne l'est que grâce à des règles réputant "déclaration" des comportements qui n'ont rien de déclaratifs.

La lisibilité de la législation ne s'en trouvera sûrement pas améliorée. Au contraire.

La fiction, en s'écartant à un tel point de la réalité, porte atteinte aux droits des contribuables qui peuvent être frappés de sanctions dont ils peuvent ignorer l'existence. Ainsi, par exemple, suivant l'article 396 du texte en projet, en cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, l'impôt dû sur les éléments non déclarés ou déclarés de manière incomplète est majoré d'un accroissement d'impôt allant de 10 pour cent à 200 pour cent du montant de l'impôt suivant la nature et la gravité du manquement. Celui qui présente un acte à l'enregistrement ou qui appose un timbre fiscal ne peut se douter qu'il accomplit ce faisant une déclaration et que l'erreur dans une déclaration qu'il n'a jamais faite peut entraîner l'application d'une sanction sévère qui est l'accroissement d'impôt.

Si la fiction peut se justifier comme moyen de combattre la fraude fiscale, il ne peut être admis qu'elle soit utilisée à la seule fin d'harmoniser des dispositions de procédure fiscale. En effet, sont assimilés à une déclaration, la présentation d'actes ou d'écrits à la formalité de l'enregistrement, la demande d'inscription d'hypothèques et de privilèges sur immeubles ou la présentation de l'état comptable par le greffier (article 55 du code en projet) ou encore l'établissement d'actes ou d'écrits sur papier timbré débité par l'administration fiscale; le timbrage d'actes ou d'écrits ou leur présentation à l'administration en vue du timbrage extraordinaire ou du visa pour timbre sont assimilés à une déclaration (article 64 du code en projet).

Du reste, même dans les cas où il s'agit d'une véritable déclaration, le parti pris par le projet assimile l'un à l'autre deux actes bien différents. Le premier est

.../...

celui où le contribuable calcule et donc fixe lui-même le montant de l'impôt qu'il doit ou du remboursement qui lui est dû, comme il le fait en matière de T.V.A. Le second est celui où le contribuable fournit seulement les éléments propres à déterminer la base imposable à partir de laquelle il appartiendra à l'administration de fixer elle-même le montant de l'impôt, comme elle le fait pour l'impôt sur les personnes physiques et les droits de succession.

Le projet, en recourant à une seule notion de déclaration pour, du moins en apparence, assurer l'unicité de la procédure contentieuse, met sur le même pied en l'occurrence un acte fictif et deux actes en réalité très distincts l'un de l'autre. Des règles ainsi exprimées ne peuvent qu'être d'autant plus hermétiques à ceux qui en sont les sujets et donc surprendre ceux qui y sont soumis. Ces règles sont de nature à induire le contribuable en erreur, créant ainsi une incertitude génératrice d'insécurité et sont, dès lors, à proscrire.

IV. La dette fiscale.

A. L'unité organique du droit fiscal substantiel et de la procédure.

Le Code de procédure fiscale en projet se propose de régler l'ensemble des rapports qui s'établissent entre l'administration et le débiteur de l'impôt. Il envisage ces rapports non seulement lorsqu'ils deviennent contentieux, mais aussi lorsque l'administration procède, en dehors de tout différend, à la collecte des impôts.

.../...

C'est surtout par les règles régissant la procédure fiscale sous ce second aspect - non contentieux - que le code en projet altère, parfois sur des points essentiels, le droit fiscal substantiel, celui qui fixe la nature, l'assiette et le montant des impôts. Il se pose donc un problème de cohérence entre ces règles substantielles nouvelles et celles qui constituent la législation fiscale actuelle et qui, pour la plupart, ne sont pas touchées par le projet.

Une première observation doit être faite à cet égard. Elle concerne "la généralisation du principe de la naissance "de plein droit" de la dette fiscale" que l'exposé des motifs place au premier rang des sept axes fondamentaux sur lesquels le Gouvernement fait reposer la réforme projetée.

Ce principe est exprimé à l'article 5. Désormais, en vertu de l'alinéa 1er de ce texte, le contribuable deviendra débiteur de l'impôt par la seule raison qu'il a "accompli ou subi le fait matériel ou juridique, l'événement, l'acte juridique, la relation juridique, ou la situation dont la loi fiscale fait dépendre l'existence de la dette fiscale". Aussi l'alinéa 4 du même article 5 précise-t-il que ce fait, cet événement, cet acte, cette relation ou cette situation constituent autant de "faits générateurs de l'impôt" et doivent être ainsi dénommés.

L'alinéa 1er de cet article 5 énonce presque une tautologie en disant que la dette d'impôt naît quand se réalise l'élément qui, selon la loi, la fait naître. Il va, en effet, de soi que la dette d'impôt, comme d'ailleurs

.../...

toute autre dette, naît lorsque se trouvent réunis tous les éléments dont la loi en fait dépendre l'existence. Si le "fait générateur" de la dette consiste en la réunion de plusieurs éléments, le moment de la naissance est celui où se réalise le dernier d'entre eux.

L'attention doit donc se porter sur la détermination des éléments qui devront être considérés comme des faits générateurs et sur le moment auquel on devra estimer qu'ils se sont réalisés. La portée du texte de l'article 5 est, à cet égard, moins dans ce qu'il dit que dans ce qu'il ne dit pas. C'est par le silence qu'il garde sur des éléments retenus par les textes actuellement en vigueur que l'article 5 du code en projet introduit, dans le domaine des impôts sur les revenus, une réforme dont la portée est considérable.

L'impôt des personnes physiques est, actuellement, selon les termes du Code des impôts sur les revenus 1992, un impôt global dont la base imposable est l'ensemble des revenus qu'une personne a recueillis pendant une année et à l'enrôlement duquel l'administration a procédé (articles 1er, § 1er, 1^o, 360 et 365 combinés). Les éléments dont la réunion engendre la dette de l'impôt sont, d'une part, le fait d'avoir "recueilli" des revenus en quantité suffisante pour être taxables à l'impôt des personnes physiques et, d'autre part, le fait que l'administration a procédé dans le délai que fixe la loi à une formalité qui est l'enrôlement.

Le projet de code, sans dispenser en principe l'administration de procéder à l'enrôlement des impôts sur

les revenus, ne fait plus figurer cette formalité de l'enrôlement au nombre des éléments engendrant la dette d'impôt. La dette fiscale naîtra, selon le projet, du seul fait que le contribuable a recueilli les revenus imposables. Le moment où se produit ce fait est, selon le projet (article 16 des dispositions modificatives), "censé intervenir au fur et à mesure que les revenus sont recueillis au cours d'une année civile". Ce texte auquel l'emploi du mot "censé" confère bien un caractère de fiction, doit prendre place dans le Code des impôts sur les revenus pour y devenir l'article 2bis.

Ainsi donc, l'article 5 du code en projet et l'article 16 des dispositions modificatives qui y sont jointes, emportent cette conséquence que la personne assujettie à l'impôt des personnes physiques est, en acceptant un salaire par exemple, constituée, par le seul fait de son acceptation et dès le moment de celle-ci, débiteur d'un impôt grâce à l'effet d'une fiction de la loi. La même personne ignorera longtemps le montant de l'impôt qu'elle est "censée" devoir puisque l'impôt qu'elle doit est un impôt global et que, par hypothèse, il ne peut donc être calculé que lorsque l'ensemble des revenus qui en constituent la base auront été perçus.

Ce que l'exposé des motifs appelle le "principe de la naissance de "plein droit" de la dette fiscale" lorsqu'il est appliqué à l'impôt des personnes physiques, substitue au système clair actuellement en vigueur, selon lequel le contribuable ne doit d'impôt que par la réception d'un

.../...

document qui lui révèle à la fois sa dette et le montant de celle-ci, un système certes apparemment plus simple, mais par l'effet duquel ce contribuable se trouve chargé d'une dette sans s'en être aperçu, et sans en connaître le montant.

Ce principe nouveau, avec la fiction qui l'accompagne, contredit la nature d'"impôt global" que le Code des impôts sur les revenus attribue à l'impôt des personnes physiques. En effet, comme le mot "global" l'indique bien, il s'agit d'un impôt qui frappe l'ensemble des revenus d'un contribuable, quelle qu'en soit la source. Etabli sur la somme des revenus et calculé en fonction de l'importance de cette somme, il est évident que sa débitio n suppose que son débiteur ait recueilli tous les revenus qui l'engendrent. Si la perception d'une fraction de revenu ne peut pas engendrer une dette d'impôt, c'est parce que rien ne dit que la fraction de revenu perçue sera taxable, ni non plus, si elle l'était, à quel taux elle le sera. Un impôt global n'est pas une somme d'impôts partiels dus au fur et à mesure de la perception de revenus; l'impôt global est un impôt sur une somme de revenus; cette somme, diminuée des charges déductibles, qui représente la matière imposable, n'est pas constituée et le fait générateur de cet impôt ne s'est donc pas réalisé tant que toutes les fractions du revenu global, matière de l'impôt global, ne sont pas réunies.

Telle est d'ailleurs bien la raison pour laquelle les prélèvements partiels sur des fractions de revenus qu'a institués le Code des impôts sur les revenus, sont des "pré-comptes" et non des impôts. Le mot de "précompte" est significatif : il montre bien qu'il s'agit d'opérer des

.../...

prélèvements à la source sur des fractions de revenus avant que l'impôt global ne soit né et ait pu être établi. Ce n'est qu'après que la base de l'impôt est réunie et que son montant peut être calculé, qu'il peut être procédé à un compte grâce auquel il sera possible de décider que les précomptes perçus peuvent être considérés comme des paiements anticipatifs d'impôts ou s'ils doivent être restitués au contribuable sur certains revenus duquel ils ont été indûment prélevés. Certains précomptes, en devenant "libératoires", ont assurément perdu leur caractère propre et sont devenus des impôts cédulaires. Ce n'est pas le cas du précompte professionnel qui reste bien une avance sur l'impôt des personnes physiques demeuré un impôt global.

Les revenus de certaines sources étant maintenant taxés séparément et définitivement, l'impôt global ne l'est plus autant qu'il l'était lors de sa création; il n'a cependant pas cédé la place à un système d'impôts cédulaires. C'est pourquoi, une antinomie doit être constatée entre la règle du Code des impôts sur les revenus instituant un impôt global sur les revenus des personnes physiques et la règle du projet prévoyant la naissance successive de dettes fiscales qui seraient autant de fractions d'impôt global. C'est d'ailleurs cette antinomie que l'article 3 du projet tente de dissimuler par la fiction que "pour l'application du présent code, les précomptes sont considérés comme des impôts".

Les spécificités de la matière fiscale et la nécessité d'assurer une exacte perception de l'impôt ont depuis longtemps fait adopter des règles fiscales dérogeant au droit commun. Le phénomène dit d'"autonomie du droit

.../...

fiscal" est né de ces règles dérogatoires. Il n'est toutefois pas possible qu'au sein même de la matière fiscale les règles de perception de l'impôt ne respectent même pas la substance de celui-ci. Procédure fiscale et droit fiscal substantiel doivent s'harmoniser car ils constituent une unité organique. Cette unité est évidemment rompue lorsque la combinaison du Code des impôts sur les revenus et du Code de procédure fiscale en projet aboutit à des énoncés aussi étranges que celui-ci : "l'impôt est perçu par voie de précomptes qui sont des impôts". Tel est cependant bien le résultat de la combinaison de l'article 249 du C.I.R. 92 avec l'article 3 du projet.

B. L'ébranlement des garanties du contribuable.

Le principe de la naissance "de plein droit" de la dette fiscale ébranle aussi de façon excessive les garanties jusqu'ici accordées au contribuable, dans les cas où l'administration viole les règles qui gouvernent les actes qu'elle accomplit dans la procédure d'imposition.

L'action de l'administration n'est pas la même pour tous les impôts, et tous les débiteurs ne sont pas non plus toujours dans la même situation quel que soit l'impôt dû. Le projet établit, en effet, du point de vue du paiement, deux catégories distinctes.

La première réunit les impôts dont l'administration, après en avoir calculé le montant sur la base des éléments révélés par une déclaration, exige du contribuable le paiement (article 74, § 2) en lui adressant une note de

.../...

taxation, elle-même portée au rôle (article 75, 3^o). La seconde rassemble les autres impôts qui doivent être payés au moment fixé par la loi.

L'envoi de la note de taxation par l'administration est, dans les cas où il est prévu, l'objet d'une règle fixant un délai. L'article 105, § 3 dispose, en effet, que "... l'imposition qui résulte de la déclaration remise par le contribuable doit être établie au plus tard le 30 juin de la deuxième année qui suit l'exercice d'imposition, sans que ce délai puisse être inférieur à un an à compter de la remise de la déclaration".

La dette fiscale naissant de plein droit, la question se pose de savoir quelle est encore l'obligation du contribuable lorsque l'administration ne se conforme pas aux règles qui s'imposent à elle (1). L'article 36 fait à cette question une réponse nuancée. Le sens explicite de son alinéa 1er est que l'acte d'imposition peut être formellement irrégulier sans que ce défaut affecte l'obligation pour le contribuable de payer l'impôt. Toutefois, il résulte aussi du même article 36 que certaines irrégularités, à savoir l'"inobservation d'un délai ou la violation d'une forme substantielle", entraînent l'"annulation de l'impôt".

(1) Le raisonnement qui sera suivi à propos de la note de taxation peut être facilement transposé à l'ensemble des actes d'imposition.

De la réponse faite par les délégués du ministre à une question posée par le Conseil d'Etat, il résulte que ce texte n'exprime pas l'intention de ses auteurs et doit être corrigé : l'expression "annulation de l'impôt" doit être remplacée par celle d'"annulation de l'acte d'imposition".

Ainsi l'irrégularité d'un acte d'imposition n'entraîne-t-elle, même dans les cas les plus graves, que l'annulation de cet acte; la dette fiscale du contribuable ne disparaît pas pour autant. Elle persiste, au contraire, non seulement dans les cas où cet acte peut être réitéré par l'administration, le délai pour l'accomplir n'étant pas expiré, mais aussi dans les cas où aucun acte d'imposition ne peut encore intervenir, tous les délais étant expirés, la dette fiscale, née indépendamment de tout acte administratif, n'est évidemment pas affectée par une irrégularité, si grave quelle soit, de cet acte. L'impôt reste dû quand bien même l'administration ne peut plus en réclamer le paiement par un acte d'imposition, notamment une note de taxation.

L'existence de cette dette durera aussi longtemps que la prescription n'y aura pas mis fin (articles 384 et suivants). La conséquence n'est pas mince. En effet, si le contribuable vient à verser au Trésor, d'une manière ou d'une autre, fût-ce même par erreur, une somme d'argent, il ne pourra pas prétendre la recouvrer en exerçant contre le Trésor l'action de in rem verso car il ne pourra pas prétendre avoir payé l'indû, puisqu'en effet, il était débiteur en raison de la dette fiscale.

.../...

Du reste, même indépendamment de cette hypothèse, la persistance de la dette fiscale au-delà de tous les délais d'imposition exposera le contribuable à toutes les actions que l'administration pourrait entreprendre en droit commun.

En effet, on observe que l'article 266 énonce que les impôts de cette première catégorie doivent être acquittés "dans les deux mois de l'envoi au redevable concerné de la note de taxation ...". On remarque aussi que ce texte figure dans une section intitulée "Impôts rendus exigibles par une note de taxation ...", section qui est elle-même la première d'un chapitre consacré à "l'exigibilité de l'impôt". On constate néanmoins qu'aucun texte ne précise explicitement que l'envoi d'une note est la seule voie de droit par laquelle l'administration peut poursuivre le paiement de l'impôt non prescrit. Du reste, une interprétation a contrario de l'article 311 laisse penser que le receveur des impôts peut exiger le paiement d'un impôt "exigible en vertu d'une déclaration", c'est-à-dire de

.../...

tout impôt calculé sur des données réellement déclarées par le contribuable (1).

Le principe de la naissance de "plein droit" de la dette fiscale transforme donc fondamentalement les rapports de l'administration et du contribuable; les délais imposés à la première ne constituent plus de véritables garanties pour le second puisque ce dernier continue d'être débiteur alors même que plus aucun "acte d'imposition" ne peut encore être entrepris à son endroit. Cette condition de débiteur de la dette fiscale lui retire la possibilité d'exercer, le cas échéant, l'action en répétition de l'indu et l'expose aux autres voies de droit que le Trésor pourrait exercer

-
- (1) La possibilité dont disposerait l'administration de recourir aux procédures de droit commun pour exiger le paiement d'une dette fiscale est une question d'autant plus sérieuse que le recours à d'autres instruments que ceux décrits par le projet aurait pour l'administration l'avantage d'éviter de faire courir le délai de la prescription de la dette fiscale dont le point de départ est fixé par l'article 384 au "jour où elle est portée au rôle". Du reste, l'article 441, alinéa 2, envisage le recours devant le directeur du contentieux à défaut d'acte formel émanant de l'administration; il prévoit que le délai ne peut "être inférieur à un an à compter du premier acte par lequel le paiement de l'impôt est réclamé à l'intéressé". Cette dernière expression est générique; elle peut s'entendre de tout acte quelconque invitant à payer. L'exposé des motifs de cette disposition précise d'ailleurs que ce délai particulier a dû être fixé "dans la mesure où la dette fiscale prendra désormais naissance de plein droit".

.../...

pour obtenir le paiement. Un tel déséquilibre (1) ne peut être admis.

Il en résulte que le projet n'assure pas au contribuable des garanties sérieuses contre les irrégularités commises par l'administration dans les divers actes qu'elle accomplit pour collecter exactement l'impôt.

V. Relation de la réforme avec la réorganisation des administrations fiscales.

Selon les explications complémentaires fournies par les fonctionnaires délégués, à l'origine du projet d'harmoni-

(1) Ce déséquilibre est si flagrant que certaines affirmations de l'exposé des motifs nient que l'administration doive encore respecter des délais (voir par exemple, p. 11 où on lit que "l'administration n'(est) plus obligée de poser un acte dans un délai de rigueur ..."). L'erreur paraît évidente puisque l'article 105 du projet enferme clairement les divers actes d'imposition dans des délais précis, mais il est néanmoins vrai de remarquer que l'administration n'est plus obligée d'agir en respectant ces délais puisque aussi bien le fait de ne pas les respecter n'est pas réellement sanctionné.

niser les règles de la procédure fiscale, on trouve aussi l'intention de restructurer les administrations fiscales (1).

(1) Le lien entre ces deux ordres d'idées a été décrit comme suit :

"A l'heure actuelle, l'administration générale des impôts, dirigée par l'administrateur général des impôts, comprend cinq administrations fiscales et un service : l'administration des contributions directes, l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines, l'administration des douanes et accises, l'administration du cadastre, l'administration de l'inspection spéciale des impôts (I.S.I.) et le service de la coordination fiscale (S.C.F.).

Chacune des administrations fiscales est dirigée par un directeur général. Le service de la coordination fiscale est placé sous l'autorité directe de l'administrateur général des impôts.

Ce qui caractérise l'organisation actuelle des administrations fiscales, c'est le fait qu'elles assument chacune les trois phases de la collecte des impôts, à savoir l'établissement, le contrôle et le recouvrement (organisation de type vertical). Seules l'administration du cadastre et l'administration de l'I.S.I. font exception à cette règle.

Cette situation a conduit les administrations fiscales à mener une existence très autonome, autonomie encore accentuée par la "règle de la non-interpénétration" (absence quasi totale de mobilité entre le personnel de ces administrations, sauf vers l'I.S.I. ou le S.C.F.) et par l'existence de procédures fiscales "propres" à chaque grande administration (contributions directes, T.V.A., douanes et accises).

L'hétérogénéité des procédures constitue un obstacle important sur la voie de la rationalisation du travail des administrations fiscales. En effet, elle empêche l'intégration de services qui sont chargés de lever des impôts dont l'assiette est issue de données identiques (ex. la comptabilité pour les impôts sur les revenus, la T.V.A. et les taxes assimilées au timbre).
(à suivre...)

.../...

Les inconvénients résultant des mesures d'"homogénéisation" de la procédure fiscale qui sont envisagées dans le projet de code sont tels, selon les divers points de vue exposés par le Conseil d'Etat dans le présent avis, qu'il conviendrait d'organiser l'éventuelle restructuration des administrations fiscales sur d'autres bases.

C'est ainsi, par exemple, qu'un simple rapprochement des règles énoncées dans les différents codes en vigueur là où il peut être réalisé sans troubler la spécificité des règles nécessaires à la perception de chaque impôt, faciliterait l'intégration souhaitée de certains services, sans susciter les difficultés nées de l'ampleur du projet d'harmonisation présentement examiné.

(1)(...suite)

Elle constitue également un frein à la fusion de services, tels les bureaux de recettes, qui sont chargés d'une phase identique (le recouvrement) du processus de levée des impôts. Grâce à l'automatisation très poussée des opérations "d'encaissement" des impôts, les bureaux de recettes vont devenir davantage des services de recouvrement, chargés de la mise en oeuvre des voies d'exécution forcée contre les débiteurs défaillants, que des bureaux de perception. Etant donné que ces débiteurs sont souvent défaillants vis-à-vis de plusieurs impôts et a fortiori, dans la structure actuelle, de plusieurs bureaux de recettes, il serait plus rationnel de rendre un seul service compétent pour le recouvrement de tous les impôts sur un territoire déterminé, le traitement des paiements spontanés étant assuré par l'outil informatique.

L'homogénéité de la procédure fiscale devra permettre de structurer l'administration de manière plus rationnelle, en intégrant des services qui s'occupent d'une fonction similaire ou d'impôts ayant des affinités très prononcées".

.../...

Du reste, rien n'interdit au même fonctionnaire d'appliquer des règles diversifiées, dont la diversité est liée à celle des matières imposables : le simple n'est pas nécessairement le contraire du divers. Si l'on croit possible de concentrer ainsi les bureaux de recettes pour les divers impôts, encore faut-il s'assurer qu'une telle réorganisation ne rende pas l'administration plus difficilement accessible au public, et l'obtention des renseignements propres à chaque impôt, plus malaisée.

VI. Conformité du projet de code avec la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

1. L'article 212 se lit comme suit :

"Le contribuable a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile privé et de sa correspondance privée.

Il ne peut y avoir ingérence de l'administration fiscale dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence soit prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure nécessaire au contrôle de l'exacte perception de l'impôt".

.../...

L'exposé des motifs indique que ce texte est inspiré de l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui dispose comme suit :

- "1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.
2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui".

Il est également à rapprocher des articles 15, 22 et 29 de la Constitution.

2. Inscrire dans la loi belge les garanties offertes par la convention, qui a cependant des effets directs dans l'ordre interne en certaines de ses dispositions, peut être utile si ces garanties s'en trouvent renforcées par l'ajout de règles particulières propres à la matière en cause.

Préciser dans la loi que les ingérences du fisc, pour être légitimes, doivent "constitu(er) une mesure nécessaire au contrôle de l'exacte perception de l'impôt" - but légitime au sens de la convention, parce qu'en rapport

.../...

avec le bien-être économique du pays (1) - ne paraît pas d'une grande utilité, parce qu'on n'aperçoit pas quelles pourraient être les autres finalités poursuivies par l'administration fiscale qui seraient de nature à justifier ses ingérences.

Si le texte était cependant maintenu, son alinéa 1er doit être corrigé, en y supprimant l'adjectif "privé", qui fait suite aux mots "domicile" et "correspondance". En effet, ces restrictions ne figurent pas dans l'article 8 de la Convention européenne. De surcroît, elles ne rendent pas compte de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, selon laquelle la notion de vie privée doit aussi englober le droit pour l'individu de nouer et de développer des relations avec ses semblables, des locaux où se poursuivent des activités de type professionnel étant dès lors compris dans la notion de "home" utilisée dans le texte anglais de la convention (2). Ne pas revoir l'article 212 dans le sens qui vient d'être indiqué, créerait avec la norme internationale une contrariété qui n'est pas juridiquement admissible.

3. La proclamation par le législateur du droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et de la

(1) C.E.D.H., arrêt *Miaïlhe c/ France*, 25 février 1993, Rev. trim. dr. h., 1994, pp. 117-136, avec la note de D. YERNAULT (§ 33 de l'arrêt).

(2) Voyez la note D. YERNAULT, déjà citée, se référant en particulier à l'arrêt *Niemietz*, du 16 décembre 1992, et à l'arrêt *Miaïlhe*. L'arrêt *Niemietz c/Allemagne* a été publié in Rev. trim. dr. h. (1993), pp. 467-481 avec les notes P. LAMBERT et F. RIGAUX.

correspondance des contribuables ne saurait procurer à elle seule une garantie suffisante du respect par la Belgique, de ses obligations internationales. Encore faut-il que les ingérences prévues par la loi dans ces divers domaines, soient "nécessaires dans une société démocratique".

Dans l'arrêt *Miailhe*, déjà cité, ainsi que dans les arrêts *Funke c/ France* (1) et *Crémieux c/ France*, rendus à la même date, la Cour européenne a rappelé que, selon sa jurisprudence constante, si

"les Etats contractants jouissent d'une certaine marge d'appréciation pour juger de la nécessité d'une ingérence, (...) elle va de pair avec un contrôle européen. Les exceptions que ménage le paragraphe 2 de l'article 8 appellent une interprétation étroite (arrêt *Klass et autres c/ Allemagne*, 6 septembre 1978, série A, n° 28, p. 21, § 42) et leur nécessité dans un cas donné doit se trouver établie de manière convaincante.

Assurément, dans le domaine considéré - la lutte contre l'évasion des capitaux et contre la fuite devant l'impôt - les Etats rencontrent de sérieuses difficultés résultant de l'étendue et de la complexité des réseaux bancaires et des circuits financiers ainsi que des multiples possibilités de placements internationaux, facilitées par la relative perméabilité des frontières. La Cour reconnaît donc qu'ils peuvent estimer nécessaire de recourir à certaines mesures, telles les visites domiciliaires et les saisies, pour établir la preuve matérielle de délits de change et en poursuivre le cas échéant les auteurs. Encore faut-il que leur législation et leur pratique en la matière offrent des garanties adéquates et suffisantes contre les abus (voir notamment, *mutatis mutandis*, l'arrêt *Klass et autres*, précité, série A, n° 28, p. 23, § 50).

(1) Rec. Dalloz-Sirey, 1993, pp. 457-462 et la note J. Pannier.

Or il n'en allait pas ainsi en l'occurrence (à l'époque des faits en France) : l'Administration des douanes disposait de pouvoirs fort larges ; elle avait notamment compétence pour apprécier seule l'opportunité, le nombre, la durée et l'ampleur des opérations de contrôle. En l'absence surtout d'un mandat judiciaire, les restrictions et conditions prévues par la loi et soulignées par le Gouvernement apparaissaient trop lâches et lacunaires pour que les ingérences dans les droits du requérant fussent étroitement proportionnées au but légitime recherché".

La Cour conclut à la violation par la France de l'article 8 de la convention.

Un grand nombre des dispositions du code en projet devraient être examinées à la lumière de ce principe de proportionnalité. L'exposé des motifs doit être complété à cette fin, après que le texte du code aura été adapté à la suite des observations générales et particulières qui sont énoncées dans le présent avis, sous le bénéfice de cette réserve de principe.

4. Dans un ordre d'idées voisin, on ne saurait perdre de vue que dans l'arrêt Funke, déjà cité, la Cour a retenu à la fois la violation de l'article 8 et celle de l'article 6 de la convention, dont le paragraphe 1er est ainsi libellé :

.../...

"Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...)".

La Cour a constaté dans cette affaire

"... les douanes françaises provoquèrent la condamnation de M. Funke pour obtenir certaines pièces dont elles supposaient l'existence sans en avoir la certitude. Faute de pouvoir ou vouloir se les procurer par un autre moyen, elles tentèrent de contraindre le requérant à fournir lui-même la preuve d'infractions qu'il aurait commises. Les particularités du droit douanier (1) ne sauraient justifier une telle atteinte au droit, pour tout "accusé", au sens autonome que l'article 6 attribue à ce terme, de se taire et de ne point contribuer à sa propre incrimination. Partant, il y a eu violation de l'article 6, paragraphe 1er",

a jugé la Cour.

(1) En ce qui concerne la communication de documents, l'article 65-1 du Code des douanes français accordait droit de communication particulier : "Les agents des douanes ayant au moins le grade d'inspecteur ou d'officier et ceux chargés des fonctions de receveur peuvent exiger la communication des papiers et documents de toute nature relatifs aux opérations intéressant leur service : ...) i) (...) en général, chez toutes les personnes physiques ou morales directement ou indirectement intéressées à des opérations régulières ou irrégulières relevant de la compétence du service des douanes". Quiconque refuse de communiquer des pièces s'expose à un emprisonnement de dix jours à un mois et à une amende de 600 à 3000 FF (art. 413bis - 1 C. douanes). En outre, il peut se voir infliger une astreinte de 10 FF au minimum par jour de retard (art. 431) et subir une contrainte par corps (art. 382) - (§§ 30 et 31 de l'arrêt Funke).

De ce point de vue aussi, lors des adaptations des observations formulées dans le présent avis, un examen approfondi de la conformité du présent code avec la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales s'impose.

*

*

*

Le projet doit, dès lors, être revu fondamentalement. C'est sous cette réserve que le Conseil d'Etat formule les observation suivantes.

EXAMEN DU PROJET.

Dispositif.

TITRE Ier. - DISPOSITIONS GENERALES.

Article 1er.

Il convient de se référer à l'observation générale n° I.

.../...

Article 3.

Selon l'article 3 :

"Pour l'application du présent code, les pré-comptes sont considérés comme des impôts".

Le fonctionnaire délégué a donné de ce texte laconique le commentaire suivant :

"L'article 3 du projet entend considérer les précomptes comme des impôts, pour l'application du Code de procédure fiscale. Cela signifie que toutes les règles du Code de procédure fiscale (exemple : procédure de redressement, de recouvrement, de contentieux, etc.) pourront être appliquées dans les relations entre l'administration fiscale et le contribuable de ces impôts".

Le même commentaire fournit ensuite la méthode à suivre pour identifier ce qu'il vient d'appeler "le contribuable de ces impôts". La voici :

"... au sens du Code de procédure fiscale (article 5), le "contribuable" au précompte ... professionnel est le débiteur - et non le bénéficiaire - des revenus. En effet, le fait générateur de l'impôt est, pour le précompte professionnel, le paiement ou l'attribution de rémunérations, de pensions, de rentes, d'allocations ou de revenus d'une activité d'artiste du spectacle ou de sportif exercée par un non-résident (articles 270 et 273 C.I.R. 1992); ...".

Il résulte de ce commentaire qu'il faut rechercher dans le Code des impôts sur les revenus le fait générateur d'un impôt que ce code n'établit pas (puisqu'il ne conçoit

.../...

pour sa part qu'un précompte qui n'est pas un impôt), et qu'il faudrait donc en faire désormais une lecture qui est tout à fait à contresens de ce qui a pu être la pensée de celui qui l'a rédigé il y a seulement quelques années.

La conséquence en est que celui qui paie des rémunérations pourra être du fait de son obligation de payer le précompte :

- "redevable" du précompte, telle est la façon dont le désigne l'article 270 du C.I.R.;
- "contribuable au précompte professionnel", ainsi le désigne la combinaison, proposée par le fonctionnaire délégué, des articles 3 et 5 du projet.

Quant à la question délicate qui se pose lorsque l'employeur ne remet pas au Trésor les sommes retenues sur les rémunérations de son personnel, le code en projet ne l'envisage pas. A la question de savoir ce qu'il fallait déduire de ce silence, le commentaire du fonctionnaire délégué a été le suivant :

"... le projet ne modifie en rien les règles du droit matériel relatives à l'imputation des précomptes (articles 276 à 296 C.I.R. 92), qui ne sont d'ailleurs pas abrogées par le présent projet. Cela signifie notamment qu'un précompte ... professionnel qui a été régulièrement retenu, doit être imputé sur l'impôt sur les revenus dû par le bénéficiaire des revenus en tenant compte des règles et des limites en vigueur, que ce précompte ait été acquitté ou non par le débiteur des revenus".

.../...

Le même commentaire du fonctionnaire délégué ajoute encore qu'

"à l'article 296 du C.I.R. 92, le qualificatif "perçus" doit être entendu au sens large du terme, c'est-à-dire "levés", "établis" et non "encaissés" (en néerlandais "geheven" et non pas "geïnd" ou "ingevorderd")".

Cet argument de texte peut être sérieusement ébranlé par l'entrée en vigueur du code en projet. Comment pourra-t-on encore considérer qu'un précompte (devenu impôt quant à sa perception par l'effet des articles 3 et 5 combinés du projet) est "perçu" alors que le contribuable-redevable de ce précompte (devenu impôt) ne l'a pas payé au Trésor.

Très récemment, un auteur, M. François 't Kint, faisait observer (note au Journal des Tribunaux 1993, p. 738-9) que :

"Si, compte tenu de l'insolvabilité de l'employeur, le précompte n'est pas versé au fisc, celui-ci serait en droit d'en refuser l'imputation au profit du travailleur, qui se trouverait ainsi lésé ... La pratique administrative a toutefois atténué l'impact de cette solution rigoureuse. On peut lire dans le commentaire des impôts sur les revenus (p. 220/44) qui traite de l'hypothèse où le précompte professionnel est irrécouvrable en raison de l'insolvabilité de l'employeur : "Lorsque le précompte professionnel a été effectivement retenu sur les rémunérations payées, on doit toujours tenir compte, lors de la régularisation de la situation fiscale du salarié intéressé, du précompte professionnel total effectivement retenu, que ce précompte ait été ou non versé au Trésor". La perte du précompte est donc en définitive supportée par le fisc et non par le travailleur. Reste que ce commentaire ne rend compte que d'une pratique administrative para legem justifiée par la seule équité. Il serait heureux que le législateur clarifie cette question".

.../...

Loin de suivre la judicieuse remarque de ce jurisconsulte, le code en projet, en transformant, fût-ce seulement pour les besoins de la procédure, un précompte en impôt, obscurcit encore davantage les règles et les mécanismes à l'aide desquels doit être résolue une question dont l'importance pratique n'échappe à personne.

Pour remédier à cette anomalie, il y a lieu de renoncer à la fiction selon laquelle un précompte est un impôt et d'identifier les règles applicables aux impôts que les auteurs du projet entendent ici appliquer à la perception du précompte.

Article 4.

1. Selon le 2^o, il faut entendre, pour l'application du code, par "fonctionnaire", tout membre assermenté du personnel de l'administration fiscale.

Invités à préciser la portée de cette définition, les fonctionnaires délégués ont répondu ce qui suit :

"Seuls les agents statutaires prêtent serment.

Les agents contractuels sont toutefois tenus au secret professionnel, en tant que "personnes qui ont accès aux bureaux ou aux banques de données de l'administration fiscale ou qui interviennent dans l'application de la loi fiscale" (cf. article 24, § 1er, C.P.F.)".

Il appartiendra au législateur de vérifier si, à chaque fois que le code utilise le mot fonctionnaire sans autre précision, l'intervention de celui-ci est toujours

.../...

admissible, abstraction faite de son grade, comme le Conseil d'Etat l'a fait à propos de l'examen de certaines dispositions du projet.

2. Le 5^o définit très largement ce qu'il faut entendre par "personne morale de droit public".

Les sociétés auprès desquelles l'Etat, les Communautés ou les Régions exercent une surveillance ou dont le personnel de direction est désigné sur proposition du Gouvernement ou moyennant son approbation sont considérées comme des personnes morales de droit public.

L'exposé des motifs renvoie à l'article 329 C.I.R. 1992, mais cet article ne définit que les "établissements et organismes publics".

Le remplacement de cette dernière expression par celle de "personne morale de droit public" signifie-t-il que les sociétés de droit privé dont la majorité des actions est détenue par un pouvoir public sont des personnes morales de droit public ? Ce serait le cas de la S.A. Cockerill-Sambre, par exemple.

A cette question, il a été répondu comme suit :

"Le remplacement des mots "établissements et organismes publics" par les mots "personnes morales de droit public" ne signifie pas que de pures sociétés de droit privé dont un pouvoir public serait l'actionnaire majoritaire, doivent être considérées comme des personnes morales de droit public pour l'application du Code de procédure fiscale. Dans de pures sociétés de

.../...

droit privé dont une autorité est actionnaire majoritaire, le droit qu'a cette autorité de participer à la gestion, d'exercer son contrôle ou de désigner le personnel de direction, ne se fonde pas sur des règles de droit public. Pour que l'on puisse parler de personnes morales de droit public, il faut que lesdites compétences soient accordées à ces autorités, réservées ou imposées par ou en vertu d'une loi, d'un décret, d'une ordonnance avec une portée de droit public".

Il ressort de ces explications que le 5° doit être revu afin d'en exclure les sociétés et associations dans lesquelles les pouvoirs publics détiennent une majorité d'actions.

3. Par ailleurs, le projet utilise, en de nombreux articles, l'expression "personne morale".

Faut-il comprendre que, par opposition aux personnes morales de droit public, il ne s'agit alors que des personnes morales de droit privé ?

A la question de savoir comment concilier la notion de "personne morale" avec celle de l'article 220 du C.I.R. 1992, le fonctionnaire délégué a répondu :

"Comme aucune définition n'est donnée aux termes "personne morale", ceux-ci doivent être interprétés dans leur sens courant : tout sujet de droit autre qu'une personne physique. Ces termes englobent donc tant les personnes morales de droit public que les personnes morales de droit privé.

L'article 220, CIR 1992 ne définit pas la notion de "personne morale" (signification usuelle) mais détermine quelles personnes morales sont soumises à l'impôt des personnes morales".

.../...

CHAPITRE II. - LA DETTE FISCALE.

Article 5.

1. Les conditions de la naissance "de plein droit" ont été examinées dans l'observation générale n° IV. Il convient de s'y reporter. Il suffit de rappeler ici, à propos de l'alinéa 1er, que la loi fiscale n'a jamais été rédigée dans la pensée que les formules utilisées serviraient à déterminer les conditions précises de la naissance d'une dette. Chercher ces conditions dans de telles formules ne peut manquer de soulever des controverses difficiles à éteindre. La sécurité des règles d'établissement et de calcul de l'impôt ne peuvent que souffrir gravement du déploiement de telles controverses.

2. L'alinéa 2 définit le "contribuable" en renvoyant aux formules vagues et générales qu'on peut lire dans l'alinéa 1er. Que faut-il, par exemple, entendre au juste par "subir" un "événement" ou une "situation" ?

La notion de "redevable" n'est pas fournie dans le même contexte; elle n'apparaît qu'à l'article 221. En désignant, à l'article 222, comme "redevable" de l'impôt celui au nom duquel il est enrôlé, l'identification du redevable ne peut se faire que par référence à celle du "contribuable", car c'est le nom de celui-ci que l'article 114, deuxième tiret, exige de faire figurer sur le rôle.

Il est indispensable pour éviter tout raisonnement circulaire que les notions de "contribuable" et de "redevable" soient effectivement définies ensemble, mais distinctement, et de la façon la plus nette.

.../...

3. L'article 5, alinéa 3, du projet réunit dans le terme de "personne" les personnes morales dotées de la personnalité juridique et les associations qui en sont dépourvues. Cette disposition méconnaît ainsi les principes les plus fondamentaux mais aussi les plus élémentaires, de la théorie du patrimoine selon laquelle une dette ne peut naître qu'en référence à un patrimoine. Une association sans personnalité ne peut donc rien "devoir", fût-ce un impôt. Le système adopté par le projet s'est imposé à ses auteurs parce qu'il est la conséquence de leur conception selon laquelle l'impôt naît de plein droit au jour le jour.

On peut d'ailleurs relever une antinomie évidente entre la règle des alinéas 2 et 3 de l'article 5, identifiant comme contribuable une association sans personnalité et donc sans patrimoine, et celle de l'article 29, § 1er, du C.I.R. 1992.

Une telle antinomie doit être éliminée.

Article 6.

En ce qu'il prévoit que la dette fiscale est rattachée à l'exercice d'imposition désigné par le millésime de l'année civile au cours de laquelle la dette fiscale a pris naissance, l'alinéa 1er est la conséquence du système adopté pour fixer le moment de naissance de la dette d'impôt; elle emporte par voie de conséquence les mêmes critiques que celles qui sont faites sous l'article 5 du projet.

.../...

Article 7.

L'exposé des motifs doit expliquer la différence entre une situation permanente et des faits qui s'étalent dans le temps.

CHAPITRE III. - LES SIGNIFICATIONS, NOTIFICATIONS ET AUTRES COMMUNICATIONS.

Article 10.

L'exposé des motifs doit s'expliquer sur la portée exacte de la présomption qui découle de l'utilisation des mots : "est réputée accomplie". Cette présomption est-elle susceptible de preuve contraire ?

L'observation vaut également pour les articles 12 et 13, alinéa 1er, qui utilisent les mots "sont présumées".

Article 11.

L'Administration devant tenir compte de l'élection de domicile, il faut écrire :

"Art. 11. Les significations et les notifications en matière de droits de succession et de mutation par décès sont faites au domicile élu dans la déclaration. A défaut de déclaration, elles sont faites, dès l'expiration du délai de dépôt, au dernier domicile du défunt".

Article 12.

Le texte soulève diverses questions que l'exposé des motifs doit clarifier. Vise-t-il uniquement les lettres recommandées comme il le donne à penser par l'usage des mots "dépôt à la poste" ? S'il s'agit d'un pli ordinaire, comment le destinataire pourra-t-il prouver le dépôt à la poste ? La présomption est-elle susceptible de preuve contraire ?

Article 13.

Invités à préciser la portée et la ratio legis de cette disposition du projet, importante pour la sauvegarde de la sécurité juridique, les fonctionnaires délégués ont répondu ce qui suit :

"L'article 13 vise à instaurer une présomption selon laquelle les correspondances, envoyées par l'administration fiscale ou par le contribuable, à l'adresse indiquée à l'un des quatre tirets de l'alinéa 1er, sont censées avoir atteint leur destinataire.

Dans les relations "administration fiscale - contribuable", il s'agit :

- de "l'adresse à laquelle la personne physique est inscrite à titre principal sur les registres de la population ou à l'adresse du siège social ou du principal établissement administratif de la personne morale";
- de "l'adresse à laquelle le contribuable a fait élection de domicile ou qui était mentionnée dans la déclaration prescrite par la loi fiscale, tant que le contribuable n'a notifié au service concerné aucune modification à ce sujet";
- du "dernier domicile du défunt, en matière de droits de succession et de mutation par décès, à défaut de déclaration".

.../...

Dans les relations "contribuable - administration fiscale", il s'agit de "l'adresse du service compétent de l'administration fiscale".

Dans les relations "fisc - contribuable", on s'est inspiré de la jurisprudence actuelle en matière d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle. D'après cette jurisprudence, l'avertissement-extrait de rôle peut être envoyé, au choix de l'administration :

- soit à l'adresse à laquelle le redevable est inscrit dans le registre de population (1);
- soit à l'adresse à laquelle l'administration peut légitimement croire que le redevable se trouve, notamment à l'adresse indiquée ou admise dans la déclaration, tout au moins tant qu'il ne lui a été notifié aucune modification à ce sujet (2);
- soit à l'adresse à laquelle le redevable a prié l'administration d'adresser les correspondances qui lui sont destinées, cette adresse fût-elle une boîte postale (3).

Il a fallu tenir compte, en outre, de la situation spéciale en matière de droits de succession et de mutation par décès. Afin d'éviter la multiplication des notifications à adresser individuellement à chaque héritier ou légataire universel, l'article 42 du Code des droits de succession impose l'obligation d'élire "un seul domicile dans le ressort du bureau où la déclaration doit être déposée". Cette obligation sera reprise dans l'arrêté ministériel qui sera pris en vertu de l'article 40, § 1er, du Code de procédure fiscale. Il convient dès lors de prévoir que l'administration puisse adresser valablement les correspondances au domicile élu dans la déclaration. Tel est l'objet de la première partie du deuxième tiret de l'article 13.

(1) Bruxelles, 15 janvier 1959, Bull. Contr., n° 354, p. 395.

(2) Bruxelles, 23 mai 1961, DE SMET, inédit.

(3) Cass. 23 février 1965, Pas. 1965, I, 648, Bull. Contr. n° 422, p. 1513.

Enfin, le troisième tiret a été prévu afin de disposer d'une adresse où les correspondances en matière de droits de succession et de mutation par décès peuvent être adressées valablement, aussi longtemps que la déclaration de succession n'a pas été déposée et que, dès lors, l'élection de domicile n'a pas encore été faite. Il s'agit, encore une fois, d'éviter la multiplication des notifications ou de pallier le fait que l'administration ne connaît pas les héritiers ou légataires universels.

Après examen, la possibilité d'envoyer les correspondances à "l'adresse mentionnée dans la déclaration" apparaît comme n'étant pas tout à fait indispensable. En effet, dans le cadre de la restructuration des administrations fiscales, il est envisagé de centraliser les données concernant les contribuables soumis à différents impôts (par exemple, les impôts sur les revenus et la T.V.A.) dans le service qui a le domicile (siège social) du contribuable dans son ressort.

Dans cette optique, il suffirait de conserver, outre le premier tiret de l'article 13, alinéa 1er, qui constituerait la règle générale, deux exceptions qui concernent uniquement les droits de succession.

Dans les relations "contribuable - fisc", les correspondances adressées par le contribuable sont présumées avoir atteint leur destinataire, lorsqu'elles ont été envoyées au service compétent désigné conformément à l'article 37 du Code de procédure fiscale.

Les formules de déclaration et/ou les correspondances envoyées par l'administration indiquent toujours l'adresse du service compétent; il s'agit là d'une règle de bonne administration. Il n'est toutefois pas possible d'accorder une présomption de destination à la correspondance envoyée à l'adresse mentionnée sur une formule de déclaration, en raison du laps de temps parfois important qui peut séparer l'envoi des formules de l'introduction de la déclaration (déménagement du service, réorganisation, suppression du service, etc.). Cela n'empêche évidemment pas l'administration de transmettre au service compétent les déclarations mal adressées".

A. En ce qui concerne les correspondances adressées par le fisc au contribuable, il serait logique que, s'il est fait élection de domicile, l'administration soit tenue de notifier au domicile élu; le texte en projet paraissant laisser le choix à l'administration de notifier soit au domicile principal, soit au domicile élu, devra être revu pour supprimer cette alternative.

Par ailleurs, attacher à l'envoi à l'adresse mentionnée dans la déclaration, la présomption que la correspondance a atteint le contribuable, aussi longtemps que l'intéressé n'a pas averti le service concerné, d'un changement d'adresse, n'est pas raisonnable, compte tenu d'une part, des longs délais qui peuvent s'écouler entre les divers échanges de correspondances, d'autre part, de l'accès au Registre national des personnes physiques, dont bénéficie aujourd'hui l'ensemble des administrations fiscales (1).

Le texte doit être revu en conséquence, comme les fonctionnaires délégués paraissent en admettre la possibilité. A cette occasion, la force juridique des présomptions créées par le projet devra être précisée (s'agit-il de présomptions susceptibles de preuve contraire ou de présomptions irréfragables ?).

B. En ce qui concerne les correspondances adressées au fisc par le contribuable, il ne paraît pas équitable de faire peser sur le contribuable, l'obligation de mettre, à jour "l'adresse du service compétent de l'administration fiscale". La règle en vertu de laquelle il incomberait à celle-ci d'assurer l'acheminement régulier du courrier qui lui est destiné, en cas de déménagement, de réorganisation, de suppression d'un service, serait assurément plus équitable. Elle serait de surcroît mieux en rapport avec l'esprit qui a présidé à la conception de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, dont l'article 5 prévoit que lorsqu'une demande de consultation d'un document administratif est adressée à une autorité qui n'est pas en possession dudit document, l'autorité en question est tenue de communiquer au demandeur la dénomination et l'adresse de l'autorité qui, selon les informations dont elle dispose, est détentrice du document.

(1) Voyez notamment les arrêtés royaux et ministériels du 27 septembre 1984, 29 mars et 11 octobre 1985, 3 décembre 1986 et 2 février 1987.

Le code mérite, sur ce point, d'être revu. A cette occasion, la règle énoncée à l'article 13, alinéa 2, peut être nuancée, du point de vue de la détermination de la date à laquelle l'administration compétente est censée avoir été atteinte.

Article 14.

La disposition qui prévoit que les notifications et autres correspondances peuvent être remplacées par des significations n'indique pas qui doit supporter les frais inhérents à ces dernières.

A la question de savoir si les frais d'huissier doivent être supportés par celui qui choisit cette voie plutôt que d'utiliser la lettre recommandée, les fonctionnaires délégués ont répondu ce qui suit :

"Il est évident que les frais de significations sont supportés par celle des parties (contribuable ou administration) qui choisit le moyen de la signification au lieu d'une communication sous forme de notification".

Le texte en projet doit être complété en vue d'exprimer cette règle.

CHAPITRE IV. - LES DELAIS.

Articles 19 et 20.

Les articles 19 et 20 utilisent le concept de "jour de congé dans l'administration", qui est ambigu, puisqu'il pourrait s'agir d'administrations communautaires ou régionales, et dont la signification pratique pourrait échapper au contribuable, faute pour lui d'être en mesure de

.../...

se référer facilement à une publication officielle desdits jours de congé.

La référence à "l'heure de fermeture des bureaux" ajoute aux risques de confusion, l'emploi de cette notion ne pouvant pas être généralisé à l'ensemble des impôts visés par le code.

Les textes doivent être revus afin d'obvier à l'insécurité juridique qu'ils entretiennent.

Article 22.

A l'alinéa 2, il faut remplacer le mot "successeurs" par les mots "héritiers et ayants droit".

L'observation vaut également pour l'article 23, alinéa 2.

CHAPITRE VI. - L'ASSISTANCE ET LA REPRESENTATION.

Article 26, alinéa 2.

A l'alinéa 2, il est inutile de rappeler la règle selon laquelle un mandataire n'est pas personnellement tenu des obligations imposées à son mandant. Si la loi fiscale, et notamment le projet, charge un mandataire de dettes dont

.../...

le titulaire est son mandant, il n'y faut pas voir une exception aux principes de la représentation, mais seulement une entorse à la règle selon laquelle c'est le débiteur d'une dette et lui seul qui doit la payer. Voir notamment l'observation faite sur l'article 246.

CHAPITRE VII. - IDENTIFICATION DES CONTRIBUABLES.Article 31.

Le sens précis du membre de phrase : "au seul titre d'identifiant" n'est pas clair. Cette formule a-t-elle un sens limitatif et, si oui, lequel ?

A cette question, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"Cette formule a en effet un sens limitatif. Le numéro fiscal d'identification ne peut être utilisé que comme identifiant et ne peut être utilisé à aucune autre fin, quelle qu'elle soit".

Article 34.

Il serait utile, à l'alinéa 2, de viser la consultation de la Commission de la protection de la vie privée. En effet, il n'existe pas de raison, dans l'hypothèse envisagée, de dispenser de ladite consultation qui est prévue par l'article 12 de la loi du 8 août 1983 organisant un registre national des personnes physiques.

CHAPITRE VIII. - AUTRES DISPOSITIONS.Article 35.

La règle énoncée vaut également pour les arrêtés ministériels.

.../...

On écrira donc :

"Art. 35. Sauf dérogation expresse, tout acte réglementaire pris pour l'exécution du présent code ne dispose que pour l'avenir et n'a pas d'effet rétroactif".

Article 36.

1. Il convient de se référer à l'observation générale IV, B.

2. L'article 36 du code en projet énonce que :

"L'irrégularité formelle d'un acte d'imposition ... ne peut, à elle seule, entraîner l'annulation de l'impôt ou la déchéance du droit à restitution, sauf dans les cas de déchéance découlant de l'inobservation d'un délai ou en cas de violation d'une forme substantielle de la procédure ...".

Et l'alinéa 2 du même article énonce, de manière limitative, les sept cas (1° à 7°) qui constituent des violations d'une "forme substantielle de la procédure ...".

L'exposé des motifs souligne, comme suit, l'importance de l'article 36 du projet :

"Sans le prescrit de l'article 36, les contribuables pourraient invoquer n'importe quelle irrégularité formelle de la procédure d'imposition pour échapper à l'impôt. Ceci n'est pas conforme au principe d'équité fiscale entre les contribuables. C'est pourquoi l'article 36 du Code de procédure fiscale énonce qu'une irrégularité formelle d'un acte d'imposition n'entraîne

.../...

l'annulation de l'imposition que lorsque l'irrégularité porte sur l'inobservation d'un délai de forclusion ou sur une forme substantielle de la procédure.

Pour des raisons de sécurité juridique, il s'indique d'énumérer de manière limitative les cas qui constituent une violation d'une forme substantielle de la procédure (comp. articles 861 et 862 du Code judiciaire où le législateur a agi d'une manière analogue sur le plan de la procédure judiciaire). Tel est l'objet du deuxième alinéa de l'article 36 du Code de procédure fiscale".

Dans ce système, un grand nombre d'irrégularités n'entraîneront pas "ipso facto" la nullité de la taxation qui en résulte, mais seulement l'ouverture d'un droit à réparation, suivant le droit commun de la responsabilité aquilienne, ce qui implique, dans le chef du contribuable, la preuve obligée et difficile, sinon aléatoire, d'un lien de causalité nécessaire et direct entre la faute commise par l'administration et le dommage subi.

Pareille preuve étant très souvent difficile à rapporter, il en résultera qu'un grand nombre d'obligations incombant à l'administration ou d'interdictions s'imposant à elle, risquent, à défaut de sanction effective, de demeurer purement théoriques.

Ainsi pourrait-on imaginer, le cas n'étant pas prévu à l'article 36, alinéa 2, qu'une taxation établie sur le fondement de documents obtenus irrégulièrement par l'administration, ne puisse être annulée.

.../...

La disposition en projet est d'autant plus critiquable qu'elle va à l'encontre de la tendance générale à la protection renforcée du citoyen contre les actes administratifs irréguliers.

3. La référence faite par l'alinéa 2, 6°, est inexacte. Elle doit être corrigée.

Article 37.

C'est au Roi qu'il incombe de désigner les fonctionnaires chargés du recouvrement des impôts et de fixer le siège et la compétence territoriale de ces fonctionnaires.

En outre, il convient que les arrêtés pris sur la base de cette disposition soient publiés au Moniteur belge et que cette publicité soit prescrite dans le code en projet.

On écrira donc :

"Art. 37. Le Roi désigne les fonctionnaires ... ou services. Ces arrêtés sont publiés au Moniteur belge".

.../...

TITRE II. - L'ETABLISSEMENT DES IMPOTS.Article 38.

On écrira au paragraphe 1er "... les impôts sont établis sur la base ...".

Article 40.

1. L'article 40, § 1er, alinéa 1er, est une illustration du caractère illusoire, non admissible, d'un recours systématique au procédé de la fiction (cfr. observation générale n° III).

En vertu de l'article 40, § 1er,

"La déclaration est faite sur une formule dont le modèle est fixé par le ministre des Finances".

Un certain nombre d'articles assimilent certains faits à des déclarations, ainsi par exemple : l'article 53 prévoit que "Sont assimilés à une déclaration, ... la mise en usage sur la voie publique", d'un véhicule, d'un aéronef, d'un bateau.

Il apparaît, dès lors, que cette mise en usage ne peut pas être faite au moyen d'une formule dont le modèle est fixé par le ministre des Finances.

.../...

En conséquence, l'article 40, § 1er, doit être précisé en énumérant les déclarations pour lesquelles une formule doit être établie en limitant la déclaration aux seuls impôts pour lesquels une telle formule peut être établie.

2. Le paragraphe 1er n'indique pas si l'on peut obtenir sur demande un accusé de réception d'une déclaration fiscale.

A cette question, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"La délivrance d'un accusé de réception, lorsque le contribuable en fait la demande, constitue une obligation imposée aux fonctionnaires, dans le cadre des principes de bonne administration".

Il conviendrait de préciser dans le texte qu'un contribuable peut obtenir, s'il le demande, un accusé de réception de sa déclaration.

3. Pour assurer une concordance entre le texte français et le texte néerlandais du paragraphe 1er, alinéa 2, les mots "des technologies" doivent être omis.

4. En raison du recours au procédé de la fiction en matière de déclaration, il arrivera que des déclarations ne seront pas faites. L'article 40, § 1er, alinéa 3, est

.../...

rédigé en termes trop généraux. Mieux vaut écrire : "La formule de déclaration comporte : ...".

5. En vertu de l'article 108 de la Constitution, c'est au Roi, et non au ministre, qu'appartient le pouvoir d'exécuter les lois, le Roi pouvant ensuite déléguer au ministre le pouvoir de régler des mesures de détail telles celles prévues par le projet.

En conséquence, les mots "par le ministre des Finances" figurant au paragraphe 1er, alinéas 1er et 2, doivent être remplacés par les mots "par le Roi".

6. Au paragraphe 2, alinéa 3, il y a lieu de se demander si la règle à laquelle le Roi peut déroger est bien celle énoncée à l'alinéa 1er.

De l'accord du fonctionnaire délégué, le paragraphe 2, alinéa 3, doit être omis.

7. Au paragraphe 4, il faut préciser le service auquel la formule de déclaration doit être envoyée et écrire : "§ 4. La formule de déclaration doit ...".

.../...

Article 42.

Il y a lieu de se référer à l'observation 7 formulée sous l'article 40.

Article 43.

Il convient de se référer à l'observation n° 5 formulée sous l'article 40.

Article 45.

Il appartient au législateur d'habiliter le Roi, qui a le pouvoir réglementaire d'exécuter les lois, de déterminer les conditions dans lesquelles des dérogations peuvent être consenties.

L'article serait mieux rédigé comme suit :

"Art. 45. Le Roi désigne les fonctionnaires qui peuvent consentir des dérogations aux délais prévus aux articles 41 à 44 dans les conditions qu'Il fixe".

.../...

Article 47.

1. A la question de savoir s'il ne conviendrait pas d'indiquer "l'administration du cadastre" plutôt que d'écrire : "au service compétent", le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"A supposer que l'on s'adresse toutefois à un mauvais service, on sera sans problème renvoyé vers le "service compétent".

Il n'est pas possible de se référer à l'administration du cadastre, comme le suggère la remarque relative à l'article 47. En effet, parallèlement à l'entrée en vigueur de la nouvelle procédure, les administrations fiscales feront l'objet d'une restructuration fondamentale et l'"administration du cadastre" n'existera probablement plus en tant que telle. C'est la raison pour laquelle le Code ne désigne jamais "nominativement" l'administration ou le service compétent, afin d'éviter que la réorganisation interne (compétence du pouvoir exécutif) ne nécessite une modification législative".

La réponse n'est pas satisfaisante. En effet, on ne peut rédiger un texte de loi en fonction d'une réorganisation qui n'a pas encore eu lieu. Par ailleurs, pour éviter de devoir recourir à une procédure législative, le projet pourrait contenir une disposition donnant au Roi le pouvoir de modifier, dans les lois fiscales, la dénomination

.../...

du service compétent, ce qui permettrait de prendre en considération l'observation de principe concernant l'article 13 du projet, à propos de l'assistance à fournir au contribuable, dans la détermination des "services compétents".

2. A l'alinéa 1er, troisième tiret, devenant 3°, il faut écrire : "le changement du mode d'exploitation, ...".

Article 48.

A la fin de la disposition en projet, il y a un défaut de concordance entre le texte néerlandais qui utilise les mots "moet terugbezorgd" et le texte français qui utilise les mots "doit être reproduite".

Il convient de remédier à cette discordance.

Article 50.

1. Il y a lieu de se référer à l'observation formulée sous l'article 40, § 1er, alinéa 1er.

2. Au paragraphe 1er, alinéa 1er, la question se pose quel est l'intérêt de remettre la déclaration "au fonctionnaire ou au service compétent".

.../...

Il a été répondu ce qui suit :

"Texte basé sur le texte légal actuel (article 29, Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus). Pour les véhicules "automatisés" (voitures personnelles, voitures mixtes et minibus), la taxe doit être payée à un service (le "service taxe de circulation"), tandis que pour les autres véhicules (bus, camions, remorques, etc. ...) la taxe doit être payée auprès d'un receveur local. D'où la distinction entre "fonctionnaire ou service compétent".

La réponse n'est pas convaincante. Il convient de supprimer les mots "fonctionnaire ou".

3. A la fin du paragraphe 1er, alinéa 1er, il y a une discordance entre le texte néerlandais qui utilise les mots "en voor de controle ervan" et le texte français qui utilise les mots "et à la surveillance".

Il semble qu'il faille écrire dans le texte français : "... et à son contrôle".

4. A propos des termes "est assimilée à une déclaration" figurant à la fin du paragraphe 4, il y a lieu de se référer à l'observation formulée sous l'article 40, § 1er, alinéa 1er.

.../...

Article 52.

Conformément à la Constitution, il faut remplacer, au paragraphe 3, les mots "Le ministre des Finances" par les mots "Le Roi", celui-ci pouvant ensuite déléguer son pouvoir au ministre des Finances.

Article 55.

Il convient de se référer à l'observation générale n° III.

Article 60.

L'alinéa 1er appelle une observation semblable à celle formulée sous l'article 45.

Articles 64 et 65.

Il convient de se référer à l'observation générale n° III.

Article 71.

Il y a lieu de se référer à l'observation formulée sous l'article 40, § 1er, alinéa 1er.

.../...

Article 73.

A la question de savoir si les déclarations d'assiette imposable sont de véritables déclarations, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"Les déclarations d'assiette dont il est question à l'article 73, C.P.F., sont de véritables "déclarations fiscales" à déposer par les exploitants de débits de boissons. Il s'agit des déclarations visées aux articles 23 à 25ter des dispositions légales concernant les débits de boissons fermentées, coordonnées le 3 avril 1953, ainsi qu'à l'article 3 de la loi du 28 décembre 1983 sur le débit de boissons spiritueuses et sur la taxe de patente.

Dans ces déclarations, le contribuable doit notamment indiquer la valeur locative des endroits et locaux affectés au débit".

Article 75.

A l'alinéa 1er, 1°, ne convient-il pas que la note de taxation indique, le cas échéant, la date à partir de laquelle les remboursements dus seront opérés ?

Le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"L'énumération qui est ici fournie n'est pas nécessairement limitative. D'autres informations peuvent être fournies (Exposé des motifs, p. 70). Le délai de remboursement est actuellement aussi mentionné sur les avertissements-extraits de rôle, alors que le C.I.R. ne le prévoit pas".

La réponse est contraire au texte du projet qui, lui, se présente comme un texte limitatif. Il convient, dès lors, de l'adapter à la réponse donnée.

.../...

Le texte néerlandais de l'alinéa 2 serait mieux rédigé ainsi qu'il est indiqué dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 76.

L'alinéa 2 concerne-t-il le dégrèvement du précompte immobilier dans le cas où l'immeuble est resté vide et offert en location ?

Le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"En effet.

Le contribuable dispose en tout cas, lorsqu'il n'a pas introduit de réclamation dans les deux mois, de la possibilité d'introduire une demande en restitution conformément à l'article 106, et ce dans le délai prévu à l'article 109 (en principe, quatre ans)".

La réponse démontre que le contribuable sera dans une situation moins favorable qu'aujourd'hui, puisqu'il dispose actuellement, en toute hypothèse, d'au moins six mois pour introduire une demande de dégrèvement.

Tenant compte que les cotisations au précompte immobilier sont généralement notifiées pendant l'été, il sera difficile, dans le cas où l'immeuble est inoccupé et offert en location, d'introduire une demande de dégrèvement pour l'année entière, dans le délai de deux mois.

.../...

L'impôt devra donc normalement être payé bien que la base taxable (le revenu immobilier) soit inexistant.

L'option préconisée par les auteurs du projet aboutit à une restitution au terme d'une procédure de réclamation. Comme il a été dit ci-avant, la restitution pourra être refusée s'il subsiste dans le chef du contribuable une dette d'impôt dont les délais de notification, d'enrôlement ou de poursuites sont expirés, mais qui n'a pas atteint le délai de prescription de dix ans ou de trente ans.

Article 77.

Il convient de reproduire le contenu de l'article 77 dans la note de taxation afin que le contribuable n'ignore pas les conséquences de son omission éventuelle.

CHAPITRE III. - LE REDRESSEMENT DE LA SITUATION FISCALE.Article 78.

L'avis de redressement contient des modalités que le contribuable doit respecter dans sa réponse. Ces modalités sont déterminées par le fonctionnaire qui adresse l'avis de redressement au contribuable.

Les modalités doivent être conçues de manière à respecter l'égalité de traitement de tous les contribuables. Quel est le moyen de s'en assurer ?

Il a été répondu ce qui suit :

"Les modalités à respecter pour la réponse des contribuables sont fixées par la loi et préimprimées sur les formulaires utilisés par l'administration. Ces dispositions aident le contribuable à remplir correctement ses obligations. Elles assurent donc un traitement égal des contribuables".

Article 81.

Afin de préciser la portée du paragraphe 2, alinéa 2, le fonctionnaire délégué a donné les précisions suivantes :

"Voir article 80, § 1er, alinéa 2. La notification d'un revenu cadastral est assimilée à la notification d'un avis de redressement. Le précompte immobilier ne peut être enrôlé que sur base d'un revenu cadastral nouvellement établi, révisé, évalué, réévalué ou corrigé, même lorsque le contribuable n'a pas marqué

.../...

son accord sur ce revenu cadastral. L'excédent de précompte immobilier est le cas échéant remboursé d'office, en cas de réduction du revenu cadastral (cf. article 107, dernier alinéa). Cette façon de procéder est déjà suivie actuellement".

Article 82.

On écrira à la fin de l'alinéa 1er : "... celle-ci lui envoie une note de taxation qui, éventuellement, corrige une note précédente".

Article 83.

Le texte néerlandais de l'alinéa 1er devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

L'alinéa 3 serait mieux rédigé comme suit :

"Lorsque le désaccord porte sur la détermination du revenu cadastral, la réponse doit mentionner le revenu que le contribuable oppose à celui qui a été attribué à son immeuble.

A défaut de cette mention, le contribuable est déchu de son droit de réclamer".

Article 84.

Selon l'explication donnée par le fonctionnaire délégué, l'énoncé de motifs inadéquats ne peut pas être considéré comme une absence de motifs.

.../...

Articles 85 et suivants.

L'expression "procédure d'arbitrage" utilisée dans ces dispositions (ainsi que dans l'intitulé de la section 3) est impropre. En effet, il s'agit d'un "arbitrage" obligatoire auquel le contribuable ne peut se soustraire si le fisc le requiert. Par ailleurs, les "arbitres" n'exercent point à proprement parler une fonction juridictionnelle puisqu'ils se bornent à fixer un élément de fait, à savoir la valeur contestée de l'immeuble. La mission des "arbitres" s'apparente davantage à une expertise, avec, il est vrai, cette différence essentielle que l'avis des experts acquiert ici la valeur d'une "présomption" (article 94).

L'expression "arbitrage" est utilisée notamment à l'article 502 du C.I.R. 1992. Elle est impropre (voyez ainsi M. HUYS et G. KEUTGEN, L'arbitrage, Chronique de jurisprudence, J.T., 1988, p. 417). Il vaudrait mieux parler d'expertise obligatoire (le caractère obligatoire est double : le contribuable doit s'y soumettre; la valeur fixée par des experts a valeur probante et lie le juge). L'on observe, du reste, que, de manière plus correcte, l'expression "expertise de contrôle" est utilisée à l'article 189 du Code des droits d'enregistrement.

Il paraît inadéquat de conférer à l'estimation fixée par les "arbitres" la valeur d'une "présomption". Il s'agit, en réalité, d'une décision qui lie le juge ultérieurement saisi de la contestation fiscale (sauf les causes d'annulation de cette décision qui sont limitativement énumérées).

L'article 90, alinéa 1er, ne paraît guère conforme au principe du contradictoire. S'agissant d'une expertise

.../...

obligatoire et décisoire, il paraîtrait normal que ce soit le juge de paix qui puisse fixer la mission des "arbitres".

La délégation confiée au Roi par l'article 90 in fine n'est-elle pas trop vague ? Quelles sont les "règles spéciales" qui sont ici visées ? L'on ne peut perdre de vue que la décision des "arbitres" fixe un élément essentiel de l'impôt, à savoir la valeur de la base imposable. Le principe de légalité de l'impôt n'implique-t-il pas que si des "règles spéciales" s'avèrent nécessaires pour la fixation de cette valeur, ce soit la loi elle-même qui en détermine, à tout le moins de manière générale, le contenu et la portée ?

L'article 96, alinéa 2, énonce les causes d'annulation de "l'arbitrage" (voyez également article 94, alinéa 2, et article 95). Le juge de paix est compétent pour prononcer cette annulation (article 440, alinéa 2). Le texte gagnerait à préciser clairement les délais et modalités d'intentement de cette action. Par ailleurs, en l'absence de toute autre disposition contraire, il faut présumer que toutes les dispositions du Code judiciaire s'appliquent à l'instance mue devant le juge de paix ainsi qu'aux recours pouvant être formés contre sa décision.

La notion de "violation des formes substantielles" pouvant conduire à l'annulation de l'"arbitrage" n'est pas claire. On la retrouve, certes, actuellement déjà, à l'article 199 du Code des droits d'enregistrement. L'application de la notion peut néanmoins donner lieu à des appréciations divergentes, notamment en ce qui concerne l'étendue du respect par les "arbitres" du principe de la contradiction. L'indication précise des formalités prescrites à peine de nullité serait une formule préférable (comparez avec l'article 36).

Article 85.

A la question de savoir comment on peut déterminer la valeur des "prestations de services immobilières relatives à des bâtiments à ériger", le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"Cette disposition se borne en fait à reprendre l'expertise de contrôle de la valeur de construction des bâtiments neufs (actuels articles 36 et 59, § 2, Code T.V.A.).

Il conviendrait de remplacer les mots "et prestations de services immobilières relatives à des bâtiments à ériger" par les mots "et prestations de services immobilières relatives à l'érection de bâtiments".

Article 88.

Selon le fonctionnaire délégué, il serait utile de préciser, à l'alinéa 2, 3°, que les actes ou déclarations en cause sont ceux qui font l'objet d'un litige ou qui y sont relatifs.

Article 90.

Selon le fonctionnaire délégué, il paraît utile de répéter, à l'alinéa 2, in fine, les mots "le jour et l'heure de la visite des lieux".

Le texte néerlandais de l'alinéa 3 devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

.../...

Article 94.

Il convient de s'inspirer de la rédaction de l'article 120 du Code des droits de succession et de tenir compte de la compétence du juge de paix établie par l'article 440, alinéa 2. Il faut écrire :

"Art. 94. La décision des (arbitres) n'est susceptible d'aucun recours. Toutefois, l'administration fiscale et les personnes etc. ... peuvent demander au juge de paix la nullité de (l'arbitrage) pour contravention à la loi ou erreur matérielle, ou pour violation des formes substantielles.

La décision n'est pas opposable aux tiers".

Article 96.

A l'alinéa 2, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas comment la contravention à la loi ou la violation des formes substantielles affectant la "décision arbitrale" peuvent être imputables à l'une des parties.

Article 99.

1. De l'accord du fonctionnaire délégué, il est proposé d'écrire dans le texte français : "... des éléments imposables qu'elle présume eu égard ...".

.../...

2. En outre, de l'accord du fonctionnaire délégué, il serait utile de préciser "... pour quelque cause que ce soit, le contribuable qui en avait l'obligation, s'est abstenu ...".

3. L'alinéa 2, premier tiret, doit être complété par un délai minimal afin de garantir au contribuable la possibilité de corriger les vices de forme entachant sa déclaration. La rédaction de l'alinéa 2, premier tiret, pourrait être inspirée de celle de l'article 175 du projet.

Article 100.

A l'alinéa 3, les mots "mutatis mutandis" doivent être remplacés par les mots "moyennant les adaptations nécessaires".

Article 102.

A la fin de la disposition, on écrira : "... en apportant les éléments qui le concernent".

Chapitre V.

Ce chapitre comporte une erreur de terminologie qui doit être corrigée (A) et une autre de plan, qui doit l'être aussi (B).

A. Le mot "imposition" exprime de façon tout à fait générale le fait d'imposer une charge financière. C'est d'ailleurs en ce sens que le projet lui-même l'utilise parfois, notamment à l'article 105, § 3, quand il parle de "l'imposition résultant de la déclaration" laquelle, dans beaucoup de cas, prendra la forme d'une note de taxation.

C'est pourquoi, l'expression "avis d'imposition" ne convient pas pour désigner l'acte par lequel, l'administration, à un stade précis de la procédure, constate le désaccord persistant entre elle et le contribuable, et lui manifeste sa volonté impérative d'obtenir le paiement d'une somme qu'elle détermine. Une telle manifestation de volonté serait mieux exprimée par une expression comme "avertissement de taxation", le mot avertissement rendant mieux compte de l'impérativité de l'acte et celui de taxation exprimant nettement que l'ordre donné fixe la somme à payer.

B. Diviser le chapitre V en deux sections, l'une concernant l'"avis d'imposition" et l'autre, les "délais d'imposition", est source d'ambiguïté en raison même des deux sens différents dans lesquels est successivement pris le mot "imposition".

Il convient donc de consacrer un chapitre distinct aux articles 103 et 104 qui pourrait s'intituler "avertissement de taxation", et un autre à l'article 105, qui serait le chapitre VI. Ce dernier pourrait conserver, en le mettant toutefois au pluriel, l'intitulé actuel de la section 2 du chapitre V du projet.

.../...

Article 103.

1. S'étant interrogé sur la portée de l'alinéa 2, le Conseil d'Etat a reçu la réponse suivante :

"Est notamment visé ici le cas où l'administration entend réduire ou rejeter une perte déclarée. Dans l'état actuel de la situation, l'administration modifie cette perte sans que le contribuable ait immédiatement la possibilité d'introduire une réclamation. La discussion à ce sujet recommence dès lors plusieurs années plus tard, au moment où il est question de récupérer la perte.

L'administration souhaite abandonner cette façon d'agir et désire engager immédiatement la discussion sur la diminution ou le rejet des pertes récupérables. C'est de là que découle la disposition qui forme l'article 103, alinéa 2, du projet. Le contribuable pourra introduire auprès du directeur du contentieux un recours contre l'avis d'imposition".

2. A la fin de la disposition, mieux vaut écrire : "... d'imposition, sous réserve de l'article 81 en ce qui concerne le précompte immobilier".

Article 104.

A la question de savoir pour quelle raison le 11° a été omis, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"L'article 104 dispose que l'avis d'imposition doit porter "les mentions visées à l'article 75, alinéa 1er, 1° à 10° et 12°".

Il faut lire "1° à 11° et 13°" au lieu de "1° à 10° et 12°".

.../...

Article 105.

1. Il convient de le diviser en autant d'articles distincts qu'il comporte actuellement de paragraphes.

L'actuel paragraphe 3 doit figurer en tête car il concerne la très grande majorité des contribuables; le paragraphe 1er, qui concerne des hypothèses moins fréquentes, fera l'objet de l'article suivant, et le paragraphe 2 sera le dernier article de ce chapitre VI.

2. Le texte du paragraphe 1er, alinéa 2, 1°, devenant le paragraphe 2, alinéa 2, 1°, double les délais par l'augmentation de la période au cours de laquelle l'impôt doit être établi et notifié, ce qui implique pour le contribuable de conserver des documents pendant dix ans au lieu de cinq ans, afin d'assurer utilement sa défense dans le cas où l'administration le soupçonnerait de fraude.

En outre, le texte examiné ne paraît pas compatible avec l'article 166, § 2, du projet qui autorise les contribuables à ne conserver les documents relatifs à l'établissement de l'impôt que pendant cinq ans s'ils ont tenu des livres ou délivré des documents en dehors d'une activité professionnelle (1).

Le législateur appréciera si l'obligation de conserver des archives durant dix ans n'est pas disproportionnée par rapport au but poursuivi.

3. Si la rigueur de la règle peut être tempérée par l'usage modéré qui en sera fait, cette application au cas par cas peut engendrer des situations discriminatoires.

Article 107.

Il convient de se référer à l'observation formulée sous l'article 37.

(1) Cfr., en outre, pour certaines professions (juge, avoué, huissier de justice), les articles 2276 et 2276bis du Code civil relatifs aux délais de conservation des pièces.

Article 108.

Il y a une discordance entre le texte néerlandais qui énonce "hetzij de persoon die de betaling ..." et le texte français qui énonce "soit la personne dans le chef de qui le paiement ...".

Il convient d'y remédier.

Article 109.

On ne peut manquer d'observer, à propos du parallélisme dont il sera question dans la réponse du fonctionnaire délégué reproduite à l'article suivant, le contraste entre le contribuable débiteur et le contribuable créancier du Trésor. La dette du premier naît "de plein droit" et, née dans ces circonstances, ne s'éteindra qu'au bout de trente ans. En revanche, la créance du second, - et, donc, la dette du Trésor -, ne naît que par la demande en restitution adressée par le créancier et que l'article 109 encadre dans des délais assez étroits.

Article 110.

Invité à préciser la signification des mots "Elle est susceptible de recours devant la même instance" figurant à l'alinéa 2, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"L'article 110, alinéa 2, entend donner à la décision relative à une demande en restitution, le même effet qu'un avis d'imposition.

Les demandes en restitution d'impôt, introduites par les contribuables, sont instruites par les services de l'administration fiscale chargée de la perception de l'impôt en cause.

L'aboutissement normal de cette instruction est la notification d'une décision, conformément à l'article 110, alinéa 1er. Cette décision doit être prise par un fonctionnaire de même rang que celui habilité à établir un avis d'imposition. Le projet entend donc assurer un certain parallélisme entre le déroulement de

.../...

la procédure d'imposition et le déroulement de la
procédure de restitution.

Le contribuable qui conteste la décision intervenue à propos de sa demande en restitution dispose d'un recours devant le directeur du contentieux fiscal, tout comme le contribuable qui conteste l'avis d'imposition (cfr. articles 440 et 441, C.P.F.)".

Article 111.

Pour assurer la concordance entre l'exposé des motifs et le projet de texte ainsi que pour éviter toute discrimination, il convient d'écrire : "... l'administration fiscale procède d'office ...".

Article 113.

Le principe de la naissance "de plein droit" de la dette fiscale, énoncé à l'article 5, réduit beaucoup l'importance que revêt, dans le régime fiscal actuel, l'enrôlement. Celui-ci devient, selon l'expression du fonctionnaire délégué, une opération étrangère à l'existence de la dette fiscale; il n'a plus qu'un caractère déclaratif, alors qu'il est actuellement dans beaucoup de cas un élément à défaut duquel la dette d'impôt ne naît pas.

Aussi est-on surpris de lire à l'article 113 qu'"il est tenu un rôle général des dettes fiscales". L'indicatif ("il est tenu") et l'article "des" que n'assortit aucune restriction, fait de cet article un texte impératif et général qui impose à l'administration d'enrôler toutes les dettes dès le moment où elles existent. Si telle n'est pas l'intention et si celle-ci est seulement de ne porter au

.../...

rôle que les impôts précisés à l'article 116, la formule générale de l'article 113 doit disparaître.

Article 119.

Contrairement à ce qui est dit dans l'exposé des motifs et, en particulier, dans le commentaire relatif aux articles 119 à 124, l'alinéa 2 de l'article examiné n'est pas la traduction pure et simple de la règle inscrite dans l'article 1315 du Code civil.

Article 120.

L'alinéa 1er de ce texte est inutile, car il n'est qu'un simple rappel de l'effet de toute présomption légale : dispenser celui qui en bénéficie de la preuve qui lui incombe. Il est d'autant plus nécessaire d'omettre ce texte qu'il reproduit malheureusement une faute commise dans la rédaction de l'article 1352 du Code civil et dénoncée, depuis bientôt deux cents ans, par tous les auteurs. En effet, il est inexact de dire que "la présomption légale dispense de toute preuve celui qui en bénéficie", car le mécanisme d'une présomption légale étant d'établir un lien entre un fait connu et un fait inconnu, le premier de ces deux faits doit être établi par celui auquel il incombe de prouver. Du reste, souvent aussi, le bénéfice de la présomption est subordonné à des conditions; dans ce cas, la preuve des conditions qui rendent la présomption applicable

.../...

et en déterminent l'admission est évidemment à charge de la personne qui prétend en bénéficier (1).

Le texte suivant est proposé :

"Art. 120. Les présomptions légales établies par le présent titre, sauf celle de l'article 143, sont susceptibles d'être renversées par la preuve contraire, à l'exception du serment".

Article 121.

1. A la question de savoir si la présomption de sincérité et d'exactitude reconnue par l'article 121 peut s'appliquer dans les hypothèses où l'impôt n'est pas perçu sur base d'une déclaration du contribuable et spécialement à l'acte présenté à la formalité de l'enregistrement, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"Conformément à l'article 55 du présent projet, la présentation d'actes à la formalité de l'enregistrement est assimilée à une déclaration. Dès lors la présomption de sincérité et d'exactitude reconnue par l'article 121 s'y applique. (...)

L'absence de déclaration conduira l'administration à établir une procédure de taxation d'office (sauf respect du délai d'un mois de l'article 99, § 3). La taxation d'office entraîne bien sûr le renversement de la charge de la preuve".

(1) Voir DE PAGE, Traité élémentaire de droit civil belge, 3e édit. 1967, t. III, n° 933, pp. 925-926.

2. L'article 121 attache à une déclaration régulièrement déposée une présomption de sincérité et d'exactitude, mais limite cette présomption en ajoutant qu'elle ne concerne que les faits générateurs de l'impôt et "les éléments positifs de la base imposable".

a) L'examen de cet article impose de rappeler préalablement la différence entre les présomptions légales et celles du fait de l'homme.

Suivant l'article 1350 du Code civil,

"La présomption légale est celle qui est attachée par une loi spéciale à certains actes ou certains faits ...".

A la présomption légale s'oppose la présomption de l'homme au sujet de laquelle l'article 1353 du Code civil s'exprime comme suit :

"Les présomptions qui ne sont point établies par la loi sont abandonnées aux lumières et à la sagesse du magistrat ...".

Les deux présomptions mettent en oeuvre le même mécanisme : une fois que certains faits sont prouvés, il en est tiré par un raisonnement l'existence d'un autre fait. La différence est que, dans un cas, le raisonnement est généralisé par le législateur et s'impose au juge, tandis

.../...

que, dans l'autre, c'est le juge qui, à propos d'une espèce déterminée, qui lui est soumise, fait personnellement ce raisonnement (1).

La présomption légale simple autorise la preuve contraire du fait établi par la loi. Au contraire, la présomption irréfragable n'admet aucune preuve contraire; elle est absolue.

La distinction entre présomption légale et présomption de l'homme n'est pas toujours clairement faite dans le projet de loi. En effet, si la présomption énoncée dans l'article 121 est une présomption légale pouvant faire l'objet d'une preuve contraire, la présomption dont il est question dans l'article 129 du projet est une présomption de l'homme, alors que le texte des deux premiers alinéas de l'article 129, § 1er, pourrait par sa formulation donner à penser que ladite présomption serait une présomption légale. En effet, suivant l'alinéa 1er, toute déclaration ou tout accord du contribuable peut être invoqué contre lui à titre de présomption et, suivant l'alinéa 2, cette présomption ne pourrait être écartée que si le contribuable prouve avoir commis une erreur de fait ou une erreur de droit. En réalité, la présomption en question est une présomption de l'homme qui peut être combattue par toute autre présomption.

(1) DE PAGE, Traité élémentaire de droit civil belge, Bruylant, éd. 1967, III, n^{os} 924 à 926, p. 949 à 955; en France, GHESTIN et GOUBEAUX : Traité de droit civil, L.G.D.J. 1977, Introduction générale, n^{os} 649 et suivants.

b) L'article 121, en tant qu'il institue une présomption légale de sincérité et d'exactitude susceptible de preuve contraire, appelle les observations suivantes.

Ladite présomption concerne, suivant le texte de l'article 121, uniquement les faits générateurs de l'impôt et les éléments positifs de la base imposable. Quant aux faits générateurs de l'impôt, il n'y a pas lieu de les viser dans une présomption favorable au contribuable alors que, suivant l'article 119, c'est à l'administration fiscale à faire une telle preuve. Quant aux éléments positifs de la base imposable, il n'est pas précisé dans le commentaire de l'exposé des motifs ce qu'il faut entendre par ces termes. On pourrait, dès lors, les comprendre comme signifiant que seuls les éléments tendant à établir la base imposable la plus favorable à l'administration bénéficieraient de la présomption légale de sincérité et que les éléments invoqués par le contribuable en vue de diminuer la base imposable (frais d'amortissement, frais professionnels, etc ...) en seraient exclus. Il en résulterait que la présomption dont l'intention est qu'elle doit jouer en faveur du contribuable pourrait avoir pour effet de profiter à la seule administration fiscale en ce qu'elle permettrait à celle-ci de ne considérer comme sincères et exacts que les seuls éléments de la déclaration de nature à établir la base imposable la plus élevée.

En supposant que telle n'est pas l'intention des auteurs du projet et qu'ils entendent bien créer une présomption de sincérité et d'exactitude concernant tous les éléments de la déclaration, quitte à rejeter certains de ces

.../...

éléments sur la base des pièces à produire par le contribuable, l'article 121 contient une autre anomalie. Le but de la présomption légale simple est de renverser le fardeau de la preuve. L'administration devra, en recourant aux importants moyens d'investigation dont elle dispose, faire la preuve que tous les éléments de la déclaration ou certains seulement sont inexacts. Toutefois, il résulte de l'article 121, alinéa 2, que l'administration fiscale peut renverser la présomption de sincérité non pas en faisant la preuve contraire, mais en se bornant à constater que le déclarant n'a pas respecté l'une des obligations imposées par la loi fiscale ou a refusé de se soumettre aux mesures de contrôle prévues par la même loi.

Si le refus de se soumettre aux mesures de contrôle permet à l'administration de mettre en doute la sincérité de la déclaration faite par le contribuable et peut constituer un élément de preuve suffisant pour renverser la présomption de sincérité, il n'en va pas de même pour tout manquement du contribuable à une obligation de la loi fiscale. Certes, l'omission dans la déclaration de revenus soumis à l'impôt est un manquement dont la seule existence suffit à prouver que la déclaration n'est pas sincère. Par contre, il n'en va pas de même si le contribuable fait une déclaration tardive ou omet d'y joindre les documents probants relatifs aux revenus déclarés ou aux sommes déductibles; ces seuls manquements ne suffisent pas à renverser la présomption de sincérité.

Pour conserver à la présomption précitée une portée réelle, il faut prévoir que c'est à l'administration non pas

.../...

de relever tout manquement du contribuable, mais de faire effectivement la preuve contraire, cette preuve pouvant être faite éventuellement par des manquements du contribuable lorsqu'ils ont pour effet de démontrer par eux-mêmes l'insincérité ou l'inexactitude de la déclaration.

En conséquence, le texte de l'article 121 doit être revu.

Article 122.

Lorsqu'un instrument de preuve est constitutif d'une infraction fiscale dans le chef de celui qui détient cet instrument, le directeur du contentieux ou le juge ne peut pas, conformément aux principes généraux des droits de la défense, contraindre le contribuable à produire un tel instrument de preuve pour qu'il soit utilisé contre lui.

Toutefois, le refus de produire une telle pièce permettra au juge ou au directeur du contentieux d'en tirer des conclusions qui peuvent être défavorables au contribuable.

Cette conception est partagée par le fonctionnaire délégué.

Article 123.

1. Mieux vaut écrire à l'alinéa 1er, in fine :
"... à moins qu'un fait nouveau ne survienne".

.../...

La section de législation du Conseil d'Etat n'aperçoit pas la raison pour laquelle la règle énoncée à l'alinéa 1er ne s'applique pas "aux situations qui ont fait l'objet d'un avis ou d'un accord préalable visés aux articles 126 et 134".

L'exposé des motifs ne fournit aucune explication à ce sujet.

2. Interrogé sur la portée de l'article 123, alinéa 2, le fonctionnaire délégué a répondu :

"Certaines questions de fait ont une implication à l'égard de différents impôts (ex. : les problèmes de détermination de l'affectation privée et professionnelle de certaines charges en matière de T.V.A. et d'impôts sur les revenus).

A l'heure actuelle, il peut arriver que la position de l'administration a adoptée à l'égard de cette question de fait pour un impôt déterminé, ne soit pas retenue (ou soit mise en doute) pour l'application d'un autre impôt.

En disposant que l'appréciation expresse retenue pour l'application d'un impôt lie l'administration en ce qui concerne les autres impôts, l'article 123 vise donc à accorder davantage de sécurité fiscale au contribuable.

Il faut noter que l'article 123 s'applique uniquement à des situations de fait déjà réalisées. Il vise essentiellement les cas où l'administration agit d'initiative (par exemple, à la suite d'une vérification), et fait valoir son appréciation par voie d'autorité.

.../...

L'article 123 ne vise donc nullement les cas de "ruling", où l'administration adopte une position à la suite d'une demande qui lui est adressée par le contribuable; ces cas font l'objet des articles 126 (ruling "facultatif") ou 134 (ruling "obligatoire").

Au surplus, il faut éviter qu'une confusion puisse intervenir entre un ruling, visé aux articles 126 ou 134, et l'appréciation d'une situation de fait, visée à l'article 123. Le ruling prime l'application de l'article 123.

Le second alinéa de l'article 123 tend à éviter que le contribuable, qui a obtenu de l'administration un ruling pour l'application d'un impôt déterminé, n'invoque ensuite ce ruling pour l'application d'un autre impôt, alors que sa demande initiale ne précisait pas les impôts pour lesquels il sollicitait le ruling.

Ainsi, le contribuable qui souhaite obtenir un ruling aura tout intérêt à demander que l'administration se prononce pour tous les impôts que la situation de fait est susceptible de générer.

Il n'est toutefois pas exclu que "l'appréciation" visée à l'article 123 s'applique concurremment avec "l'accord" visé à l'article 126, § 2, qui porte sur l'application de la loi fiscale à une situation de fait déjà réalisée. En effet, seul l'accord préalable est exclu par l'article 123, alinéa 2, et non pas l'accord à posteriori. Il conviendrait sans doute de le préciser en libellant l'article 123, alinéa 2, comme suit :

"Le présent article ne s'applique pas aux situations qui ont fait l'objet d'un avis ou d'un accord préalable visés aux articles 126, § 1er, et 134".

Cette réponse n'explique pas comment, d'une part, le "ruling" prime la situation visée dans l'article 13 et, d'autre part, l'appréciation visée dans l'article 123 pourrait s'appliquer concurremment avec celle visée à l'article 126, § 2.

Les textes doivent être revus ou les explications clarifiées.

Article 124.

A l'alinéa 2, il convient d'omettre le mot "toutefois" dans le texte français, ainsi que le mot "evenwel" dans le texte néerlandais.

En effet, le deuxième alinéa n'est que l'application de la règle exposée dans l'alinéa 1er.

Article 126.

1. Suivant l'exposé des motifs, la règle fixée par l'alinéa 1er de l'article 126 est facultative. En d'autres termes, l'administration n'est pas tenue de donner un avis quand celui-ci lui est demandé par un contribuable. Ainsi conçue, cette règle compromet le principe d'égalité.

En effet, l'administration pourrait être amenée à donner un avis à un contribuable et à le refuser à un autre, sans que cette différence de traitement soit justifiée par un critère objectif et raisonnable.

Il convient d'ajouter qu'à tout le moins, l'administration sera tenue de justifier son refus de donner suite à une demande d'avis. Par ailleurs, les solutions qui se

.../...

déduiront des avis donnés à des contribuables déterminés, doivent être divulguées à l'intention de la généralité des citoyens; cette règle de publicité doit être inscrite dans le code, quitte à abandonner au Roi le soin d'en déterminer les modalités pratiques d'application; à défaut de telles mesures de publicité, l'égalité de traitement des contribuables serait sérieusement compromise.

2. A la question de savoir quels sont les effets de la dérogation prévue au paragraphe 1er, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"L'avis visé à l'article 126, § 1er, qui porte sur une situation de fait non encore réalisée, cesse notamment ses effets à partir de la notification de la révocation par l'administration fiscale. La révocation n'a donc pas d'effet rétroactif. Elle ne s'applique qu'à l'égard des dettes fiscales qui prennent naissance après la révocation. Pour les dettes fiscales qui résultent de faits qui s'étalent dans le temps (cfr. article 5), la révocation n'a d'effet qu'à compter de la période imposable qui suit celle au cours de laquelle la révocation est notifiée (cfr. Commentaire des impôts sur les revenus, n° 44/17.9).

Il faut noter que l'avis cesse d'avoir effet en cas de modification de la loi fiscale, sans que l'administration doive notifier la révocation. En effet, les lois d'impôts étant d'ordre public, elles priment les avis ou accords donnés par l'administration fiscale".

Cette restriction importante n'est pas exprimée dans l'article en projet; elle mériterait sans doute de l'être, et d'être rappelée au destinataire de l'avis, lorsque l'avis lui est donné.

.../...

3. A la question de savoir si l'article 126 concerne les autorisations données au paiement de commissions secrètes à des non-résidents, le fonctionnaire délégué a répondu que

"La matière des commissions secrètes est réglée par l'article 58 C.I.R. 92".

Cette précision n'est pas mentionnée dans le texte.

Le texte du projet devrait être complété en ce sens, tout en tenant compte des autres textes qui prévoiraient des autorisations analogues à celles de l'article 58 C.I.R. 92.

4. En s'inspirant de la terminologie utilisée dans l'article 134, § 3, il convient d'écrire au paragraphe 1er, alinéa 2 : "Cependant, l'administration n'est pas liée : ..." et à l'alinéa 3 : "L'administration cesse d'être liée : ...".

Article 127.

Le texte néerlandais de la phrase introductive devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

A l'alinéa 2, 1^o, il faut mettre le texte français en concordance avec le texte néerlandais et omettre le mot "entendre" pour empêcher que l'on puisse considérer un acte comme fictif sur la base de la seule intention présumée des parties.

.../...

Article 128.

1. A la question de savoir pourquoi aucun délai n'est prévu pour la notification des procès-verbaux de constatation établis par un fonctionnaire fiscal, le fonctionnaire délégué a répondu :

"Le procès-verbal devra bien entendu être notifié avant l'expiration du délai d'imposition. Aucun autre délai n'est explicitement prévu, pas plus qu'à l'heure actuelle. Pour assurer l'efficacité des contrôles, il importe de garder secrètes certaines constatations afin de pouvoir les rapprocher de la comptabilité tenue par le contribuable et de vérifier ainsi la sincérité de cette comptabilité. Cet état de choses ne doit pas gêner le contribuable, qui a l'obligation de conserver ses livres et documents pendant un délai de dix ans (v. articles 166 et 167) et qui doit pouvoir produire, le cas échéant, les pièces établissant la preuve contraire au procès-verbal".

Cette solution ne peut être admise parce qu'elle est contraire aux droits de la défense. Il faut que le procès-verbal soit notifié immédiatement ou, tout au moins comme le prévoyait la Commission d'harmonisation, dans un délai raisonnable.

Toute notification tardive du procès-verbal au contribuable peut rendre difficile voire impossible l'exercice par lui de son droit de défense.

2. Il y a lieu de se référer également à l'observation formulée sous l'article 187.

.../...

Article 129.

1. Il y a discordance entre le texte du paragraphe 1er, alinéa 1er, qui est tout à fait général, et le commentaire de l'exposé des motifs, qui est rédigé comme suit :

"Si la déclaration écrite s'impose à l'évidence, la déclaration verbale ne pourra être invoquée que si elle a été dûment constatée dans un procès-verbal, dressé par un fonctionnaire de l'administration fiscale et contresigné par le contribuable lui-même".

Ces précisions doivent être inscrites dans le texte du projet.

2. La valeur probatoire d'une déclaration ne peut être fixée qu'après avoir déterminé ce qu'il faut au juste considérer comme une déclaration. L'observation qui suit envisagera donc d'abord la notion de déclaration (A) et, ensuite, le rôle qu'elle peut jouer dans l'administration de la preuve (B).

(A) La comparaison des deux premiers alinéas des paragraphes 1er et 2 de l'article 129 entre eux, et celle de ces deux alinéas mêmes avec l'exposé des motifs, laissent planer une ambiguïté qui doit être évitée. Il est nécessaire de préciser dans le texte qu'une déclaration n'aura de force probante que si elle est écrite ou relatée par écrit; que cet écrit, s'il n'émane pas du déclarant lui-même, ne peut être qu'un procès-verbal dressé par un fonctionnaire de l'administration des Finances, et que ce procès-verbal, contresigné par le déclarant lui-même, doit lui être

.../...

notifié. Toutes ces précautions sont nécessaires pour sauvegarder la liberté individuelle et faire en sorte que l'administration ne puisse opposer à un contribuable que des aveux faits par lui en connaissance de cause, c'est-à-dire en sachant l'utilisation qui pourrait en être faite par l'administration.

(B) a) Lorsqu'une personne reconnaît elle-même un fait, elle dispense évidemment son adversaire de le prouver à son tour. Aussi, dit-on souvent - et le Code civil lui-même l'a fait dans l'article 1350, 4^o - qu'un aveu est une présomption. C'est une erreur de classification certaine, conviennent de nombreux auteurs (1). Mieux vaut donc renoncer à cette façon incorrecte de s'exprimer et se borner à affirmer qu'un aveu, en l'occurrence une déclaration, fait foi de ce qui est déclaré.

La règle énoncée à l'alinéa 1er du paragraphe 1er de l'article 129 pourrait donc être :

"Une déclaration du contribuable fait foi contre lui de ce qui est déclaré".

b) De ce que la déclaration fait foi, il résulte que le déclarant ne peut revenir sur sa déclaration. Cette irrévocabilité généralement admise est sans doute ce que cherche à exprimer l'alinéa 2 de ce paragraphe 1er en disant que : "la présomption ne peut être écartée que si ...". Pour éviter toute allusion au mécanisme de la présomption, il

(1) Voir par exemple PLANIOL, Traité élémentaire de droit civil, t. 2, n^o 22.

convient d'énoncer directement que la déclaration ne peut être révoquée que si le contribuable établit qu'il a, au moment de celle-ci, commis une erreur de droit ou de fait. Il devra donc prouver qu'il s'est trompé en croyant à la réalité d'un fait dont il a découvert, dans la suite, qu'il n'était pas réel. Permettre au contribuable de rectifier sa déclaration pour erreur de droit revient à l'autoriser à démontrer que sa déclaration aurait été différente de ce qu'elle a effectivement été si sa connaissance des conséquences juridiques qu'elle entraînait avait été correcte. Il appartiendra au déclarant de prouver, au moment où il désire rectifier, la réalité du fait qui doit être substitué à celui qu'il avait précédemment déclaré.

c) La règle selon laquelle "la déclaration du contribuable est divisible" ne peut être admise.

Une déclaration ne peut en principe être considérée comme divisible car cela revient à nier l'unité et l'homogénéité de la pensée d'une personne. L'analyse du langage et de son rapport avec la pensée conduit inévitablement à reconnaître que tout élément d'une proposition, d'une phrase ou d'un discours, n'a de sens que si on le met en rapport avec les autres éléments de la proposition, de la phrase ou du discours dont il fait partie. Affirmer la divisibilité d'une déclaration c'est donc dénaturer celle-ci et, du même coup, porter atteinte à la personnalité du déclarant en l'empêchant de s'exprimer sans risquer de se trouver enfermé dans ce qui n'est qu'une partie de son propos, et qui, donc, ne représente absolument pas sa pensée.

.../...

L'indivisibilité d'une déclaration n'est pas un trait à propos duquel le législateur pourrait librement prendre parti selon les besoins. Une part d'une déclaration - divisée - n'est pas une déclaration; attacher un effet probatoire à cette part seulement, c'est l'attribuer à autre chose qu'à une déclaration, à autre chose que l'expression d'une pensée. On se demande ce que pourrait bien être cette autre chose et la raison pour laquelle un effet probatoire, quel qu'il soit, devrait y être attaché (1).

Les observations ci-dessus à propos de la divisibilité de la déclaration sont généralement faites par les auteurs lorsque, à propos de la règle de l'indivisibilité de l'aveu, ils analysent les aveux dits qualifiés ou encore les aveux complexes. C'est à propos de ces derniers qu'il est affirmé que l'indivisibilité résulte de la nature des choses. Dans ces deux cas, en effet, la question est de savoir si celle des parties qui entend se prévaloir de l'aveu est autorisée à invoquer comme constant le fait principal qui en forme l'objet tout en rejetant les déclarations accessoires qui modifient ou qui accompagnent cet aveu. Les auteurs conviennent que, tant dans les cas où l'aveu est qualifié que dans ceux où il est complexe, la partie qui l'invoque ne peut retenir ce qui est à son avantage et rejeter ce qui lui est contraire.

Il faut distinguer des aveux qualifiés ou complexes ce que l'on appelle une pluralité d'aveux. Une telle

(1) Voir sur l'ensemble de ces points, DE PAGE, Traité élémentaire de droit civil belge, 3e édit. 1967, t. III, nos 1027 et suiv., pp. 1089 et suiv.

pluralité ou, si l'on préfère, une collection d'aveux est d'autant plus importante à considérer qu'elle se rencontre dans certaines déclarations rendues obligatoires par le code en projet, notamment celle à l'impôt des personnes physiques. Dans le cas d'une telle pluralité, il n'existe que peu voire pas de connexité entre les diverses déclarations qui la composent. Ces diverses déclarations que ne relie aucune connexité, peuvent évidemment être envisagées séparément, non parce qu'elles sont divisibles mais parce qu'elles constituent des déclarations différentes, quoique contiguës; c'est seulement lorsque le sens de chacune ne doit rien à celles qui sont simplement voisines, qu'elles sont sans lien intellectuel entre elles, que chacune peut être utilisée indépendamment des autres.

L'article 129 du projet doit être fondamentalement revu.

Article 131.

1. Au paragraphe 2, alinéa 1er, il y a une discordance entre le texte français qui énonce "ou provenant d'une période ..." et le texte néerlandais qui précise "of dat de gegoedheid haar oorsprong vindt in een aan het aanslagjaar ...".

Afin de remédier à cette discordance, il convient d'écrire, dans le texte français, "ou que l'aisance trouve son origine dans une période ...".

.../...

Il s'ensuit que, contrairement à ce qu'affirme le fonctionnaire délégué,

"Une simple possibilité d'économie ou d'épargne ne suffit pas à prouver la présence d'avoirs liquides au début de la période considérée".

2. Le paragraphe 2, alinéa 2, prévoit que les bordereaux ou documents d'achat "sont établis au nom du contribuable". La mention "nominatif" devient superflue. Dès lors, les mots "portent la mention "nominatif" et" doivent être omis.

3. Aux paragraphes 2, alinéa 1er et 3, il est question de "l'impôt en cause". Il est important de déterminer l'impôt à propos duquel la "taxation indiciaire" sera entreprise quand le contribuable paie plusieurs impôts et que la base commune peut avoir été plus ou moins dissimulée. Le paragraphe 4 donne quelques indications à cet égard; il est loin cependant de trancher la question qui se pose dans toutes les hypothèses dans lesquelles elle peut surgir vu la généralisation du procédé de taxation indiciaire.

Il est indispensable de donner une règle générale qui permettrait de résoudre, au moins à titre subsidiaire, tous les cas. On pourrait songer, par exemple, à une règle selon laquelle l'impôt réputé élué, et donc "en cause", serait celui dont le montant serait le moins - ou le plus - élevé pour le contribuable.

Article 132.

1. La Commission royale avait proposé la suppression de la comparaison avec trois contribuables similaires, en raison surtout de la difficulté d'assurer les droits de la défense, tout en la maintenant comme présomption réfractable. Elle est néanmoins maintenue dans le code et étendue à la taxe sur la valeur ajoutée. L'exposé des motifs ne rencontre pas les objections des commissaires.

2. Dans le texte français du paragraphe 1er, alinéa 1er, il y a lieu d'écrire : "visés à l'article 23, § 1er, 1^o et 2^o, du code ...".

Article 133.

1. La Commission royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité a indiqué que le système des bases forfaitaires de taxation n'était pas équitable et reflétait, "non pas une moyenne de la situation réelle, mais le plus souvent la force des groupements professionnels intéressés dans ses négociations avec l'Administration fiscale".

Il appartient au Gouvernement et au Parlement d'apprécier si le pouvoir conféré au Roi par le paragraphe 1er, alinéa 1er, n'est pas contraire à l'article 173 ainsi qu'au principe d'égalité inscrit dans l'article 10 de la Constitution.

.../...

2. Il ressort de l'exposé des motifs que la publication des modalités d'établissement des bases forfaitaires se fera par mention au Moniteur belge.

Il faut que cette publication se fasse de manière complète.

Article 134.

1. De l'accord des fonctionnaires délégués, il faut lire "aux articles 46, ..." au lieu de "aux articles 60, ...".

2. Au paragraphe 1er, est repris le concept de "besoins légitimes de caractère financier ou économique".

Ce concept, bien qu'il figure déjà dans des textes en vigueur, mériterait à nouveau d'être explicité dans l'exposé des motifs, à la lumière de la jurisprudence qui s'est développée au sein de l'Administration, afin d'en permettre une interprétation autorisée. La difficulté de pareille interprétation est illustrée par la doctrine et la jurisprudence (1). L'emploi de l'adjectif "légitime" devrait être spécialement justifié. En effet, le pouvoir discrétionnaire très large qu'il implique est de nature à porter atteinte à la fois au principe de la légalité de

(1) Voyez e.a. J. KIRCKPATRICK, "Perspectives en matière de simulation", Ministère des Finances, Bulletin de documentation, novembre-décembre 1990, pp. 55-67 et la jurisprudence citée.

l'impôt et à celui de l'égalité devant les charges publiques.

3. Le paragraphe 3, alinéa 2, énonce que :

"L'administration fiscale cesse d'être liée par cet accord lorsque les effets des opérations sont modifiés par une ou plusieurs autres opérations ultérieures desquelles il résulte que les opérations qui font l'objet de l'accord ne satisfont plus aux conditions fixées au § 1er".

Interrogé sur le point de savoir si l'alinéa 2 n'implique pas une certaine rétroactivité dans la cessation des effets de l'accord, le fonctionnaire délégué a répondu :

"Le § 3 implique une rétroactivité dans la cessation des effets de l'accord. Ceci constitue la sanction normale lorsqu'un accord est basé sur des déclarations inexactes ou incomplètes du contribuable".

Si une sanction rétroactive peut être justifiée dans le cas du paragraphe 3, alinéa 1er, elle ne peut être admise en ce qui concerne le paragraphe 3, alinéa 2 dont le texte paraît exclure toute rétroactivité.

Article 135.

C'est au Roi et non à l'administration fiscale qu'il appartient d'arrêter les forfaits pour l'évaluation des dépenses ou charges professionnelles.

.../...

Article 136.

L'article 136 ne reproduit qu'une partie de l'article 477 C.I.R. Il convient, soit de reproduire la règle de l'article 477, soit de supprimer l'article 136, afin d'éviter que le contribuable ne soit obligé de consulter deux textes différents dans deux codes différents pour déterminer le montant du revenu cadastral (voir observation générale n° II).

Article 144.

A l'alinéa 1er, il faut assurer la concordance entre le texte français qui utilise les mots "La demande des droits de succession" et le texte néerlandais qui utilise les mots "De eis tot betaling van de rechten van successie".

Observation générale sur l'ensemble du titre IV, en particulier sur les chapitres III, IV, VII et X et spécialement sur les articles 168, 175, 185 à 187 et 215.

La portée du projet quant aux obligations imposées aux personnes pour rendre efficaces les pouvoirs d'investigation de l'administration, ne peut être comprise qu'en prenant la mesure des innovations que le projet introduit.

L'exposé des motifs présente l'article 175 comme un texte reproduisant une règle existant déjà en matière d'impôt sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée. Sa seule originalité serait, selon le même exposé, de transformer, "dans un souci d'harmonisation de la fiscali-

.../...

té", une disposition actuellement propre à quelques impôts en une disposition générale applicable à tous. Cette présentation est partiellement inexacte et fallacieuse.

En effet, l'article 175 tend à obliger désormais toute personne à fournir les renseignements requis par l'administration non seulement lorsqu'il s'agit de vérifier sa propre situation fiscale, mais encore lorsque l'administration souhaite obtenir ces renseignements en vue de percevoir exactement l'impôt dû par un tiers. Si une telle obligation pèse bien actuellement sur toute personne lorsqu'il s'agit de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (article 62, § 1er, du code de la TVA), la même obligation n'est pas imposée par le Code des impôts sur les revenus.

Certes, l'article 316 de ce code oblige bien une personne passible de l'impôt à fournir "tous renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale", mais, s'agissant de la situation de tiers, l'article 317 du même code ajoute seulement que les renseignements recueillis auprès d'un contribuable qui devait les fournir "peuvent également être invoqués en vue de l'imposition de tiers". Il est donc clair que le texte en projet, en énonçant, pour sa part, que toute personne est tenue de fournir les renseignements que l'administration exige d'elle en vue "d'assurer l'exacte perception d'un impôt à sa charge ou à la charge de tiers", institue une obligation radicalement nouvelle en ce qu'elle pèse sur "toute" personne et la contraint à fournir à l'administration les renseignements qui lui sont nécessaires pour percevoir, à charge de tout contribuable, quel qu'il soit, tout impôt, quel qu'il soit,

.../...

même un impôt qui ne figurerait pas actuellement dans le système fiscal belge.

L'article 168, de son côté, est un corollaire de la règle nouvelle portée par l'article 175.

De même que l'administration peut, en vertu de l'article 175, exiger de toute personne, qu'elle lui fournisse des renseignements, lorsqu'il s'agit de la taxer elle-même ou de taxer des tiers, de même l'administration peut, en vertu de l'article 168, exiger de toute personne qu'elle lui communique ses livres et documents pour vérifier la perception d'impôts mis à sa charge ou à la charge de tiers. Cette obligation de communiquer des livres apparaît d'autant mieux comme un corollaire de l'obligation de fournir des renseignements que les derniers mots de l'article 168 sont écrits pour ajouter que l'administration peut exiger cette communication à seule fin de vérifier l'exactitude de renseignements fournis par celui qu'elle a requis de le faire.

Par la combinaison des articles 175 et 168, est ainsi mis en place un dispositif nouveau de collecte de renseignements qui, d'une part, élargit considérablement le pouvoir d'investigation de l'administration et, d'autre part, alourdit les obligations de ceux qu'elle choisit d'interpeller.

La transformation qui vient d'être décrite modifie inévitablement la portée de textes dérogatoires qui, actuellement, limitent les pouvoirs d'investigation de l'administration et allègent l'obligation de renseignements. Le projet, tout en reprenant l'essentiel de ces textes, en

.../...

affaiblit beaucoup l'effet dérogatoire, car la règle à laquelle il est dérogé est tout autre qu'elle n'est dans le droit actuel et voici pourquoi.

Les articles 175 et 168 du projet obligent en principe, vient-on de voir, "toute personne". Ils visent donc ainsi les personnes physiques ou morales y compris les établissements de banque, de change, de crédit ou d'épargne. L'article 215 limite toutefois au profit de ces établissements le pouvoir d'investigation de l'administration, car il lui refuse l'autorisation de "recueillir dans les comptes, livres et documents de ces établissements (...) des renseignements en vue de l'imposition des clients des organismes précités".

Le jeu normal de la règle et de l'exception dans l'interprétation juridique, conduit à cette conséquence que les "organismes" en question restent bien tenus, en vertu du principe déposé dans les articles 168 et 175, et en dépit de la dérogation prévue par l'article 215, de fournir des renseignements demandés en vue de l'imposition de tous ceux qui ne sont pas leurs clients. La conséquence est aussi que l'administration peut "recueillir dans leurs comptes, livres et documents (...), des renseignements en vue de l'imposition" des contribuables qui ne sont pas les clients de ces organismes. On voit à ceci combien est nouveau le principe établi par l'article 175. L'élargissement des pouvoirs actuels de l'administration induit un amoindrissement de la portée des dérogations dont les banques bénéficient aujourd'hui.

La mise en place de la nouvelle disposition générale de l'article 175 conduit encore à s'interroger sur

.../...

le sens même des articles 185 à 187 qui reproduisent l'essentiel des articles 322 à 326 du C.I.R.

L'intitulé de la section où sont réunis ces articles est déjà à lui seul insolite : "obligations de tiers". Car l'obligation de fourniture de renseignements (article 175) comme celle de communication des livres et documents (article 168) sont, elles aussi, des obligations de tiers puisque, comme il a été, maintes fois déjà, rappelé ci-dessus, les personnes dont l'administration requiert la collaboration sont obligées de la fournir même lorsqu'il s'agit exclusivement de la perception d'impôts dus par des tiers. La nouveauté de l'obligation imposée par les articles 175 et 168 tient précisément au fait que l'obligation de fournir des renseignements est également impérieuse qu'il s'agisse d'impôts dus par celui qui est requis ou d'impôts dus par des tiers.

Quant à la substance de ces articles 185 à 187, il est à remarquer qu'ils distinguent, comme le faisaient déjà les articles 322 et 323 du Code des impôts sur les revenus, les investigations menées à propos d'un contribuable déterminé et, donc, nominativement désigné, de celles menées à propos de toute personne ou d'ensemble de personnes, même non nominativement désignées. Il est donc clair que ces textes ne visent que des hypothèses dans lesquelles la personne interrogée n'est pas celle dont la situation fiscale est examinée. Dans ces cas, les textes actuels que le projet reproduit se bornent à permettre à l'administration de "requérir la production de tous renseignements"; ils ne font mention d'aucune obligation générale de répondre aux réquisitions et de produire les renseignements demandés. Une telle obligation n'est exprimée que dans un cas : celui

.../...

où l'administration procède à une audition de témoins, contradictoire puisque le contribuable en cause assiste à cette audition et peut y intervenir (article 187, alinéas 2 et 3). On peut même observer un contraste significatif entre l'expression utilisée dans l'article 175 et celle qui apparaît dans les articles 185 et 186 : la première est : "toute personne est tenue de fournir ... lorsqu'elle en est requise par l'administration fiscale, ...", tandis que la seconde énonce seulement que "l'administration peut requérir la production de renseignements", sans rien ajouter quant à un devoir d'y répondre. Ce contraste fait voir qu'une "réquisition" n'oblige pas en principe à s'y soumettre, qu'elle ne le fait que si cette obligation est précisée par la loi.

Il en découle que les articles 185 à 187 sont, hormis ce qui est dit de l'audition de témoins, assez largement incompréhensibles parce que, d'une part, ils confèrent à l'administration des pouvoirs d'investigation qui lui sont déjà attribués par les dispositions générales des articles 175 et 168 et que, d'autre part, ils n'obligent pas à "produire" les renseignements requis alors que l'obligation de les "fournir" existe, en vertu de l'article 175.

*

*

*

L'absence à peu près totale de justification par l'exposé des motifs de la nouveauté de l'obligation prescri-

.../...

te par l'article 175, et des conséquences qu'elle entraîne sur le "devoir de discrétion" bancaire, de même que l'incohérence introduite entre diverses dispositions du projet par ce texte qui "se veut être une disposition générale", permettent de penser que cet article 175 pourrait bien être l'effet d'une inadvertance. On peut d'autant plus raisonnablement le croire qu'une obligation aussi généralisée de collaborer avec l'administration est d'une exceptionnelle gravité et se heurte à des objections de fond assez sérieuses.

En effet, l'obligation d'une personne de répondre à une requête de renseignements peut, quand il s'agit des impôts qu'elle doit, apparaître comme la suite de son obligation principale de déclarer les éléments sur la base desquels ces impôts doivent être établis et calculés. En revanche, contraindre quelqu'un à renseigner l'administration quand il ne s'agit pas de ses propres dettes d'impôts revient alors à faire de lui un agent actif de la collecte et de la perception des impôts. C'est là engager quelques uns des principes fondamentaux qui, en Belgique, soutiennent non seulement l'organisation juridique, mais aussi l'ensemble des rapports sociaux.

Il convient d'observer que, jusqu'à présent, le risque n'a pas été pris de porter atteinte à ces principes sauf dans le cas particulier d'un seul impôt, la taxe sur la valeur ajoutée. Sans doute, l'a-t-il été parce que cet impôt oblige l'administration à vérifier des flux de biens et de services; et l'on comprend qu'elle ne puisse pas le faire sinon en surveillant toute une chaîne de transmissions dans laquelle de nombreuses personnes se trouvent nécessairement impliquées. Hormis la justification, un peu passe-partout, du souci d'harmonisation de la fiscalité, l'exposé des motifs n'en contient aucune capable de soutenir la

.../...

nécessité de multiplier aujourd'hui un risque qui n'a, jusqu'à présent, été pris qu'une seule fois par le législateur, lors d'une modification récente du Code de la T.V.A. L'extension à toutes les personnes, et pour tous les impôts, dus par tous les contribuables, d'une mesure prise en matière de T.V.A., n'est pas une transformation simplement quantitative; elle est, en réalité, évidemment qualitative.

Si donc la portée de l'article 175 n'a pu être celle à laquelle mène le sens littéral du texte, mieux vaut sans doute revoir celui-ci pour limiter le pouvoir de l'administration d'exiger une fourniture de renseignements au cas où il s'agit d'un impôt dû par la personne requise. La précision serait faite que le renseignement obtenu peut être invoqué pour vérifier la perception d'un impôt dû par un tiers. Une dérogation explicite pour la taxe sur la valeur ajoutée serait alors l'objet d'un texte spécial. Il n'y aurait, dans ce cas, plus de difficulté à maintenir dans le projet les articles 185 à 187 et l'article 215, § 1er.

Article 148.

Il y a lieu de se référer à l'observation n° 3 formulée sous l'article 5.

Article 149.

L'article a un caractère général qui est en contradiction avec les termes du commentaire des articles. Selon le fonctionnaire délégué, il n'entre pas dans l'inten-

.../...

tion du Gouvernement de prescrire l'obligation d'utiliser l'informatique.

Le texte doit être adapté, par exemple en omettant les mots "ou prescrire".

Article 150.

En vertu de l'article 108 de la Constitution, c'est au Roi et non au ministre des Finances qu'appartient le pouvoir d'exécuter les lois, le Roi pouvant déléguer au ministre des pouvoirs de détail, tels ceux prévus par le paragraphe 1er, 1^o et 2^o.

Article 151.

L'intervention du ministre des Finances appelle la même observation que celle à propos de l'article 150.

Article 154.

1. L'intervention du ministre des Finances appelle la même observation que celle formulée sous l'article 150.

2. De l'accord du fonctionnaire délégué, le mot "faire", doit être omis.

Le texte néerlandais de la seconde phrase, in fine, devrait être rédigé ainsi qu'il est indiqué dans la version néerlandaise du présent avis.

.../...

Article 165.

La disposition appelle la même observation que celle formulée à propos de l'article 150.

Article 166.

1. Au paragraphe 1er, alinéa 1er, il est fait référence à l'observation n° 2 formulée sous l'article 105.

2. Au paragraphe 2, on omettra les mots "du cadre".

3. L'obligation faite au contribuable de conserver les dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation du système informatisé utilisé pour tenir les livres et documents semble ne pas être praticable. En effet, de nombreux contribuables font appel à une société spécialisée dans la conception d'un tel système ; ils ne disposent pas, dès lors, de l'ensemble des dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation, qui sont d'ailleurs protégés par des dispositions de sauvegarde des droits intellectuels.

Il est donc suggéré de prévoir que seront dispensées de cette obligation toutes les personnes physiques ou morales qui font usage d'un système informatisé, préalablement soumis à un agrément ou à un

.../...

enregistrement par le ministre des Finances, permettant de vérifier que le système en cause est conforme aux conditions que le Roi aurait fixées préalablement.

La circonstance que le texte en projet soit emprunté à la législation récemment adoptée en matière de taxe sur la valeur ajoutée et en matière d'impôt sur les revenus, domaines où il fut introduit sans qu'une réponse soit donnée à ces objections fondamentales, ne justifie pas l'extension de son champ d'application. En effet, le caractère récent et précipité des mesures législatives en question n'a pas permis d'en mesurer déjà les conséquences, qui se révéleront fort injustes pour les contribuables : le tempérament apporté à leur rigueur (obligation impossible à remplir, sauf dans le cas, assez rare, où le contribuable exploite un système informatique qu'il a lui-même conçu) qui consisterait à ne les appliquer qu'avec parcimonie, susciterait une impression d'arbitraire qu'il convient d'éviter.

Par ailleurs, la détermination du dies a quo visé au paragraphe 3 est de nature à créer des incertitudes auxquelles il faut remédier à l'occasion du remaniement du texte.

4. C'est au Roi et non à l'administrateur général que le législateur doit déléguer un éventuel pouvoir de dérogation. S'il devait s'agir de dérogation individuelle, rien n'interdit au Roi de déléguer ce pouvoir à un ministre.

.../...

Chapitres II et III.

La généralité des règles énoncées par les articles 166, 168 et 169 en ce qui concerne la conservation des documents autres que ceux dont la tenue est imposée par la loi fiscale, la prolongation du délai pendant lequel ces documents doivent être conservés ainsi que l'indétermination du temps pendant lequel n'importe quel fonctionnaire de l'administration fiscale peut retenir certains documents sont disproportionnés par rapport au but poursuivi qui est celui d'assurer l'exacte perception de l'impôt.

Ces dispositions ne seraient admissibles que si elles se bornaient à obliger le contribuable à conserver les documents que la loi le contraint à tenir et que si la communication était réservée à des agents d'un certain niveau.

Le projet de code étend de manière excessive à tous les impôts une disposition du Code de la T.V.A. (droit de rétention) et une autre propre au C.I.R. (obligation de conserver tous les documents).

Ces dispositions risquent d'avoir pour conséquence de porter atteinte aux droits que le présent code entend garantir.

Article 169.

Il convient de se référer aux observations formulées sous les chapitres II et III.

.../...

Article 170.

Il est renvoyé à l'observation formulée sous l'article 3 ainsi qu'à celle énoncée sous l'article 166, § 3. Sous ce dernier point de vue, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas comment les tiers visés par cette disposition pourraient déterminer, avec certitude, la date de la dernière utilisation du système visé à l'article 166, § 3, par leurs différents clients, ni comment ces tiers pourraient matériellement organiser l'archivage des renseignements que le fisc serait en droit de leur demander; les concepteurs des logiciels pourraient, au demeurant, hésiter à fournir à ces tiers, les renseignements susceptibles d'être réclamés, tant ils sont en rapport étroit avec la défense de leurs intérêts commerciaux.

Article 172.

Il y a une discordance entre le texte français qui énonce : "... toute réquisition des fonctionnaires" et le texte néerlandais qui parle de "iedere ambtenaar".

Article 174.

On écrira à la deuxième ligne : "... les actes et écrits qui contreviennent aux dispositions relatives à la

.../...

perception du droit de timbre et que le contribuable leur présente, pour les joindre ...".

Article 178.

La disposition n'énonce pas une règle de procédure fiscale et ne trouve, dès lors, pas sa place dans le projet.

Article 180.

A la différence de l'article 180, l'article 181, alinéa 3, prévoit que les fonctionnaires

"ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police".

Pour garantir l'inviolabilité du domicile, cette règle essentielle doit figurer également dans le texte de l'article 180.

Article 181.

La disposition s'inspire de l'article 63 du Code de la T.V.A. et de l'article 319 C.I.R. (1).

-
- (1) "Art. 63. Les assujettis et les autres personnes qui exercent une activité professionnelle sont tenus d'accorder, à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès de leurs locaux professionnels aux fins de permettre aux fonctionnaires et agents habilités à contrôler l'exacte application de la taxe sur la valeur ajoutée et munis de leur commission, d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent, de constater la nature et l'importance de l'activité qui s'y exerce et le personnel qui y est affecté ainsi que de vérifier l'existence, la nature et la quantité des marchandises et de tous les biens qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport. Sont notamment des locaux professionnels, les fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages et les terrains servant d'usines, d'ateliers ou de dépôts.

Ces agents peuvent, dans le même but, pénétrer librement, à tout moment, sans avertissement préalable, dans tous les bâtiments, ateliers, établissements, locaux ou autres lieux qui ne sont pas visés à l'alinéa précédent et où sont effectuées ou sont présumées être effectuées des activités visées dans ce code. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police.

Art. 319. Les personnes physiques ou morales sont tenues d'accorder aux agents de l'administration des contributions directes, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des non-résidents, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, à leurs locaux professionnels tels que fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, à l'effet de permettre à
(à suivre...)

.../...

A la différence de ces deux articles, les auteurs du projet d'une part, utilisent le terme "activité", et non ceux d'"activité professionnelle", d'autre part, ils ajoutent au mot "locaux" les mots "ou autres lieux" et, enfin, utilisent les mots "d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent" sans exception.

Ainsi conçu, l'article 181 équivaut à organiser une perquisition qui ne se déroule pas dans les conditions prévues par le Code d'instruction criminelle et transgresse la règle constitutionnelle de l'inviolabilité du domicile.

(1)(...suite)

ces agents de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que ces personnes y possèdent ou y détiennent à quelque titre que ce soit, en ce compris les moyens de production et de transport.

Les agents de l'administration des contributions directes, munis de leur commission, peuvent, lorsqu'ils sont chargés de la même mission, réclamer le libre accès à tous autres locaux, bâtiments, ateliers ou terrains qui ne sont pas visés à l'alinéa 1er et où des activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police".

.../...

Articles 183 et 184.

Ces articles sont conçus dans des termes généraux et contraires au souci de lisibilité que les auteurs du projet se sont fixés comme objectif.

Il convient, tout au moins, d'indiquer les moyens d'investigation prévus par ces différentes législations et de mentionner les articles auxquels il faut se référer pour en avoir une connaissance plus complète.

Articles 185 et 186.

Il est renvoyé à l'observation générale formulée à propos du titre IV.

Article 187.

Il est à craindre que la combinaison des articles 185 et 128 rende assez illusoire les garanties que l'article 187 tend à procurer au contribuable.

L'article 185 suffit, en effet, à permettre à un fonctionnaire de l'administration, quel que soit son rang, d'interroger (c'est-à-dire, comme le précise l'exposé des motifs, "poser des questions de manière informelle") une personne tierce par rapport au contribuable. A l'issue de cet interrogatoire, le fonctionnaire qui l'a mené peut établir, conformément à l'article 128, un procès-verbal des réponses faites à ses questions "informelles", signer lui-

.../...

même ce procès-verbal et inviter la personne interrogée à le signer avec lui. Le procès-verbal ainsi dressé pourra, s'il est régulièrement notifié au contribuable, constituer contre lui, ainsi que le prévoit l'article 128, alinéa 4, une preuve des faits constatés, c'est-à-dire des propos tenus par la personne interrogée et recueillis par le fonctionnaire interrogateur. Ce témoignage aura lui-même la valeur probante de tout témoignage, ni plus, ni moins.

S'il est vrai que, comme l'affirme l'exposé des motifs, le procès-verbal de l'article 187 doit être distingué de celui visé à l'article 128, il reste que l'administration pourra recourir à l'une comme à l'autre des deux méthodes sans qu'une différence sensible se marque sur le plan de la valeur probatoire respective de chacune d'elles.

L'article 187 ou l'article 128 doivent être revus pour rendre effectives les garanties jugées nécessaires au contribuable, par exemple par un renvoi effectué, à l'article 128, à l'article 187.

Article 203.

A la fin du paragraphe 1er, alinéa 2, on écrira :
"... peuvent être apportées par le Roi sur proposition du ministre des Finances".

.../...

Article 205.

Il convient de se référer à l'observation formulée sous l'article 215.

Article 207.

Il est renvoyé à l'observation formulée sous l'article 150.

Article 208.

1. A l'alinéa 4, on écrira : "Le jugement est notifié à l'administration".

2. Le dernier alinéa énonce :

"Le Roi fixe, par arrêté délibéré en conseil des ministres, les modalités de désignation des experts, les conditions dans lesquelles ils exercent leur mission ainsi que leur rémunération".

Si le Roi est habilité à fixer les modalités de désignation des experts et le montant de leur rémunération, en revanche c'est au législateur à fixer les conditions dans lesquelles ils exercent leur mission, et notamment le serment, conformément à l'article 192 de la Constitution.

.../...

Article 212.

Il y a lieu de se référer à l'observation générale n° VI.

Article 215, § 2.

Dans l'état actuel de la législation fiscale, l'administration ne dispose de la possibilité d'interroger les banques sur les opérations de leurs clients qu'en matière d'impôts indirects (cfr. notamment article 100 du Code des droits de succession).

Quant aux impôts directs, ce droit n'appartient qu'à l'inspecteur des contributions, en cas de réclamation et, en outre, au contribuable lorsque l'administration établit que le contribuable a recouru, avec la complicité de la banque, à un mécanisme particulier destiné à organiser une fraude fiscale.

L'article 215, § 2, du code en projet élargit considérablement les pouvoirs de l'administration en matière d'enquêtes bancaires.

Il suffirait donc, désormais, à l'administration de disposer "d'éléments concrets permettant de présumer l'existence d'un mécanisme ayant pour but ou pour effet d'organiser des infractions à la loi fiscale et qui fait usage d'opérations financières au sein d'un (établissement bancaire)", pour qu'un inspecteur de rang 11, même au stade de la taxation, puisse relever des informations dans les

.../...

comptes du contribuable, s'il a obtenu, pour ce faire, une autorisation spéciale du directeur général qui a le contrôle des impôts sur les revenus dans ses attributions.

Il ne serait donc plus requis que la banque soit complice de tel mécanisme frauduleux particulier puisqu'il suffirait que le contribuable recoure à un mécanisme impliquant l'intervention d'une banque pour organiser des infractions à la loi fiscale. Comme, concrètement, toutes les opérations financières impliquent le concours d'une banque et que le "mécanisme" ne doit plus être "particulier", il en résulte qu'en pratique toutes les infractions fiscales pour lesquelles l'administration dispose d'"éléments concrets" permettant de "présumer" la fraude, seront concernées par cet assouplissement du secret bancaire.

Le texte en projet rend donc désormais la levée du secret bancaire purement potestative dans le chef de l'administration laquelle ne serait plus tenue qu'au respect de certaines exigences d'ordre purement hiérarchique et administratif.

Les auteurs du projet s'en réfèrent à la bonne volonté et à l'objectivité de l'administration pour définir la portée des droits conférés à celle-ci.

Cette technique d'autocontrôle dans une matière aussi délicate que celle-ci appelle d'expresses réserves, dès lors qu'aucun critère objectif n'est défini pour baliser les conditions dans lesquelles les autorisations seront ou non données à l'inspecteur qui les sollicite.

.../...

Article 216.

L'exposé des motifs doit préciser que la procédure instituée suivant l'article 1385bis du Code judiciaire est applicable à la procédure visée.

Article 220.

La disposition en projet est commentée comme suit dans l'exposé des motifs :

"A la dette fiscale s'appliquent en premier lieu les dispositions de la loi fiscale. Pour tout ce qui n'est pas réglé de manière spécifique par la loi fiscale, il convient de se référer aux dispositions du droit commun qui règlent le sort des dettes et les droits des créanciers. L'article 220 du code de procédure fiscale ne fait dès lors qu'explicitier une règle non écrite mais généralement admise jusqu'à présent. Ainsi, elle permet à l'administration fiscale d'introduire, sur base de l'action paulienne, une action en inopposabilité des actes de disposition accomplis par le redevable avant la saisie, en fraude des droits du Trésor (application de l'article 1167 du Code civil). Elle a pour conséquence qu'en cas de décès du redevable, l'obligation au paiement de la dette fiscale passe aux héritiers qui sont ainsi appelés personnellement au paiement, chacun à concurrence de sa part dans la succession (application de l'article 873 du Code civil). Cette règle implique aussi que celui qui se porte personnellement garant du paiement de la dette fiscale d'un contribuable, pourra opposer le bénéfice de discussion à l'administration fiscale, à moins que la loi fiscale ne prévoit l'obligation solidaire de la caution, etc.

.../...

Il est certes évident que les dispositions du droit commun qui ne sont pas conciliables avec le caractère d'ordre public des lois fiscales ou avec les prescriptions en matière de comptabilité de l'Etat ne sont pas applicables".

Loin d'exprimer cette intention, la disposition en projet donne l'impression que toutes les dispositions du droit commun qui régissent les dettes, sont applicables. L'article 220 doit traduire plus adéquatement l'intention du Gouvernement.

Article 221.

Il convient de se référer à l'observation n° 2 formulée sous l'article 5.

Article 222.

Il résulte des premiers articles du projet qu'il y a lieu de distinguer le "contribuable" du "redevable". L'article 222 utilise le mot "redevable", alors qu'il devrait utiliser le mot "contribuable".

On peut lire dans le commentaire consacré à l'article 221 :

"Celui qui est tenu au paiement d'un impôt en vertu d'une disposition de la loi fiscale est appelé "redevable" (article 221, C.P.F.). Cette notion est donc plus large que celle de "contribuable". Celle-ci vise la ou les personne(s) qui ont exécuté ou subi le fait générateur de l'impôt (voir article 5, C.P.F.). En vertu de la loi fiscale, d'autres personnes que les

.../...

contribuables peuvent, le cas échéant, être tenues, en tout ou en partie, au paiement de l'impôt. Le terme "redevable" vise donc également ceux qui peuvent être tenus - avec ou outre le contribuable - au paiement de la dette fiscale".

Il convient de s'inspirer de ce passage pour dissiper la confusion existant entre les deux notions, d'autant plus que l'article 223, alinéa 1er, définit le redevable en utilisant le terme "contribuable".

Articles 226 à 243.

La présente observation est faite sous la réserve de l'observation générale IV.

Les dispositions en projet sont relatives à des cas particuliers et n'ont pas leur place dans un code de procédure fiscale. Par ailleurs, il apparaît que plusieurs d'entre elles n'ont pas été adaptées. Ainsi, par exemple, contrairement aux nouvelles notions utilisées dans les premiers articles du code, l'article 238 prévoit que "l'entrepreneur principal et le sous-traitant sont solidairement responsables pour le paiement en principal, accroissements, frais et intérêts de toutes les dettes existantes en matière de précomptes".

A une question posée au fonctionnaire délégué, celui-ci a convenu que le 2^o est superflu puisque "les précomptes sont considérés comme de véritables impôts" et non comme des dettes. Mais le fonctionnaire délégué considère à tort que les 3^o et 4^o doivent être maintenus, alors que, dans ces cas il s'agit également de dettes d'impôts existantes.

.../...

Article 246.

Il s'agit d'une disposition nouvelle qui requiert une attention toute particulière.

Il ressort du commentaire consacré à l'article 246 que celui-ci prévoit l'existence d'un mandataire présumé désigné au choix de l'administration fiscale.

Un tel procédé constitue une dénaturation fondamentale de la notion de mandat. En outre, le commentaire précise quelques hypothèses particulières, alors que le dispositif est tout à fait général.

La disposition examinée ne traduit nullement les hypothèses envisagées par l'exposé des motifs.

Article 251.

A la question si les mots "s'il s'agit d'un véhicule" ne sont pas elliptiques, les véhicules n'étant pas soumis à des droits d'accise, le fonctionnaire délégué a répondu :

"L'article 251 fut conçu dans des avant-projets antérieurs pour être applicable aussi bien en matière d'accises que de T.V.A. Vu qu'il n'est plus question que d'accises, la partie de phrase "et, s'il s'agit d'un véhicule, le conducteur du véhicule" est en fait superflue et peut être supprimée".

.../...

En outre, à la quatrième ligne du texte français, il faut écrire : "... la personne qui supporte directement ...".

Le texte néerlandais devrait être rédigé ainsi qu'il est indiqué dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 253.

De l'accord du fonctionnaire délégué, les propriétaires ne peuvent être solidairement tenus au paiement des accises que pour les immeubles qui ne sont pas donnés en location.

Titre V, Chapitre III. - L'exigibilité de l'impôt.

Observations générales.

1. Le chapitre III, consacré à l'exigibilité de l'impôt, au sein du titre V qui est, lui, consacré au recouvrement, illustre avec un éclat particulier l'observation générale n° II.

Ce chapitre est en effet conçu de telle manière que les lois et arrêtés organiques de la plupart des impôts ne comporteront plus de règle indiquant le moment auquel ils doivent être payés. Le projet entend faire disparaître cette règle pour qu'elle puisse désormais apparaître dans le Code de procédure fiscale. Un tel procédé de dispersion des

.../...

règles fiscales ne peut manquer de provoquer une difficulté particulière et de rendre la loi fiscale opaque et inaccessible à ceux qui doivent, non percevoir l'impôt, mais bien le payer, et qui sont donc assez légitimement soucieux de s'informer de leurs obligations. En effet, l'instrument législatif à consulter pour connaître la base de l'impôt, son montant et, le cas échéant, l'un ou l'autre motif de réduction, ne fournira plus un renseignement indispensable : celui qui concerne le paiement de l'impôt.

Le système mis en place par le code en projet dissimulera d'autant plus le paiement aux yeux du débiteur de l'impôt que celui qui aura été assez avisé pour le chercher dans le code de procédure, ne l'y trouvera même pas dans le chapitre que ce code consacre au paiement, mais devra poursuivre sa recherche jusqu'au moment où il découvrira que les règles qui fixent le moment du paiement ont été placées dans le chapitre sur l'exigibilité.

Cette anomalie doit être corrigée.

2. Les dispositions du chapitre III n'indiquent pas si l'envoi d'une note de taxation ou d'un avis d'imposition (article 266), ou encore la survenance du jour fixé par la loi fiscale pour le paiement (article 269) sont les seuls événements qui rendent les impôts exigibles. Or, il est évidemment nécessaire que le code précise si ces événements rendent ou non l'impôt exigible à l'exclusion de tout autre. La sécurité juridique exige qu'aucune ambiguïté ne plane sur la question de savoir si un impôt peut être exigé et à quel moment et en fonction de quoi il peut l'être.

.../...

L'article 311, qui, curieusement, figure non dans le chapitre consacré à l'exigibilité, mais dans celui consacré au paiement, paraît se prononcer sur cette importante question du caractère exclusif des causes d'exigibilité. Il porte en effet que

"... le receveur des impôts ne peut exiger le paiement d'un impôt que s'il est exigible en vertu d'une déclaration ou d'un rôle rendu exécutoire".

La finale de ce texte semble bien écrite pour révéler que les seules causes d'exigibilité sont la déclaration et le rôle rendu exécutoire. Elle provoque cependant plus de questions qu'elle n'en résout car, d'après les articles 266 à 270, les impôts sont, du point de vue de leur exigibilité, l'objet d'une summa divisio entre les impôts rendus exigibles par une note de taxation ou un avis d'imposition et ceux qui sont exigibles de plein droit; selon ces mêmes articles, la déclaration, pas plus qu'un rôle rendu exécutoire, ne sont des événements auxquels serait attachée l'exigibilité.

Entre ces articles et l'article 311, il y a un évident défaut de concordance qui doit être corrigé.

3. La liste des impôts rendus exigibles par une note ou un avis et ceux qui sont exigibles de plein droit est fournie par deux articles (articles 265 et 268) dont l'un (article 265) renvoie à l'article 74, § 2, et l'autre (article 268) renvoie au premier. Ainsi, qui cherche la liste des impôts exigibles de plein droit est invité par l'article 268 à se reporter à un texte, l'article 265, où

.../...

cette liste ne se trouve pas, et le renvoi qui y est fait lui permet de découvrir une liste qui n'est pas non plus celle qu'il cherche, mais seulement celle qui, confrontée à la liste de tous les impôts, lui permettra d'accéder au renseignement cherché.

Un mode d'expression aussi indirect des règles est à proscrire.

Articles 266 et 267.

Ces deux dispositions ne font pas même allusion à l'exigibilité - mot qu'ils n'emploient d'ailleurs pas -, ils fixent seulement le moment auquel les impôts visés doivent être payés ou acquittés.

Article 267.

Il faut écrire, à l'alinéa 1er : "... dès la réception de la note ...".

En effet, l'impôt ne peut être exigible qu'à partir de la réception de la note de taxation ou de l'avis d'imposition et non à partir de l'envoi de cette note ou de cet avis.

C'est l'envoi qui devrait préciser, le cas échéant, que les droits du Trésor sont en péril car l'administration est la seule à pouvoir apprécier la réalité de cette circonstance.

.../...

Article 269.

Le texte en projet ne porte lui-même aucune règle puisqu'il se borne à affirmer que l'impôt est exigible au moment où la loi fiscale le rend tel.

La précision selon laquelle cette exigibilité se produit "de plein droit" n'est guère éclairante et n'attribue pas à ce texte plus de consistance normative. En effet, de deux choses, l'une. Soit la loi fiscale visée est la loi actuelle et elle ne suspend pas l'exigibilité à une formalité, cette exigibilité se produit donc "de plein droit" et il est inutile de le répéter; soit la loi fiscale visée par l'article 269 est une loi future, mais alors on ne voit pas comment le code en projet pourrait d'ores et déjà fixer le contenu de cette loi future. Cette précision "de plein droit" est source d'équivoque et doit donc être omise.

Article 270.

Il y a lieu de se référer à l'observation formulée sous l'article 267.

Article 271.

Cet article n'a ni pour objet, ni pour effet, de rendre l'impôt exigible, - cette exigibilité ne dépendant pas d'un enrôlement -; il trouverait donc mieux sa place dans le chapitre VII, du titre II, consacré au rôle. Il ne

.../...

concerne en effet que l'enrôlement; son seul rapport avec l'exigibilité est de fixer au lendemain du jour de cette dernière la possibilité de porter au rôle un impôt dû et non acquitté.

Article 298.

Pour illustrer la règle de la disposition en projet, le fonctionnaire délégué a donné les trois exemples suivants, dans lesquels les droits d'accise sont exigibles :

- "a) au moment du dépôt de la déclaration : lors de l'importation de marchandises sous accises ou de production interne, l'accise est exigible au moment où la déclaration est déposée (situation normale);
- b) au moment de l'accomplissement du fait générateur de l'impôt : lorsqu'il a été omis de déposer une déclaration (par exemple : importation frauduleuse ou fabrication secrète) l'accise est exigible au moment de l'accomplissement du fait générateur de l'impôt, par exemple au moment de l'importation frauduleuse;
- c) au moment où la cause d'exemption disparaît : des produits d'accises peuvent être exemptés du paiement de l'accise lorsqu'ils sont, par exemple, employés à certaines fins. Lorsque les conditions, sous lesquelles l'exemption est accordée, ne sont plus remplies (par exemple, dénaturation), l'accise devient exigible".

Article 299.

A la question à quel texte se réfère le membre de phrase "à moins qu'il n'en soit autrement ordonné par la loi", le fonctionnaire délégué a donné la réponse suivante :

.../...

"L'article 299 reprend l'article 305 existant de la Loi générale sur les douanes et accises. A cet instant, aucun cas n'existe dans la loi fiscale où le redevable ne doit pas payer l'accise non encore acquittée. De tels cas pourraient toutefois ultérieurement être prévus dans la loi fiscale".

Cette réponse n'est pas convaincante. Il convient d'omettre les mots : "à moins qu'il n'en soit autrement ordonné par la loi" et d'écrire à la fin: "... en être effectué, à moins que dans des cas particuliers, l'exemption en ait été accordée".

Article 302.

Il y a une discordance entre le texte français qui énonce "... et qui voudraient quitter le Royaume quant à leur domicile" et le texte néerlandais "en die het Rijk definitief willen verlaten".

Il semble que ce soit le texte néerlandais qui doive prévaloir.

Article 311.

Voir l'observation générale sur le chapitre III du Titre V.

Article 316.

Tout débiteur a le droit de payer sa dette en monnaie reconnue par la loi. L'Etat a intérêt à voir reconnaître et à maintenir la valeur libératoire de la monnaie qu'il émet. L'administration fiscale a

.../...

progressivement fermé les bureaux de recettes accessibles au public.

On peut, dès lors, considérer que l'Etat a donné délégation à la poste pour être son caissier. Il s'ensuit que les versements effectués dans un bureau de poste doivent être considérés comme se faisant directement aux caisses de l'Etat. Dès lors, il convient :

- 1° que le versement au compte chèque postal du receveur puisse être effectué gratuitement comme il est possible de le faire à destination de n'importe quel compte bancaire;
- 2° que la date du versement au bureau de poste soit considérée comme la date du paiement et de son effet libératoire.

Article 317.

En ce qui concerne le pouvoir attribué au ministre des Finances, il y a lieu de se référer à l'observation formulée sous l'article 150.

Article 322.

Il convient de se référer à l'observation formulée sous l'article 150.

Article 323.

Il convient de se référer à l'observation formulée sous l'article 316.

Article 328.

Contrairement à ce qu'il donne à penser, le paragraphe 2, alinéa 2, en recourant à la fiction d'un titre légalement établi déroge à l'article 59 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat auquel il se réfère.

Il faut écrire :

"Art. Par dérogation à l'article 59 ...".

Article 329.

A la question de savoir si l'intérêt de retard est exigible sur les accroissements, sur les amendes administratives ou pénales, sur les frais de toute nature, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"Il est évident que le Code de procédure fiscale ne règle pas l'exigibilité d'intérêts sur les amendes pénales. Des intérêts de retard sont bien applicables sur les sanctions administratives (amendes administratives et accroissements d'impôt) et sur les frais qui sont à charge du contribuable."

Il appartient au législateur d'apprécier si une telle dérogation aux règles générales du droit commun est admissible d'autant plus que l'article 330, alinéa 1er,

.../...

deuxième phrase fait courir les intérêts rétroactivement à compter du jour où le principal aurait dû être payé.

Article 333.

Aux alinéas 1er et 2, on écrira "sont dus par l'Etat" et "n'est dû :".

Articles 338 et 339.

L'exposé des motifs fait état d'un arrêt de la Cour de cassation du 8 mars 1990, à l'appui de l'interprétation donnée par l'administration aux articles 409 et 410 du Code des impôts sur les revenus 1992 (transposés dans les articles 338 et 339 du projet) selon laquelle une saisie exécution peut être opérée malgré l'existence d'une contestation étant entendu cependant que l'exécution ne peut être poursuivie que pour la partie non contestée de l'impôt, et que, pour le solde, la saisie opérée doit être considérée comme une mesure conservatoire. Il y a lieu d'observer qu'une fraction importante de la doctrine considère que cet arrêt de la Cour de cassation n'a pas tranché la question de manière définitive et que la notion de "saisie-exécution conservatoire" applicable à la partie contestée de l'impôt est incompatible avec les principes généraux du Code judiciaire et du droit des saisies, lesquels distinguent nettement les saisies conservatoires et les voies d'exécution (voyez notamment J.P. BOURS et N. PIROTTE, Le titre exécutoire en droit fiscal, in L'exécution en question, Bruylant, 1993, p. 94, note 16 et les nombreuses références doctrinales).

.../...

Il appartient au législateur d'apprécier si une dérogation aussi importante aux classifications des saisies opérées par le Code judiciaire est admissible.

Article 341.

L'assimilation du rôle rendu exécutoire à un jugement (alinéa 2) prête à sérieuses critiques. Le privilège du préalable dont s'autorise l'administration fiscale n'est évidemment pas équipollent à l'autorité de la chose jugée ni à la force exécutoire d'un acte juridictionnel.

Au demeurant, pareille assimilation est inutile. L'exposé des motifs la justifie par la considération qu'elle dispense l'administration fiscale de demander l'autorisation préalable du juge des saisies pour pratiquer une saisie conservatoire. Pour atteindre cet objectif, il suffirait de préciser que les saisies conservatoires peuvent être pratiquées par l'administration fiscale sur la seule base du rôle rendu exécutoire, sans autorisation préalable du juge des saisies.

Article 342.

La disposition en projet est inapplicable en tant qu'elle prévoit qu'une saisie conservatoire doit être pratiquée en vue d'assurer le paiement d'une dette qui n'est ni certaine, ni liquide, ni exigible et qui n'a pas fait l'objet d'un enrôlement.

.../...

Puisque l'administration agit, dans cette hypothèse, sans titre exécutoire, l'article est critiquable et contraire aux explications fournies dans l'exposé des motifs, sous l'intitulé "quatrième axe - L'affermissement du caractère exorbitant du droit d'établir un titre exécutoire".

Article 344.

De l'accord du fonctionnaire délégué, les mots "contient commandement avant la saisie" peuvent être supprimés dans le deuxième alinéa.

Article 346.

1. A la question de savoir si les articles 346 et 347 du Code de procédure ne devraient pas être reproduits dans la demande prévue au paragraphe 1er, alinéa 2, le fonctionnaire délégué a répondu :

"Les textes actuels (articles 215 et 216 A.R./C.I.R. - art. 164 et 165 A.R./C.I.R. 1992 - et article 85bis Code T.V.A.) figurent déjà sur la demande en paiement pour compte du redevable. Tel sera également le cas lorsqu'on passera à la saisie simplifiée, conformément aux articles 346 et 347 du Code de procédure fiscale. Les principes de bonne administration exigent en effet de procéder de la sorte".

Il convient que cette intention soit exprimée dans le texte.

.../...

2. L'article 346, § 2 et § 3, conduit à cette conséquence que si le tiers saisi ne fait pas la déclaration prévue par l'article 1452 du Code judiciaire dans les délais ou ne l'a pas faite avec exactitude, il peut être poursuivi comme débiteur de tout ou partie des causes de la saisie. Cette sanction peut être appliquée, discrétionnairement, par l'administration sans aucun recours au juge des saisies. Or, en droit commun (article 1542 du Code judiciaire) le tiers saisi qui est en défaut de répondre aux obligations qui lui sont imposées par l'article 1452 du Code judiciaire ne peut être déclaré débiteur pur et simple des causes de la saisie que par décision du juge des saisies.

L'exposé des motifs fait état d'un arrêt de la Cour de cassation du 19 décembre 1988 à l'appui de l'interprétation selon laquelle le tiers saisi peut être poursuivi comme débiteur des causes de la saisie sans intervention du juge des saisies. Ici également il importe d'observer que cet arrêt est très vivement critiqué par la doctrine (voyez notamment BOURS et PIROTTE, précité, p. 104 et sv.; E. DIRIX et K. BROECKX, *Beslag in A.P.R.*, 1992, spéc. n° 261 et 262 et les nombreuses références). Les objections doctrinales paraissent sérieuses. D'une part, il est incontestable que le tiers saisi n'est pas le redevable de l'impôt, en manière telle qu'une voie d'exécution directement dirigée contre lui ne peut s'opérer sur la base d'un rôle rendu exécutoire. Seule une décision de justice pourrait conférer à l'administration un titre contre ce tiers.

Plus fondamentalement, l'on doit constater que dans le chef du tiers, la sanction - qui n'a point la nature d'un impôt - affecte directement des droits et obligations de caractère civil. L'article 6 de la Convention européenne de

.../...

sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales impose, à cet égard, l'exigence d'un procès équitable. Le texte qui prévoit que cette sanction est tributaire d'une appréciation purement discrétionnaire de l'administration ne répond pas à cette exigence (sur cet argument, voyez E. DIRIX et K. BROECKX, op. cit., p. 144, n° 262).

Article 347.

Au paragraphe 2 in fine, il faut écrire : "A défaut, la demande visée à l'article 346, § 1er, est réputée ...".

Articles 350 et 351.

Le commentaire consacré aux articles 350 et 351 doit s'expliquer sur la portée de ces dispositions et, en particulier, sur leur compatibilité avec la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989.

Article 352.

Aux questions :

- 1° ne conviendrait-il pas de préciser qu'il s'agit du receveur des impôts sur les revenus ? Ou faut-il y ajouter pour les assujettis à la TVA, le receveur de cette taxe;

.../...

- 2° ce qui arrive si le bénéficiaire produit une attestation délivrée par un receveur incompétent,

le fonctionnaire délégué a répondu :

"Dans l'état actuel de la législation, l'attestation concerne les impôts sur les revenus (article 443, C.I.R. 1992). Le receveur (territorialement) compétent est actuellement désigné à l'article 220 de l'A.R./C.I.R. 1992. Le receveur compétent (ratione materiae et ratione loci) sera, dans le cadre de l'article 325 du Code de procédure fiscale, désigné par un arrêté du Secrétaire général du Ministère des Finances, en application de l'article 37 dudit Code.

Un seul receveur sera désigné pour l'application de l'article 352 du Code de procédure fiscale, quoique l'application dudit article ne soit dorénavant plus limitée aux seuls impôts sur les revenus. A supposer que dans une première phase de la restructuration des administrations fiscales, plusieurs receveurs participent encore au recouvrement des différents impôts auxquels s'applique le Code de procédure fiscale, le receveur désigné devra s'enquérir de la situation fiscale auprès de ses collègues compétents pour les impôts ne relevant pas de sa compétence.

A moyen terme, le plan de restructuration prévoit la création de centres de recouvrement qui seront compétents pour tous les impôts.

Théoriquement, l'attestation délivrée par un receveur incompétent est dénuée de toute valeur. Les receveurs devront bien sûr veiller à ne pas délivrer d'attestations dans des cas pour lesquels ils sont incompétents (leur responsabilité est en pareil cas engagée).

A supposer que ceci se produise toutefois et qu'une institution ou un organisme de crédit libère les fonds sur base d'une telle attestation, l'administration ne dispose en pareil cas d'aucun recours et ne pourra en outre pas appliquer l'amende prévue à l'article 392 par ce que la faute initiale a été commise par l'un de ses agents. L'article ne prévoit d'ailleurs aucune sanction au cas où une institution ou un organisme de crédit libérerait des fonds sans qu'une attestation lui ait été produite."

.../...

On ne peut rédiger un texte de loi en fonction d'une réorganisation administrative qui n'a pas encore eu lieu.

Article 354.

1. Au 1^o, la notion de "créance certaine, exigible et liquide" est connue du droit commun. Il n'appartient pas au Roi, ni de la répéter, ni d'y déroger.

La règle inscrite à l'article 353, § 1er, est suffisante.

Dès lors, le 1^o doit être supprimé.

2. Le texte donne l'impression qu'il s'agit de deux personnes morales de droit public distinctes.

Le Roi, en vertu de son pouvoir réglementaire, a le pouvoir d'organiser l'administration. Dès lors, le 5^o est superflu et doit être omis.

Chapitre VIII.

Section 1. Garantie.

Observation préalable.

La terminologie utilisée dans divers articles entre 308 et 361 est relativement fluctuante.

.../...

On y parle :

- de garantie suffisante : article 308;
- de garantie : article 355;
- de garantie réelle : articles 356, 357;
- de cautionnement en espèces : article 358;
- de cautionnement : articles 359, 360, 361.

Par ailleurs, la caution est parfois "personnelle" - articles 356 et 357 - ou simplement "caution" - article 359.

Il convient d'adapter et d'uniformiser la terminologie comme il sera proposé ci-après.

Article 355.

1. A l'alinéa 1er du texte français, on écrira :

"Art. 355. Sauf s'il estime le redevable suffisamment solvable, ...".

2. Le texte néerlandais de l'alinéa 2 devrait être rédigé ainsi qu'il est proposé dans la version néerlandaise du présent avis.

.../...

Article 356.

Au paragraphe 1er, alinéas 1er et 2 du texte français, les mots "garantie réelle" doivent être remplacés par les mots "sûreté réelle".

Article 357.

De même, aux paragraphes 1er et 2 du texte français, on remplacera le mot "garantie" par le mot "sûreté".

Article 358.

1. Au paragraphe 1er, alinéa 1er, 1^o, on écrira :

"1^o lorsqu'elle estime que le montant perçu de l'impôt est insuffisant ...".

2. Au paragraphe 2 du texte français, il faut écrire :

"... peut exiger l'engagement d'une caution ou le versement ...".

Article 359.

1. On écrira à l'alinéa 1er : "... de fournir une garantie pour le paiement ..."; cette notion est, en effet,

.../...

suffisamment générale pour désigner à la fois "caution personnelle" et "caution et sûreté réelle".

2. Aux alinéas 2 et 4, le mot "cautionnement" doit être remplacé par le mot "garantie".

Article 360.

Aux alinéas 1er et 2, le mot "cautionnement" sera, de même, remplacé par le mot "garantie".

Article 361.

Il est contraire à l'objectif de transparence de renvoyer de manière générale aux lois sur les douanes et accises, à leurs arrêtés d'exécution et aux modalités fixées dans la loi générale sur les douanes et accises. Il faut, au moins, indiquer dans le texte quelles sont les dispositions applicables.

Article 362.

Le paragraphe 3, alinéa 1er, selon lequel :

"Ce privilège prime tous les privilèges dont bénéficieraient les créances des bénéficiaires des condamnations, liquidations ou collocations",

.../...

signifie-t-il qu'un créancier gagiste qui a obtenu l'autorisation du Tribunal de vendre le gage à son profit doit céder le pas au privilège dont l'Etat bénéficie.

Le fonctionnaire délégué a répondu :

"Le privilège du Trésor prime effectivement. Il faut cependant aussi tenir compte des dispositions de l'article 254, 2ème alinéa, 2º du Code de procédure fiscale".

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas le lien existant entre le texte examiné et l'article auquel il est fait référence.

Article 364.

Aux questions si :

- 1º l'hypothèque légale peut être inscrite sur les biens des successeurs universels pendant les trois mois et 40 jours au cours desquels on fait inventaire et on délibère;
- 2º l'hypothèque légale peut être inscrite sur les biens des successeurs universels qui ont accepté la succession sous bénéfice d'inventaire,

le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"... l'hypothèque légale est destinée à garantir le recouvrement des impôts, et il va de soi que l'hypothèque ne peut produire ses effets que dans la mesure du droit de créance de l'Etat à l'égard du propriétaire du bien hypothéqué, droit de créance tel qu'il résulte à

.../...

la fois des dispositions du droit fiscal et des dispositions du droit civil (cf. article 220 du projet). Ainsi, si le successible renonce à la succession, il est censé n'avoir jamais été héritier et l'hypothèque légale devient inopérante : il pourra en demander la mainlevée. Si le successible accepte la succession sous bénéfice d'inventaire, il ne sera tenu des dettes de la succession que sur les biens recueillis ou à concurrence de la valeur de ces biens; la dette fiscale, garantie par l'hypothèque légale, à laquelle il serait tenu du chef de la succession, sera éventuellement limitée dans cette mesure.

L'hypothèque n'étant qu'une mesure de garantie et non pas une mesure d'exécution, rien ne s'oppose à ce qu'elle soit inscrite avant l'expiration du délai d'inventaire et de délibération (3 mois et 40 jours). Il ne faut pas perdre de vue que le droit de créance et donc le droit d'hypothèque sont nés avant le décès et, en pareil cas, la loi hypothécaire elle-même permet l'inscription immédiatement après le décès (article 82, alinéa 2, loi hyp.).

Article 366.

A la question si lorsque le produit de la vente est insuffisant pour couvrir les impôts dus, cette vente peut être contestée par le receveur des impôts, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"L'hypothèque occulte n'est pas compatible avec la procédure de purge. L'acquéreur qui veut purger devra donc veiller à ce que la dette d'impôt soit acquittée ou garantie d'une manière ou l'autre, s'il veut éviter, qu'après la purge, l'hypothèque légale en garantie des droits de succession puisse encore lui être opposée".

.../...

Article 367.

1. A la question s'il ne convient pas à l'alinéa 3 de préciser que l'inscription de l'hypothèque légale ne peut être réalisée que dans le cas où le résident étranger a négligé de verser le montant de la garantie, le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"Le receveur ne procèdera à l'inscription de l'hypothèque légale que si l'héritier résidant à l'étranger n'a pas rempli ses engagements quant à la fourniture de la caution. Comme il a été dit, ci-avant, concernant l'article 359, la caution à fournir ne consiste pas nécessairement en un cautionnement en argent, l'héritier peut aussi fournir une garantie personnelle (cautionnement au sens du C.C.) ou fournir une hypothèque (stipulée)".

2. A l'alinéa 3, on écrira in fine : "... le montant de la garantie".

Article 371.

Le successeur universel qui renonce à la succession est considéré comme n'ayant jamais été héritier. Doit-il supporter les frais des formalités hypothécaires tant à l'inscription qu'à la mainlevée, lorsque l'hypothèque légale a été inscrite sur un immeuble personnel dont il était déjà propriétaire avant la mort du de cujus ?

.../...

A cette question, le fonctionnaire délégué a répondu :

"Vu que le successeur universel qui renonce à la succession est censé n'avoir jamais hérité, il pourra récupérer les frais de l'inscription et de radiation de l'hypothèque légale sur base du droit commun. Tant qu'il n'a pas renoncé, il sera cependant tenu au paiement des frais d'inscription ou de radiation du fait qu'il est jusque là considéré comme héritier".

Article 372.

La disposition s'applique à "un bien susceptible d'hypothèque" (au singulier). Dans quel cas, le notaire est-il alors tenu d'aviser plusieurs receveurs ?

Le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"Les articles 372 à 380 du Code de procédure fiscale reprennent et harmonisent les obligations établies à charge des notaires par les articles 433 à 443 du C.I.R. 1992 et les articles 93ter à 93undecies du Code T.V.A. Le notaire sera donc tenu d'avertir et le receveur des contributions directes, et le receveur de la T.V.A. si l'aliénateur ou celui qui affecte en hypothèque a la qualité d'assujetti à la T.V.A. comme cela est maintenant le cas. Après la restructuration de l'administration fiscale, il suffira d'envoyer un avis au receveur territorialement compétent de l'administration du recouvrement. Ceci sera stipulé dans les arrêtés à prendre sur base de l'article 37".

.../...

Pour le surplus, il est renvoyé à l'observation formulée sous l'article 352.

Article 377.

La disposition laisse incertaine la question de savoir à qui incombent les frais de la mainlevée. Il serait logique que ceux-ci incombent à l'administration fiscale qui n'a pas respecté les délais.

Par ailleurs, le texte néerlandais des paragraphes 1er, alinéa 1er, et 2, devrait être rédigé ainsi qu'il est proposé dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 380.

Il convient de se référer à l'observation formulée sous l'article 150.

Titre V. - Chapitres IX et X : Observations générales.

Ces deux chapitres règlent l'un, la prescription, et l'autre, l'extinction, de la dette fiscale; tous deux concernent cependant bien le même objet : la disparition de la dette fiscale par le fait de l'écoulement du temps. Il s'agit, en effet, dans le premier d'une prescription extinctive de la dette fiscale et dans le second d'une extinction de cette dette après l'expiration d'un certain

.../...

délai. C'est pourquoi il est nécessaire d'examiner de près le résultat auquel conduit cette réglementation double de la disparition d'une catégorie de dette par l'écoulement du temps.

Tandis que le point de départ de la prescription est fixé au jour où la dette fiscale est portée au rôle, celui du délai d'extinction est placé au 31 décembre de l'année au cours de laquelle s'est accompli le fait générateur de l'impôt. Cette différence empêche de considérer que le délai dit d'extinction est simplement, comme pourrait le faire croire l'exposé des motifs, le délai maximal au delà duquel le délai de prescription ne peut être prolongé par l'effet d'interruptions ou de suspensions.

Une dette fiscale pourrait donc, si son enrôlement a lieu longtemps après la survenance du fait qui l'a engendrée mais cependant moins de dix ans avant l'expiration du délai d'extinction, être éteinte avant d'être prescrite. On se trouverait dans ce cas devant une dette éteinte avant que le délai de sa prescription ait pu échoir.

Inversement, une créance pourra n'être pas éteinte alors cependant qu'elle est prescrite. Il suffit pour cela d'imaginer qu'un impôt enrôlé peu de temps après la fin de l'année où s'est produit le fait qui l'a engendré, soit resté impayé pendant dix ans. A l'issue de ce délai, la dette assurément prescrite ne sera pas éteinte.

La question se pose de savoir quels seront au juste les droits et devoirs du débiteur de l'impôt dans ces situations où une dette fiscale est, soit éteinte mais non prescrite, soit prescrite mais non éteinte.

.../...

Le droit commun de la prescription n'offre pas de situation analogue pour l'évidente raison que la situation envisagée touche à l'essence même de la prescription.

Le système proposé doit être revu fondamentalement.

Article 384.

1. La simplification à laquelle procède le code en projet en fixant un délai uniforme de prescription de dix ans néglige un aspect important de l'organisation de toute prescription.

Elle ignore, en effet, l'évidente différence qui est à faire entre d'une part une prescription de l'action de l'administration en vue de constater le montant de l'impôt, de le liquider, c'est-à-dire en arrêter le chiffre, et d'autre part la prescription de l'action de l'administration qui doit percevoir une créance constatée, établie et liquide. Ces deux actions sont très distinctes; chacune appelle la prise en considération de circonstances fort différentes. Tandis que la première prescription doit notamment envisager le problème résultant du dépérissement des preuves, parfois non écrites, la seconde, pour sa part, doit protéger le débiteur contre la nonchalance de son créancier. La diversité des délais établis par les règles actuelles n'est pas un accident de l'histoire ou du hasard, mais bien des résultats dus à une appréciation intelligente, et donc différenciée, de ces fonctions de la prescription. L'exemple qu'offre, à cet égard, la matière des droits

.../...

d'enregistrement est significatif; le délai est plus ou moins long selon la difficulté réelle de l'action de l'administration. La complexité des règles n'y est pas arbitraire ou irrationnelle, elle n'est pas non plus le fruit d'une tradition non critiquée, elle ne doit donc pas être systématiquement "enrayée".

La solution consistant à doubler, ou parfois quintupler, les délais actuellement en vigueur, pour n'établir plus qu'un seul délai, néglige à l'excès les données du problème; elle doit donc être revue.

2. Le droit commun de la prescription est, depuis plusieurs siècles, attaché au principe selon lequel la prescription court contre le créancier dès lors qu'il peut intenter sa demande. C'est donc au jour de l'exigibilité de la créance qu'est fixé le point de départ de la prescription. Ainsi l'établit notamment l'article 2257, alinéas 1er et 2, du Code civil. Ce droit commun est rationnellement fondé sur le fait que, d'une part, le temps donné pour la prescription doit être un temps utile pour l'exercice de l'action, et que, d'autre part, tout ce temps utile doit être compris dans le délai. Le projet ne respecte pas ce droit commun, ni par conséquent, son fondement, en choisissant le jour de l'enrôlement comme point de départ de la prescription quel que soit l'impôt en cause car l'enrôlement ne coïncide pas normalement dans le système du projet avec le moment de l'exigibilité.

.../...

Si donc la prescription court du jour de l'enrôlement, il pourra arriver qu'elle court alors que le Trésor ne peut pas encore exiger le paiement. Ce serait le cas de l'impôt sur les personnes physiques qui, selon l'article 266, est enrôlé deux mois avant que son paiement puisse être exigé.

Il pourra aussi arriver que l'administration puisse agir pendant une longue période sans procéder à aucun enrôlement. Dans ce cas, la prescription ne courra pas contre elle. Ainsi par exemple pour tous les impôts visés à l'article 268 : ils sont, aux termes de l'article 269, exigibles "de plein droit", c'est-à-dire sans formalité, et singulièrement sans enrôlement. L'administration pourra ainsi différer longtemps et sans risque pour elle mais non pour le débiteur, le moment à partir duquel sa créance se trouvera exposée à un délai de prescription.

Le choix du jour où commence à courir le délai de prescription doit donc être reconsidéré à la lumière du principe selon lequel, si le délai ne peut courir contre celui qui ne peut pas agir, il doit toujours courir contre celui qui peut le faire.

3. L'exposé des motifs fait observer que les règles prévues pour la prescription ne concernent que le recouvrement des impôts et non la restitution de ceux-ci par l'administration lorsqu'elle les a indûment perçus. La restitution serait, selon le même exposé, régie par les dispositions de la loi du 6 février 1970.

.../...

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la raison pour laquelle la prescription d'une action en restitution ne doit pas être réglée par le Code en projet alors cependant que le chapitre VI du titre II est entièrement consacré à la restitution et que, notamment, l'article 109 fixe le moment à partir duquel la demande en restitution doit être introduite.

Il y a du reste une anomalie à laisser la question de la prescription de la demande en restitution sous l'empire d'une loi dont la logique, de toute évidence sensiblement différente, se marque dans sa division en deux chapitres distincts dont le premier est consacré à la prescription des créances à charge de l'Etat et le second à celle des créances au profit de l'Etat.

Article 386.

La raison n'apparaît pas clairement pour laquelle l'article 386 prévoit que la demande dont il est question à l'article 346 n'interrompt la prescription que si elle est dénoncée au redevable par exploit d'huissier, alors que cet article 346, § 1er, alinéa 4, prévoit que cette demande doit être dénoncée au redevable par notification, qui consiste, selon l'article 10, en un envoi recommandé à la poste.

Article 387.

La disposition prévoit un système nouveau au sujet duquel le commentaire ne fournit aucune explication. Il convient de le compléter sur ce point.

Il suffit de songer au cas du redevable dont les enfants héritiers ont été domiciliés en Belgique et dont l'inscription a été radiée en même temps que celle de leurs auteurs.

Article 391.

Il est fait référence à l'observation générale formulée sous les chapitres IX et X.

Article 392.

Au paragraphe 1er, la question se pose s'il est admissible d'étendre la fourchette d'amendes de 1.000 à 50.000 francs prévues par l'article 445 C.I.R. 92. à l'ensemble des infractions prévues par les autres codes fiscaux, étant donné que les amendes actuellement prévues avaient été fixées proportionnellement à la gravité du manquement.

Cette question est d'autant plus importante que, selon les informations du délégué du ministre, les fonction-

.../...

naires compétents détermineront l'importance de l'amende à infliger eu égard à l'infraction en se fondant sur des directives publiées dans le commentaire administratif, directives qui n'ont pas de valeur normative et dont l'auteur n'est pas responsable politiquement devant les Chambres.

Article 393.

La disposition en projet prévoit in fine que l'accroissement d'impôt peut s'appliquer lorsque "le contribuable a obtenu ou tenté d'obtenir indûment la restitution ou la déduction".

Une action tendant à la restitution d'un impôt ou à la déduction d'un impôt est toujours aléatoire et le contribuable peut parfaitement échouer à la suite d'un défaut de paiement ou de preuve. Dans ces conditions, l'accroissement d'impôt est de nature à le dissuader d'intenter un recours et, dans cette mesure, la partie de l'article 393 examinée est contraire au principe général du droit de la défense.

Le texte en projet pourrait se justifier si le mot "indûment" était remplacé par le mot "frauduleusement". Dans le cas contraire, il serait contraire aux droits de la défense.

.../...

Article 396.

L'article énonce qu'

"En cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, l'impôt dû sur les éléments non déclarés ou déclarés de manière incomplète ou inexacte, est majoré d'un accroissement d'impôt".

Le texte met en évidence les inconvénients de l'assimilation à une déclaration du fait générateur d'apposer un timbre ou de présenter un acte au receveur de l'enregistrement.

Article 397.

Selon l'article 393, le montant de l'accroissement d'impôt est calculé sur base de l'impôt élué.

Comment se justifie la règle de l'article 397, selon lequel le montant de l'impôt auquel l'accroissement d'impôt s'applique est déterminé sans avoir égard aux paiements anticipés ni aux précomptes ?

Le fonctionnaire délégué a répondu ce qui suit :

"En principe, l'accroissement d'impôt est calculé sur base de l'impôt élué (article 393, C.P.F.).

L'application de ce principe pose toutefois un problème particulier lorsque l'impôt élué a déjà été acquitté, en tout ou en partie, avant l'établissement de la cotisation (par exemple, au moyen de précomptes ou de versements anticipés). Faut-il dans un tel cas

.../...

calculer l'accroissement sur l'impôt supplémentaire "net" (c'est-à-dire après imputation des précomptes ou des versements anticipés) ou sur l'impôt supplémentaire "brut" (c'est-à-dire avant imputation) ?

L'équité fiscale exige que l'accroissement soit calculé sur l'impôt supplémentaire "brut". En effet, l'accroissement vise à sanctionner l'absence de déclaration, l'omission dans la déclaration ou le caractère incomplet ou inexact de la déclaration, quel que soit l'effet de l'infraction sur le montant de l'impôt supplémentaire qui doit être effectivement payé. C'est pour dissiper toute équivoque que cette règle a été reprise expressément à l'article 397, C.P.F."

La justification n'est admissible que si le contribuable, dans l'hypothèse envisagée, a agi frauduleusement, ce que confirme l'article 398, alinéa 1er.

Article 400.

D'accord avec le fonctionnaire délégué, il faut écrire à la fin de l'alinéa 2 :

"... n'aient déjà été communiqués antérieurement par écrit au contrevenant ...".

Article 401.

On peut concevoir que le ministre ou son délégué usant de son pouvoir hiérarchique réduise ou annule les amendes prononcées par les fonctionnaires de l'administration fiscale, en revanche, cette mesure ne peut être admise à l'égard des décisions judiciaires contentieuses devenues définitives à peine de porter atteinte à la séparation des pouvoirs.

.../...

Il faut se garder d'utiliser dans le code le mot "grâce" pour éviter tout parallélisme avec la grâce royale prévue par la Constitution.

Article 402.

Selon la Commission royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité, la perte pour les conseils fiscaux du droit de représenter les contribuables "touchant à un droit civil dans le sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme, cette sanction doit être réservée aux tribunaux ordinaires, statuant en matière pénale avec les garanties propres aux procédures judiciaires, sans préjudice du droit disciplinaire" (p. 253-254).

L'observation de la commission mérite d'être suivie d'autant plus que la sanction est étendue à tous les impôts.

Article 406.

Si l'on peut comprendre la justification donnée dans l'exposé des motifs

"de sanctionner le faux en écriture "fiscal" conformément aux dispositions du Code pénal, et de ne plus prévoir dans la loi fiscale une sanction spécifique pour cette infraction",

.../...

l'on n'aperçoit pas la raison pour laquelle le même raisonnement n'est pas tenu en ce qui concerne le faux certificat.

Article 410.

1. Bien que cette disposition du projet soit reprise de textes en vigueur, elle appelle néanmoins des éclaircissements et des correctifs, en raison de la sévérité des mesures prévues et de l'absence d'une jurisprudence qui en aurait déjà tracé les limites.

2. A quelles conditions les titulaires des professions visées par l'article 410 sont-ils censés avoir commis les infractions visées aux articles 405 et 406 du code ? La certification des comptes, l'établissement d'un bilan, par exemple, pourraient-ils entraîner la condamnation du conseiller du contribuable, s'il n'est pas établi que ce conseiller a eu connaissance de la contravention à la loi fiscale dont le contribuable a pu se rendre coupable à l'insu de l'expert consulté ?

.../...

En l'absence de dol spécial dans le chef de l'expert (1), celui-ci ne saurait en principe être condamné. Les conditions d'application du texte devraient néanmoins être rappelées dans l'exposé des motifs afin d'en rendre l'interprétation plus sûre.

3. L'article 410 du code donne au juge la faculté d'étendre l'interdiction professionnelle aux "établissements" de l'association ou de l'entreprise dont fait partie la personne condamnée, en permettant de décréter la fermeture de ces établissements. Ce régime de sanction collective manque de justification dans son principe, puisqu'il atteint des personnes qui ne se sont pas rendues complices d'une infraction, au travers de l'association ou de l'entreprise dont elles font partie; il manque aussi de mesure, puisque la fermeture des établissements pourrait atteindre cinq ans.

(1) Dans l'exposé des motifs de la loi du 10 février 1981 de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale, il fut expliqué ce qui suit : "Le dol spécial (qui est requis) est celui que la Commission d'étude de la répression pénale de la fraude fiscale a suggéré en vue de faciliter la répression pénale de ces infractions. L'intention frauduleuse et le dessein de nuire sont, en effet, des notions suffisamment larges pour englober n'importe quelle intention délictuelle, poursuivie par le contrevenant, et sont, au surplus, suffisamment connus par la doctrine et par la jurisprudence pour éviter toute controverse au sujet de leur application. En effet, la doctrine et la jurisprudence admettent unanimement qu'il faut entendre par "intention frauduleuse" le dessein de se procurer à soi-même ou de procurer à autrui, par certains agissements frauduleux, un profit ou un avantage illicites. Le "dessein de nuire", c'est l'intention de porter atteinte aux droits ou aux intérêts légitimes d'autres personnes, tant particulières que publiques" (Doc. parl., Sénat, 1980-1981, n° 566/1; Pasin., p. 327).

4. Le champ d'application de l'article 410 du code - qui vise des "entreprises quelconques" - n'est pas clair : cette disposition vise-t-elle uniquement les sociétés fiduciaires, les cabinets d'avocats, etc. opérant pour des tiers ou concerne-t-elle également les sociétés dans le domaine industriel ou commercial ? La doctrine (1) est d'avis que toutes les sociétés sont incluses dans le champ d'application du texte. Cette interprétation correspond-elle aux intentions des auteurs du projet de code ? Si tel était le cas, la disproportion de la sanction collective critiquée plus haut serait encore plus flagrante.

5. L'employé qui se trouve dans un lien de subordination à l'égard du contribuable ou de la société qui assiste celui-ci, peut-il échapper à l'interdiction professionnelle prévue par le code, s'il produit un ordre formel de son employeur, lui ordonnant de tenir les écritures comptables d'une manière délictueuse ? Le titulaire d'une profession exercée de façon indépendante (avocat, conseiller fiscal, reviseur d'entreprise, expert-comptable externe ...) et l'employé ne peuvent, semble-t-il, être mis sur le même pied du point de vue des modalités de la répression.

6. La peine prévue - fermeture de trois mois à cinq ans des établissements - n'est pas proportionnée à toutes les infractions susceptibles d'être commises (la "contraven-

(1) R. TOURNICOURT, Strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de belastingconsulent, EHSAL, Studiedag 12.12.1981, Referatenboek, april 1982, pp. 261-267.

tion aux dispositions de la loi fiscale" renvoie aussi à des infractions mineures). Elle devrait être graduée par le législateur lui-même, selon la gravité des faits et pour les cas de récidive, afin que soit respecté l'esprit des articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution.

Il résulte de ce qui précède que l'article 410 du code doit être fondamentalement revu.

Article 413.

La rédaction est ambiguë. Tel qu'il est rédigé, l'article peut être interprété comme signifiant que la loi relative aux centimes additionnels ne s'applique pas aux amendes prévues par les articles du Code pénal auxquels se réfèrent plusieurs articles du chapitre.

Le fonctionnaire délégué répond de la manière suivante :

"Pour éviter toute ambiguïté sur l'interprétation de cet article, les mots "infractions visées" peuvent être remplacées par les mots "amendes fixées". De cette manière, cet article ne s'appliquera qu'aux amendes fixées expressément par le Code de procédure fiscale".

Dès lors, mieux vaut viser les articles du Code de procédure fiscale qui prévoient des amendes qui ne seront pas soumises à la majoration prévue par la loi du 5 mars 1952.

.../...

Article 414.

Il faut exclure des personnes visées les liquidateurs qui sont désignés non pas par l'assemblée générale des associés, mais par le tribunal.

Article 416.

Au paragraphe 3 du texte français, mieux vaut utiliser les termes "fonctionnaire du rang 14" pour désigner le directeur régional.

Article 417.

L'alinéa 2 peut être lu de deux manières différentes :

- 1) ou bien il signifie que les fonctionnaires détachés auprès du parquet ne peuvent pas être entendus comme témoins, mais peuvent l'être à une autre occasion;
- 2) ou bien il consisterait à dire que ces fonctionnaires détachés auprès du parquet ne peuvent pas être entendus à quelque occasion que ce soit.

Il convient de préciser le texte pour exprimer l'intention des auteurs du projet.

.../...

Article 418.

La disposition en projet fait référence à "une des activités professionnelles visées aux articles 23, § 1er, 1^o et 2^o, et 30, 3^o, du C.I.R. 92". En réalité, ces dispositions concernent les revenus provenant d'activités professionnelles.

Mieux vaut, pour la rédaction de l'article en projet, s'inspirer de l'article 454 C.I.R.

Article 420.

Selon le fonctionnaire délégué,

"Les notions d'auteurs, de co-auteur ou de complice doivent être entendues au sens qu'elles ont en droit pénal (cfr. articles 66 et 67, Code pénal)".

Il convient, dès lors, d'écrire :

"Art. 420. Sous réserve de l'application ...".

Sous-section 4. - Accises.

Il est fait référence à l'observation générale n^o II. Cette observation se justifie d'autant plus qu'en l'espèce, on ne peut, dans des textes à caractère général,

.../...

prévoir des références générales à la loi générale sur les douanes et accises, sans préciser quelles sont les dispositions qui sont applicables dans chaque cas.

Article 426.

Selon cet article, les contrevenants peuvent être mis en état d'arrestation par les agents des douanes, lorsque l'infraction peut être punie d'une peine d'emprisonnement. Or, l'article 405 du projet prévoit, de façon générale, une peine d'emprisonnement de 8 jours à deux ans pour chaque infraction. Cela signifie que les agents des douanes peuvent mettre un contrevenant en état d'arrestation pour n'importe quelle infraction (cfr. dans le même sens l'exposé des motifs, p. 194).

Certes, l'article 47 de la loi du 20 juillet 1990 relative à la détention préventive dispose que cette loi ne modifie pas les lois relatives à la répression de la fraude en matière fiscale.

.../...

Si la mise en état d'arrestation du contrevenant est admissible, en revanche les articles 250, 251 et 252 (1) de la loi générale sur les douanes et accises ne prévoient pas les garanties requises par l'article 5 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales; en particulier, il n'est pas prévu que la personne mise en état d'arrestation est avisée des raisons de son arrestation. En outre, le délai de quatorze jours prévu à l'article 252 est loin d'être le bref délai visé à l'article 5, § 4, de la Convention précitée.

L'article devrait être omis de manière à n'appliquer que le droit commun réglé par la loi du 20 juillet 1990

-
- (1) "Art. 250. Les agents des douanes et accises pourront amener les individus qu'ils mettent en état d'arrestation, conformément aux articles 247 à 249, devant le juge au tribunal de police du canton dans lequel l'arrestation s'est faite ou les officiers de la gendarmerie, s'il s'en trouve dans cet endroit, et, dans ce cas, le juge au tribunal de police ou les officiers de la gendarmerie seront tenus de faire conduire, le plus tôt possible, les individus arrêtés devant le procureur du Roi.

Art. 251. Les agents des douanes et accises seront obligés de transmettre au juge au tribunal de police ou au procureur du Roi, lors de l'arrestation ou du moins aussitôt que possible, et dans les trois jours au plus tard, une copie du procès-verbal constatant l'infraction.

Art. 252. Si, dans le terme de quatorze jours après que l'individu arrêté est arrivé dans la prison, et après qu'il en a été donné connaissance au directeur régional des douanes et accises, il n'a point été porté d'action par l'administration des douanes et accises ou en son nom, devant le tribunal correctionnel, le procureur du Roi sera tenu de mettre en liberté sur-le-champ, mais provisoirement, l'individu arrêté, et de faire aussitôt part de cet élargissement au directeur régional".

.../...

relative à la détention préventive et par la loi du 5 août 1992 sur la fonction de police (1).

-
- (1) Dans son avis du 19 mars 1956 relatif à un projet de loi sur la gendarmerie, le Conseil d'Etat avait observé qu'en raison de la généralité des termes de l'article 12 de la Constitution, il convenait de vérifier la compatibilité avec ce dernier, des mesures législatives autorisant des mesures privatives de la liberté, pour administratives et essentiellement passagères qu'elles fussent (Doc. parl., Sénat, 1955-1956, 335, p. 30). L'avis du Conseil d'Etat du 9 mai 1984 sur un projet de loi sur la police communale indique que la plupart des auteurs, constatant la pratique des arrestations administratives, observent, comme Paul ERRERA, qu'elle est "difficile à justifier en droit strict" (Traité de droit public belge, 2e éd., Giard et Brière, Paris, 1918, § 36, p. 52), Fr. DELPEREE remarquant que "force est de reconnaître que le fondement constitutionnel de ces décisions (...) n'est pas toujours explicite" (Droit constitutionnel, t. I, Les données constitutionnelles, Larcier, Bruxelles, 1980, n° 116, pp. 205-206) (Doc. parl., Chambre, 1009 (1984-1985) n° 1, pp. 21 et 23).
- Le même avis observait encore qu'il y avait lieu de vérifier si l'arrestation administrative, telle qu'elle est connue en droit belge, est compatible avec l'article 5 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, qui prévoit que "nul ne peut être privé de sa liberté" sauf dans les cas énumérés de manière exhaustive par la Convention.
- L'arrestation administrative se situant aux confins de ce que permet la Constitution et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, il convient de l'entourer de garanties juridiques sérieuses.
- Ce qu'a fait l'article 31 de la loi du 5 août 1992 sur la fonction de police, réservant pareille modalité d'arrestation aux "cas d'absolue nécessité", en prévoyant que la privation de liberté ne peut jamais durer plus longtemps que le temps requis par les circonstances qui la justifient et ne peut en aucun cas dépasser douze heures, toute personne qui fait l'objet d'une arrestation administrative pouvant demander qu'une personne de sa confiance en soit avertie.
- L'article 33 de la même loi organise un contrôle hiérarchique et la tenue de registres, en vue d'éviter tout abus.
- Force est de constater que le code est en défaut de procurer de telles garanties.

Article 427.

Il convient de se référer à l'observation générale n° II.

Article 430.

La disposition en projet est, en réalité, une dérogation aux articles 66 et 67 du Code pénal.

Mieux vaut écrire :

"Art. 430. Par dérogation aux dispositions ...".

De plus, la notion d'"intéressés", malgré les explications fournies par les fonctionnaires délégués, est trop vague pour figurer dans un texte à caractère pénal.

Article 433.

Au paragraphe 1er, alinéa 1er, du texte français, on écrira :

"§ 1er. Indépendamment de la peine d'emprisonnement visée à l'article 405, le juge prononce la suspension de tout travail de distillation et de rectification pour une période ...".

Le texte néerlandais du même alinéa devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

.../...

Chapitre III.

Ce chapitre n'est pas à sa place dans un code de procédure fiscale. Il doit être maintenu dans le C.I.R. 92.

TITRE VII. - LA PROCEDURE DE CONTENTIEUX.

Observations générales.

I. Les articles 440 à 453 du projet mettent en place une nouvelle procédure en vue de trancher les contestations portant sur "l'existence ou le montant d'une dette fiscale, d'un droit à restitution ou d'une sanction administrative". Les contestations sont portées devant le "directeur du contentieux fiscal" qui est saisi au moyen d'un recours.

L'Etat est représenté devant le directeur du contentieux fiscal par

"le fonctionnaire de rang 14 (1) habilité à constater l'existence de la dette fiscale ou du droit à restitution ou qui a sous son autorité le service habilité à constater l'existence de cette dette ou de ce droit" (article 453).

(1) Ce pouvoir peut être délégué à un autre fonctionnaire de rang 12 au moins.

Le directeur du contentieux fiscal statue par décision motivée sur les contestations fiscales. Il ne peut aggraver la situation fiscale du contribuable (article 445). Les directeurs du contentieux fiscal assurent leur fonction "en toute indépendance". Ils n'appliquent les arrêtés, règlements, circulaires et "instructions" qu'autant qu'ils soient conformes aux lois. Leur compétence territoriale est fixée par le secrétaire général du ministère des Finances et l'administrateur général des impôts (article 446).

Enfin, les directeurs du contentieux fiscal sont pour l'instruction des recours, assistés par des fonctionnaires (de rang 10 au moins) qui disposent de tous les pouvoirs d'investigation conférés à l'administration fiscale par les articles 168 à 214 du projet. Ils peuvent en outre exiger des banques et autres établissements de crédit "tous renseignements à leur connaissance qui peuvent être utiles à l'instruction des recours" (article 446).

II. Dans sa partie introductive (p. 31), l'exposé des motifs justifie cette réforme en ces termes :

"(...) à l'actuel directeur régional des contributions directes chargé d'une double fonction - administrative et juridictionnelle - vont se substituer deux directeurs : l'un responsable de la taxation, l'autre chargé de trancher les litiges en première instance".

Dans le commentaire des articles 440 et suivants du projet, s'il y est admis que la solution idéale consiste à transférer aux juridictions judiciaires la compétence juridictionnelle qu'avaient les directeurs régionaux des

.../...

contributions directes (p. 204), l'exposé des motifs conclut toutefois que cette solution a été abandonnée principalement pour des raisons d'ordre pratique et budgétaire (arriéré judiciaire et moyens financiers disponibles limités), mais aussi à cause des avantages appréciables pour les contribuables, qui sont liés à la "grande souplesse de la procédure actuellement applicable en matière d'impôt direct ainsi que sa gratuité" (p. 205).

III. Sans se prononcer sur l'opportunité du choix de la procédure contentieuse mise en place par le projet, il importe toutefois de relever les lacunes concernant d'une part les garanties d'indépendance qui devraient entourer la fonction de directeur du contentieux fiscal et, d'autre part, concernant l'organisation de la procédure à suivre devant cette instance juridictionnelle. Ceci est d'autant plus important que le directeur du contentieux sera amené à connaître non seulement des recours en matière d'impôts directs mais aussi en matière d'impôts indirects pour lesquels, actuellement, les tribunaux ordinaires sont compétents.

A. Dans son rapport de mars 1987, la Commission royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité reconnaît que "l'administration n'offre pas la même garantie d'indépendance et d'impartialité que les tribunaux de l'ordre judiciaire, puisque d'une certaine manière, elle est juge et partie" (p. 243). C'est pourquoi, elle considère que "une semblable modification exige un singulier renforcement de l'indépendance des fonctionnaires appelés à se

.../...

prononcer sur les contestations, et une meilleure garantie des droits de la défense du contribuable".

A cet égard, la loi en projet se limite à affirmer le principe selon lequel les directeurs du contentieux fiscal assument leur fonction en toute indépendance; le projet reste en défaut de déterminer les mesures permettant effectivement de garantir cette indépendance. Les directeurs sont des fonctionnaires désignés par le ministre des Finances; ils sont appelés à poursuivre leur carrière au sein de l'administration; ils peuvent être promus ou déplacés de service ...

Afin de combler cette lacune, le projet doit prévoir un statut particulier pour ces fonctionnaires en leur conférant une indépendance équivalente à celle des magistrats, et, notamment, comme le suggère la Commission dans son rapport (p. 244), leur garantir une carrière plane.

En outre, compte tenu de la mission juridictionnelle qu'ils exerceront tant en matière d'impôts directs qu'en matière d'impôts indirects, il serait nécessaire de réserver cette fonction à des docteurs ou licenciés en droit (p. 244).

Enfin, il faut que le projet interdise toute délégation du pouvoir juridictionnel du directeur du contentieux fiscal et détermine les règles garantissant l'impartialité de celui-ci, par exemple en ce qui concerne les causes de récusation.

.../...

B. En ce qui concerne l'organisation de la procédure et les règles permettant d'assurer une meilleure garantie des droits de la défense, le projet de loi est aussi en défaut de déterminer certaines mesures dans le sens pourtant suggéré par la Commission.

Il est renvoyé, à cet égard, aux observations formulées sous les articles examinés ci-dessous.

Articles 443 et 444.

Les dispositions en projet donnent l'impression que la procédure écrite se limite au recours introduit par le contribuable et au mémoire en réponse déposé par le fonctionnaire de l'administration fiscale. Or, il est plus que probable qu'à la réception de ce mémoire en réponse, le contribuable souhaitera y répondre et, dès lors, déposer un mémoire en réplique.

Les textes doivent, dès lors, être revus afin d'assurer entièrement le caractère contradictoire des débats et de permettre au contribuable de répliquer au mémoire déposé par l'administration fiscale. Corrélativement, les parties doivent recevoir la possibilité de prendre connaissance du dossier administratif déposé par l'administration fiscale comprenant l'ensemble des pièces et être averties de l'existence de ces pièces.

Cette possibilité ne peut pas être éliminée comme elle l'est à l'article 444, alinéa 3, dans lequel la possibilité de consulter les pièces est tout à fait exceptionnelle et subordonnée à une demande écrite.

.../...

Afin d'assurer une réelle contradiction des débats, il convient que les renseignements que le fonctionnaire de rang 10 au moins aura recueillis sur la base de l'article 446, alinéa 3, soient communiqués au contribuable.

Article 444.

L'alinéa 2 organise au profit du directeur du contentieux fiscal un droit de convocation et d'audition des parties en cause. En revanche, l'alinéa 3 précise que l'audition n'aura lieu que si elle est demandée par l'une des parties et autorisée par le directeur du contentieux. Dans l'un comme dans l'autre cas, l'audition ne peut se faire que dans le respect du principe du débat contradictoire et que si le dossier et les pièces relatives à la contestation ont été préalablement communiqués à l'intéressé.

Article 446.

1. En ce qui concerne l'alinéa 1er, première phrase, il convient de se référer à l'observation générale, formulée sous le titre VII.

2. Il va de soi que le directeur du contentieux, comme toute autre autorité administrative ou juridictionnelle, ne peut appliquer les arrêtés et règlements que s'ils sont conformes aux lois. Il est inutile de le rappeler; c'est pourquoi, l'alinéa 1er de l'article 446 doit être omis.

.../...

Si l'intention du texte est d'obliger le directeur du contentieux à déduire sa décision non seulement de la loi mais aussi des arrêtés et règlements qui y sont conformes, l'observation précédente peut être réitérée : l'article 446, alinéa 1er, doit être omis; car il va aussi de soi que la décision du directeur, pour être légale, doit respecter toutes les normes qui lui sont hiérarchiquement supérieures.

Au surplus, si l'intention était d'obliger le directeur de conformer sa décision, non seulement aux arrêtés et règlements légaux, mais encore aux circulaires et instructions, c'est-à-dire de l'obliger à faire prévaloir de plusieurs interprétations possibles de la loi (sensu lato) celle qu'adopte l'administration, il faudrait considérer que l'article 446, alinéa 1er, recèle une contradiction. On ne peut, en effet, affirmer sans contradiction que le directeur du contentieux décide en toute indépendance alors qu'il serait tenu de respecter l'interprétation que l'administration donne aux règles fiscales établies par le législateur. Le directeur du contentieux ne sera véritablement indépendant vis-à-vis de l'administration et ne pourra être perçu comme tel par l'ensemble des contribuables, que s'il est avéré qu'il n'est rien d'autre que l'organe de la loi, d'elle seule, et que sa décision peut donc, le cas échéant, faire prévaloir, de cette loi, une interprétation différente de celle que l'administration a établie officiellement en l'exprimant dans les circulaires ou instructions données à ses agents.

3. La détermination de la "compétence territoriale" visée à l'alinéa 2 est susceptible d'une double interprétation :

.../...

- soit l'alinéa 2 se comprend comme permettant à l'administration fiscale de fixer le ressort de juridiction du directeur du contentieux; en ce cas, le pouvoir donné au secrétaire général peut conduire, au stade du recours devant la cour d'appel, à distraire le contribuable de son juge naturel;
- soit la modification de la compétence résulte du déplacement du fonctionnaire et il est alors porté atteinte au principe général d'inamovibilité qui constitue une des garanties de l'indépendance voulue par le projet.

En tout état de cause, le texte doit être revu.

4. L'alinéa 3 énonce que :

"Aux fins d'assurer l'instruction des recours, chaque directeur du contentieux fiscal peut être assisté par un ou plusieurs fonctionnaires de rang 10 au moins"

qui font partie de l'administration qui est partie à la cause.

Certes, il est concevable que le directeur du contentieux se fasse assister, dans sa tâche, par des auxiliaires, mais dans ce cas, le statut de ces derniers doit être établi par la loi.

.../...

Subsidiairement, les renseignements que ces fonctionnaires seraient amenés à recueillir à la demande du directeur du contentieux doivent, pour respecter le principe du débat contradictoire, être communiqués au contribuable.

Enfin, l'article poursuit en prévoyant que ces fonctionnaires

"peuvent en outre exiger des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, ainsi que de la Poste (Postchèque), tous renseignements à leur connaissance qui peuvent être utiles à l'instruction des recours".

La disposition donne ainsi à ces fonctionnaires un pouvoir d'investigation plus large que celui prévu à l'article 215 du projet, article qui devrait être intégré dans les articles visés dans l'alinéa 3, seconde phrase.

En conséquence, la troisième phrase de l'alinéa 3 doit être omise et la deuxième phrase doit être modifiée en y remplaçant l'article 214 par l'article 215.

Article 450.

Il y a lieu de se référer à l'observation n° 2 formulée sous l'article 36.

.../...

DISPOSITIONS ABROGATOIRES.

I. Observation préliminaire.

Le Conseil d'Etat n'a pu vérifier si toutes les dispositions des codes fiscaux qui devaient être abrogées à la suite de l'introduction du Code de procédure fiscale l'étaient effectivement. Il n'a pu davantage vérifier si certaines dispositions du Code de procédure fiscale ne faisaient pas double emploi ou n'étaient pas en contradiction avec les dispositions maintenues en vigueur et non modifiées des différents codes.

A titre d'exemples :

Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

- l'article 70, § 4, alinéa 2, fait double emploi avec l'article 250 du Code de procédure fiscale.

Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

- l'article 53 fait double emploi avec l'article 51 du projet;
- les articles 71 et 72 font double emploi avec l'article 411 du projet;
- l'article 53 du règlement général fait double emploi avec l'article 154 du projet;

.../...

- l'article 54 du règlement général n'a plus sa place dans le code et est en outre en contradiction avec l'article 168 du projet.

Code des droits de succession.

- l'article 75 fait double emploi avec l'article 261 du projet;
- l'article 161quater, alinéa 2, fait double emploi avec l'article 286 du projet;
- l'article 161quinquies fait double emploi avec l'article 63 du projet.

Code des taxes assimilées au timbre.

- l'article 183sexies fait double emploi avec l'article 69 du projet;
- l'article 187¹, alinéa 1er, fait double emploi avec l'article 70, § 1er, du projet;
- l'article 217², alinéa 2, du règlement général fait double emploi et est en contradiction avec les articles 106 et 109 du projet.

Loi générale sur les douanes et accises.

- les articles 286 et suivants contiennent des dispositions reprises dans l'article 361 du projet;

.../...

- l'article 261 fait double emploi avec l'article 405 du projet.

Dispositions légales concernant les débits de boissons fermentées, coordonnées le 3 avril 1953 et loi du 28 décembre 1983 sur le débit de boissons spiritueuses et sur la taxe de patente.

En ce qu'il prévoit des possibilités de visite "pendant tout le temps que le débit de boissons est accessible aux consommateurs", l'article 46 de la loi première citée est en contradiction avec l'article 180 du projet. Il en va de même de l'article 21 de la loi du 28 décembre 1983.

Arrêté royal n° 15 du 3 juin 1970 organisant la procédure d'expertise prévue à l'article 59, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'abrogation de l'article 59 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée devrait entraîner l'abrogation de cet arrêté royal numéroté, d'autant qu'il fait double emploi, pour la matière envisagée, avec la section 3 du Code de procédure fiscale, relative à l'arbitrage.

Arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992 relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'article 45 fait double emploi avec l'article 358, § 1er, du projet.

.../...

II. Observations de légistique.

a) Il ne convient pas de donner un intitulé à un ensemble d'articles, sans grouper lesdits articles sous un livre, un titre ou un chapitre.

b) Pour les articles 9 à 15, il convient de respecter l'usage en visant les textes dans l'ordre chronologique en commençant par le plus ancien.

c) Enfin, il convient d'abroger les textes et articles visés aux articles 2 et suivants, tels qu'ils sont modifiés par les textes postérieurs. Les propositions ci-après résultent de ces observations.

Article 2 (devenant l'article 456).

Il faut écrire :

"Art. 456. Dans le Code des impôts sur les revenus 1992, sont abrogés :

"1° le titre VII, modifié par les lois des 28 juillet 1992, 28 décembre 1992, 22 juillet 1993 et 6 août 1993;

2° (la suite comme au projet)".

Article 3 (devenant l'article 457).

On écrira :

"Art. 457. Sont abrogés dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus :

- "1° l'article 2, modifié par les lois des 22 décembre 1977, 10 février 1981 et 4 août 1986;
- "2° l'article 29, alinéa 1er, modifié par la loi du 24 mars 1970;
- "3° les articles 30, 33 et 35;
- "4° l'article 36ter, § 4, inséré par la loi du 27 juin 1972;
- "5° l'article 41, modifié par la loi du 10 février 1981;
- "6° les articles 55 et 56;
- "7° les articles 57 et 60, modifiés par l'arrêté royal n° 14 du 18 avril 1967;
- "8° les articles 69 et 70, remplacés par la loi du 10 février 1981;
- "9° l'article 83, remplacé par l'arrêté royal du 22 août 1980;
- "10° l'article 84, remplacé par la loi du 5 août 1972;

.../...

- "11° l'article 92, inséré par la loi du 24 décembre 1976;
- "12° l'article 102, inséré par la loi du 1er juin 1992;
- "13° l'article 103, remplacé par la loi du 28 décembre 1992;
- "14° l'article 103bis, inséré par la loi du 25 mai 1993;
- "15° l'article 104, inséré par la loi du 1er juin 1992 et modifié par la loi du 28 décembre 1992".

Article 4 (devenant l'article 458).

Il faut rédiger l'article en projet comme suit :

"Art. 458. Sont abrogés dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée :

- "1° l'article 25, remplacé par la loi du 28 décembre 1992;
- "2° l'article 51bis, inséré par la loi du 28 décembre 1992;
- "3° l'article 53, remplacé par la loi du 28 décembre 1992;
- "4° l'article 53ter, remplacé par l'arrêté royal du 29 décembre 1992;
- "5° les articles 53octies et 53nonies, insérés par la loi du 28 décembre 1992;
- "6° l'article 59, modifié par les lois des 27 décembre 1977, 22 décembre 1989 et 28 décembre 1992;

.../...

- "7° les articles 60, 61 et 62, remplacés par la loi du 28 décembre 1992;
- "8° l'article 62bis, inséré par la loi du 28 décembre 1992;
- "9° l'article 63, remplacé par la loi du 28 décembre 1992;
- "10° l'article 63bis, inséré par la loi du 28 décembre 1992;
- "11° l'article 64, modifié par la loi du 22 décembre 1989 et l'article 65;
- "12° les articles 66 à 69, modifiés par la loi du 28 décembre 1992;
- "13° l'article 71, modifié par la loi du 22 juillet 1993;
- "14° l'article 72, modifié par les lois des 10 février 1981 et 22 juillet 1993;
- "15° l'article 73, modifié par les lois des 10 février 1981 et 4 août 1986;
- "16° l'article 73bis, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par la loi du 4 août 1986;
- "17° l'article 73ter, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par la loi du 28 décembre 1992;
- "18° l'article 73quater, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par la loi du 4 août 1986;

.../...

- "19° l'article 73quinquies, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par l'arrêté royal n° 41 du 2 avril 1982 et la loi du 4 août 1986;
- "20° les articles 73sexies à 73octies, insérés par la loi du 10 février 1981;
- "21° l'article 74, modifié par les lois des 4 août 1986 et 28 décembre 1992;
- "22° l'article 74bis, inséré par la loi du 4 août 1986 et modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 30 mars 1994;
- "23° l'article 75, modifié par la loi du 27 décembre 1977;
- "24° l'article 80, modifié par les lois des 22 décembre 1989 et 28 décembre 1992;
- "25° l'article 81, modifié par les lois des 22 décembre 1977 et 8 août 1980;
- "26° les articles 82 et 83, modifiés par la loi du 8 août 1980;
- "27° l'article 84, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "28° l'article 84bis, remplacé par la loi du 4 août 1986;
- "29° l'article 85, modifié par les lois des 8 août 1980 et 28 décembre 1992;

.../...

- "30° l'article 85bis, inséré par la loi du 8 août 1980 et modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "31° les articles 86 et 87, remplacés par la loi du 22 juillet 1993;
- "32° l'article 88, remplacé par la loi du 8 août 1980;
- "33° l'article 89, modifié par la loi du 8 août 1980 et l'article 90;
- "34° l'article 91, modifié par les lois des 24 décembre 1976, 28 décembre 1983 et 4 août 1986;
- "35° les articles 92 et 93;
- "36° l'article 93bis, inséré par la loi du 4 août 1978 et modifié par les lois des 10 février 1981 et 28 décembre 1992;
- "37° l'article 93ter, inséré par la loi du 8 août 1980 et modifié par les lois des 22 décembre 1989 et 28 décembre 1992;
- "38° les articles 93quater à 93duodecies, insérés par la loi du 8 août 1980;
- "39° l'article 93terdecies, remplacé par la loi du 28 décembre 1992;
- "40° l'article 93quaterdecies, inséré par la loi du 22 décembre 1989 et modifié par la loi du 28 décembre 1992."

.../...

Article 5 (devenant l'article 459).

L'article 4 de la loi du 25 mai 1993 (Moniteur belge du 28 mai 1993) a abrogé le titre Ier (articles 1er à 15) du Code des taxes assimilées au timbre. Ce titre a certes été rétabli par l'article 8 de la loi du 27 décembre 1993, mais il ne comporte pas d'article 4, § 2, ni d'article 10, § 2. Il convient de les omettre de l'article 5 en projet ou d'y apporter la correction nécessaire.

Par ailleurs, on écrira :

"Art. 459. Sont abrogés dans le Code des taxes assimilées au timbre :

"...;

"1° l'article 125, modifié par la loi du 13 août 1947;

"2° l'article 128;

"3° les articles 129¹ et 130¹, modifiés par la loi du 13 août 1947;

"4° l'article 130², modifié par les lois du 13 août 1947, 22 mars 1965, 22 décembre 1989 et 22 juillet 1993;

"5° l'article 168, modifié par la loi du 13 août 1947;

"6° l'article 169, modifié par la loi du 22 juillet 1993;

"7° l'article 179¹, modifié par les lois des 19 février 1969 et 22 juillet 1993;

.../...

- "8° l'article 179², modifié par la loi du 11 juillet 1960;
- "9° l'article 180, modifié par la loi du 22 juillet 1993;
- "10° l'article 183, modifié par les lois des 13 et 14 août 1947, 22 mars 1965, 22 décembre 1989, 20 juillet 1990, 28 décembre 1992 et 22 juillet 1993;
- "11° les articles 183octies, 183nonies et 183undecies, insérés par la loi du 7 décembre 1988, modifiés par la loi du 22 juillet 1993;
- "12° l'article 187³, inséré par la loi du 28 décembre 1992;
- "13° les articles 187⁴ et 187⁶, insérés par la loi du 28 décembre 1992 et modifiés par la loi du 22 juillet 1993;
- "14° les articles 196 et 199, modifiés par la loi du 22 juillet 1993;
- "15° l'article 202², modifié par les lois des 13 août 1947, 10 octobre 1967 et 22 décembre 1989;
- "16° l'article 202³;
- "17° l'article 202⁴, modifié par les lois des 13 juin 1951 et 4 août 1986;
- "18° l'article 202⁴bis, inséré par la loi du 4 août 1986, modifié par la loi du 28 décembre 1992;

.../...

- "19° l'article 202⁵, modifié par les lois des 13 juin 1951 et 5 juillet 1963;
- "20° l'article 202⁶, modifié par la loi du 13 juin 1951;
- "21° l'article 202⁷, modifié par les lois des 13 juin 1951 et 24 décembre 1965;
- "22° l'article 202⁸, modifié par l'arrêté royal n° 63 du 28 novembre 1939 et la loi du 13 juin 1951;
- "23° l'article 202⁹, modifié par les lois des 12 août 1947 et 13 juin 1951;
- "24° l'article 202¹⁰, modifié par la loi du 11 juillet 1960;
- "25° l'article 203¹, modifié par l'arrêté royal n° 63 du 28 novembre 1939 et l'arrêté du Régent du 25 novembre 1947;
- "26° l'article 203², modifié par l'arrêté royal n° 63 du 28 novembre 1939;
- "27° l'article 204¹;
- "28° l'article 204², modifié par la loi du 13 juin 1951;
- "29° l'article 204³, modifié par la loi du 13 août 1947;
- "30° l'article 205¹, modifié par les lois des 13 et 14 août 1947, l'arrêté du Régent du 25 novembre 1947 et les lois des 27 juillet 1953, 10 juillet 1969, 22 décembre 1989 et 22 juillet 1993;

.../...

- "31° l'article 205², modifié par l'arrêté royal n° 63 du 28 novembre 1939, l'arrêté du Régent du 25 novembre 1947 et la loi du 22 décembre 1989;
- "32° l'article 206¹, modifié par la loi du 13 août 1947, l'arrêté du Régent du 25 novembre 1947 et les lois des 27 juillet 1953 et 10 juillet 1969;
- "33° les articles 207 et 207bis, modifiés par les lois du 10 février 1981 et 4 août 1986;
- "34° l'article 207ter, inséré par la loi du 10 février 1981;
- "35° l'article 207quater, inséré par la loi du 10 février 1981, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "36° l'article 207quinquies, inséré par la loi du 10 février 1981, modifié par l'arrêté royal n° 41 du 2 avril 1982 et la loi du 4 août 1986;
- "37° les articles 207sexies, 207septies et 207octies, insérés par la loi du 10 février 1981;
- "38° l'article 207nonies, inséré par la loi du 4 août 1986, modifié par la loi du 28 décembre 1992;
- "39° l'article 207decies, inséré par la loi du 4 août 1986, modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 30 mars 1994;
- "40° l'article 211, modifié par l'arrêté du Régent du 20 février 1950;
- "41° l'article 212, inséré par la loi du 4 août 1978, modifié par la loi du 10 février 1981."

.../...

Article 6 (devenant l'article 460).

Il convient d'écrire :

"Art. 460. Sont abrogés dans le Code des droits de timbre :

"1° l'article 2, modifié par les lois des 9 mai 1959 et 22 décembre 1989;

"2° l'article 22, modifié par les lois des 14 avril 1965 et 28 décembre 1990;

"3° l'article 23, modifié par la loi du 11 mai 1967;

"4° les articles 29, 50, 51 et 57;

"5° l'article 62, modifié par la loi du 10 octobre 1967 et l'article 63;

"6° l'article 64, modifié par la loi du 16 septembre 1967;

"7° l'article 65, modifié par la loi du 22 juillet 1993;

"8° l'article 66, modifié par les lois des 10 février 1981 et 4 août 1986;

"9° l'article 66bis, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par la loi du 4 août 1986;

"10° l'article 67, modifié par les lois des 14 juillet 1951 et 10 février 1981;

.../...

- "11° l'article 67bis, inséré par la loi du 14 juillet 1951 et modifié par les lois des 4 août 1978 et 10 février 1981;
- "12° l'article 67ter, inséré par la loi du 10 février 1981;
- "13° l'article 67quater, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par la loi du 4 août 1986;
- "14° l'article 67quinquies, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par l'arrêté royal n° 41 du 2 avril 1982 et la loi du 4 août 1986;
- "15° les articles 67sexies, 67septies et 67octies, insérés par la loi du 10 février 1981;
- "16° l'article 67nonies, inséré par la loi du 10 février 1981 et modifié par les lois des 4 août 1986 et 28 décembre 1992;
- "17° l'article 67decies, inséré par la loi du 4 août 1986 et modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 30 mars 1994;
- "18° les articles 70 à 73;
- "19° l'article 74, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "20° les articles 75 à 80;

.../...

"21° l'article 80bis, inséré par la loi du 4 août 1978 et modifié par la loi du 10 février 1981;

"22° les articles 85 à 87".

Article 7 (devenant l'article 461).

On écrira :

"Art. 461. Sont abrogés dans le Code des droits de succession :

"1° les articles 35 et 36;

"2° l'article 37, modifié par la loi du 18 avril 1967;

"3° les articles 38 et 39;

"4° l'article 40, modifié par la loi du 9 mai 1959 et l'arrêté royal n° 12 du 18 avril 1967;

"5° l'article 41;

"6° l'article 42, modifié par l'arrêté royal n° 9 du 3 juillet 1939, l'arrêté royal n° 12 du 18 avril 1967 et la loi du 22 décembre 1989;

"7° l'article 43, modifié par la loi du 1er août 1985;

"8° les articles 44 et 45;

.../...

- "9° l'article 46, remplacé par l'arrêté royal n° 12 du 18 avril 1967;
- "10° l'article 47, modifié par la loi du 13 août 1947;
- "11° l'article 70;
- "12° l'article 77, modifié par les lois des 11 juillet 1960 et 22 décembre 1977;
- "13° l'article 79;
- "14° les articles 80 et 81, modifiés par la loi du 1er août 1985;
- "15° l'article 82, modifié par la loi du 14 août 1947;
- "16° l'article 83¹, modifié par la loi du 23 décembre 1958;
- "17° l'article 83², inséré par la loi du 23 décembre 1958;
- "18° l'article 83³, inséré par la loi du 1er août 1985;
- "19° les articles 84 à 94;
- "20° les articles 95 et 96, remplacés par l'arrêté-loi du 4 mai 1940;
- "21° l'article 97, remplacé par l'arrêté-loi du 4 mai 1940, modifié par l'arrêté royal n° 12 du 18 avril 1967;

.../...

- "22° l'article 98, remplacé par l'arrêté-loi du 4 mai 1940, modifié par les lois des 11 juillet 1960 et 15 juillet 1970;
- "23° les articles 99 à 102¹, remplacés par l'arrêté-loi du 4 mai 1940;
- "24° les articles 102² et 102³, insérés par l'arrêté-loi du 4 mai 1940;
- "25° l'article 103¹, remplacé par l'arrêté royal n° 12 du 18 avril 1967;
- "26° l'article 103², inséré par l'arrêté-loi du 4 mai 1940;
- "27° l'article 104;
- "28° l'article 105, remplacé par la loi du 13 août 1947, modifié par la loi du 10 octobre 1967;
- "29° l'article 106, modifié par la loi du 30 mars 1994;
- "30° l'article 107, modifié par la loi du 22 juillet 1993;
- "31° les articles 108 et 109;
- "32° l'article 110, remplacé par l'arrêté-loi du 4 mai 1940;
- "33° les articles 111 à 115;
- "34° l'article 116, modifié par la loi du 10 octobre 1967;

.../...

- "35° l'article 117, remplacé par l'arrêté royal n° 65 du 29 novembre 1939;
- "36° l'article 118, remplacé par l'arrêté royal n° 65 du 29 novembre 1939, modifié par la loi du 27 mai 1974;
- "37° les articles 119 à 122;
- "38° l'article 123², inséré par la loi du 11 juillet 1960;
- "39° l'article 125;
- "40° l'article 126, modifié par la loi 22 juillet 1993;
- "41° l'article 127, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "42° l'article 128, remplacé par la loi du 22 juillet 1993;
- "43° l'article 129;
- "44° l'article 130, remplacé par la loi du 22 juillet 1993;
- "45° l'article 131, remplacé par la loi du 22 décembre 1989;
- "46° l'article 133, remplacé par la loi du 10 février 1981, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "47° l'article 133bis, inséré par la loi du 10 février 1981, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "48° l'article 133ter, inséré par la loi du 10 février 1981;

.../...

- "49° l'article 133quater, inséré par la loi du 10 février 1981, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "50° l'article 133quinquies, inséré par la loi du 10 février 1981, modifié par l'arrêté royal n° 41 du 2 avril 1982 et la loi du 4 août 1986;
- "51° les articles 133sexies à 133octies, insérés par la loi du 10 février 1981;
- "52° l'article 133nonies, remplacé par la loi du 4 août 1986, modifié par la loi du 28 décembre 1992;
- "53° l'article 133decies, inséré par la loi du 4 août 1986, modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 30 mars 1994;
- "54° l'article 137, modifié par l'arrêté-loi du 4 mai 1940 et les lois des 1er août 1985 et 22 juillet 1993;
- "55° l'article 138, remplacé par la loi du 12 mars 1952;
- "56° l'article 139;
- "57° l'article 140¹, modifié par les lois des 13 août 1947 et 23 décembre 1958;
- "58° l'article 140², inséré par la loi du 23 décembre 1958;
- "59° l'article 141, modifié par la loi du 4 août 1986;

.../...

- "60° l'article 141bis, inséré par la loi du 4 août 1986;
- "61° l'article 142¹, modifié par la loi du 13 août 1947;
- "62° l'article 142², inséré par la loi du 13 août 1947;
- "63° l'article 146bis, inséré par la loi du 4 août 1976,
modifié par la loi du 10 février 1981;
- "64° l'article 151, modifié par la loi du 11 juillet 1960;
- "65° l'article 153, modifié par la loi du 23 décembre 1958;
- "66° l'article 154;
- "67° l'article 156, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "68° les articles 157 et 158;
- "69° l'article 158bis, modifié par les lois des 14 août 1947
et 22 juillet 1993;
- "70° les articles 161sexies à 162, insérés par la loi du
22 juillet 1993;
- "71° les articles 162ter à 162septies, 162novies et
162decies, insérés par la loi du 28 décembre 1992".

.../...

Article 8 (devenant l'article 462).

Il convient de rédiger l'article comme suit :

"Art. 462. Sont abrogés dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe :

- "1° les articles 36 et 37, modifiés par la loi du 19 juin 1986;
- "2° l'article 42, remplacé par la loi du 1er juillet 1983, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "3° l'article 43, remplacé par la loi du 19 juin 1986, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "4° l'article 150, remplacé par la loi du 19 juin 1986;
- "5° l'article 176, remplacé par la loi du 12 juillet 1960;
- "6° l'article 177, modifié par les lois des 5 juillet 1963 et 22 décembre 1989;
- "7° l'article 178, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "8° l'article 179, modifié par les lois des 12 juillet 1960 et 5 juillet 1963;
- "9° l'article 180, modifié par les lois des 12 juillet 1960 et 12 décembre 1989;

.../...

- "10° l'article 181¹, modifié par la loi du 12 juillet 1960;
- "11° l'article 181², inséré par la loi du 12 juillet 1960;
- "12° l'article 182, modifié par les lois des 22 décembre 1989 et 22 juillet 1993;
- "13° l'article 183, modifié par la loi du 22 juillet 1993;
- "14° l'article 184, modifié par la loi du 14 août 1947;
- "15° l'article 184bis, remplacé par la loi du 22 décembre 1989;
- "16° l'article 185, modifié par les lois des 13 août 1947 et 10 octobre 1967;
- "17° les articles 187 à 189;
- "18° l'article 190, modifié par la loi du 22 juin 1960;
- "19° les articles 191 à 193;
- "20° l'article 194, modifié par la loi du 10 octobre 1967;
- "21° l'article 195;
- "22° l'article 196, modifié par la loi du 27 mai 1974;
- "23° les articles 197 à 199;

.../...

- "24° les articles 200 et 201, modifiés par la loi du 22 décembre 1989;
- "25° l'article 205;
- "26° l'article 206, remplacé par la loi du 10 février 1981, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "27° l'article 206bis, inséré par la loi du 10 février 1981, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "28° l'article 207, remplacé par la loi du 10 février 1981;
- "29° l'article 207bis, inséré par la loi du 10 février 1981; modifié par la loi du 4 août 1986;
- "30° l'article 207ter, inséré par la loi du 10 février 1981, modifié par l'arrêté royal n° 41 du 2 avril 1982, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "31° les articles 207quater à 207sexies, insérés par la loi du 10 février 1981;
- "32° l'article 207septies, remplacé par la loi du 4 août 1986, modifié par la loi du 28 décembre 1992;
- "33° l'article 207octies, inséré par la loi du 4 août 1986, modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 30 mars 1994;

.../...

- "34° l'article 214, modifié par les lois des 26 juillet 1952, 12 juillet 1960, 22 décembre 1989 et 28 décembre 1992;
- "35° les articles 215 et 216;
- "36° l'article 217¹, modifié par les lois des 13 août 1947 et 23 décembre 1958;
- "37° l'article 217², inséré par la loi du 23 décembre 1958;
- "38° l'article 218;
- "39° l'article 219, modifié par la loi du 4 août 1986;
- "40° l'article 220;
- "41° les articles 221 et 222, modifiés par les lois des 13 août 1947 et 22 décembre 1989;
- "42° les articles 223 et 224;
- "43° l'article 229, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "44° l'article 234;
- "45° l'article 236bis, inséré par la loi du 4 août 1978, modifié par la loi du 10 février 1981;
- "46° l'article 256, remplacé par la loi du 1er juillet 1983, modifié par la loi du 22 juillet 1993;

.../...

"47° l'article 257, remplacé par la loi du 1er juillet 1983;

"48° l'article 258;

"49° l'article 266, modifié par la loi du 23 décembre 1958;

"50° l'article 267;

"51° l'article 285, modifié par la loi du 22 juillet 1993;

"52° l'article 286, modifié par la loi du 23 décembre 1958;

"53° les articles 287 et 289".

N.B. L'article 289 a été abrogé implicitement par la loi du 20 août 1947.

Article 9.

Remarque préalable.

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas de raisons suffisantes pour grouper sous un même article, les multiples textes visés - d'ailleurs dans le désordre (voir observation générale b)) - sous l'article 9 en projet. Pour plus de cohérence par rapport aux autres articles, l'abrogation de chacun de ces textes devrait faire l'objet d'un article distinct.

.../...

1. Loi générale sur les douanes et accises.

On écrira :

"Art. Sont abrogés dans la loi générale sur les douanes et accises :

- "1° l'article 13, §§ 2 et 3;
- "2° les articles 21, 143 et 207, modifiés par la loi du 22 décembre 1989;
- "3° avant l'article 210, le titre "Dispositions communes aux divers impôts";
- "4° l'article 236, § 2, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "5° l'article 239, § 3, remplacé par la loi du 22 décembre 1989;
- "6° les articles 248, § 2, 262, 300, 302 à 305;
- "7° l'article 306, remplacé par la loi du 27 décembre 1993;
- "8° les articles 307 à 310".

.../...

2. Arrêté ministériel du 5 juin 1939 pris en exécution de l'article 4 de la loi du 15 juillet 1938 réglementant la perception de l'accise sur les boissons fermentées de fruits et certains liquides alcooliques.

Pour respecter la hiérarchie des normes, l'abrogation projetée doit être prévue dans un arrêté ministériel.

L'observation vaut également pour l'arrêté ministériel du 22 janvier 1948 réglant la perception du droit d'accise sur les tabacs fabriqués et pour l'arrêté ministériel du 13 mars 1937 réglant la perception des accises sur les boissons fermentées mousseuses.

3. Loi du 12 juillet 1978 relative au régime d'accise des alcools.

Il y a lieu d'écrire :

"Art. Sont abrogés dans la loi relative au régime d'accise des alcools, coordonnée le 12 juillet 1978 :

"1° l'article 79, modifié par la loi du 22 décembre 1989;

"2° les articles 80, § 3, 100 à 106;

"3° l'article 107, modifié par l'arrêté royal du 16 mai 1980;

.../...

- "4° l'article 108;
- "5° l'article 109, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "6° les articles 110 et 111;
- "7° l'article 112, modifié par l'arrêté royal du 16 mai 1980;
- "8° l'article 113;
- "9° l'article 114, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "10° les articles 115 à 119;
- "11° l'article 120, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "12° les articles 121 à 122;
- "13° l'article 126;
- "14° l'article 127, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "15° les articles 128 à 130;
- "16° l'article 131, modifié par la loi du 22 décembre 1989;
- "17° les articles 133 à 137".

.../...

4. Loi du 12 février 1937 modifiant le régime fiscal des boissons fermentées mousseuses.

Il convient d'écrire :

"Art. Dans la loi du 12 février 1937 modifiant le régime fiscal des boissons fermentées mousseuses, l'article 2, § 4, modifié par la loi du 5 janvier 1976, et § 5, est abrogé".

5. Arrêté royal n° 44 du 28 septembre 1939 relatif au régime d'accise des boissons non alcoolisées (intitulé ainsi modifié par la loi du 22 décembre 1989).

L'intitulé de l'arrêté royal n° 44 du 28 septembre 1939, est, depuis la loi du 22 décembre 1989, le suivant :

"relatif au régime d'accise des boissons non alcoolisées".

6. Dispositions légales relatives au régime d'accise des huiles minérales, coordonnées le 20 novembre 1963.

On écrira :

"Art. Sont abrogés dans les dispositions légales relatives au régime d'accise des huiles minérales, coordonnées le 20 novembre 1963 :

"1° l'article 12, modifié par la loi du 22 décembre 1989;

.../...

"2° l'article 13;

"3° l'article 15, modifié par la loi du 6 juillet 1978;

"4° l'article 18, modifié par la loi du 12 juillet 1966".

7. Arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances.

Après la date de l'arrêté du Régent, il convient d'écrire les mots "organique de l'administration des finances".

DISPOSITIONS MODIFICATIVES.

Les dispositions contenues dans les articles 16 à 28 sont de deux ordres.

Les unes tendent à apporter des modifications de fond qui n'ont qu'une relation lointaine avec les règles du code de procédure en projet.

Les autres sont la conséquence directe ou indirecte des dispositions que porte le code en projet.

Dans un souci de clarté et pour respecter l'objectif de transparence voulu par les auteurs du projet,

.../...

la première catégorie de dispositions devrait faire l'objet d'un projet de loi distinct que la section de législation du Conseil d'Etat pourra examiner lorsqu'elle en sera saisie.

Quant aux dispositions de la seconde catégorie, le Conseil d'Etat considère que, eu égard aux importantes critiques formulées au sujet du code en projet, elles devront être adaptées par les auteurs du projet pour tenir compte des remarques formulées. Au surplus, la grande majorité des dispositions modificatives ne font l'objet d'aucun commentaire dans l'exposé des motifs.

En conséquence, la section de législation du Conseil d'Etat estime inutile d'examiner plus en détail les articles 16 (devenant ...) à 28 (devenant ...) du projet.

OBSERVATION FINALE.

Chaque fois que les dispositions en projet sont la reproduction de dispositions existantes, le Conseil d'Etat n'a pas jugé utile d'en faire la critique.

Certaines dispositions du texte néerlandais du projet sont susceptibles d'amélioration. A titre d'exemple, des propositions de texte sont faites occasionnellement à ce sujet dans la version néerlandaise du présent avis.

VOORAFGAANDE OPMERKING.

De memorie van toelichting verwijst naar de voorstellen van de Koninklijke Commissie tot harmonisering en vereenvoudiging van de fiscaliteit. Deze commissie, opgericht bij koninklijk besluit van 21 januari 1986, bestond uit vier leden, behorende tot de academische, wetenschappelijke of juridische kringen, aan wie samenwerking was opgedragen met de Hoge Raad van Financiën en die over een ruime onderzoeksbevoegdheid beschikte. Zij heeft haar verslag ingediend in maart 1987 (1). Nu eens bouwt het ontwerp van Wetboek voort op dat verslag, dan weer wijkt het ervan af, zonder steeds een verklaring ervoor te geven (2).

Teneinde het Parlement volledig in te lichten, behoort bij de indiening van het ontwerp het verslag van de commissie erbij te worden gevoegd.

(1) Ministerie van Financiën, 1987.

(2) In dit verband wordt verwezen naar de opmerkingen van Th. DELAHAYE, de voormalige Koninklijk Commissaris voor de harmonisering en de vereenvoudiging van de fiscaliteit, in *Revue générale de la fiscalité*, augustus-september 1991, blz. 226-237.

ALGEMENE OPMERKINGEN.I. Opmerking betreffende de wijze van stemming, toepasselijk op het ontwerp van Wetboek.

Artikel 76 van de Grondwet (1) bepaalt :

"Een wetsontwerp kan door een Kamer eerst worden aangenomen nadat daarover artikelsgewijs is gestemd.

De Kamers hebben het recht de artikelen en de voorgestelde amendementen te wijzigen en te splitsen".

De belangrijkheid van het recht van amendering mag niet worden onderschat (2). In een parlementaire democratie komt het initiatief om wetten te maken toe aan de verkozen vergaderingen, net als aan de uitvoerende macht, die in theorie op gelijke voet staan, doch in werkelijkheid is het aantal wetten die tot stand zijn gekomen op basis van een voorstel van wet veeleer beperkt. Daarom is de mogelijkheid voor de parlementsleden om ontwerpen van wet te amenderen, wat overigens eigen is aan iedere werkelijke beraadslaging, essentieel geworden (3). P. Wigny heeft daarover het volgende geschreven : "Il ne faut pas que les Chambres

(1) Voorheen de artikelen 41, § 1, en 42.

(2) De Raad van State, afdeling wetgeving, heeft zulks in verscheidene adviezen beklemtoond. Zie inzonderheid de adviezen van 26 oktober 1988 (Senaat, 483-1, 1988-1989, blz. 69, punt 2), van 1 maart 1993 (CCF, 88, 1992-1993, nr. 1, blz. 9) en van 28 januari 1994 (Senaat, 980-1, 1993-1994, blz. 221).

(3) J. GICQUEL, Droit constitutionnel et institutions politiques, Parijs, Montchrestien, 11e uitg., 1991, blz. 813.

soient obligées soit d'accepter une disposition qui leur déplaît, soit de rejeter un projet qui leur convient dans son ensemble et qui a été prévu dans la déclaration gouvernementale. Ce serait la carte forcée" (1). Diezelfde auteur herinnert er bovendien aan dat het grondwettelijke beginsel volgens hetwelk een ontwerp van wet eerst kan worden aangenomen nadat daarover artikelsgewijs is gestemd, precies een gevolg van dat grondrecht is (2).

Er bestaat geen enkele reden van grondwettelijke (3) of van praktische aard om in het onderhavige geval af te wijken van de grondbeginselen die de artikelsgewijze stemming, het recht van amendement en het recht van splitsing van artikelen zijn. Dit is nochtans het geval met het voorontwerp van wet; in artikel 1 van het ontwerp staat immers te lezen : "De volgende bepalingen regelen de belastingprocedure en vormen het Wetboek van belastingprocedure", terwijl de artikelen 2 en volgende van het ontwerp van wet allerlei opheffings-, wijzigings- of overgangsbepalingen bevatten.

De 455 artikelen waaruit het ontwerp van Wetboek bestaat, nemen immers ten dele vroegere bepalingen over, waarbij echter vaak de werkingssfeer ervan wordt gewijzigd;

(1) P. WIGNY, Droit constitutionnel, deel II, Brussel, Bruylant, 1952, blz. 539.

(2) Idem, blz. 542.

(3) De Belgische Grondwet bevat geen bepalingen vergelijkbaar met die welke zijn vervat in de artikelen 44, derde lid, of 49, derde lid, van de Franse Grondwet.

zij bevatten ook tal van nieuwe bepalingen, zodat de ontworpen teksten geen codificering of coördinatie vormen, doch een fundamentele hervorming van de belastingprocedure; voor deze materie is het ondenkbaar dat wordt afgeweken van het beginsel van de specialiteit van de stemmingen zonder dat afbreuk wordt gedaan aan voornoemde grondwettelijke regels (1).

De inrichting van het ontwerp moet derhalve worden herzien zodat het duidelijk zou zijn dat over elk van de 455 bepalingen die het Wetboek vormen, wel degelijk artikelsgewijs wordt gestemd (2).

-
- (1) De goedkeuring van de wet van 10 oktober 1967 houdende het Gerechtelijk Wetboek kan bezwaarlijk als een precedent worden beschouwd. Het Gerechtelijk Wetboek was in feite de weerspiegeling van het werk van de Koninklijk Commissaris voor de gerechtelijke hervorming, die tal van raadplegingen ter zake had gedaan op grond waarvan een ruime overeenstemming onder de bij de hervorming betrokken partijen was bereikt. Op dit punt mist de vergelijking feitelijke grondslag. In rechte is de gevolgde wijze van stemmen als ongrondwettig beschouwd (zie ter zake A. MAST en J. DUJARDIN, Overzicht van het Belgisch Grondwettelijk Recht, Gent, Story-Scientia, 1985, 8e uitg., blz. 199, noot 4).
- (2) Er behoort een tabel van concordantie te worden opge maakt tussen de nummers van de artikelen van het voorontwerp van wet dat aan de Raad van State wordt voorgelegd, en die van het ontwerp van wet dat bij het Parlement zal worden ingediend. Teneinde de lezing van het advies van de Raad van State te vergemakkelijken zou het eveneens nuttig zijn in de memorie van toelichting tegenover de commentaar op ieder artikel de oorspronkelijke nummering te vermelden.

.../...

II. Versnippering van de belastingvoorschriften.

A. Volgens de memorie van toelichting is het de bedoeling de belastingprocedure te hervormen en ze tegelijkertijd te harmoniseren, waarbij als uitgangspunt "het belastbare feit" wordt genomen.

Het verslag van de Koninklijke Commissie, dat aan het uitwerken van het ontwerp van wet is voorafgegaan, beoogde gemeenschappelijke regels toepasselijk op acht categorieën van belastingen vast te stellen (nr. 533, blz. 215).

Het thans onderzochte ontwerp van wet is van toepassing op alle federale belastingen (met uitzondering van de in- en uitvoerrechten) en op de gewestelijke belastingen waarvan sprake is in titel III van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, alsook op de opcentiemen op die belastingen (artikel 2).

B. Volgens de memorie van toelichting "verschillen die regels (inzake de belastingprocedure) van belasting tot belasting" omdat "telkens er in de loop van de tijd een nieuwe belasting werd ingevoerd, (...) er ook een bijhorende belastingprocedure (werd) ingesteld".

Dit geschiedkundige argument verklaart niet alles. Zo zijn de wetten toepasselijk op de voornaamste indirecte belastingen, zoals de registratie, de successie, de zegel-

.../...

rechten, de met het zegel gelijkgestelde taksen, binnen een vrij korte tijdsperiode gecoördineerd en gecodificeerd.

Wat de inkomstenbelastingen van hun kant betreft, zorgen de veelvuldige, vrijwel onophoudelijke wijzigingen die erin worden aangebracht er ongetwijfeld voor dat ze worden bijgehouden.

De verschillende redacties van die regelingen zijn voornamelijk toe te schrijven aan de eigenheid van elk van de belastingen. Bij het eenvormig maken van de regels behoort niet alleen te worden uitgegaan van een streven naar systematisering, doch moet ook voldoende rekening worden gehouden met de omstandigheden eigen aan de toepassing van elk van die belastingen. Het ontwerp zorgt niet zozeer voor een werkelijke harmonisering, het vormt veeleer een mengelmoes van bepalingen, en te vrezen valt dat dit ontwerp de fiscaliteit voor de gemiddelde belastingplichtige nog onbegrijpelijker en esoterischer zal maken.

Laten we het voorbeeld nemen van een persoon die een aangifte van nalatenschap moet indienen : als leidraad geldt thans het Wetboek der successierechten. Hij vindt daarin een duidelijke en volledige tekst. Men hoeft niet noodzakelijk een jurist te zijn om de voorschriften inzake de indiening van een geldige en volledige aangifte van nalatenschap te begrijpen en in acht te nemen.

Voortaan zou degene die enig successierecht verschuldigd is, eerst aandachtig moeten lezen wat er van het Wetboek der successierechten behouden blijft na de

.../...

opheffingen en wijzigingen die worden voorgeschreven in de vijf bladzijden die de artikelen 7, 20 en 34 van het ontwerp van wet beslaan. Vervolgens moet men ook de 455 artikelen van het Wetboek van belastingprocedure lezen (die zijn vervat in artikel 1 van het ontwerp van wet) en moet men zich de algemene regels eigen maken die toepasselijk zijn op alle belastingen, om die regels over te houden die toepasselijk zijn op de successierechten. Ten slotte, en dat mag al evenmin worden onderschat, moet men de bijzondere regels terugvinden en bestuderen die van de algemene regels afwijken.

Op het stuk van de successierechten zijn die afwijkende regels vervat in de artikelen 56, 57, 58, 60, 63, 74, 85, 86, 87, 98, 114, 127, 40, 144, 147, 180, 190 tot 200, 257 tot 261, 284, 308, 309, 310, 319, 320, 329, 20, 359, 362, § 2, 364, 366 en 372.

Dit laatste voorbeeld toont aan dat het onderhavige ontwerp de belastingwetgeving helemaal niet bevattelijker maakt, doch ze aanzienlijk ingewikkelder maakt.

De opmerking in verband met de opeisbaarheid en de betaling van de belasting is een tweede voorbeeld van de nadelige weerslag van de versnippering van de voorschriften.

.../...

III. Systematische verwijzing naar fictieve toestanden.

Teneinde de regels inzake de invordering van de belasting onderling te harmoniseren zonder dat de eenheid wordt verbroken die moet bestaan tussen de heffing en het wezenlijke van de onderscheiden belastingen, wordt in het ontworpen wetboek geregeld verwezen naar fictieve toestanden. Deze handelwijze maakt die regels onduidelijk, wat dus rechtstreeks indruist tegen het doel van het ontwerp, dat naar luid van de memorie van toelichting erin bestaat ze doorzichtiger te maken.

Zo is bijvoorbeeld besloten om alle belastingen, directe zowel als indirecte, te heffen op grond van een aangifte. Artikel 38 legt dit beginsel als volgt vast : "... de belastingen (worden) geheven op grond van een aangifte die bij de belastingadministratie moet worden ingediend". Het is echter merkwaardig dat voor tal van belastingen degene die ze verschuldigd is, in werkelijkheid geen enkele aangifte doet, doch een andere handeling verricht die de wet gelijkstelt met een akte van aangifte. Zulks is onder meer het geval met de artikelen 50, § 4, 55, 64, 65, 67, 71, 72 en 73.

Slechts schijnbaar wordt de uniciteit van de procedure in niet-betwiste zaken bewerkstelligd; indien het unieke van die procedure moet blijken uit regels die met een "aangifte" handelingen gelijkstellen waarbij niet de minste aangifte wordt gedaan, is zij het slechts in woorden, doch niet in de werkelijkheid.

.../...

De leesbaarheid van de wetgeving wordt er hoege-naamd niet door bevorderd, verre daarvan.

Het verwijzen naar fictieve toestanden, waarbij men zozeer van de werkelijkheid afwijkt, doet afbreuk aan de rechten van de belastingplichtigen, aan wie straffen kunnen worden opgelegd waarvan zij het bestaan allicht niet kennen. Zo wordt bijvoorbeeld volgens artikel 396 van de ontworpen tekst bij niet-aangifte of bij onvolledige of onjuiste aangifte de belasting verschuldigd op de niet-aangegeven of op de onvolledig aangegeven elementen vermeerderd met een belastingverhoging, gaande van 10 tot 200 percent van de belasting, naargelang van de aard en de ernst van het verzuim. Hij die een akte ter registratie voorlegt of die een belastingzegel aanbrengt, kan niet vermoeden dat hij aldus een aangifte doet en dat de vergissing bij de aangifte die hij nooit heeft gedaan kan meebrengen dat de strenge straf van de belastingverhoging wordt toegepast.

De verwijzing naar fictieve toestanden kan weliswaar gerechtvaardigd worden door de strijd tegen de belastingontduiking, doch het is onaanvaardbaar dat ze uitsluitend aangewend wordt om bepalingen van belasting-procedure te harmoniseren. Met een aangifte worden immers gelijkgesteld, de aanbidding van akten of geschriften ter registratie, het verzoek tot inschrijving van hypotheken en voorrechten op onroerende goederen, en de aanbidding van de boekhoudstaat door de griffier (artikel 55 van het ontworpen wetboek), net als het opstellen van akten en geschriften op door de belastingadministratie verkocht gezegeld papier, de zegeling van akten of geschriften, of het voorleggen ervan,

.../...

aan de administratie, voor buitengewone zegeling of visa voor zegel (artikel 64 van het ontworpen wetboek).

Overigens, ook in de gevallen waarin het om een werkelijke aangifte gaat, worden in het ontwerp twee zeer verschillende handelingen met elkaar gelijkgesteld. De eerste handeling is die waarbij de belastingplichtige het bedrag van de verschuldigde belasting of van de terugbetaling die hij te goed heeft, zelf berekent en dus ook zelf vaststelt, zoals trouwens het geval is met de BTW. De tweede handeling is die waarbij de belastingplichtige alleen de gegevens verstrekt die nodig zijn voor de vaststelling van de belastinggrondslag, op basis waarvan de belastingadministratie zelf het bedrag van de belasting moet bepalen, zoals het geval is met de personenbelasting en de successierechten.

Door slechts één begrip van aangifte te hanteren ten einde - schijnbaar althans - de uniciteit van de procedure in betwiste zaken te bewaren, plaatst het ontwerp in het onderhavige geval een fictieve handeling op gelijke voet met twee handelingen die in werkelijkheid zeer verschillend zijn van elkaar. Aldus opgestelde regels komen des te hermetischer over bij hen die er het rechtssubject van wezen, en zorgen voor des te meer verwarring bij hen op wie ze van toepassing zijn. Die regels zijn van dien aard dat ze de belastingplichtige in de war brengen, waardoor een gevoel van onzekerheid ontstaat, zodat zij moeten worden geweerd.

.../...

IV. Belastingenschuld.

A. Organieke eenheid van het substantiële belastingrecht en van de procedure.

Het ontworpen Wetboek van belastingprocedure beoogt het geheel van de betrekkingen te regelen die ontstaan tussen de administratie en de belastingplichtige. Het beschouwt die betrekkingen niet alleen wanneer het om een betwisting gaat, doch ook wanneer de administratie - buiten het geval van betwisting - belastingen int.

Het is voornamelijk bij wege van de regels die betrekking hebben op de belastingprocedure beschouwd uit het laatstgenoemde oogpunt - de procedure in niet-betwiste zaken - dat het ontworpen wetboek soms op essentiële punten wijzigingen aanbrengt in het substantiële belastingrecht, dat de aard, de grondslag en het bedrag van de belastingen bepaalt. Er rijst bijgevolg een probleem op het stuk van de coherentie tussen die nieuwe substantiële regels en die welke de huidige belastingwetgeving vormen, waarvan het ontwerp de meeste onaangeroerd laat.

In dat verband behoort een eerste opmerking te worden gemaakt, namelijk met betrekking tot de "veralgemening van het principe van het "van rechtswege" ontstaan van de fiscale schuld", die in de memorie van toelichting genoemd wordt als de eerste van zeven krachtlijnen waarop de Regering de voorgenomen hervorming baseert.

.../...

Dit beginsel wordt vastgelegd in artikel 5. Krachtens het eerste lid van dit artikel is de belastingplichtige belasting verschuldigd om de enkele reden dat hij "het materiële of juridische feit, het voorval, de rechtshandeling, het juridisch verband of de toestand verricht of ondergaat waarvan de belastingwet het bestaan van de belastingsschuld afhankelijk maakt". Zo ook bepaalt het vierde lid van ditzelfde artikel 5 dat zulk een feit, zulk een voorval, zulk een rechtshandeling, zulk een juridisch verband of zulk een toestand afzonderlijk een "belastbaar feit" vormen en aldus moeten worden aangemerkt.

Het eerste lid van artikel 5 bevat bijna een tautologie in zoverre het bepaalt dat de belastingsschuld ontstaat wanneer de omstandigheid zich voordoet die de belastingsschuld naar luid van de wet doet ontstaan. Het spreekt immers vanzelf dat de belastingsschuld, net zoals iedere overige schuld trouwens, ontstaat wanneer alle omstandigheden verenigd zijn waarvan de wet het bestaan ervan afhankelijk stelt. Als het "belastbare feit" dat de belastingsschuld doet ontstaan, bestaat in het verenigd zijn van verscheidene omstandigheden, is het tijdstip waarop ze ontstaat datgene waarop de laatste van die omstandigheden zich voordoet.

De vraag is dus welke omstandigheden beschouwd moeten worden als belastbare feiten en op welk ogenblik zij geacht worden vervuld te zijn. In dit opzicht is wat de tekst van artikel 5 niet bepaalt belangrijker dan wat erin voorgeschreven wordt. Artikel 5 van het ontworpen wetboek voert op het stuk van de inkomstenbelasting een belangrijke

.../...

hervorming in, precies door niets te zeggen over omstandigheden die in de thans vigerende teksten in aanmerking worden genomen.

Volgens het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is de personenbelasting thans een gezamenlijke belasting, waarvan de grondslag het geheel van de inkomsten vormt die een persoon tijdens een jaar heeft verkregen en die de administratie heeft ingekohierd (gezamenlijke lezing van de artikelen 1, § 1, 1^o, 360 en 365). De omstandigheden die gezamenlijk de belastingschuld doen ontstaan, zijn enerzijds het feit dat men voldoende inkomsten heeft "verkregen" opdat personenbelasting wordt geheven, en anderzijds het feit dat de administratie binnen een bij de wet gestelde termijn een formaliteit heeft vervuld, namelijk inkohiering.

Het ontwerp van wetboek stelt de administratie in beginsel weliswaar niet vrij van de verplichting om de inkomstenbelasting in te kohieren, doch het vermeldt die formaliteit van inkohiering niet meer als een van de omstandigheden die de belastingschuld doen ontstaan. Volgens het ontwerp ontstaat de belastingschuld uit het enkele feit dat de belastingplichtige de belastbare inkomsten heeft verkregen. Het tijdstip waarop dat feit zich voordoet, wordt volgens het ontwerp (artikel 16 van de wijzigingsbepalingen) "geacht te ontstaan naarmate van de verwerving van de inkomsten tijdens een kalenderjaar". Deze tekst, waaraan het woord "geacht" wel degelijk een fictief karakter verleent, moet worden opgenomen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen, als artikel 2bis.

.../...

Aldus brengen artikel 5 van het ontworpen wetboek en artikel 16 van de bijgevoegde wijzigingsbepalingen mede dat degene die aan personenbelasting onderworpen is, indien hij bijvoorbeeld een wedde aanvaardt, wegens de enkele aanvaarding van die wedde en vanaf het tijdstip van de aanvaarding ervan, als gevolg van een fictie in de wet belastingplichtige wordt. Die persoon zal lange tijd in het ongewisse verkeren omtrent het bedrag van de belasting die hij "geacht" wordt verschuldigd te zijn, daar de belasting die hij verschuldigd is een gezamenlijke belasting is en ze bijgevolg hoe dan ook pas kan worden berekend wanneer het geheel van de inkomsten die de belastinggrondslag vormen, ontvangen zijn.

Wat in de memorie van toelichting het "principe van het "van rechtswege" ontstaan van de fiscale schuld" wordt genoemd, wanneer het wordt toegepast op de personenbelasting, voert in de plaats van de duidelijke, thans vigerende regeling volgens welke de belastingplichtige eerst belasting verschuldigd is door de ontvangst van een stuk waarbij hem wordt medegedeeld dat hij een belastingschuld heeft, alsook het bedrag ervan, een regeling in die schijnbaar weliswaar eenvoudiger is, doch die meebrengt dat de belastingplichtige een schuld wordt opgelegd, zonder dat hij zich ervan bewust is en zonder dat hij het bedrag ervan kent.

.../...

Dit nieuwe beginsel is samen met de fictie die ermee gepaard gaat in tegenspraak met de aard van de "gezamenlijke belasting", die de personenbelasting volgens het Wetboek van de inkomstenbelastingen vormt. Zoals het woord "gezamenlijk" immers duidelijk aangeeft, gaat het om een belasting die geheven wordt op het geheel van de inkomsten van een belastingplichtige, ongeacht de bron ervan. Aangezien ze vastgesteld is op het totale bedrag van de inkomsten en berekend naargelang van de hoegrootheid van het bedrag, spreekt het vanzelf dat de omstandigheid dat ze verschuldigd is vooronderstelt dat de belastingplichtige alle inkomsten heeft verkregen die de belasting doen ontstaan. De uitkering van een fractie van de inkomsten kan een belastingschuld niet doen ontstaan, omdat niets erop wijst dat de uitgekeerde fractie van de inkomsten belastbaar zal zijn, noch - indien ze belastbaar is - tegen welk percentage. Een gezamenlijke belasting is geen optelsom van deelbelastingen verschuldigd naarmate inkomsten verkregen worden. De gezamenlijke belasting is een belasting op een optelsom van inkomsten; dat bedrag, verminderd met de aftrekbare lasten, dat het belastingsobject vormt, ontstaat niet - en het belastbare feit doet zich niet voor - zolang alle fracties van het totale inkomen die als grondslag dienen voor de totale belasting, niet zijn samengevoegd.

.../...

Dat is trouwens de reden waarom de gedeeltelijke inhoudingen op fracties van inkomsten, zoals die zijn ingevoerd bij het Wetboek van de inkomstenbelastingen, "voorheffingen" zijn, doch geen belastingen. De term "voorheffing" is veelbetekenend : hij toont duidelijk aan dat inhoudingen aan de bron worden gedaan, en wel op fracties van inkomsten, vooraleer de gezamenlijke belasting ontstaan is en kunnen worden vastgesteld. Het is eerst nadat de belastinggrondslag is samengesteld en nadat het bedrag ervan kan worden berekend, dat op grond van die berekeningen kan worden beslist dat de geïnde voorheffingen als vooruitbetalingen van belastingen kunnen worden beschouwd, dan wel of ze aan de belastingplichtige moeten worden teruggestort om reden dat ze ten onrechte zijn geheven op sommige van diens inkomsten. Doordat sommige voorheffingen "bevrijdend" geworden zijn, hebben ze ongetwijfeld hun eigenheid verloren en zijn ze gesplitste inkomstenbelastingen geworden. Dit is niet het geval met de bedrijfsvoorheffing, die wel degelijk een vooruitbetaling blijft van de personenbelasting, die nog steeds een gezamenlijke belasting is.

De inkomsten uit bepaalde bronnen worden thans afzonderlijk en definitief belast, zodat de gezamenlijke belasting niet meer zo "gezamenlijk" is als toen ze is ingevoerd; ze heeft echter nog niet de plaats geruimd voor een systeem van gesplitste inkomstenbelastingen. Daarom moet gewezen worden op een antinomie tussen de regel in het Wetboek van de inkomstenbelastingen die een gezamenlijke belasting op de inkomsten van natuurlijke personen instelt, en de regel in het ontwerp die voorziet in het achtereen-

.../...

volgens ontstaan van belastingschulden die evenveel fracties van een gezamenlijke belasting vormen. Het is precies die antinomie die artikel 3 van het ontwerp overigens poogt te verhullen door middel van de volgende fictie : "Voor de toepassing van dit Wetboek worden de voorheffingen als belastingen aangemerkt".

Wegens de specifieke aard van de belastingmaterie en de noodzaak om een juiste inning van de belasting te bewerkstelligen, zijn reeds lang geleden belastingregels aangenomen die afwijken van het gemene recht. Het zogenaamde verschijnsel van de "autonomie van het belastingrecht" is ontstaan uit die afwijkende voorschriften. Het is echter onaanvaardbaar dat binnen de belastingmaterie zelf de regels inzake de inning van de belasting zelfs in strijd zouden zijn met het wezen ervan. Belastingprocedure en substantieel belastingrecht moeten in overeenstemming zijn met elkaar, daar ze een organieke eenheid vormen. Deze eenheid wordt uiteraard verbroken wanneer de gezamenlijke lezing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en het ontworpen Wetboek van belastingprocedure leidt tot eigenaardigheden zoals "de belasting wordt geheven bij wijze van voorheffingen, die belastingen zijn". Dit is nochtans het resultaat van de gezamenlijke lezing van artikel 249 WIB 92 en artikel 3 van het ontwerp.

B. Aantasting van de waarborgen van de belastingplichtige.

Het beginsel van het "van rechtswege" ontstaan van de belastingschuld tast ook buitenmaats de waarborgen aan

.../...

die tot dusver aan de belastingplichtige waren toegekend, in de gevallen waarin de administratie handelt in strijd met de regels toepasselijk op de handelingen die ze verricht in het kader van de vestiging van de aanslag.

De administratie handelt niet op dezelfde wijze voor alle belastingen, en alle belastingplichtigen bevinden zich niet steeds in dezelfde toestand, ongeacht de aard van de verschuldigde belasting. Uit het oogpunt van de betaling van de belastingen onderscheidt het ontwerp immers twee categorieën belastingen.

De eerste categorie groepeert de belastingen waarvan de administratie, na het bedrag ervan te hebben berekend op grond van de gegevens die uit een aangifte blijken, van de belastingplichtige de betaling vordert (artikel 74, § 2) door hem een belastingnota te zenden, die op haar beurt in het kohier wordt opgenomen (artikel 75, 3^o). De tweede categorie belastingen omvat de overige belastingen die betaald moeten worden op het bij de wet bepaalde tijdstip.

Een regel bepaalt binnen welke termijn de administratie de belastingnota moet verzenden, in de gevallen waarin zulk een belastingnota moet worden verzonden. Artikel 105, § 3, bepaalt immers : "... de aanslag die voortvloeit uit een door de belastingplichtige ingediende aangifte (moet) zijn gevestigd uiterlijk 30 juni van het tweede jaar na het aanslagjaar; die termijn mag evenwel niet korter zijn dan één jaar vanaf het indienen van de aangifte".

.../...

Aangezien de belastingschuld van rechtswege ontstaat, rijst de vraag waartoe de belastingplichtige dan nog verplicht is indien de administratie de opgelegde regels niet in acht neemt (1). Artikel 36 verstrekt op deze vraag een genuanceerd antwoord. Het eerste lid stelt uitdrukkelijk dat de vestiging van de aanslag formeel onregelmatig mag zijn zonder dat deze tekortkoming een weerslag heeft op de verplichting, voor de belastingplichtige, om de belasting te betalen. Uit datzelfde artikel 36 vloeit echter eveneens voort dat sommige onregelmatigheden, te weten "het niet naleven van een termijn (...) of niet-naleving van een wezenlijke vorm" "de nietigheid van de belasting" tot gevolg hebben.

Uit het antwoord dat de gemachtigden van de minister verstrekt hebben naar aanleiding van een vraag gesteld door de Raad van State, blijkt dat die tekst de bedoeling van de stellers ervan niet weergeeft en moet worden aangepast : de uitdrukking "nietigheid van de belasting" moet worden vervangen door de woorden "nietigheid van de aanslag".

Aldus heeft de onregelmatigheid van een aanslag zelfs in de ernstigste gevallen alleen de nietigheid van die handeling tot gevolg; de belastingschuld van de belastingplichtige verdwijnt daarom niet. De belastingschuld blijft integendeel behouden, niet alleen in de gevallen waarin de administratie die handeling kan herhalen als de termijn om

(1) De redenering die wordt gevolgd met betrekking tot de belastingnota kan gemakkelijk uitgebreid worden tot alle handelingen waarbij een aanslag wordt gevestigd.

ze te verrichten niet verstreken is, doch ook in de gevallen waarin geen enkele aanslag nog kan worden gevestigd, als alle termijnen verstreken zijn. Het onregelmatige karakter van een handeling, hoe groot het ook is, heeft geen weerslag op de belastingschuld, die onafhankelijk van enige bestuurs-handeling is ontstaan. De belasting blijft verschuldigd, zelfs al kan de administratie de betaling ervan niet meer vorderen door middel van een handeling waarbij een aanslag wordt gevestigd, inzonderheid een belastingnota.

Die belastingschuld zal blijven bestaan zolang de verjaring er geen eind aan heeft gemaakt (artikel 384 en volgende). Het gevolg is niet min. Indien de belastingplichtige immers op enigerlei wijze, zelfs bij vergissing, aan de Schatkist een geldsom heeft gestort, kan hij ze niet terugvorderen door tegen de Schatkist een vordering de in rem verso in te stellen : hij kan immers niet aanvoeren het niet-verschuldigde bedrag te hebben betaald, aangezien op hem een belastingschuld rustte.

Dit geval zelfs buiten beschouwing gelaten zal het voortbestaan van de belastingschuld na verloop van alle aanslagtermijnen de belastingplichtige trouwens blootstellen aan alle gemeenrechtelijke rechtsmiddelen die voor de belastingadministratie openstaan.

Volgens artikel 266 moeten de belastingen van deze eerste categorie immers betaald worden "binnen twee maanden na de toezending van de ingekohierde belastingnota ... aan de belastingschuldige". Tevens valt te noteren dat die tekst is opgenomen in een afdeling met als opschrift

.../...

"Belastingen die opeisbaar worden door de verzending van een belastingnota ...", welke afdeling op haar beurt afdeling 1 vormt van een hoofdstuk dat de "opeisbaarheid van de belasting" regelt. Niettemin moet erop gewezen worden dat geen enkele tekst uitdrukkelijk bepaalt dat de verzending van een nota de enige manier in rechte is waarop de administratie de betaling van de niet-verjaarde belasting kan vorderen. Overigens kan uit een interpretatie a contrario van artikel 311 worden afgeleid dat de ontvanger van de belastingen de betaling kan vorderen van een belasting die "opeisbaar is ingevolge een aangifte", dit wil zeggen van iedere belasting die is berekend op basis van werkelijk door de belastingplichtige aangegeven gegevens (1).

-
- (1) De mogelijkheid waarover de administratie zou beschikken om gemeenrechtelijke rechtsmiddelen aan te wenden teneinde de betaling van een belastingsschuld te vorderen is een des te ernstiger aangelegenheid daar de aanwending van andere middelen dan die welke worden voorgeschreven bij het ontwerp, voor de administratie het voordeel biedt dat ze de termijn van verjaring van de belastingsschuld niet hoeft te doen lopen, een termijn waarvan artikel 384 het beginpunt vaststelt op "de dag waarop ze (= de belastingsschuld) is ingekohierd". Voorts voorziet artikel 441, tweede lid, in de mogelijkheid van verhaal, bij de directeur van de belasting-geschillen, indien de administratie verzuimd heeft zulk een uitdrukkelijke handeling te stellen; dit artikel bepaalt dat de termijn niet "korter mag zijn dan één jaar te rekenen van de eerste akte waarmee de betaling van de belasting van de betrokkene wordt geëist". Deze laatste uitdrukking is een pasklare zin, die gebruikt kan worden met betrekking tot iedere handeling waarbij om vereffening wordt verzocht. In de memorie van toelichting wordt in verband met deze bepaling overigens eraan toegevoegd dat die bijzondere termijn moest worden bepaald "in de mate dat de belastingsschuld voortaan van rechtswege zal ontstaan".

.../...

Het beginsel van het "van rechtswege" ontstaan van de belastingschuld wijzigt derhalve grondig de betrekkingen tussen de administratie en de belastingplichtige; de aan de administratie opgelegde termijnen betekenen voor de belastingplichtige geen werkelijke garantie meer, daar deze laatste belastingen verschuldigd blijft, zelfs al kan te zijnen aanzien geen enkele belastingaanslag meer worden gevestigd. Deze toestand, waarin op betrokkene een belastingschuld rust, ontnemt hem de mogelijkheid om in voorkomend geval zijn recht van terugvordering van het niet-verschuldigde bedrag uit te oefenen en stelt hem bloot aan de overige rechtsmiddelen die de Schatkist kan aanwenden om de betaling te verkrijgen. Zulk een verstoring van het evenwicht (1) is onaanvaardbaar.

Daaruit volgt dat het ontwerp de belastingplichtige geen ernstige waarborgen biedt tegen door de administratie begane onregelmatigheden in de diverse, door haar gestelde handelingen om de belastingen correct te innen.

(1) Deze verstoring van het evenwicht is dermate flagrant dat in sommige passages in de memorie van toelichting ontkend wordt dat de administratie nog verplicht is termijnen in acht te nemen (zie bijvoorbeeld op blz. 11, waar te lezen staat dat "de administratie niet meer verplicht (...) (is) om binnen een strikt afgebakende termijn (lees : een dwingende termijn) een handeling te stellen ..."). De vergissing lijkt vanzelfsprekend, daar artikel 105 van het ontwerp duidelijk strikte termijnen voor de onderscheiden vestigingen van een aanslag voorschrijft. Niettemin valt op te merken dat de administratie niet meer verplicht is om te handelen met inachtneming van die termijnen, daar de niet-naleving ervan niet echt gestraft wordt.

V. Verhouding van de hervorming tot de reorganisatie van de belastingadministraties.

Volgens de aanvullende uitleg verstrekt door de gemachtigde ambtenaren is het ontwerp tot harmonisering van de regels inzake de belastingprocedure mede ingegeven door het streven om de belastingadministraties te herstructureren (1).

-
- (1) Het verband tussen beide gedachtenlijnen is als volgt beschreven :

"A l'heure actuelle, l'administration générale des impôts, dirigée par l'administrateur général des impôts, comprend cinq administrations fiscales et un service : l'administration des contributions directes, l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines, l'administration des douanes et accises, l'administration du cadastre, l'administration de l'inspection spéciale des impôts (I.S.I.) et le service de la coordination fiscale (S.C.F.).

Chacune des administrations fiscales est dirigée par un directeur général. Le service de la coordination fiscale est placé sous l'autorité directe de l'administrateur général des impôts.

Ce qui caractérise l'organisation actuelle des administrations fiscales, c'est le fait qu'elles assument chacune les trois phases de la collecte des impôts, à savoir l'établissement, le contrôle et le recouvrement (organisation de type vertical). Seules l'administration du cadastre et l'administration de l'I.S.I. font exception à cette règle.

Cette situation a conduit les administrations fiscales à mener une existence très autonome, autonomie encore accentuée par la "règle de la non-interpénétration" (absence quasi totale de mobilité entre le personnel de ces administrations, sauf vers l'I.S.I. ou le S.C.F.) et par l'existence de procédures fiscales "propres" à chaque grande administration (contributions (à suivre...))

.../...

De nadelen van de maatregelen met het oog op het "homogeniseren" van de belastingprocedure die in het ontwerp van wetboek worden overwogen, zijn, uit de verschillende oogpunten die door de Raad van State in dit advies worden uiteengezet, van die aard dat de eventuele herstructurering van de belastingadministraties op andere grondslagen moet worden georganiseerd.

(1)(...suite)
directes, T.V.A., douanes et accises).

L'hétérogénéité des procédures constitue un obstacle important sur la voie de la rationalisation du travail des administrations fiscales. En effet, elle empêche l'intégration de services qui sont chargés de lever des impôts dont l'assiette est issue de données identiques (ex. la comptabilité pour les impôts sur les revenus, la T.V.A. et les taxes assimilées au timbre).

Elle constitue également un frein à la fusion de services, tels les bureaux de recettes, qui sont chargés d'une phase identique (le recouvrement) du processus de levée des impôts. Grâce à l'automatisation très poussée des opérations "d'encaissement" des impôts, les bureaux de recettes vont devenir davantage des services de recouvrement, chargés de la mise en oeuvre des voies d'exécution forcée contre les débiteurs défaillants, que des bureaux de perception. Etant donné que ces débiteurs sont souvent défaillants vis-à-vis de plusieurs impôts et a fortiori, dans la structure actuelle, de plusieurs bureaux de recettes, il serait plus rationnel de rendre un seul service compétent pour le recouvrement de tous les impôts sur un territoire déterminé, le traitement des paiements spontanés étant assuré par l'outil informatique.

L'homogénéité de la procédure fiscale devra permettre de structurer l'administration de manière plus rationnelle, en intégrant des services qui s'occupent d'une fonction similaire ou d'impôts ayant des affinités très prononcées".

.../...

Zo bijvoorbeeld zou alleen al het aanpassen van de regels vervat in de onderscheiden vigerende wetboeken - waar dat mogelijk is zonder de specificiteit te verstoren van de regels die noodzakelijk zijn voor de heffing van iedere belasting - de gewenste integratie van bepaalde diensten vergemakkelijken, zonder dat zich de moeilijkheden voordoen die ontstaan als gevolg van de omvang van het thans onderzochte ontwerp tot harmonisering.

Overigens belet niets dat dezelfde ambtenaar onderscheiden regels toepast, waarvan de verscheidenheid verband houdt met de uiteenlopende waaier van de belastingobjecten : eenvoudig is niet noodzakelijk het tegendeel van onderscheiden. Als men het mogelijk acht de ontvangkantoren voor de diverse belastingen bijeen te brengen, dient men zich er nog van te vergewissen dat een zodanige reorganisatie de administratie niet minder toegankelijk maakt voor het publiek, en het verkrijgen van informatie omtrent elke belasting niet bemoeilijkt.

VI. Is het ontworpen wetboek in overeenstemming met het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

1. Artikel 212 luidt als volgt :

"De belastingplichtige heeft recht op de eerbiediging van zijn privéleven, zijn gezinsleven, zijn privéwoning en zijn privébriefwisseling.

De belastingadministratie mag zich in de uitoefening van dit recht slechts mengen voor zover dat

.../...

bij de wet is toegestaan en nodig is voor de controle op de juiste heffing van de belasting".

De memorie van toelichting wijst erop dat die tekst is gebaseerd op artikel 8 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, dat als volgt luidt :

- "1. Eenieder heeft recht op eerbiediging van zijn privé-leven, zijn gezinsleven, zijn huis en zijn briefwisseling.
2. Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan met betrekking tot de uitoefening van dit recht dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving nodig is in het belang van 's lands veiligheid, de openbare veiligheid, of het economisch welzijn van het land, de bescherming van de openbare orde en het voorkomen van strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden, of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen".

Dat artikel dient ook in verband te worden gebracht met de artikelen 15, 22 en 29 van de Grondwet.

2. Inschrijving, in de Belgische wet, van de waarborgen die worden geboden door het verdrag, waarvan een aantal bepalingen nochtans rechtstreekse werking hebben in de interne rechtsorde, kan nuttig zijn als die waarborgen door de toevoeging van bijzondere regels, eigen aan de aangelegenheid in kwestie, worden versterkt.

.../...

In de wet bepalen dat inmenging van de fiscus alleen rechtmatig is voor zover dat "nodig is voor de controle op de juiste heffing van de belasting" - een rechtmatige doelstelling volgens het verdrag omdat zij verband houdt met het economisch welzijn van het land (1) - lijkt niet erg nuttig : men ziet niet goed in welke andere, door de belastingadministratie beoogde doelstellingen, haar inmenging kunnen rechtvaardigen.

Mocht de tekst evenwel behouden blijven, dan dient het eerste lid te worden verbeterd : het woord "privé" vóór de woorden woning en briefwisseling dient dan te worden geschrapt. Die beperkingen staan immers niet in artikel 8 van het Europees Verdrag vermeld. Bovendien doen zij niet blijken van de jurisprudentie van het Europese Hof van de rechten van de mens, dat stelt dat het begrip privé-leven ook het recht moet omvatten dat het individu met zijn medemensen betrekkingen aanknoopt en ontwikkelt; lokalen waarin beroepsarbeid wordt verricht vallen dus onder het begrip "home", dat in de Engelse tekst van het verdrag wordt gebezigd (2). Mocht artikel 212 niet in die zin worden herzien, dan zou het strijdig zijn met de internationale rechtsregel, wat juridisch ongeoorloofd is.

(1) E.H.R.M., arrest Miaïlhe t/ Frankrijk, 25 februari 1993, Rev. trim. dr. h., 1994, blz. 117-136, met de noot van D. YERNAULT (§ 33 van het arrest).

(2) Zie de reeds geciteerde nota D. YERNAULT, waarbij inzonderheid wordt verwezen naar het arrest Niemietz, van 16 december 1992, en het arrest Miaïlhe. Het arrest Niemietz t/Duitsland is verschenen in Rev. trim. dr. h. (1993), blz. 467-481 met de noten P. LAMBERT en F. RIGAUX.

3. Het feit dat de wetgever het recht op eerbiediging van het privé- en gezinsleven, van de woning en van de briefwisseling van de belastingplichtigen uitvaardigt, houdt op zich nog geen voldoende waarborg in dat België zijn internationale verplichtingen naleeft. Bovendien is vereist dat de inmenging waarin de wet in die diverse domeinen voorziet "in een democratische samenleving nodig is".

In het reeds aangehaalde arrest *Mialhe*, alsmede in de arresten *Funke t/ Frankrijk* (1) en *Crémieux t/ Frankrijk*, die op dezelfde datum zijn gewezen, heeft het Europese Hof erop gewezen dat, op grond van zijn vaste rechtspraak het volgende geldt :

"les Etats contractants jouissent d'une certaine marge d'appréciation pour juger de la nécessité d'une ingérence, (...) elle va de pair avec un contrôle européen. Les exceptions que ménage le paragraphe 2 de l'article 8 appellent une interprétation étroite (arrêt *Klass et autres c/ Allemagne*, 6 septembre 1978, série A, n° 28, p. 21, § 42) et leur nécessité dans un cas donné doit se trouver établie de manière convaincante.

Assurément, dans le domaine considéré - la lutte contre l'évasion des capitaux et contre la fuite devant l'impôt - les Etats rencontrent de sérieuses difficultés résultant de l'étendue et de la complexité des réseaux bancaires et des circuits financiers ainsi que des multiples possibilités de placements internationaux, facilitées par la relative perméabilité des frontières. La Cour reconnaît donc qu'ils peuvent estimer nécessaire de recourir à certaines mesures, telles les visites domiciliaires et les saisies, pour établir la preuve matérielle de délits de change et en

(1) *Rec. Dalloz-Sirey*, 1993, pp. 457-462 en de noot van J. PANNIER.

poursuivre le cas échéant les auteurs. Encore faut-il que leur législation et leur pratique en la matière offrent des garanties adéquates et suffisantes contre les abus (voir notamment, mutatis mutandis, l'arrêt Klass et autres, précité, série A, n° 28, p. 23, § 50).

Or il n'en allait pas ainsi en l'occurrence (à l'époque des faits en France) : l'Administration des douanes disposait de pouvoirs fort larges ; elle avait notamment compétence pour apprécier seule l'opportunité, le nombre, la durée et l'ampleur des opérations de contrôle. En l'absence surtout d'un mandat judiciaire, les restrictions et conditions prévues par la loi et soulignées par le Gouvernement apparaissaient trop lâches et lacunaires pour que les ingérences dans les droits du requérant fussent étroitement proportionnées au but légitime recherché".

Het Hof besluit daaruit dat Frankrijk artikel 8 van het verdrag geschonden heeft.

Een groot aantal bepalingen van het ontworpen wetboek dienen in het licht van dat evenredigheidsbeginsel te worden onderzocht. Met het oog daarop dient de memorie van toelichting te worden aangevuld, na aanpassing van de tekst van het wetboek als gevolg van de algemene bijzondere opmerkingen die in dit advies worden gemaakt, waarbij rekening moet worden gehouden met dit principiële voorbehoud.

4. In nauw verband daarmee mag men niet uit het oog verliezen dat het Hof, in het reeds geciteerde arrest Funke, zowel de schending van artikel 8 in aanmerking heeft genomen als die van artikel 6 van het verdrag, waarvan lid 1 als volgt luidt :

.../...

"Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolgning heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie welke bij de wet is ingesteld".

Het Hof heeft er in dezen op gewezen :

"... les douanes françaises provoquèrent la condamnation de M. Funke pour obtenir certaines pièces dont elles supposaient l'existence sans en avoir la certitude. Faute de pouvoir ou vouloir se les procurer par un autre moyen, elles tentèrent de contraindre le requérant à fournir lui-même la preuve d'infractions qu'il aurait commises. Les particularités du droit douanier (1) ne sauraient justifier une telle atteinte au droit, pour tout "accusé", au sens autonome que

-
- (1) Wat de inzage van documenten betreft, stond artikel 65-1 van de Franse Code des Douanes een bijzonder inzagerecht toe : "Les agents des douanes ayant au moins le grade d'inspecteur ou d'officier et ceux chargés des fonctions de receveur peuvent exiger la communication des papiers et documents de toute nature relatifs aux opérations intéressant leur service : (...) i) (...) en général, chez toutes les personnes physiques ou morales directement ou indirectement intéressées à des opérations régulières ou irrégulières relevant de la compétence du service des douanes". Wie weigert inzage te geven van stukken stelt zich bloot aan gevangenisstraf van tien dagen tot een maand en aan geldboete van 600 tot 3000 FF (art. 413bis - 1 C. douanes). Bovendien kan hem een dwangsom worden opgelegd van ten minste 10 FF per dag vertraging (art. 431) en kan tegen hem lijfswang worden uitgeoefend (art. 382) - (§§ 30 en 31 van het arrest Funke).

.../...

l'article 6 attribue à ce terme, de se taire et de ne point contribuer à sa propre incrimination. Partant, il y a eu violation de l'article 6, paragraphe 1er",

Ook vanuit dit oogpunt dient, bij het omzetten van de in dit advies gemaakte opmerkingen, grondig te worden onderzocht of dit wetboek strookt met het Europese verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

*

*

*

Het ontwerp dient bijgevolg grondig te worden herzien. Onder dat voorbehoud maakt de Raad van State de volgende opmerkingen.

.../...

ONDERZOEK VAN HET ONTWERP.Bepalend gedeelte.TITEL I. - ALGEMENE BEPALINGEN.Artikel 1.

Er zij verwezen naar de algemene opmerking nr. I.

Artikel 3.

Artikel 3 luidt als volgt :

"Voor de toepassing van dit Wetboek worden de voorheffingen als belastingen aangemerkt".

De gemachtigde ambtenaar heeft op deze laconieke tekst de volgende commentaar geleverd :

"L'article 3 du projet entend considérer les précomptes comme des impôts, pour l'application du Code de procédure fiscale. Cela signifie que toutes les règles du Code de procédure fiscale (exemple : procédure de redressement, de recouvrement, de contentieux, etc.) pourront être appliquées dans les relations entre l'administration fiscale et le contribuable de ces impôts".

In dezelfde commentaar wordt vervolgens de te volgen methode beschreven om, wie hij daarin zojuist "le

.../...

contribuable de ces impôts" heeft genoemd, te identificeren :

"... au sens du Code de procédure fiscale (article 5), le "contribuable" au précompte ... professionnel est le débiteur - et non le bénéficiaire - des revenus. En effet, le fait générateur de l'impôt est, pour le précompte professionnel, le paiement ou l'attribution de rémunérations, de pensions, de rentes, d'allocations ou de revenus d'une activité d'artiste du spectacle ou de sportif exercée par un non-résident (articles 270 et 273 C.I.R. 1992); ...".

Uit die commentaar volgt dat het feit dat aanleiding geeft tot een belasting, die dit wetboek niet vestigt (omdat dit wetboek alleen voorziet in een voorheffing, die geen belasting is) dient te worden gezocht in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, dat dan voortaan dient te worden gelezen op een manier die helemaal indruist tegen de onderliggende gedachte die de opsteller ervan, amper enkele jaren geleden, heeft kunnen leiden.

Het gevolg daarvan is dat hij die bezoldigingen uitbetaalt, door het feit zelf dat hij verplicht is de voorheffing te betalen :

- bedrijfsvoorheffing "verschuldigd" zal kunnen zijn, zoals door artikel 270 van het WIB wordt geformuleerd;
- "als belastingplichtige bedrijfsvoorheffing verschuldigd" zal kunnen zijn, zoals wordt gesteld in de door de gemachtigde ambtenaar voorgestelde gezamenlijke lezing van de artikelen 3 en 5 van het ontwerp.

.../...

Wat de delicate vraag betreft die rijst wanneer de werkgever de op de bezoldigingen van zijn personeel ingehouden bedragen niet aan de Schatkist doorstort, die kwestie laat het ontworpen wetboek onbehandeld. Op de vraag wat uit dat stilzwijgen dient te worden afgeleid, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"... le projet ne modifie en rien les règles du droit matériel relatives à l'imputation des précomptes (articles 276 à 296 C.I.R. 92), qui ne sont d'ailleurs pas abrogées par le présent projet. Cela signifie notamment qu'un précompte ... professionnel qui a été régulièrement retenu, doit être imputé sur l'impôt sur les revenus dû par le bénéficiaire des revenus en tenant compte des règles et des limites en vigueur, que ce précompte ait été acquitté ou non par le débiteur des revenus".

In diezelfde commentaar laat de gemachtigde ambtenaar hierop volgen :

"à l'article 296 du C.I.R. 92, le qualificatif "perçus" doit être entendu au sens large du terme, c'est-à-dire "levés", "établis" et non "encaissés" (en néerlandais "geheven" et non pas "geïnd" ou "ingevorderd")".

Dit tekstargument kan door de inwerkingtreding van het ontworpen wetboek ernstig in het gedrang komen. Hoe kan men er nog van uitgaan dat een voorheffing (die, wat de heffing betreft, als gevolg van de in onderling verband gelezen artikelen 3 en 5 van het ontwerp een belasting geworden is) wordt "geheven", terwijl de belastingplichtige die deze (belasting geworden) voorheffing verschuldigd is, die niet aan de Schatkist betaald heeft.

.../...

Zeer onlangs nog heeft auteur François 't Kint (noot in het Journal des Tribunaux 1993, blz. 738-9) daarover de volgende opmerking gemaakt :

"Si, compte tenu de l'insolvabilité de l'employeur, le précompte n'est pas versé au fisc, celui-ci serait en droit d'en refuser l'imputation au profit du travailleur, qui se trouverait ainsi lésé La pratique administrative a toutefois atténué l'impact de cette solution rigoureuse. On peut lire dans le commentaire des impôts sur les revenus (p. 220/44) qui traite de l'hypothèse où le précompte professionnel est irrécouvrable en raison de l'insolvabilité de l'employeur : "Lorsque le précompte professionnel a été effectivement retenu sur les rémunérations payées, on doit toujours tenir compte, lors de la régularisation de la situation fiscale du salarié intéressé, du précompte professionnel total effectivement retenu, que ce précompte ait été ou non versé au Trésor". La perte du précompte est donc en définitive supportée par le fisc et non par le travailleur. Reste que ce commentaire ne rend compte que d'une pratique administrative para legem justifiée par la seule équité. Il serait heureux que le législateur clarifie cette question".

Het ontworpen wetboek houdt hoegenaamd geen rekening met de oordeelkundige opmerking van deze rechtsgeleerde : het vormt, al was het maar om procedurele redenen, een voorheffing tot een belasting om, en maakt de regels en mechanismen waarmee een kwestie moet worden opgelost waarvan het praktische nut niemand ontgaat, nog minder doorzichtig.

Om die anomalie te verhelpen, dient men af te stappen van de fictie als zou een voorheffing een belasting zijn, en moeten de regels die van toepassing zijn op de belastingen die de indieners van het ontwerp in dezen op het

.../...

heffen van de voorheffing wensen toe te passen, duidelijk worden omschreven.

Artikel 4.

1. Luidens onderdeel 2^o dient men, voor de toepassing van het wetboek, onder "ambtenaar" ieder beëdigd personeelslid van de belastingadministratie te verstaan.

De gemachtigde ambtenaren, aan wie gevraagd werd de draagwijdte van die bepaling nader toe te lichten, hebben daarop het volgende geantwoord :

"Seuls les agents statutaires prêtent serment.

Les agents contractuels sont toutefois tenus au secret professionnel, en tant que "personnes qui ont accès aux bureaux ou aux banques de données de l'administration fiscale ou qui interviennent dans l'application de la loi fiscale" (cf. article 24, § 1er, C.P.F.)".

Het zal zaak van de wetgever zijn na te gaan of, telkens als het wetboek het woord ambtenaar zonder nadere omschrijving gebruikt, die ambtenaar steeds mag optreden ongeacht zijn graad, zoals de Raad van State heeft gedaan naar aanleiding van het onderzoek van een aantal bepalingen van het ontwerp.

.../...

2. Onderdeel 5° geeft een zeer omstandige definitie van wat onder een "publiekrechtelijke rechtspersoon" dient te worden verstaan.

De vennootschappen die onder het toezicht staan van de Staat, de Gemeenschappen of de Gewesten of waarvan het directiepersoneel op voordracht van de Regering of met haar goedkeuring wordt aangewezen, worden als publiekrechtelijke rechtspersonen beschouwd.

In de memorie van toelichting wordt naar artikel 329 WIB 1992 verwezen, maar dat artikel definieert alleen de "openbare instellingen of inrichtingen".

Betekent de vervanging van deze laatste uitdrukking door "publiekrechtelijke rechtspersonen" dat privaatrechtelijke vennootschappen, waarvan het merendeel van de aandelen in handen van een openbaar bestuur zijn, publiekrechtelijke rechtspersonen zijn ? Dat zou bijvoorbeeld het geval zijn met de N.V. Cockerill-Sambre.

Op die vraag is het volgende geantwoord :

"Het vervangen van de woorden "openbare instellingen of inrichtingen" door de woorden "publiekrechtelijke instellingen" betekent niet dat zuiver privaatrechtelijke vennootschappen waarin een openbare macht meerderheidsaandeelhouder is, als publiekrechtelijke instellingen moeten beschouwd worden voor de toepassing van het Wetboek van belastingprocedure. In zuiver privaatrechtelijke vennootschappen waarin een overheid meerderheidsaandeelhouder is, steunt het recht van die overheid om zich te mengen in het beheer, om toezicht uit te oefenen of om het leidinggevend personeel aan te wijzen, niet op publiekrechtelijke regels. Om van

.../...

publiekrechtelijke instellingen te kunnen spreken, moeten genoemde bevoegdheden aan die overheid toegekend, voorbehouden of opgelegd zijn door of krachtens een wet, decreet, ordonnantie ... met een publiekrechtelijke strekking".

Uit die uitleg blijkt dat onderdeel 5° moet worden herzien, teneinde er de vennootschappen en verenigingen uit te weren waarin openbare instanties het grootste deel van de aandelen bezitten.

3. Overigens wordt in tal van artikelen van het ontwerp de term "rechtspersoon" gebruikt.

Dient daaruit te worden geconcludeerd dat het dan, in tegenstelling tot publiekrechtelijke rechtspersonen, alleen om privaatrechtelijke rechtspersonen gaat ?

Op de vraag hoe het begrip "rechtspersoon" met dat van artikel 220 van het WIB 1992 kan worden verzoend, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Vermits er geen definitie wordt gegeven van "rechtspersoon" ("personne morale"), moet die term in zijn gewone betekenis worden geïnterpreteerd : ieder ander rechtssubject dan natuurlijke personen. De term omvat dus zowel de publiekrechtelijke als de privaatrechtelijke rechtspersonen.

Artikel 220 W.I.B. definieert niet het begrip "rechtspersoon" (gewone betekenis) maar bepaalt welke rechtspersonen onder de rechtspersonenbelasting vallen".

.../...

HOOFDSTUK II. - BELASTINGSCHULD.Artikel 5.

1. De omstandigheden waarin de belastingschuld "van rechtswege" ontstaat, zijn in de algemene opmerking nr. IV onderzocht. Daarnaar dient te worden teruggegrepen. In verband met het eerste lid volstaat het er hier op te wijzen dat de onderliggende gedachte bij het opstellen van de belastingwet nooit is geweest dat de gebruikte formuleringen zouden dienen om de precieze omstandigheden waarin een schuld ontstaat, te bepalen. Als men die omstandigheden toch in dergelijke formuleringen wil zoeken, geeft dat onvermijdelijk aanleiding tot discussies, die moeilijk kunnen worden beëindigd. De zekerheid die de voorschriften betreffende het vestigen en het berekenen van de belasting bieden kan alleen maar zwaar in het gedrang komen door het openen van zulke discussies.

2. Het tweede lid definieert de "belastingplichtige" door te verwijzen naar onduidelijke en algemene formuleringen zoals die in het eerste lid voorkomen. Wat dient, bijvoorbeeld, juist onder het "ondergaan" van een "vorval" of een "toestand" te worden verstaan ?

In diezelfde context wordt het begrip "belasting-schuldige" niet aangebracht; dat geschiedt pas in artikel 221. Vermits in artikel 222 diegene op wiens naam de belasting wordt ingekohierd, als "belastingschuldige" wordt aangewezen, kan de belastingschuldige maar worden geïdenti-

.../...

ficeerd op grond van de identificatie van de "belastingplichtige", wiens naam immers volgens artikel 114, tweede streepje, in het kohier vermeld moet staan.

Om een cirkelredenering te voorkomen is het absoluut nodig dat de begrippen "belastingplichtige" en "belastingenschuldige" werkelijk samen, maar afzonderlijk, zo klaar en duidelijk mogelijk worden omschreven.

3. In artikel 5, derde lid, van het ontwerp worden in de term "persoon" de rechtspersonen mét en de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid verenigd. Die bepaling negeert aldus de meest fundamentele, maar ook meest elementaire beginselen van de vermogenstheorie, luidens welke een schuld maar kan ontstaan op grond van een vermogen. Een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid kan dus niets, zelfs geen belasting, "verschuldigd" zijn. De in het ontwerp gekozen regeling was onvermijdelijk voor de indieners ervan : zij is namelijk het gevolg van hun opvatting dat belastingen gestaag van rechtswege ontstaan.

Er zij overigens gewezen op een in het oog springende tegenstrijdigheid tussen het voorschrift van het tweede en derde lid van artikel 5, waarbij een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid en dus zonder vermogen als een belastingplichtige wordt aangemerkt, en het voorschrift van artikel 29, § 1, van het WIB 1992.

Zulk een tegenstrijdigheid dient te worden weggewerkt.

.../...

Artikel 6.

Doordat het eerste lid bepaalt dat de belasting-schuld wordt verbonden aan het aanslagjaar dat wordt genoemd naar het kalenderjaar waarin het belastbare feit is ontstaan, is dat eerste lid het gevolg van het systeem dat wordt gekozen om het tijdstip te bepalen waarop de belasting-schuld ontstaat; bijgevolg kunnen er dezelfde aanmerkingen op worden gemaakt als op artikel 5 van het ontwerp.

Artikel 7.

In de memorie van toelichting dient te worden verklaard wat het verschil is tussen een blijvende situatie en feiten die in de tijd gespreid zijn.

HOOFDSTUK III. - BETEKENINGEN, NOTIFICATIES EN ANDERE MEDE-DELINGEN.Artikel 10.

In de memorie van toelichting dient nader te worden omschreven wat de juiste draagwijdte is van het vermoeden dat voortvloeit uit het gebruik van de woorden "wordt geacht te zijn gedaan". Staat tegen dat vermoeden een tegenbewijs open ?

.../...

Diezelfde opmerking geldt voor de artikelen 12 en 13, eerste lid, waarin de woorden "worden geacht" worden gebruikt.

Artikel 11.

Daar de administratie met de keuze van woonplaats rekening dient te houden, schrijve men :

"Art. 11. Betekeningen en notificaties inzake rechten van successie en van overgang bij overlijden worden gedaan aan de in de aangifte gekozen woonplaats. Bij gebreke van aangifte worden zij, zodra de aangiftetermijn verstreken is, gedaan aan de laatste woonplaats van de overledene".

Artikel 12.

De tekst doet verscheidene vragen rijzen die de memorie van toelichting dient te verduidelijken. Worden alleen aangetekende brieven bedoeld, zoals het gebruik van de woorden "afgifte bij de post" doen vermoeden ? Zo het een gewone brief betreft, hoe kan de geadresseerde dan de afgifte bij de post bewijzen ? Staat tegen het vermoeden een tegenbewijs open ?

.../...

Artikel 13.

De gemachtigde ambtenaren, aan wie is verzocht de draagwijdte en de ratio legis van die bepaling van het ontwerp, die belangrijk is voor het behoud van de rechtszekerheid, nader te omschrijven, hebben het volgende geantwoord :

"L'article 13 vise à instaurer une présomption selon laquelle les correspondances, envoyées par l'administration fiscale ou par le contribuable, à l'adresse indiquée à l'un des quatre tirets de l'alinéa 1er, sont censées avoir atteint leur destinataire.

Dans les relations "administration fiscale - contribuable", il s'agit :

- de "l'adresse à laquelle la personne physique est inscrite à titre principal sur les registres de la population ou à l'adresse du siège social ou du principal établissement administratif de la personne morale";
- de "l'adresse à laquelle le contribuable a fait élection de domicile ou qui était mentionnée dans la déclaration prescrite par la loi fiscale, tant que le contribuable n'a notifié au service concerné aucune modification à ce sujet";
- du "dernier domicile du défunt, en matière de droits de succession et de mutation par décès, à défaut de déclaration".

Dans les relations "contribuable - administration fiscale", il s'agit de "l'adresse du service compétent de l'administration fiscale".

Dans les relations "fisc - contribuable", on s'est inspiré de la jurisprudence actuelle en matière d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle. D'après cette jurisprudence, l'avertissement-extrait de rôle peut être envoyé, au choix de l'administration :

.../...

- soit à l'adresse à laquelle le redevable est inscrit dans le registre de population (1);
- soit à l'adresse à laquelle l'administration peut légitimement croire que le redevable se trouve, notamment à l'adresse indiquée ou admise dans la déclaration, tout au moins tant qu'il ne lui a été notifié aucune modification à ce sujet (2);
- soit à l'adresse à laquelle le redevable a prié l'administration d'adresser les correspondances qui lui sont destinées, cette adresse fût-elle une boîte postale (3).

Il a fallu tenir compte, en outre, de la situation spéciale en matière de droits de succession et de mutation par décès. Afin d'éviter la multiplication des notifications à adresser individuellement à chaque héritier ou légataire universel, l'article 42 du Code des droits de succession impose l'obligation d'élire "un seul domicile dans le ressort du bureau où la déclaration doit être déposée". Cette obligation sera reprise dans l'arrêté ministériel qui sera pris en vertu de l'article 40, § 1er, du Code de procédure fiscale. Il convient dès lors de prévoir que l'administration puisse adresser valablement les correspondances au domicile élu dans la déclaration. Tel est l'objet de la première partie du deuxième tiret de l'article 13.

Enfin, le troisième tiret a été prévu afin de disposer d'une adresse où les correspondances en matière de droits de succession et de mutation par décès peuvent être adressées valablement, aussi longtemps que la déclaration de succession n'a pas été déposée et que, dès lors, l'élection de domicile n'a pas encore été faite. Il s'agit, encore une fois,

(1) Brussel, 15 januari 1959, Bull. Contr., nr. 354, blz. 395.

(2) Brussel, 23 mei 1961, DE SMET, onuitgegeven.

(3) Cassatie 23 februari 1965, Pas. 1965, I, 648, Bull. Contr. nr. 422, blz. 1513.

d'éviter la multiplication des notifications ou de pallier le fait que l'administration ne connaît pas les héritiers ou légataires universels.

Après examen, la possibilité d'envoyer les correspondances à "l'adresse mentionnée dans la déclaration" apparaît comme n'étant pas tout à fait indispensable. En effet, dans le cadre de la restructuration des administrations fiscales, il est envisagé de centraliser les données concernant les contribuables soumis à différents impôts (par exemple, les impôts sur les revenus et la T.V.A.) dans le service qui a le domicile (siège social) du contribuable dans son ressort.

Dans cette optique, il suffirait de conserver, outre le premier tiret de l'article 13, alinéa 1er, qui constituerait la règle générale, deux exceptions qui concernent uniquement les droits de succession.

Dans les relations "contribuable - fisc", les correspondances adressées par le contribuable sont présumées avoir atteint leur destinataire, lorsqu'elles ont été envoyées au service compétent désigné conformément à l'article 37 du Code de procédure fiscale.

Les formules de déclaration et/ou les correspondances envoyées par l'administration indiquent toujours l'adresse du service compétent; il s'agit là d'une règle de bonne administration. Il n'est toutefois pas possible d'accorder une présomption de destination à la correspondance envoyée à l'adresse mentionnée sur une formule de déclaration, en raison du laps de temps parfois important qui peut séparer l'envoi des formules de l'introduction de la déclaration (déménagement du service, réorganisation, suppression du service, etc.). Cela n'empêche évidemment pas l'administration de transmettre au service compétent les déclarations mal adressées".

A. Wat de door de fiscus aan de belastingplichtige gezonden brieven betreft, zou het logisch zijn dat de administratie, als een woonplaats gekozen wordt, verplicht is de stukken aan de gekozen woonplaats te notificeren;

.../...

daar de ontworpen tekst de administratie blijkbaar de keuze laat om ofwel aan de hoofdverblijfplaats, ofwel aan de gekozen woonplaats te notificeren, dient die tekst te worden herzien om die alternatieve mogelijkheid af te schaffen.

Bovendien is het niet redelijk aan het verzenden naar het in de aangifte vermelde adres, het vermoeden te verbinden dat de correspondentie de belastingplichtige bereikt heeft, zolang de betrokkene geen adreswijziging aan de desbetreffende dienst heeft meegedeeld : er dient enerzijds rekening te worden gehouden met de lange periodes die tussen de diverse briefwisseling kunnen verlopen, en anderzijds met het feit dat thans alle belastingadministraties toegang hebben tot het Rijksregister van de natuurlijke personen (1).

De tekst moet in die zin worden herzien, zoals de gemachtigde ambtenaren daartoe trouwens de mogelijkheid blijken open te laten. Daarbij dient de rechtskracht van de door het ontwerp gecreëerde vermoedens nader te worden bepaald (gaat het om weerlegbare of om onweerlegbare vermoedens ?).

B. Wat de door de belastingplichtige aan de fiscus gezonden stukken betreft, lijkt het niet billijk de belastingplichtige de verplichting op te leggen elke adreswijziging van de "bevoegde dienst van de belastingadministratie"

(1) Zie onder meer de koninklijke en ministeriële besluiten van 27 september 1984, 29 maart en 11 oktober 1985, 3 december 1986 en 2 februari 1987.

bij te houden. De regel op grond waarvan die administratie zelf ervoor dient te zorgen dat de voor haar bestemde post bij verhuizing, reorganisatie, opheffing van een dienst, regelmatig wordt afgehandeld, zou ongetwijfeld billijker zijn. Bovendien zou die regel beter stroken met de idee die aan de basis heeft gelegen van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur, waarvan artikel 5 bepaalt dat wanneer een verzoek om inzage van een bestuursdocument is gericht tot een overheid die het document niet onder zich heeft, zij de verzoeker de benaming en het adres dient mee te delen van de overheid die, naar haar informatie, het document onder zich heeft.

Op dit punt zou het wetboek beter worden herzien. De in artikel 13, tweede lid, geformuleerde regel kan naar aanleiding daarvan worden genuanceerd wat de bepaling van de datum betreft waarop de bevoegde administratie geacht wordt te zijn bereikt.

Artikel 14.

De bepaling die stelt dat notificaties en andere briefwisseling mogen worden vervangen door betekeningen, geeft niet aan wie de kosten moet betalen die aan de betekening zijn verbonden.

Op de vraag of de deurwaarderskosten moeten worden gedragen door degene die die manier boven een aangetekende brief verkiest, hebben de gemachtigde ambtenaren het volgende geantwoord :

.../...

"Uiteraard moeten de kosten van een betekening gedragen worden door diegene (belastingplichtige of administratie) die dit middel van kennisgeving kiest in de plaats van een mededeling onder de vorm van een notificatie".

De ontworpen tekst dient te worden aangevuld om aan die regel gestalte te geven.

HOOFDSTUK IV. - TERMIJNEN.

Artikelen 19 en 20.

In de artikelen 19 en 20 wordt het begrip "administratieve verlofdag" gehanteerd : dat is niet eenduidig, want het kan om gemeenschaps- of gewestbesturen gaan, en het kan de belastingplichtige - die niet gemakkelijk kan teruggrijpen naar een officiële lijst van die vakantiedagen - ontgaan wat dat in de praktijk betekent.

De verwijzing naar "het sluitingsuur van de kantoren" verhoogt het risico op verwarring, daar het gebruik van dat begrip niet tot alle belastingen waarop het wetboek betrekking heeft, kan worden veralgemeend.

De teksten dienen te worden herzien teneinde de rechtsonzekerheid die ze in stand houden, te verhelpen.

.../...

Artikel 22.

In het tweede lid dient het woord "erfopvolgers" door de woorden "erfgenamen en rechthebbenden" te worden vervangen.

Die opmerking geldt tevens voor artikel 23, tweede lid.

HOOFDSTUK VI. - BIJSTAND EN VERTEGENWOORDIGING.Artikel 26, tweede lid.

In het tweede lid is het onnodig te wijzen op de regel dat een lasthebber niet persoonlijk gehouden is tot naleving van de verplichtingen opgelegd aan zijn lastgever. De belastingwet, onder meer het ontwerp, belast een lasthebber met schulden waarvan de schuldenaar zijn lastgever is, maar daar mag men geen uitzondering op de principes inzake de vertegenwoordiging in zien, alleen een inbreuk op de regel dat degene die een schuld heeft, en hij alleen, haar dient te betalen. Zie met name de over artikel 246 gemaakte opmerking.

.../...

HOOFDSTUK VII. - IDENTIFICATIE VAN DE BELASTINGPLICHTIGE.

Artikel 31.

De precieze betekenis van het zinsdeel "als identificatiemiddel alleen" is onduidelijk. Heeft deze uitdrukking een beperkende betekenis, en zo ja, welke ?

Daarop heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Deze formule heeft inderdaad een beperkende betekenis. Het fiscaal identificatienummer mag enkel worden gebruikt als identificatiemiddel en mag voor geen andere doeleinden worden gebruikt, wat die ook mogen zijn".

Artikel 34.

Het zou nuttig zijn in het tweede lid te verwijzen naar het inwinnen van het advies van de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer. In het bedoelde geval is er immers geen reden om vrijstelling te verlenen van de adviesaanvraag waarvan sprake is in artikel 12 van de wet van 8 augustus 1983 tot regeling van een Rijksregister van de natuurlijke personen.

.../...

HOOFDSTUK VIII. - ANDERE BEPALINGEN.Artikel 35.

De voorgeschreven regel geldt ook voor de ministeriële besluiten.

Men schrijve dus :

"Artikel 35. Tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald, geldt iedere verordenende handeling, verricht met het oog op de uitvoering van dit wetboek, alleen voor de toekomst; zij heeft geen terugwerkende kracht".

Artikel 36.

1. Verwezen moet worden naar de algemene opmerking IV, B.

2. Artikel 36 van het ontworpen wetboek schrijft voor :

"De formele onregelmatigheid van de vestiging van de aanslag ..., heeft op zich niet de nietigheid van de belasting of het verval van het recht op teruggave tot gevolg, behalve in de gevallen van vervallenverklaring ten gevolge van het niet naleven van een termijn of in geval van niet-naleving van een wezenlijke vorm van de procedure".

.../...

Het tweede lid van datzelfde artikel geeft een limitatieve opsomming van de zeven gevallen (onderdelen 1° tot 7°), die beschouwd worden als een schending van "een wezenlijke vorm van de procedure".

In de memorie van toelichting wordt de belangrijkheid van artikel 36 van het ontwerp als volgt beklemtoond :

"Zonder het bepaalde in artikel 36 zouden bijgevolg de belastingplichtigen om het even dewelke formele onregelmatigheid in de aanslagprocedure kunnen aangrijpen om aan de belasting te ontsnappen. Dit strookt niet met het principe van de fiscale gelijkheid tussen de belastingplichtigen. Daarom bepaalt artikel 36 van het Wetboek van fiscale procedure dat een formele onregelmatigheid in de vestiging van de aanslag slechts dan de nietigheid van de aanslag meebrengt als de onregelmatigheid betrekking heeft op een vervaltermijn of een wezenlijke vorm van de procedure.

Omwille van de rechtszekerheid is het aangewezen de gevallen van niet-naleving van een wezenlijke vorm van de procedure limitatief op te sommen (vgl. artikelen 861 en 862 van het Gerechtelijk Wetboek waar de wetgever op het vlak van de gerechtelijke procedure voor een analoge oplossing heeft gekozen). Dit gebeurt in het tweede lid van artikel 36 van het Wetboek van belastingprocedure".

Bij deze regeling zal een groot aantal onregelmatigheden niet "ipso facto" de nietigheid van de desbetreffende aanslag tot gevolg hebben, doch alleen de mogelijkheid van een recht op schadevergoeding, volgens het gemene recht van de aquiliaanse aansprakelijkheid, wat voor de belastingplichtige de verplichte en moeilijke, zo niet door een onzekere afloop gekenmerkte bewijslast meebrengt van een noodzakelijk en rechtstreeks oorzakelijkheidsverband tussen

.../...

de door de administratie gemaakte fout en het geleden nadeel.

Het is vaak moeilijk het bewijs ervan te leveren; dit zal tot gevolg hebben dat een groot aantal verplichtingen of verbodsbepalingen die aan de administratie worden opgelegd, zuiver theoretisch zouden kunnen blijven indien er geen effectieve straf aan gekoppeld wordt.

Zo kan men zich indenken - een geval dat niet wordt geregeld bij artikel 36, tweede lid - dat een aanslag die is gevestigd op grond van stukken die de administratie op onregelmatige wijze heeft verkregen, niet kan worden nietigverklaard.

De ontworpen bepaling is des te meer aanvechtbaar daar ze ingaat tegen de algemene tendens van een grotere bescherming van de burger tegen onregelmatige bestuurshandelingen.

3. De verwijzing in het tweede lid, 6°, is onjuist. Zij moet worden rechtgezet.

Artikel 37.

Het staat aan de Koning om de ambtenaren aan te wijzen die belast worden met de invordering van de belastingen, en om de zetel en de territoriale bevoegdheid van die ambtenaren te bepalen.

.../...

Tevens moeten de op grond van die bepaling vastgestelde besluiten bekendgemaakt worden in het Belgisch Staatsblad, en moet die verplichting tot openbaarmaking voorgeschreven worden bij het ontworpen wetboek.

Men schrijve derhalve :

"Art. 37. De Koning wijst de ambtenaren ... diensten. Deze besluiten worden bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad".

TITEL II. - VESTIGING VAN DE BELASTINGEN.

Artikel 38.

In paragraaf 1 schrijve men : "... worden de belastingen gevestigd op grond van ...".

Artikel 40.

1. Artikel 40, § 1, eerste lid, toont duidelijk aan dat het zinloos is, en bovendien niet aanvaardbaar, om systematisch te werken met fictieve toestanden (zie algemene opmerking III).

Artikel 40, § 1, schrijft voor :

"De aangifte wordt gesteld op een formulier waarvan de Minister van Financiën het model bepaalt".

.../...

Sommige artikelen stellen bepaalde feiten gelijk met aangiften, zoals bijvoorbeeld artikel 53, naar luid waarvan "met een aangifte worden gelijkgesteld, ... de inverkeerstelling op de openbare weg" van een voertuig, een luchtvaartuig of een boot.

Derhalve blijkt dat die inverkeerstelling niet kan geschieden op grond van een formulier waarvan de Minister van Financiën het model bepaalt.

Bijgevolg moet artikel 40, § 1, worden aangevuld met een opsomming van de aangiften waarvoor een formulier moet worden vastgesteld, waarbij de aangifte beperkt wordt tot de enkele belastingen waarvoor zulk een formulier kan worden vastgesteld.

2. Paragraaf 1 geeft niet aan of een bewijs van ontvangst van de belastingaangifte op verzoek kan worden verkregen.

In dit verband heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Het verstrekken van een ontvangstbewijs, indien de belastingplichtige er om vraagt, is een verplichting die is opgelegd aan ambtenaren ingevolge de principes van behoorlijk bestuur".

.../...

In de tekst behoort te worden voorgeschreven dat een belastingplichtige een bewijs van ontvangst van zijn aangifte kan verkrijgen indien hij erom verzoekt.

3. Met het oog op de overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst van paragraaf 1, tweede lid, moeten in de Franse tekst de woorden "des technologies" vervallen.

4. Aangezien met betrekking tot de belasting-aangifte verwezen wordt naar fictieve toestanden, zal het geval zich voordoen dat aangiften niet worden gedaan. Artikel 40, § 1, derde lid, is in te algemene bewoordingen gesteld. Het zou beter zijn te schrijven : "Het aangifte-formulier bevat : ...".

5. Krachtens artikel 108 van de Grondwet komt het aan de Koning toe, doch niet aan de minister, om de wetten uit te voeren. Achteraf kan de Koning aan de minister de bevoegdheid delegeren om detailkwesties te regelen, zoals die welke het ontwerp bepaalt.

Bijgevolg moeten in paragraaf 1, eerste en tweede lid, de woorden "de Minister van Financiën" vervangen worden door de woorden "de Koning".

.../...

6. In paragraaf 2, derde lid, rijst de vraag of de regel waarvan de Koning kan afwijken, wel degelijk die is waarvan sprake in het eerste lid.

De gemachtigde ambtenaar is het ermee eens dat paragraaf 2, derde lid, vervalt.

7. In paragraaf 4 moet nader worden bepaald aan welke dienst het aangifteformulier moet worden gezonden. Men schrijve bovendien : "§ 4. Het aangifteformulier wordt gezonden of afgegeven aan ...".

Artikel 42.

Er moet worden verwezen naar opmerking 7, gemaakt onder artikel 40.

Artikel 43.

Er moet worden verwezen naar opmerking 5, gemaakt onder artikel 40.

Artikel 45.

Het staat aan de wetgever om de Koning, die de verordeningsbevoegdheid bezit om wetten ten uitvoer te

.../...

leggen, machtiging te verlenen om de voorwaarden te bepalen waaronder afwijkingen kunnen worden toegestaan.

Het zou beter zijn het artikel als volgt te stellen :

"Art. 45. De Koning wijst de ambtenaren aan die op de termijnen gesteld in de artikelen 41 tot 44 afwijkingen kunnen toestaan onder de voorwaarden die Hij bepaalt".

Artikel 47.

1. Op de vraag of het niet beter zou zijn "de administratie van het kadaster" te schrijven in plaats van "de bevoegde dienst", heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Indien men zich toch bij een verkeerde dienst zou aanbieden, zal men zonder problemen naar de "bevoegde dienst" doorverwezen worden.

Verwijzen naar de administratie van het kadaster, zoals gesuggereerd wordt in de opmerking met betrekking tot artikel 47, is niet mogelijk. Inderdaad, samen met de invoering van de nieuwe procedure worden de fiscale administraties grondig gereorganiseerd en zal de "administratie van het kadaster", als dusdanig, wellicht niet meer bestaan. Daarom wordt nergens in het Wetboek de bevoegde administratie of dienst "nominatief" aangeduid, dit om te vermijden dat een interne reorganisatie (bevoegdheid van de Uitvoerende Macht) een wetswijziging zou vereisen".

.../...

Dit antwoord is niet bevredigend. Een wettekst kan immers niet worden opgesteld uitgaande van een reorganisatie die nog niet heeft plaatsgehad. Om te voorkomen dat de procedure voor de totstandkoming van een wet moet worden gevolgd, zou het ontwerp voorts een bepaling kunnen bevatten waarbij aan de Koning bevoegdheid wordt verleend om in de belastingwetten de naam van de bevoegde dienst te wijzigen, zodat wordt tegemoetgekomen aan de principiële opmerking die omtrent artikel 13 van het ontwerp is gemaakt, namelijk de bijstand die aan de belastingplichtige moet worden verstrekt bij de vaststelling welke dienst ter zake bevoegd is.

2. In het eerste lid, derde streepje, dat 3^o wordt, schrijve men : "de wijziging van ...;".

Artikel 48.

Aan het slot van de ontworpen bepaling is er een gebrek aan overeenstemming tussen de Nederlandse tekst, waarin sprake is van "moet terugbezorgd worden", en de Franse tekst waarin "doit être reproduite" te lezen staat.

Dat gebrek aan overeenstemming moet worden verholpen.

.../...

Artikel 50.

1. Er moet worden verwezen naar de opmerking gemaakt onder artikel 40, § 1, eerste lid.

2. Met betrekking tot paragraaf 1, eerste lid, rijst de vraag wat het nut ervan is om de aangifte in te dienen "bij de bevoegde ambtenaar of dienst".

Daarop is het volgende geantwoord :

"Tekst gebaseerd op de thans geldende wettekst (art 29, Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen). Voor de "geautomatiseerde" voertuigen (personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen) moet betaald worden bij een dienst (de "Dienst Verkeersbelasting"), terwijl voor andere voertuigen (bussen, vrachtwagens, opleggers, e.d.) de belastingen bij de lokale ontvanger worden betaald. Vandaar het onderscheid tussen "bevoegde ambtenaar of dienst".

Dit antwoord is niet bevredigend. De woorden "ambtenaar of" behoren te vervallen.

3. Aan het slot van paragraaf 1, eerste lid, is er een gebrek aan overeenstemming tussen de Nederlandse tekst, waarin de woorden "en voor de controle ervan" worden gebruikt, en de Franse tekst, waarin "et à la surveillance" te lezen staat.

.../...

Het lijkt erop dat in de Franse tekst moet staan :
"... et à son contrôle".

4. In verband met de termen "gelijkgesteld met een aangifte", welke voorkomen aan het slot van paragraaf 4, moet worden verwezen naar de opmerking onder artikel 40, § 1, eerste lid.

Artikel 52.

Overeenkomstig de Grondwet moeten in paragraaf 3 de woorden "De Minister van Financiën" vervangen worden door de woorden "De Koning". De Koning kan achteraf zijn bevoegdheid delegeren aan de Minister van Financiën.

Artikel 55.

Er moet worden verwezen naar de algemene opmerking III.

Artikel 60.

Omtrent het eerste lid behoort een zelfde opmerking te worden gemaakt als die welke is gemaakt onder artikel 45.

.../...

Artikelen 64 en 65.

Er moet worden verwezen naar de algemene opmerking III.

Artikel 71.

Er moet worden verwezen naar de algemene opmerking gemaakt onder artikel 40, § 1, eerste lid.

Artikel 73.

Op de vraag of de aangiften van de belastbare grondslag werkelijk aangiften zijn, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Les déclarations d'assiette dont il est question à l'article 73, C.P.F., sont de véritables "déclarations fiscales" à déposer par les exploitants de débits de boissons. Il s'agit des déclarations visées aux articles 23 à 25ter des dispositions légales concernant les débits de boissons fermentées, coordonnées le 3 avril 1953, ainsi qu'à l'article 3 de la loi du 28 décembre 1983 sur le débit de boissons spiritueuses et sur la taxe de patente.

Dans ces déclarations, le contribuable doit notamment indiquer la valeur locative des endroits et locaux affectés au débit".

.../...

Artikel 75.

Behoort in het eerste lid, 1^o, de belastingnota in voorkomend geval niet de datum te vermelden vanaf welke de verschuldigde terugbetalingen zullen geschieden ?

De gemachtigde ambtenaar heeft het volgende geantwoord :

"De opsomming die hier gegeven wordt is niet noodzakelijk beperkend. Er kunnen andere inlichtingen worden vermeld (Memorie van toelichting, blz. 70). Thans wordt de terugbetalingstermijn ook vermeld op de aanslagbiljetten, alhoewel het W.I.B. dat niet oplegt".

Dit antwoord is in strijd met de tekst van het ontwerp, die zich aandient als een restrictieve tekst. Deze behoort derhalve te worden aangepast aan het verstrekte antwoord.

In het tweede lid zou het beter zijn te schrijven : "De belastingnota vermeldt de ambtshalve gedane rechtzettingen van verschrijvingen, van grove vergissingen of weglatingen, of van overbodige herhalingen, alsmede de elementen die eraan ten grondslag liggen".

Artikel 76.

Heeft het tweede lid betrekking op de vermindering van de onroerende voorheffing wanneer het onroerend onbewoond is gebleven en te huur is aangeboden ?

.../...

De gemachtigde ambtenaar heeft het volgende geantwoord :

"Inderdaad.

De belastingplichtige beschikt in elk geval, indien hij binnen de twee maanden geen bezwaarschrift heeft ingediend, over de mogelijkheid om een verzoek tot teruggave in te dienen conform art. 106, binnen de termijn voorzien door art. 109 (in principe, vier jaar)".

Uit het antwoord blijkt dat de belastingplichtige in een minder gunstige situatie zal verkeren dan thans het geval is, aangezien hij momenteel in ieder geval over ten minste zes maanden beschikt om een verzoek tot vermindering in te dienen.

Nu de aanslagen in de onroerende voorheffing doorgaans in de zomer ter kennis worden gebracht zal het, wanneer het onroerend goed onbewoond is en te huur wordt aangeboden, moeilijk zijn om binnen een termijn van twee maanden voor het gehele jaar een verzoek tot vermindering in te dienen.

De belasting zal dus normaal moeten worden betaald, ofschoon de belastbare grondslag (de onroerende inkomsten) niet bestaat.

De keuze die door de stellers van het ontwerp is gemaakt leidt tot teruggave wanneer de behandeling van het bezwaarschrift ten einde is. Gelijk hiervoren is gezegd, zal teruggave geweigerd kunnen worden als de belasting-

.../...

plichtige nog een belastingschuld overhoudt ten aanzien waarvan de termijnen van notificatie, inkohiering of vervolging verstreken zijn, doch die nog niet is verjaard door het verstrijken van een termijn van tien jaar, respectievelijk dertig jaar.

Artikel 77.

De inhoud van artikel 77 moet worden overgenomen in de belastingnota, zodat de belastingplichtige in kennis wordt gesteld van de gevolgen van zijn eventuele verzuim.

HOOFDSTUK III. - RECHTZETTING VAN DE BELASTINGTOESTAND.

Artikel 78.

Het bericht van rechtzetting bevat voorschriften die de belastingplichtige in zijn antwoord moet naleven. Die voorschriften worden vastgesteld door de ambtenaar die het bericht van rechtzetting naar de belastingplichtige stuurt.

De voorschriften moeten zo worden geconcipieerd dat ze de gelijke behandeling van alle belastingplichtigen garanderen. Door welk middel kan dat worden gewaarborgd ?

Op deze vraag is het volgende geantwoord :

.../...

"De voorschriften ("modalités") inzake het antwoord van de belastingplichtige zijn door de wet bepaald en voorgedrukt op de door de administratie gebruikte formulieren. Met deze bepaling wil men de belastingplichtige helpen bij het correct vervullen van zijn verplichtingen. Zij verzekert dus een gelijkvormige behandeling van de belastingplichtigen".

Artikel 81.

Ter verduidelijking van de reikwijdte van paragraaf 2, tweede lid, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende verklaard :

"Zie art. 80, § 1, 2e lid. De notificatie van een kadastraal inkomen wordt gelijkgesteld met de notificatie van een bericht van rechtzetting. De onroerende voorheffing kan echter ingekohierd worden op basis van een nieuw, vastgesteld, herzien, geschat, herschat of verbeterd kadastraal inkomen, zelfs wanneer de belastingplichtige zich niet akkoord heeft verklaard met dat kadastraal inkomen. De overbelasting aan onroerende voorheffing wordt desgevallend ambtshalve terugbetaald, indien het kadastraal inkomen wordt verminderd (cf. art. 107, laatste lid). Deze werkwijze wordt thans reeds gevolgd".

Artikel 82.

Aan het slot van het eerste lid schrijve men :
"... , wordt hem een belastingnota gezonden die eventueel de verbetering vormt van een voorgaande nota".

.../...

Artikel 83.

In het eerste lid schrijve men : "zijn meningsverschil" in plaats van "zijn niet-akkoord". Dezelfde opmerking geldt voor het hele ontwerp.

Het zou beter zijn het derde lid als volgt te stellen :

"Wanneer het meningsverschil betrekking heeft op het vaststellen van het kadastraal inkomen, moet het antwoord het inkomen vermelden dat de belastingplichtige stelt tegenover datgene dat aan zijn onroerend goed is toegekend.

Bij ontstentenis van deze vermelding is de belastingplichtige vervallen van zijn recht om een bezwaar in te dienen".

Artikel 84.

Volgens de uitleg die door de gemachtigde ambtenaar is verstrekt, kan het opgeven van ondeugdelijke motieven niet worden beschouwd als een ontbreken van motieven.

Artikel 85 en volgende.

De term "arbitrageprocedure", die gebruikt wordt in deze bepalingen (en in het opschrift van afdeling 3) is

.../...

ongeschikt. Het gaat immers om een verplichte "arbitrage", waaraan de belastingplichtige zich niet kan onttrekken als ze door de fiscus wordt geëist. Overigens oefenen de "scheidsrechters" niet echt een rechtsprekende functie uit, aangezien zij zich ertoe beperken een feitelijk gegeven, namelijk de omstreden waarde van een onroerend goed, vast te stellen. De taak van de "scheidsrechters" vertoont meer gelijkenis met een waardeschatting, met weliswaar het wezenlijke verschil dat het advies van de taxateurs hier de waarde van een "vermoeden" heeft (artikel 94).

De term "arbitrage" wordt onder andere gebruikt in artikel 502 van het W.I.B. 1992. Hij is ongeschikt (zie daartoe M. HUYS en G. KEUTGEN, *L'arbitrage*, *Chronique de jurisprudence*, J.T., 1988, blz. 417). Men zou beter spreken van verplichte schatting (het verplicht karakter bestaat uit twee delen : de belastingplichtige moet zich eraan onderwerpen en de door taxateurs vastgestelde waarde heeft de waarde van een bewijs en verbindt de rechter). Op te merken valt overigens dat artikel 189 van het Wetboek der registratierechten de juistere term "controleschatting" gebruikt.

Het lijkt niet aangewezen om aan de schatting die vastgesteld wordt door de "scheidsrechters" de waarde van een "vermoeden" te hechten. Het gaat in feite om een beslissing die bindend is voor de rechter bij wie het fiscale bezwaar later aanhangig zal worden gemaakt (behalve de gronden van vernietiging van deze beslissing, die beperkend zijn opgesomd).

.../...

Artikel 90, eerste lid, lijkt nauwelijks in overeenstemming met het beginsel van hoor en wederhoor. Aangezien het om een verplichte en beslissende schatting gaat, zou het normaal lijken dat de vrederechter de taak van de "scheidsrechters" kan vastleggen.

Is de door artikel 90, in fine, aan de Koning gegeven opdracht van bevoegdheid niet te vaag ?

Wat zijn de "bijzondere regels" waarvan daarin sprake is ? Men mag niet uit het oog verliezen dat de beslissing van de "scheidsrechters" een wezenlijk gegeven van de belasting, namelijk de waarde van de belastinggrondslag, vastlegt. Houdt het beginsel van de wettigheid van de belasting niet in dat als "bijzondere regels" noodzakelijk blijken voor het bepalen van deze waarde, het de wet zelf moet zijn die daarvan, ten minste op algemene wijze, de inhoud en de reikwijdte bepaalt ?

Artikel 96, tweede lid, vermeldt op welke gronden de "arbitrage" nietig wordt verklaard (zie eveneens artikel 94, tweede lid, en artikel 95). De vrederechter is bevoegd om deze nietigheid uit te spreken (artikel 440, tweede lid). De tekst zou baat vinden bij een duidelijke bepaling van de termijnen en de nadere regelen voor het instellen van die vordering. Overigens moet, bij ontstentenis van enige andere strijdige bepaling, worden aangenomen dat alle bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing zijn op het geding dat voor de vrederechter wordt gevoerd en op de beroepen die tegen zijn beslissing kunnen worden ingesteld.

.../...

Het begrip "schending van de wezenlijke vormen", die tot nietigverklaring van de "arbitrage" kan leiden, is niet duidelijk. Men vindt die uitdrukking weliswaar nu reeds terug in artikel 199 van het Wetboek der registratierechten. De toepassing van dat begrip kan echter aanleiding geven tot uiteenlopende beoordelingen, onder andere wat de mate betreft waarin de "scheidsrechters" het beginsel van hoor en wederhoor moeten naleven. De nauwkeurige opgave van de op straffe van nietigheid voorgeschreven vormen zou een verkieslijker formule zijn (vergelijk met artikel 36).

Artikel 85.

Op de vraag hoe de waarde kan worden bepaald van "werk in onroerende staat betreffende op te richten gebouwen", heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Deze bepaling is in feite niets anders dan de overname van de controleschatting van de bouwwaarde ingeval van nieuwbouw (huidige art. 36 en 59, § 2 BTW - Wetboek). De zinsnede "en werk in onroerende staat betreffende op te richten gebouwen" zou best als volgt vervangen worden : "en werk in onroerende staat met betrekking tot de oprichting van gebouwen".

Artikel 88.

Volgens de gemachtigde ambtenaar zou het nuttig zijn in het tweede lid, 3º, te verduidelijken dat de akten

.../...

of aangiften waarvan sprake is die zijn waarover een betwisting loopt of die op een betwisting betrekking hebben.

Artikel 90.

Volgens de gemachtigde ambtenaar lijkt het nuttig in het tweede lid, in fine, de woorden "de dag en het uur van de plaatsopneming" te herhalen.

In het derde lid schrijve men : "terzelfder tijd".

Artikel 94.

Men behoort zich te baseren op de redactie van artikel 120 van het Wetboek der successierechten en rekening te houden met de bevoegdheid van de vrederechter die vastgelegd is in artikel 440, tweede lid. Men schrijve :

"Art. 94. Tegen de beslissing van de (scheidsrechters) is geen beroep mogelijk. De belastingadministratie en de personen enz. ... kunnen echter aan de vrederechter de nietigverklaring van (de arbitrage) vragen wegens overtreding van de wet of verschrijving, of wegens schending van de substantiële vormen.

De beslissing kan niet aan derden worden tegen-
geworpen".

.../...

Artikel 96.

Wat het tweede lid betreft, ziet de Raad van State niet in hoe in het geval "de scheidsrechterlijke beslissing" in strijd is met de wet of substantiële vormen schendt, een en ander aan een van de partijen kan worden toegeschreven.

Artikel 99.

1. In overeenstemming met de gemachtigde ambtenaar wordt voorgesteld in de Franse tekst te schrijven : "... des éléments imposables qu'elle présume eu égard ...".

2. Bovendien zou het nuttig zijn te preciseren : "Indien de belastingplichtige die daartoe verplicht was, om welke reden ook nagelaten heeft ...". De gemachtigde ambtenaar is het hiermee eens.

3. Het eerste streepje van het tweede lid dient te worden aangevuld met een minimumtermijn om de belastingplichtige de mogelijkheid te garanderen de vormgebreken van zijn aangifte weg te werken. Voor de redactie van het eerste streepje van het tweede lid kan men zich baseren op die van artikel 175 van het ontwerp.

.../...

Artikel 100.

In de Franse tekst van het derde lid behoren de woorden "mutatis mutandis" te worden vervangen door de woorden "moyennant les adaptations nécessaires".

Artikel 102.

Aan het slot van de bepaling schrijve men :
"... door de gegevens te verschaffen die op hem betrekking hebben".

Hoofdstuk V.

Het hoofdstuk bevat een terminologische vergissing, die moet worden rechtgezet (A), en een vergissing qua voorstelling, die eveneens moet worden rechtgezet (B).

A. Het woord "aanslag" drukt op zeer algemene wijze het feit uit dat een financiële last wordt opgelegd. Het is trouwens in die zin dat het ontwerp zelf het soms gebruikt, onder andere in artikel 105, § 3, wanneer het spreekt van "de aanslag die voortvloeit uit een ... aan-gifte", die in vele gevallen de vorm zal aannemen van een belastingnota.

.../...

Daarom is de term "aanslagbericht" niet geschikt ter aanduiding van de handeling waarbij de administratie, in een welbepaald stadium van de procedure, het blijvende meningsverschil tussen zichzelf en de belastingplichtige constateert en hem haar dwingende wil te kennen geeft om de betaling te verkrijgen van een door haar bepaald bedrag. Zulk een wilsuiting zou beter tot uitdrukking komen in een term als "belastingbiljet", waarbij het woord "belastingbiljet" als zodanig beter het dwingende karakter van de handeling weergeeft en het woorddeel "belasting" duidelijk aangeeft dat het gegeven bevel het te betalen bedrag vaststelt.

B. Hoofdstuk V opsplitsen in twee afdelingen, de ene betreffende het "aanslagbericht" en de tweede betreffende de "aanslagtermijnen", is een bron van verwarring, alleen al door de twee betekenissen waarin het woord "aanslag" wordt gebruikt.

Aan de artikelen 103 en 104 behoort dan ook een afzonderlijk hoofdstuk te worden gewijd, dat als opschrift "belastingbiljet" zou kunnen dragen. Aan artikel 105 zou dan een ander hoofdstuk worden gewijd, zijnde hoofdstuk VI, dat het opschrift van de huidige afdeling 2 van hoofdstuk V van het ontwerp zou kunnen behouden, mits het de meervoudsvorm gebruikt.

.../...

Artikel 103.

1. Toen de Raad van State zich vragen had gesteld over de reikwijdte van het tweede lid, is hem het volgende geantwoord :

"Is hier onder andere beoogd het geval waarin de administratie een aangegeven verlies wil verminderen of verwerpen. Thans wijzigt de administratie dit verlies zonder dat de belastingplichtige hiertegen onmiddellijk een bezwaar kan indienen. De discussie hieromtrent herbegint pas jaren later, wanneer de recuperatie van het verlies ter sprake komt.

De administratie wil deze werkwijze verlaten en wenst onmiddellijk de discussie over het verlagen of het verwerpen van een recupereerbaar verlies aan te gaan. Vandaar de bepaling die het voorwerp uitmaakt van art. 130, tweede lid. De belastingplichtige zal tegen het aanslagbericht een verhaal kunnen indienen bij de geschillendirecteur".

2. Aan het slot van de bepaling is het beter te schrijven : "... gevestigd, onder voorbehoud van artikel 81, wat de onroerende voorheffing betreft".

Artikel 104.

Op de vraag waarom geen sprake is van onderdeel 11°, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"L'article 104 dispose que l'avis d'imposition doit porter "les mentions visées à l'article 75, alinéa 1er, 1° à 10° et 12°".

.../...

Il faut lire "1° à 11° et 13°" au lieu de "1° à 10° et 12°".

Artikel 105.

1. Het artikel dient te worden opgesplitst in evenveel afzonderlijke artikelen als het nu paragrafen bezit.

De huidige paragraaf 3 moet eerst komen, aangezien hij betrekking heeft op de overgrote meerderheid van belastingplichtigen; paragraaf 1, die betrekking heeft op minder frequente gevallen, wordt dan het volgende artikel, en paragraaf 2 zal het laatste artikel van hoofdstuk VI worden.

2. De tekst van paragraaf 1, tweede lid, 1°, die artikel 106, tweede lid, 1°, wordt, verdubbelt de termijnen door het verlengen van de termijn binnen welke de belasting moet worden vastgesteld en genotificeerd, wat betekent dat de belastingplichtige gedurende tien in plaats van vijf jaar documenten moet bijhouden om zijn verdediging naar behoren te voeren in het geval het bestuur hem van fraude verdenkt.

Bovendien lijkt de onderzochte tekst niet te kunnen samengaan met artikel 166, § 2, van het ontwerp, dat de belastingplichtigen toestaat de documenten betreffende het vestigen van de belasting slechts gedurende vijf jaar te bewaren als zij boeken hebben bijgehouden of documenten

.../...

hebben afgegeven buiten het kader van een beroepswerkzaamheid (1).

De wetgever dient te oordelen of de verplichting om archieven gedurende tien jaar te bewaren wel in verhouding staat tot het nagestreefde doel.

3. Hoewel de gestrengheid van de regel verzacht kan worden door het gematigde gebruik dat ervan zal worden gemaakt, kan deze toepassing van geval tot geval aanleiding geven tot discriminatie.

Artikel 107.

Er behoort te worden teruggevallen op de opmerking die over artikel 37 is gemaakt.

Artikel 108.

Er is een discrepantie tussen de Nederlandse tekst, die spreekt van "hetzij de persoon die de betaling ...", en de Franse tekst, die spreekt van "soit la personne dans le chef de qui le paiement ...".

(1) Cf. bovendien, voor sommige beroepen (rechter, pleitbezorger, gerechtsdeurwaarder), de artikelen 2276 en 2276bis van het Burgerlijk Wetboek betreffende het bewaren van stukken.

Deze discrepantie behoort te worden weggewerkt.

Artikel 109.

In verband met het parallellisme waarvan sprake is in het antwoord van de gemachtigde ambtenaar dat onder het volgende artikel staat, kan men niet anders dan het contrast vaststellen tussen de belastingplichtige-schuldenaar en de belastingplichtige-schuldeiser van de Schatkist. De schuld van de eerstgenoemde ontstaat "van rechtswege" en, aldus ontstaan, vervalt ze pas na dertig jaar. De schuldvordering van de laatstgenoemde, dus de schuld van de Schatkist, ontstaat echter pas door het verzoek tot teruggave dat door de schuldeiser wordt ingediend en dat door artikel 109 aan vrij beperkte termijnen wordt gekoppeld.

Artikel 110.

Op het verzoek om de betekenis te verduidelijken van de woorden "Die beslissing is vatbaar voor verhaal bij dezelfde instantie", die in het tweede lid voorkomen, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"L'article 110, alinéa 2, entend donner à la décision relative à une demande en restitution, le même effet qu'un avis d'imposition.

Les demandes en restitution d'impôt, introduites par les contribuables, sont instruites par les services de l'administration fiscale chargée de la perception de l'impôt en cause.

.../...

L'aboutissement normal de cette instruction est la notification d'une décision, conformément à l'article 110, alinéa 1er. Cette décision doit être prise par un fonctionnaire de même rang que celui habilité à établir un avis d'imposition. Le projet entend donc assurer un certain parallélisme entre le déroulement de la procédure d'imposition et le déroulement de la procédure de restitution.

Le contribuable qui conteste la décision intervenue à propos de sa demande en restitution dispose d'un recours devant le directeur du contentieux fiscal, tout comme le contribuable qui conteste l'avis d'imposition (cfr. articles 440 et 441, C.P.F.).

Artikel 111.

Om de overeenstemming tussen de memorie van toelichting en het ontwerp van tekst te garanderen en om elke discriminatie te voorkomen, dient te worden geschreven : "voert de belastingadministratie, in geval van verschrijving, ... ambtshalve de ontheffing of teruggave uit ...".

Artikel 113.

Het in artikel 5 vervatte beginsel van het "van rechtswege" ontstaan van de belastingschuld, vormt een aanzienlijke beperking van het gewicht dat de inkohiering in het huidige belastingstelsel heeft. De inkohiering wordt, zoals de gemachtigde ambtenaar het uitdrukt, een handeling die los staat van het bestaan van de belastingschuld; ze heeft nog slechts een informatief karakter, terwijl ze nu in

.../...

vele gevallen een gegeven is zonder hetwelk de belasting-schuld niet ontstaat.

Men is dan ook verrast in artikel 113 te lezen dat "er een algemeen kohier van de belastingschulden (wordt bijgehouden)". De aantonende wijs "(er wordt bijgehouden)" en de woorden "van de", waarbij geen enkele beperking vermeld staat, maken van dit artikel een gebiedende en algemene tekst, die het bestuur ertoe verplicht alle schulden, zodra ze bestaan, in te kohieren. Als zulks niet de bedoeling is en als de bedoeling er alleen in bestaat de in artikel 116 gepreciseerde belastingen in het kohier op te nemen, moet de algemene formulering van artikel 113 verdwijnen.

Artikel 119.

In tegenstelling tot wat in de memorie van toelichting, en meer speciaal in de commentaar op de artikelen 119 tot 124 wordt gezegd, is het tweede lid van het onderzochte artikel niet louter en alleen de weergave van de in artikel 1315 van het Burgerlijk Wetboek ingeschreven regel.

Artikel 120.

Het eerste lid van deze tekst is overbodig, want het betreft alleen maar de herhaling van het gevolg van ieder wettelijk vermoeden : degene in wiens voordeel het

.../...

bestaat, ontslaan van het bewijs dat hij moet leveren. Die tekst dient a fortiori te vervallen daar hij, jammer genoeg, een fout overneemt die bij het opstellen van artikel 1352 van het Burgerlijk Wetboek is begaan, en sinds bijna tweehonderd jaar door alle auteurs aan de kaak is gesteld. Het is immers onjuist te stellen dat "het wettelijk vermoeden degene in wiens voordeel het bestaat, van ieder bewijs (ontslaat)", vermits het mechanisme van een wettelijk vermoeden erin bestaat een verband te leggen tussen een bekend en een onbekend feit, dient het eerste van beide feiten te worden aangetoond door degene die het bewijs moet leveren. Het is overigens vaak zo dat het voordeel van een vermoeden aan voorwaarden wordt verbonden; in dat geval valt de bewijsvoering van de omstandigheden die het vermoeden toepasselijk maken en de aanvaarding ervan bepalen, uiteraard ten laste van de persoon die beweert dat voordeel te genieten (1).

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Art. 120. De wettelijke vermoedens ingesteld door deze titel, behalve dat van artikel 143, kunnen door tegenbewijzen, de eed uitgezonderd, worden weerlegd".

(1) Zie DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3e ed. 1967, deel III, nr. 933, blz. 925-926.

Artikel 121.

Op de vraag of het door artikel 121 erkende vermoeden van oprechtheid en juistheid kan worden toegepast in de gevallen waarin de belasting niet op grond van een aangifte van de belastingplichtige wordt geheven, en of dat vermoeden met name toepasselijk is op de akte die ter registratie wordt aangeboden, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Overeenkomstig artikel 55 van het ontwerp wordt de aanbieding van akten ter registratie gelijkgesteld met een aangifte. Het vermoeden van oprechtheid en juistheid bedoeld in artikel 121, geldt dus ook voor die akten.

Bij gebreke van een aangifte zal de administratie overgaan tot de procedure van aanslag van ambtswege (met inachtneming van de termijn van 1 maand bepaald in artikel 99, § 3). Uiteraard brengt de aanslag van ambtswege omkering van de bewijslast mee".

2. Artikel 121 verbindt aan een regelmatig ingediende aangifte een vermoeden van oprechtheid en juistheid, maar beperkt dat vermoeden door daaraan toe te voegen dat het vermoeden alleen de belastbare feiten en "de positieve bestanddelen van de belastbare grondslag" betreft.

a) Het onderzoek van dit artikel noopt ertoe voorafgaandelijk op het verschil tussen wettelijke en feitelijke vermoedens te wijzen.

.../...

Artikel 1350 van het Burgerlijk Wetboek luidt aldus :

"Een wettelijk vermoeden is het vermoeden dat door een bijzondere wetsbepaling met zekere handelingen of met zekere feiten verbonden is;".

In tegenstelling tot het wettelijk vermoeden is er het feitelijk vermoeden, in verband waarmee artikel 1353 van het Burgerlijk Wetboek het volgende stelt :

"Vermoedens die niet bij de wet zijn ingesteld, worden overgelaten aan het oordeel en aan het beleid van de rechter ...".

Bij beide vermoedens werkt een zelfde mechanisme : zodra sommige feiten bewezen zijn, leidt men daaruit, door redenering, het bestaan van een ander feit af. Het verschil bestaat hierin, dat in het eerste geval de redenering door de wetgever wordt veralgemeend en bindend is voor de rechter, terwijl in het tweede de rechter zelf persoonlijk een dergelijke redenering volgt naar aanleiding van een bepaald geval dat hem wordt voorgelegd (1).

Het weerlegbaar vermoeden staat het tegenbewijs tegen het door de wet aangetoonde feit toe. Tegen het onweerlegbare vermoeden daarentegen, kan geen tegenbewijs worden geleverd; dat vermoeden is absoluut.

(1) DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Bruylant, ed. 1967, III, nrs. 924 tot 926, blz. 949 tot 955; in Frankrijk, GHESTIN en GOUBEUX : *Traité de droit civil*, L.G.D.J. 1977, Introduction générale, nrs. 649 en volgende.

In het wetsontwerp wordt het onderscheid tussen wettelijk en feitelijk vermoeden niet altijd even duidelijk gemaakt. Het vermoeden waarvan sprake in artikel 121 is immers wel een wettelijk vermoeden, waarop eventueel een tegenbewijs kan volgen, maar het vermoeden waarvan sprake in artikel 129 van het ontwerp is een feitelijk vermoeden, terwijl de tekstformulering van de eerste twee leden van artikel 129, § 1, de indruk zou kunnen wekken als zou dat vermoeden een wettelijk vermoeden zijn.

Luidens het eerste lid kan iedere aangifte of elk akkoord van de belastingplichtige immers als vermoeden tegen hem worden aangevoerd en, luidens het tweede lid, vervalt dat vermoeden pas als de belastingplichtige bewijst een vergissing in feite of in rechte te hebben begaan. In feite is het vermoeden in kwestie een feitelijk vermoeden, dat met onverschillig welk ander vermoeden kan worden bestreden.

b) In zoverre artikel 121 een wettelijk vermoeden van oprechtheid en juistheid instelt, waarop een tegenbewijs kan volgen, behoren daarbij de volgende opmerkingen te worden gemaakt.

Luidens de tekst van artikel 121 betreft het vermoeden in kwestie alleen de belastbare feiten en de positieve bestanddelen van de belastbare grondslag. Wat de belastbare feiten betreft, die dienen niet in aanmerking te komen bij een vermoeden dat gunstig is voor de belastingplichtige, terwijl luidens artikel 119, de belastingadministratie zelf zulk een bewijs dient te leveren. Wat de

.../...

positieve bestanddelen van de belastbare grondslag betreft, wordt in de commentaar in de memorie van toelichting niet nader omschreven wat onder die woorden dient te worden verstaan. Bijgevolg zou men daaruit kunnen afleiden dat de betekenis de volgende is : alleen op de elementen die dienen tot vestiging van de belastbare grondslag die het gunstigste is voor de administratie zou het wettelijk vermoeden van oprechtheid van toepassing zijn, terwijl de door de belastingplichtige aangevoerde elementen teneinde de belastbare grondslag te verminderen (afbetalingskosten, bedrijfskosten, enz. ...) daarbuiten zouden vallen. Daaruit zou volgen dat het vermoeden, waarvan het de bedoeling is dat het in het voordeel van de belastingplichtige speelt, tot gevolg zou kunnen hebben dat het alleen de belastingadministratie ten goede komt, doordat het die administratie in staat zou stellen alleen die elementen van de aangifte als oprecht en juist te beschouwen, waarmee de hoogste belastinggrondslag kan worden vastgesteld.

Gesteld dat zulks niet in de bedoeling van de stellers van het ontwerp ligt, en dat zij wel degelijk een vermoeden van oprechtheid en juistheid wensen in te voeren dat op alle elementen van de aangifte van toepassing is, waarbij het mogelijk blijft om op grond van de door de belastingplichtige over te leggen stukken, een aantal van die elementen te verwerpen, bevat artikel 121 nog een anomalie. De bedoeling van het weerlegbare vermoeden is de bewijslast om te keren. De administratie zal, aan de hand van de belangrijke opsporingsinstrumenten waarover zij beschikt, het bewijs moeten leveren dat alle gegevens van de aangifte, of slechts enige ervan, onjuist zijn. Uit

.../...

artikel 121, tweede lid, volgt evenwel dat de belasting-administratie het vermoeden van oprechtheid kan ontzenuwen, niet door het tegenbewijs te leveren, maar door zich ertoe te beperken vast te stellen dat de aangever een van de door de belastingwet opgelegde verplichtingen niet heeft nageleefd, of heeft geweigerd zich aan de controlemaatregelen, bepaald in dezelfde wet, te onderwerpen.

De weigering om zich aan de controlemaatregelen te onderwerpen maakt het de administratie wel mogelijk om de oprechtheid van de door de belastingplichtige gedane aangifte in twijfel te trekken en kan als bewijselement wel volstaan om het vermoeden van oprechtheid te weerleggen, maar dat geldt niet voor iedere niet-naleving, door de belastingplichtige, van een verplichting van de belastingwet. Nu is het wel juist dat iedere weglating uit de aangifte van in de belastingheffing betrekbare inkomsten een tekortkoming is, waarvan het bestaan op zich volstaat om te bewijzen dat de aangifte niet oprecht is. Dat geldt echter niet als de belastingplichtige zijn aangifte te laat indient of verzuimt er de bewijsstukken met betrekking tot de aangegeven inkomsten of de aftrekbare bedragen bij te voegen; die tekortkomingen op zich volstaan niet om het vermoeden van oprechtheid te weerleggen.

Wil voormeld vermoeden een reële betekenis behouden, dan dient niet te worden bepaald dat de administratie op elke tekortkoming van de belastingplichtige dient te wijzen, maar wel het echte tegenbewijs moet leveren, wat dan eventueel op grond van tekortkomingen van de belastingplichtige kan geschieden, wanneer die tot gevolg

.../...

hebben dat zij op zich de onoprechtheid of de onjuistheid van de aangifte aantonen.

Bijgevolg dient de tekst van artikel 121 te worden herzien.

Artikel 122.

Wanneer een bewijsstuk een overtreding van de belastingwet oplevert ten aanzien van degene die over dat bewijsstuk beschikt, kan de directeur van de belastinggeschillen of de rechter de belastingplichtige, overeenkomstig de algemene beginselen van de rechten van verdediging, er niet toe verplichten een zodanig bewijsstuk over te leggen om het tegen hem te laten gebruiken.

De weigering om een dergelijk stuk over te leggen, kan de rechter of de directeur van de belastinggeschillen evenwel wel in staat stellen daaruit voor de belastingplichtige mogelijk ongunstige conclusies te trekken.

Die opvatting wordt door de gemachtigde ambtenaar gedeeld.

Artikel 123.

1. In het eerste lid zou het beter zijn aan het slot te schrijven : "... tenzij zich een nieuw feit voor doet".

.../...

De afdeling wetgeving van de Raad van State ziet niet in om welke reden de in het eerste lid geformuleerde regel niet van toepassing is "op toestanden die het onderwerp zijn geweest van een advies of een voorafgaand akkoord als vermeld in de artikelen 126 en 134".

De memorie van toelichting geeft in dat verband geen nadere opheldering.

2. Over de draagwijdte van artikel 123, tweede lid, heeft de gemachtigde ambtenaar desgevraagd het volgende geantwoord :

"Certaines questions de fait ont une implication à l'égard de différents impôts (ex. : les problèmes de détermination de l'affectation privée et professionnelle de certaines charges en matière de T.V.A. et d'impôts sur les revenus).

A l'heure actuelle, il peut arriver que la position de l'administration a adoptée à l'égard de cette question de fait pour un impôt déterminé, ne soit pas retenue (ou soit mise en doute) pour l'application d'un autre impôt.

En disposant que l'appréciation expresse retenue pour l'application d'un impôt lie l'administration en ce qui concerne les autres impôts, l'article 123 vise donc à accorder davantage de sécurité fiscale au contribuable.

Il faut noter que l'article 123 s'applique uniquement à des situations de fait déjà réalisées. Il vise essentiellement les cas où l'administration agit d'initiative (par exemple, à la suite d'une vérification), et fait valoir son appréciation par voie d'autorité.

L'article 123 ne vise donc nullement les cas de "ruling", où l'administration adopte une position à la

.../...

suite d'une demande qui lui est adressée par le contribuable; ces cas font l'objet des articles 126 (ruling "facultatif") ou 134 (ruling "obligatoire").

Au surplus, il faut éviter qu'une confusion puisse intervenir entre un ruling, visé aux articles 126 ou 134, et l'appréciation d'une situation de fait, visée à l'article 123. Le ruling prime l'application de l'article 123.

Le second alinéa de l'article 123 tend à éviter que le contribuable, qui a obtenu de l'administration un ruling pour l'application d'un impôt déterminé, n'invoque ensuite ce ruling pour l'application d'un autre impôt, alors que sa demande initiale ne précisait pas les impôts pour lesquels il sollicitait le ruling.

Ainsi, le contribuable qui souhaite obtenir un ruling aura tout intérêt à demander que l'administration se prononce pour tous les impôts que la situation de fait est susceptible de générer.

Il n'est toutefois pas exclu que "l'appréciation" visée à l'article 123 s'applique concurremment avec "l'accord" visé à l'article 126, § 2, qui porte sur l'application de la loi fiscale à une situation de fait déjà réalisée. En effet, seul l'accord préalable est exclu par l'article 123, alinéa 2, et non pas l'accord à posteriori. Il conviendrait sans doute de le préciser en libellant l'article 123, alinéa 2, comme suit :

"Le présent article ne s'applique pas aux situations qui ont fait l'objet d'un avis ou d'un accord préalable visés aux articles 126, § 1er, et 134".

Dat antwoord verklaart niet hoe, enerzijds, het "ruling"-principe de boventoon voert in de situatie bedoeld in artikel 13 en hoe, anderzijds, de in artikel 123 bedoelde beoordeling tegelijkertijd met de beoordeling bedoeld in artikel 126, § 2, kan worden toegepast.

.../...

De teksten dienen te worden herzien of de verklaringen verduidelijkt.

Artikel 124.

In het tweede lid dient het woord "evenwel" in de Nederlandse tekst en het woord "toutefois" in de Franse tekst, te vervallen.

Het tweede lid is immers alleen maar de toepassing van de in het eerste lid geformuleerde regel.

Artikel 126.

1. Volgens de memorie van toelichting is de door het eerste lid van artikel 126 gestelde regel facultatief. Dat betekent dat de administratie niet verplicht is een advies te verstrekken wanneer haar daarom door een belastingplichtige wordt gevraagd. Aldus opgevat, zet die regel het gelijkheidsbeginsel op het spel.

De administratie zou immers aan sommige belastingplichtigen wél een advies kunnen geven en dat aan andere belastingplichtigen weigeren, zonder dat dat verschil in behandeling door een objectief en redelijk criterium gerechtvaardigd is.

Hierbij komt dat de administratie op zijn minst verplicht zal zijn haar weigering om op een verzoek om

.../...

advies in te gaan, te verantwoorden. Verder dienen de oplossingen die uit adviezen verstrekt aan bepaalde belastingplichtigen, zullen kunnen worden afgeleid, ten behoeve van alle burgers te worden verspreid; die regel inzake openbaarheid moet in het wetboek worden ingeschreven, waarbij men de Koning de bevoegdheid kan laten om er de praktische toepassingsvoorschriften van te bepalen; als zulke maatregelen van openbaarheid niet worden genomen, zal de gelijke behandeling van de belastingplichtigen ernstig in het gedrang komen.

2. Op de vraag wat de gevolgen zijn van de afwijking waarvan sprake is in paragraaf 1, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"L'avis visé à l'article 126, § 1er, qui porte sur une situation de fait non encore réalisée, cesse notamment ses effets à partir de la notification de la révocation par l'administration fiscale. La révocation n'a donc pas d'effet rétroactif. Elle ne s'applique qu'à l'égard des dettes fiscales qui prennent naissance après la révocation. Pour les dettes fiscales qui résultent de faits qui s'étalent dans le temps (cfr. article 5), la révocation n'a d'effet qu'à compter de la période imposable qui suit celle au cours de laquelle la révocation est notifiée (cfr. Commentaire des impôts sur les revenus, n° 44/17.9).

Il faut noter que l'avis cesse d'avoir effet en cas de modification de la loi fiscale, sans que l'administration doive notifier la révocation. En effet, les lois d'impôts étant d'ordre public, elles priment les avis ou accords donnés par l'administration fiscale".

.../...

Deze belangrijke beperking is niet opgenomen in het ontworpen artikel; het verdient allicht de moeite daarin te voorzien en erop te wijzen aan degene aan wie het advies is gericht, wanneer het hem wordt verstrekt.

3. Op de vraag of artikel 126 slaat op de toestemmingen die worden gegeven tot betaling van geheime commissielonen aan niet-inwoners, heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"De materie van de geheime commissielonen wordt geregeld in artikel 58 W.I.B. 1992 ...".

Deze precisering wordt niet vermeld in de tekst.

De tekst van het ontwerp behoort in dit opzicht te worden aangevuld, waarbij evenwel rekening wordt gehouden met de overige teksten die voorzien in een soortgelijke toestemming als die welke wordt bedoeld in artikel 58 WIB 92.

4. Met inachtneming van de terminologie die gebruikt wordt in artikel 134, § 3, schrijve men in paragraaf 1, tweede lid : "De administratie is evenwel niet gebonden : ...", en in het derde lid : "De administratie is niet langer gebonden : ...".

.../...

Artikel 127.

In de inleidende zin van het tweede lid schrijven men : "Aan de belastingadministratie kunnen niet worden tegengeworpen, ofschoon zij zich erop kan beroepen :".

In het tweede lid, 1^o, moet de Franse tekst in overeenstemming worden gebracht met de Nederlandse tekst : wil men vermijden dat een handeling als fictief wordt beschouwd op grond van de enkele vermoedelijke bedoeling van de partijen, dan moet in de Franse lezing het woord "entendre" vervallen.

Artikel 128.

1. Op de vraag waarom geen enkele termijn wordt voorgeschreven voor de notificatie van de processen-verbaal die zijn opgemaakt door een belastingambtenaar, heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"Het proces-verbaal zal uiteraard moeten genotificeerd worden vóór het verstrijken van de aanslagtermijn. Evenmin als in de huidige situatie wordt er uitdrukkelijk enige andere termijn bepaald. Om de efficiëntie van de controles te waarborgen moeten sommige vaststellingen geheim kunnen worden gehouden teneinde ze te kunnen toetsen aan de boekhouding en aldus de oprechtheid van die boekhouding te kunnen nagaan. Deze toestand is niet per sé hinderlijk voor de belastingplichtige omdat deze toch de verplichting heeft zijn boeken en documenten te bewaren gedurende 10 jaar (zie art. 166 en 167) en aldus de mogelijkheid heeft, in voorkomend geval, de stukken over te leggen die het proces-verbaal weerleggen".

.../...

Deze oplossing is onaanvaardbaar, daar ze in strijd is met de rechten van verdediging. Het proces-verbaal moet ofwel onmiddellijk worden genotificeerd, ofwel, zoals de Commissie tot harmonisering had voorgesteld, op zijn minst binnen een redelijke termijn.

Indien het proces-verbaal te laat aan de belastingplichtige is genotificeerd, kan zulks de uitoefening van zijn recht van verdediging bemoeilijken of zelfs onmogelijk maken.

2. Er zij tevens verwezen naar de opmerking die onder artikel 187 is gemaakt.

Artikel 129.

1. Er is een gebrek aan overeenstemming tussen de tekst van paragraaf 1, eerste lid, die zeer algemeen is, en de commentaar in de memorie van toelichting, luidende :

"Waar de schriftelijke verklaring voor zich spreekt, kan de mondelinge verklaring slechts worden ingeroepen indien zij behoorlijk werd vastgesteld in een door een ambtenaar van de fiscale administratie opgesteld proces-verbaal dat door de belastingplichtige zelf werd medeondertekend".

Deze preciseringen moeten worden opgenomen in de tekst van het ontwerp.

.../...

2. De bewijskracht van een verklaring kan eerst worden bepaald nadat is vastgesteld wat precies als een verklaring moet worden beschouwd. In de opmerking hierna zal derhalve eerst het begrip "verklaring" worden besproken (A), en vervolgens de rol die deze verklaring kan spelen bij de bewijsvoering (B).

(A) De onderlinge vergelijking van de eerste twee leden van de paragrafen 1 en 2 van artikel 129, en de vergelijking van die twee leden met de memorie van toelichting laten een dubbelzinnigheid bestaan die moet worden vermeden. In de tekst moet worden gepreciseerd dat een verklaring alleen bewijskracht heeft indien ze geschreven is of schriftelijk is weergegeven, dat indien dit geschrift niet van de aangever zelf uitgaat, het slechts een proces-verbaal kan zijn dat door een ambtenaar van het bestuur van Financiën is opgemaakt, en dat dit proces-verbaal, door de aangever zelf medeondertekend, hem moet worden genotificeerd. Al die voorzorgsmaatregelen zijn nodig om de persoonlijke vrijheid veilig te stellen en om ervoor te zorgen dat de administratie aan een belastingplichtige alleen bekentenissen kan tegenwerpen die deze met kennis van zaken heeft afgelegd, dat wil zeggen wetende welk gebruik de administratie ervan kan maken.

(B) a) Wanneer iemand zelf een feit bekent, bespaart hij zijn tegenstander uiteraard de moeite om het op zijn beurt te bewijzen. Men zegt immers vaak - zoals in artikel 1350, 4º, van het Burgerlijk Wetboek zelf te lezen staat - dat een bekentenis een vermoeden vormt. Tal van rechtsgeleerden zijn het erover eens dat deze classificatie

.../...

kennelijk verkeerd is (1). Het zou derhalve beter zijn af te zien van deze onjuiste wijze van uitdrukken en slechts te stellen dat een bekentenis, in casu een verklaring, het bewijs oplevert van wat is verklaard.

De regel vervat in paragraaf 1, eerste lid, van artikel 129 zou dan als volgt kunnen luiden :

"Een verklaring van de belastingplichtige levert tegen hem het bewijs op van wat is verklaard".

b) Uit het feit dat de verklaring een bewijs oplevert, vloeit voort dat de aangever er niet op kan terugkomen. Het onherroepelijke ervan wordt algemeen aanvaard, en dat is wellicht wat het tweede lid van paragraaf 1 beoogt voor te schrijven met de woorden "dat vermoeden vervalt slechts indien ...". Teneinde iedere verwijzing naar de regeling inzake het vermoeden te vermijden, behoort duidelijk te worden gesteld dat de verklaring alleen kan worden herroepen indien de belastingplichtige aantoonst dat hij op het tijdstip waarop hij ze afgelegd heeft, een vergissing in rechte of in feite heeft begaan. Hij moet dus bewijzen dat hij zich vergist heeft in de wezenlijkheid van een feit, en dat hij achteraf tot de vaststelling is gekomen dat het feit niet reëel was. Indien de belastingplichtige in staat wordt gesteld zijn verklaring te wijzigen op grond van een dwaling omtrent het recht, dan komt dit erop neer dat hij de gelegenheid krijgt om aan te

(1) Zie bijvoorbeeld PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, deel 2, nr. 22.

tonen dat zijn verklaring verschillend zou zijn geweest van wat hij effectief verklaard heeft als hij de juridische gevolgen ervan juist had ingeschat. Het staat aan de aangever om op het tijdstip waarop hij de rechtzetting wenst te doen, de wezenlijkheid aan te tonen van hetgeen in de plaats moet komen van wat hij tevoren had verklaard.

c) De regel volgens welke "de verklaring van de belastingplichtige (...) deelbaar (is)", is onaanvaardbaar.

Een verklaring kan in beginsel niet als deelbaar worden beschouwd, daar zulks erop neerkomt dat de eenheid en de homogeniteit van het menselijke denken wordt ontkend. Uit het onderzoek naar de taal en naar het verband met het denken blijkt onvermijdelijk dat ieder bestanddeel van een uitspraak, een zin of een relaas alleen zin heeft in samenhang met de overige bestanddelen van de uitspraak, de zin of het relaas waarvan het deel uitmaakt. Stellen dat een verklaring deelbaar is, staat gelijk met het uithollen ervan, en tevens wordt aldus afbreuk gedaan aan de persoonlijkheid van de aangever doordat hem belet wordt een uitspraak te doen zonder dat hij het risico loopt vastgepind te worden op slechts een gedeelte van zijn verklaringen, dat zijn standpunt dus helemaal niet weergeeft.

De ondeelbaarheid van een verklaring is geen aspect in verband waarmee de wetgever, naar behoefte, vrijelijk keuze kan bepalen. Een gedeelte van een - gedeelde - verklaring is geen verklaring; alleen aan dat deel bewijskracht verbinden, is die aan iets anders dan aan een verklaring toekennen, aan iets anders dan aan de uitdrukking

.../...

van een idee. De vraag rijst wat die andere zaak dan wel mag zijn en wat de reden is waarom bewijskracht, wat die ook moge zijn, daaraan zou moeten worden verbonden (1).

Voormelde opmerkingen inzake de deelbaarheid van de verklaring worden in het algemeen door de auteurs gemaakt wanneer zij, inzake de onsplitsbaarheid van de bekentenis, de zogenaamd gekwalificeerde of nog de samengestelde bekentenissen analyseren. In verband met die laatste wordt bevestigd dat de onsplitsbaarheid uit de aard der zaak voortvloeit. In beide gevallen rijst immers de vraag of de partij die zich op de bekentenis wenst te beroepen, gerechtigd is om het belangrijkste feit, waarop die bekentenis slaat, als vaststaand aan te voeren, onder verwerping van de bijkomende verklaringen die die bekentenis wijzigen of ermee gepaard gaan. De auteurs gaan ermee akkoord dat, zowel in de gevallen waarin de bekentenis gekwalificeerd is, als in de gevallen waarin de bekentenis samengesteld is, de partij die haar aanvoert niet kan uitkiezen wat in haar voordeel pleit, en verwerpen wat voor haar nadelig is.

Een onderscheid dient te worden gemaakt tussen gekwalificeerde of samengestelde bekentenissen en zogenaamde meervoudige bekentenissen. Zulk een meervoudigheid, of zo men verkiest een samenstel van bekentenissen, verdient des te meer onze aandacht daar ze voorkomt in een aantal, door het ontworpen wetboek verplicht gestelde verklaringen, onder meer die in verband met de personenbelasting. Bij zulk een

(1) Zie, voor al deze punten, DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3de uitgave 1967, deel III, nrs. 1027 en volgende, blz. 1089 en volgende.

meervoudige bekentenis bestaat nauwelijks of zelfs helemaal geen samenhang tussen de verschillende verklaringen waaruit zij bestaat. Die diverse verklaringen, die in het geheel niet verknocht zijn, kunnen uiteraard afzonderlijk worden beschouwd, niet omdat ze deelbaar zijn, maar omdat ze verschillende, weliswaar verwante, verklaringen vormen; alleen wanneer de betekenis van elke verklaring geen enkel verband houdt met de verklaringen die louter gelijksoortig zijn en er geen onderling intellectueel verband is, kan elke verklaring onafhankelijk van de andere worden gebruikt.

Artikel 129 van het ontwerp dient grondig te worden herzien.

Artikel 131.

1. In paragraaf 2, eerste lid, is er een gebrek aan overeenstemming tussen de Nederlandse tekst, die als volgt luidt : "of dat de gegoedheid haar oorsprong vindt in een aan het aanslagjaar ..." en de Franse tekst, die stelt "ou provenant d'une période ...".

Teneinde dat gebrek aan overeenstemming weg te werken, schrijve men in de Franse tekst : "ou que l'aisance trouve son origine dans une période ...".

.../...

In tegenstelling tot wat de gemachtigde ambtenaar bevestigt volgt daaruit :

"Une simple possibilité d'économie ou d'épargne ne suffit pas à prouver la présence d'avoirs liquides au début de la période considérée".

2. Paragraaf 2, tweede lid, bepaalt dat de borderellen of documenten betreffende de aankoop "ten name van de belastingplichtige (zijn opgesteld)". De vermelding "op naam" is overbodig. Bijgevolg dienen de woorden "de vermelding "op naam" dragen en" te vervallen.

3. In paragraaf 2, eerste lid, en paragraaf 3 is sprake van "de desbetreffende belasting". Het is belangrijk de belasting te bepalen naar aanleiding waarvan de "aanslag volgens indiciën" zal worden toegepast wanneer de belastingplichtige verscheidene belastingen betaalt en de gemeenschappelijke grondslag min of meer versluierd geweest kan zijn. Paragraaf 4 geeft enkele aanwijzingen in dat verband, maar biedt op verre na geen antwoord op de vraag die rijst in alle gevallen waarin zij kan opkomen vanwege de veralgemening van het procédé van aanslag volgens indiciën.

Het is absoluut nodig een algemene regel te geven die het mogelijk maakt, al was het maar subsidiair, alle gevallen op te lossen. Men zou bijvoorbeeld kunnen denken aan een regel op grond waarvan de belasting die geacht wordt te zijn ontdoken, de "desbetreffende" belasting dus, die is waarvan het bedrag het laagst - of het hoogst - is voor de belastingplichtige.

.../...

Artikel 132.

1. De Koninklijke Commissie had voorgesteld de vergelijking met drie soortgelijke belastingplichtigen te laten vervallen, vooral wegens de moeilijkheid om de rechten van verdediging te waarborgen, doch haar te behouden als een weerlegbaar vermoeden. Die vergelijking wordt desondanks behouden in het wetboek en uitgebreid tot de belasting over de toegevoegde waarde. De memorie van toelichting weerlegt de bezwaren van de leden van de commissie niet.

2. In de Franse tekst van paragraaf 1, eerste lid, behoort te worden geschreven : "visés à l'article 23, § 1er, 1^o et 2^o, du code ...".

Artikel 133.

1. De Koninklijke Commissie tot harmonisering en vereenvoudiging van de fiscaliteit heeft aangegeven dat het systeem van forfaitaire grondslagen van aanslag onbillijk is en geen gemiddelde van de feitelijke toestand weergeeft, maar meestal de uitdrukking is van de invloed van de beroepsverenigingen die bij de onderhandelingen met de belastingadministratie betrokken zijn.

De Regering en het Parlement moeten oordelen of de door paragraaf 1, eerste lid, aan de Koning verleende bevoegdheid niet strijdig is met artikel 173 en met het

.../...

gelijkheidsbeginsel dat in artikel 10 van de Grondwet is ingeschreven.

2. Uit de memorie van toelichting blijkt dat de bekendmaking van de nadere regelen voor het vaststellen van de forfaitaire grondslagen van aanslag zal geschieden door vermelding in het Belgisch Staatsblad.

De bekendmaking moet in extenso geschieden.

Artikel 134.

1. Er moet worden gelezen "in de artikelen 46, ..." in plaats van "in de artikelen 60, ...". De gemachtigde ambtenaren zijn het daarmee eens.

2. In paragraaf 1 is het begrip "rechtmatige financiële of economische behoeften" overgenomen.

Hoewel dat begrip al in geldende teksten voorkomt, zou het er weerom mee winnen als het in de memorie van toelichting wordt toegelicht in het licht van de rechtspraak die binnen het overheidsbestuur tot stand is gekomen, zodat een gezaghebbende interpretatie ervan mogelijk is. De moeilijkheid van een zodanige interpretatie blijkt uit

.../...

rechtsleer en rechtspraak (1). Het gebruik van het bijvoeglijk naamwoord "rechtmatig" zou speciaal moeten worden verantwoord. De zeer ruime discretionaire bevoegdheid die het impliceert kan namelijk ertoe leiden dat zowel het principe van de wettigheid van de belasting als het beginsel van gelijke behandeling ter zake van openbare lasten op de helling gezet worden.

3. Paragraaf 3, tweede lid, bepaalt het volgende :

"De belastingadministratie houdt op gebonden te zijn door dat akkoord, wanneer de gevolgen van de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer andere daarop volgende verrichtingen waaruit blijkt dat de verrichtingen waarover het akkoord is gegeven, niet meer voldoen aan de in § 1 gestelde voorwaarden".

Op een vraag of het tweede lid niet enige terugwerkende kracht in de stopzetting van de gevolgen van het akkoord inhoudt, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Le § 3 implique une rétroactivité dans la cessation des effets de l'accord. Ceci constitue la sanction normale lorsqu'un accord est basé sur des déclarations inexactes ou incomplètes du contribuable".

(1) Zie o.a. J. KIRCKPATRICK, "Perspectives en matière de simulation", Ministerie van Financiën, Bulletin de documentation, november-december 1990, blz. 55-67 en de jurisprudentie waarnaar wordt verwezen.

Een straf met terugwerkende kracht kan misschien wel verantwoord zijn in het geval van paragraaf 3, eerste lid, maar is daarentegen niet aanvaardbaar wat betreft paragraaf 3, tweede lid, waarvan de tekst elke terugwerking lijkt uit te sluiten.

Artikel 135.

Het staat aan de Koning, niet aan de belastingadministratie, de forfaitaire bedragen voor de beoordeling van de uitgaven of beroepskosten te bepalen.

Artikel 136.

Artikel 136 neemt artikel 477 WIB maar gedeeltelijk over. Ofwel dient de regel van artikel 477 te worden overgenomen, ofwel dient artikel 136 te vervallen, teneinde te voorkomen dat de belastingplichtige genoodzaakt is twee verschillende teksten in twee verschillende wetboeken in te zien om het bedrag van het kadastraal inkomen te bepalen (zie algemene opmerking nr. II).

Artikel 144.

In het eerste lid dient er overeenstemming te zijn tussen de Nederlandse tekst, die de woorden "De eis tot betaling van de rechten van successie" bezigt, en de Franse

.../...

tekst, waarin de woorden "La demande des droits de succession" worden gebruikt.

Algemene opmerking over de gehele titel IV, inzonderheid over de hoofdstukken III, IV, VII en X, bepaaldelijk over de artikelen 168, 175, 185 tot 187 en 215.

De draagwijdte van het ontwerp in verband met de aan personen opgelegde verplichtingen om de opsporingsbevoegdheden van de administratie efficiënter te maken, kan maar worden begrepen als men eerst poolshoogte neemt van de vernieuwingen die het ontwerp invoert.

De memorie van toelichting stelt het voor alsof artikel 175 een regel overneemt die reeds op het gebied van de inkomstenbelastingen en van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. Nog volgens diezelfde memorie, zou de enige originaliteit van dat artikel erin bestaan om "in een streven naar harmonisatie van de fiscaliteit", een bepaling, die thans op enkele belastingen slaat, tot algemene bepaling om te vormen die op alle belastingen van toepassing is. Die voorstelling van zaken is gedeeltelijk onjuist en misleidend.

Artikel 175 strekt er immers toe voortaan iedere persoon ertoe te verplichten om de door de administratie gevraagde informatie te verstrekken, niet alleen wanneer zijn eigen fiscale toestand moet worden nagetrokken, maar ook wanneer de administratie die inlichtingen wenst te verkrijgen met het oog op een correcte heffing van de door

.../...

een derde verschuldigde belasting. Een zodanige verplichting rust thans wel op iedere persoon bij de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (artikel 62, § 1, van het BTW-Wetboek), maar diezelfde verplichting wordt niet opgelegd door het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

Artikel 316 van dit wetboek verplicht eenieder die onderhevig is aan de personenbelasting wel "alle inlichtingen te verstrekken die van hem worden gevorderd met het oog op het onderzoek van zijn fiscale toestand", maar, wat de situatie van derden betreft, laat artikel 317 van hetzelfde wetboek daar alleen op volgen dat de inlichtingen die worden ingewonnen bij een belastingplichtige die ertoe verplicht was die te verstrekken, "eveneens (kunnen) worden ingeroepen met het oog op het belasten van derden". Het is dus duidelijk dat de ontworpen tekst, door te stellen dat iedere persoon de door de administratie gevraagde informatie moet verstrekken "met het oog op de juiste heffing van een belasting te zijnen laste of ten laste van derden", een volstrekt nieuwe verplichting instelt doordat ze rust op "iedere" persoon en deze dwingt de administratie de inlichtingen te verstrekken die zij nodig heeft om, ten laste van iedere belastingplichtige, wie hij ook zij, onverschillig welke belasting, zelfs een belasting die misschien thans niet in de Belgische belastingregeling voorkomt, te heffen.

Artikel 168 is dan weer een logisch gevolg van het nieuwe, in artikel 175 gegeven voorschrift.

Zoals de administratie, krachtens artikel 175, van iedere persoon kan eisen dat hij haar inlichtingen ver-

.../...

strekt, wanneer het erom gaat hemzelf of derden te belasten, zo ook kan de administratie, krachtens artikel 168, van iedere persoon eisen dat hij haar inzage verleent in zijn boeken en documenten om de heffing van de belastingen ten laste van die persoon of ten laste van een derde te controleren. Die verplichting om inzage van de boeken te verlenen, lijkt a fortiori een logisch uitvloeisel van de verplichting om inlichtingen te verstrekken daar de laatste woorden van artikel 168 daaraan toevoegen dat de administratie die inzage kan eisen met als enige doel de door hem, aan wie de informatie opgevraagd werd, verstrekte informatie op haar juistheid te toetsen.

Door middel van artikel 175, juncto artikel 168, wordt dus een nieuw systeem van informatiegaring opgezet, dat enerzijds de onderzoeksbevoegdheid van de administratie aanzienlijk uitbreidt en anderzijds de verplichtingen verzwaart van hen die de administratie uitkiest om ophelдерingen te verschaffen.

De zojuist beschreven omvorming wijzigt onvermijdelijk de draagwijdte van afwijkende teksten, die thans de onderzoeksbevoegdheid van de administratie beperken en de informatieplicht verlichten. Het ontwerp neemt die teksten in essentie wel over, maar zwakt er het afwijkende karakter sterk van af, want de regel waarvan wordt afgeweken is helemaal anders dan in het huidige recht, en wel om de volgende reden.

Zoals zojuist vermeld, houden de artikelen 175 en 168 van het ontwerp een principiële verplichting in voor

.../...

"iedere persoon". Die artikelen slaan dus op natuurlijke personen en rechtspersonen, met inbegrip van bank-, krediet- of spaarinstellingen en wisselbanken. Artikel 215 beperkt evenwel de onderzoeksbevoegdheid van de administratie ten opzichte van die instellingen, want dat artikel ontzegt de administratie de toestemming om "uit de rekeningen, boeken en documenten (van die instellingen) inlichtingen te halen met het oog op het belasten van cliënten van voormelde instellingen".

De normale werking van regel en uitzondering in de juridische interpretatie heeft tot gevolg dat de desbetreffende "instellingen", op grond van het in de artikelen 168 en 175 vastgelegde beginsel, en in weerwil van de in artikel 215 ingebouwde afwijking, verplicht blijven om de inlichtingen te verstrekken die gevraagd worden met het oog op het heffen van belasting van al diegenen die niet tot hun cliënteel behoren. Het gevolg daarvan is ook dat de administratie "uit (hun) rekeningen, boeken en documenten (...) inlichtingen" kan "halen met het oog op het belasten" van belastingplichtigen die geen cliënt bij die instellingen zijn. Daaruit blijkt hoe nieuw het door artikel 175 ingevoerde beginsel wel is. De uitbreiding van de huidige bevoegdheden van de administratie leidt tot een afzwakking van de draagwijdte van de afwijkingen die de banken thans genieten.

De invoering van de nieuwe algemene bepaling van artikel 175 roept ook vragen op over de zin zelf van de artikelen 185 tot 187, die de artikelen 322 tot 326 van het WIB in essentie overnemen.

.../...

Het opschrift van de afdeling waaronder die artikelen zijn ondergebracht - "Verplichtingen van derden" - is op zich al zeer ongewoon. De verplichting om inlichtingen te verstrekken (artikel 175), zoals ook die om inzage van de boeken en documenten te verlenen (artikel 168), zijn immers ook verplichtingen van derden omdat, zoals er al meermaals hierboven is op gewezen, de personen van wie de administratie de medewerking vergt, verplicht zijn die te verlenen, zelfs wanneer het uitsluitend gaat om de heffing van door derden verschuldigde belastingen. Het nieuwe van de door de artikelen 175 en 168 opgelegde verplichting bestaat precies hierin dat de verplichting om inlichtingen te verstrekken even dwingend is, of het nu gaat om belastingen verschuldigd door hem aan wie de informatie wordt gevraagd, of om belastingen verschuldigd door derden.

Wat de essentie van deze artikelen 185 tot 187 betreft, dient te worden opgemerkt dat zij, zoals dat al in de artikelen 322 en 323 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen het geval is, een onderscheid maken tussen het onderzoek dat wordt gevoerd in verband met een bepaalde belastingplichtige, die dus bij name wordt vermeld, en het onderzoek dat wordt gevoerd in verband met iedere - zelfs niet bij name genoemde - persoon of veelheid van personen. Het is dus duidelijk dat deze teksten alleen slaan op gevallen waarbij de ondervraagde persoon niet diegene is van wie de fiscale toestand wordt onderzocht. In die gevallen beperken de huidige teksten die door het ontwerp worden overgenomen zich ertoe de administratie toe te staan alle "inlichtingen te vorderen"; zij maken geen gewag van enige algemene verplichting om op het gevraagde in te gaan of om

.../...

de gevraagde inlichtingen te bezorgen. Een dergelijke verplichting wordt maar in één geval vermeld : wanneer de administratie een getuigenverhoor gelast, dat op tegenspraak verloopt daar de belastingplichtige waarover het gaat bij dat verhoor aanwezig is en kan interveniëren (artikel 187, tweede en derde lid). Men kan zelfs een betekenisvol onderscheid zien tussen de in artikel 175 gebezigde uitdrukking en die welke in de artikelen 185 en 186 wordt gebruikt : de eerste luidt als volgt : "Iedere persoon moet ... die door de belastingadministratie worden gevraagd ... verstrekken", terwijl de tweede alleen maar stelt dat "de belastingadministratie (...) inlichtingen (mag) vorderen", zonder daaraan iets toe te voegen in verband met de eventuele plicht om daarop in te gaan. Uit die tegenstelling blijkt dat een "vordering" in principe niet verplicht zich daaraan te onderwerpen, en dat dit alleen het geval is als die verplichting door de wet nader wordt omschreven.

Daaruit volgt dat de artikelen 185 tot 187, afgezien van wat is gezegd omtrent het getuigenverhoor, vrij onbegrijpelijk zijn omdat zij enerzijds de administratie onderzoeksbevoegdheden verlenen die zij reeds heeft op grond van de artikelen 175 en 168 en omdat zij anderzijds er niet toe verplichten de gevraagde inlichtingen "over te leggen", terwijl de verplichting om die te "verstrekken" wél bestaat op grond van artikel 175.

*

* *

.../...

Doordat de nieuwe verplichting die in artikel 175 is ingeschreven en de gevolgen ervan voor de "verplichte discretie" in bankzaken nagenoeg niet worden gemotiveerd in de memorie van toelichting en wegens het gebrek aan samenhang dat onder verscheidene bepalingen van het ontwerp ontstaat ten gevolge van die tekst, die "bedoeld (is) als een algemene bepaling", rijst het vermoeden dat artikel 175 misschien wel te wijten is aan een onoplettendheid. Dat vermoeden is des te redelijker daar een zo veralgemeende verplichting om met de administratie samen te werken uitzonderlijk zwaarwegend is en op vrij ernstige fundamentele bezwaren stuit.

De verplichting van een persoon om op een verzoek om informatie te antwoorden, kan immers, wanneer het gaat om de belastingen die hij verschuldigd is, overkomen als het gevolg van zijn hoofdverplichting om de gegevens aan te geven op basis waarvan die belastingen dienen te worden geheven en berekend. Iemand ertoe verplichten de administratie inlichtingen te verstrekken die niet op zijn eigen belastingschuld betrekking hebben, komt er daarentegen op neer dat hij actief betrokken wordt bij het invorderen en het heffen van de belastingen. Dat betekent dat een aantal fundamentele beginselen op de helling worden gezet die, in België, niet alleen aan de basis van het rechtssysteem, maar tevens van de gezamenlijke maatschappelijke betrekkingen liggen.

Er moet worden opgemerkt dat het risico om die beginselen aan te tasten tot op heden nooit is aangegaan, behalve dan in het bijzondere geval van een enkele belas-

.../...

ting, de belasting over de toegevoegde waarde. Wellicht is dat zo geweest omdat die belasting de administratie ertoe verplicht om verkeer van goederen en diensten na te gaan; begrijpelijkerwijze kan zij dat alleen maar door een aaneenschakeling van overdrachten in het oog te houden, waarbij uiteraard tal van personen betrokken zijn. Buiten de - ietwat clichématige - verantwoording, namelijk om tot een harmonisering van de fiscaliteit te komen, bevat de memorie van toelichting geen enkele motivering tot staving van de noodzaak om thans een risico te vermenigvuldigen dat, tot nu toe, maar één enkele maal door de wetgever is aangegaan, onlangs bij een wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. De uitbreiding tot alle personen, en voor alle belastingen, die door alle belastingplichtigen verschuldigd zijn, van een maatregel die inzake de BTW is genomen, is geen louter kwantitatieve omvorming, maar in feite uiteraard een kwalitatieve.

Als de draagwijdte van artikel 175 dus niet die kan zijn waartoe de letterlijke betekenis van de tekst leidt, is het wellicht beter dat artikel te herzien teneinde een beperking te stellen op de bevoegdheid van de administratie om te eisen dat inlichtingen worden verstrekt als het gaat om een belasting verschuldigd door de persoon van wie de informatie wordt gevegd. Er zou moeten worden gepreciseerd dat de verkregen inlichting kan worden aangevoerd om de heffing van een belasting, verschuldigd door een derde, te controleren. Een uitdrukkelijke afwijking voor de belasting over de toegevoegde waarde kan dan in een speciale tekst worden ingeschreven. In dat geval kunnen de artikelen 185

.../...

tot 187 en artikel 215, § 1, probleemloos in het ontwerp blijven staan.

Artikel 148.

Er dient te worden verwezen naar de onder artikel 5 gemaakte opmerking nr. 3.

Artikel 149.

Het artikel heeft een algemeen karakter dat strijdig is met de bewoordingen van de artikelsgewijze bespreking. Volgens de gemachtigde ambtenaar ligt het niet in de bedoeling van de Regering de verplichting op te leggen om computertechnologie te gebruiken.

De tekst dient te worden aangepast, bijvoorbeeld door de woorden "of voorschrijven" te laten vervallen.

Artikel 150.

Krachtens artikel 108 van de Grondwet komt de Koning, en niet de minister van Financiën de bevoegdheid toe de wetten uit te voeren; de Koning kan wel detailbevoegdheden, zoals die bepaald in paragraaf 1, 1^o en 2^o, delegeren.

.../...

Artikel 151.

Bij het optreden van de minister van Financiën behoort dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke bij artikel 150 is gemaakt.

Artikel 154.

1. Bij het optreden van de minister van Financiën behoort dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke onder artikel 150 is gemaakt.

2. Het woord "doen" behoort te vervallen De gemachtigde ambtenaar is het hiermee eens.

Het slot van de tweede volzin zou aldus moeten luiden : "... vooraf ter fine van goedkeuring of visering aan de door hem aangewezen ambtenaar voorleggen".

Artikel 165.

Bij de bepaling behoort dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke bij artikel 150 is gemaakt.

.../...

Artikel 166.

1. Wat paragraaf 1, eerste lid, betreft, wordt verwezen naar opmerking nr. 2, die bij artikel 105 is gemaakt.

2. In paragraaf 2 behoren de woorden "het kader van" te vervallen.

3. De verplichting die aan de belastingplichtige wordt opgelegd tot het bewaren van de analyse-, programmerings- en exploitatiedossiers van het computersysteem dat gebruikt wordt voor het bijhouden van de boeken en documenten, lijkt niet haalbaar. Talrijke belastingplichtigen doen immers een beroep op een gespecialiseerd bedrijf voor het ontwerpen van zulk een systeem; zij beschikken dan ook niet over alle analyse-, programmerings- en exploitatiedossiers, die trouwens beschermd zijn door bepalingen tot bescherming van de intellectuele rechten.

Er wordt dan ook voorgesteld te bepalen dat van deze verplichting worden vrijgesteld alle natuurlijke personen of rechtspersonen die gebruik maken van een computersysteem, dat vooraf erkend of geregistreerd moet worden door de minister van Financiën, waardoor kan worden nagegaan of het systeem in kwestie voldoet aan de voorwaarden die de Koning vooraf heeft vastgelegd.

.../...

De omstandigheid dat de ontworpen tekst ontleend is aan de recentelijk aangenomen wetgeving inzake belasting over de toegevoegde waarde en inzake inkomstenbelasting, domeinen waarin die bepalingen zijn opgenomen zonder dat er geantwoord is op deze fundamentele bezwaren, wettigt de uitbreiding van de werkingssfeer ervan niet. Aangezien de wettelijke maatregelen in kwestie kort geleden en overhaast zijn aangenomen, is het nog niet mogelijk geweest de gevolgen ervan nu reeds te meten, welke voor de belastingplichtigen zeer onrechtvaardig zullen blijken : de matiging van hun gestrengheid (een onmogelijk na te komen verplichting, behalve in het vrij zeldzame geval van een belastingplichtige die een computersysteem gebruikt dat hij zelf ontworpen heeft) die erin zou bestaan die maatregelen slechts spaarzaam toe te passen, zou de indruk van een eigenmachtig handelen wekken, die behoort te worden vermeden.

Bovendien zal het bepalen van de dies a quo, waarvan sprake is in paragraaf 3, onzekerheden scheppen die moeten worden weggenomen bij het herwerken van de tekst.

4. Het is aan de Koning en niet aan de administrateur-generaal dat de wetgever een eventuele bevoegdheid tot het toestaan van afwijkingen moet opdragen. Als het om individuele afwijkingen zou gaan, verbiedt niets de Koning die bevoegdheid op te dragen aan een minister.

.../...

Hoofdstukken II en III.

De algemeenheid van de regels die vervat zijn in de artikelen 166, 168 en 169 voor het bewaren van de andere documenten dan die waarvan het bijhouden verplicht is gesteld door de belastingwet, de verlenging van de termijn tijdens welke deze documenten moeten worden bewaard en de onbepaalde termijn waarin onverschillig welke belasting-ambtenaar bepaalde documenten kan inhouden, staan buiten verhouding tot het nagestreefde doel, namelijk een exacte heffing van de belasting te waarborgen.

Deze bepalingen zouden slechts aanvaardbaar zijn als zij zich ertoe beperken de belastingplichtige te verplichten de documenten te bewaren waarvan het bijhouden door de wet dwingend wordt voorgeschreven en als het inzage verlenen ervan alleen geschiedt aan ambtenaren van een zeker niveau.

Het ontwerp van wetboek gaat te ver als het een bepaling van het Wetboek van de B.T.W. (recht van inhouding) en een andere bepaling die eigen is aan het W.I.B. (verplichting tot het bewaren van alle documenten), doortrekt tot alle belastingen.

Deze bepalingen kunnen schending van de rechten die door het huidige wetboek worden gewaarborgd, ten gevolge hebben.

.../...

Artikel 169.

Er behoort te worden teruggegrepen naar de opmerkingen die gemaakt zijn bij de hoofdstukken II en III.

Artikel 170.

Er wordt verwezen naar de opmerking die bij artikel 3 is gemaakt en naar die welke bij artikel 166, § 3, is geformuleerd. Uit dit laatste oogpunt ziet de Raad van State niet in hoe de derden waarvan sprake is in deze bepaling, met zekerheid de datum zouden kunnen vaststellen waarop hun onderscheiden cliënten het systeem dat bedoeld is in artikel 166, § 3, voor het laatst hebben gebruikt, noch hoe deze derden de archivering van de inlichtingen die de fiscus hen zou mogen vragen materieel zouden kunnen organiseren; de ontwerpers van de programma's zouden bovendien kunnen aarzelen om aan die derden de opvraagbare inlichtingen te bezorgen, zozeer hangen die nauw samen met de verdediging van hun commerciële belangen.

Artikel 172.

Er is een discrepantie tussen de Nederlandse tekst, waarin sprake is van "iedere ambtenaar" en de Franse tekst, die spreekt van "... toute réquisition des fonctionnaires".

.../...

Artikel 174.

Men schrijve : "De ambtenaren zijn bevoegd om de akten en geschriften die hun door een belastingplichtige worden voorgelegd en niet voldoen aan de bepalingen betreffende de heffing van zegelrechten in te houden om ze bij hun processen-verbaal te voegen, ...".

Artikel 178.

De bepaling geeft geen regel van belastingprocedure en is dan ook niet op haar plaats in het ontwerp.

Artikel 180.

In tegenstelling tot artikel 180, bepaalt artikel 181, derde lid, dat de ambtenaren

"tot woningen of bewoonde ruimten ... alleen toegang hebben tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en uitsluitend met de machtiging van de politierechter".

Om de onschendbaarheid van de woning te waarborgen, behoort deze essentiële regel tevens in de tekst van artikel 180 te staan.

.../...

Artikel 181.

De bepaling is gebaseerd op artikel 63 van het Wetboek van de B.T.W. en op artikel 319 van het W.I.B. (1).

-
- (1) "Art. 63. Belastingplichtigen en andere personen die een beroepswerkzaamheid uitoefenen moeten, op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, vrije toegang verlenen tot hun beroepslokaliteiten aan ambtenaren en beambten, in het bezit van hun aanstellingsbewijs, die bevoegd zijn voor de controle op de juiste toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, dit met de bedoeling de boeken en stukken die zich aldaar bevinden te onderzoeken, de aard en de belangrijkheid van de aldaar uitgeoefende werkzaamheid en van het daarvoor aangestelde personeel vast te stellen, alsook het bestaan, de aard en de hoeveelheid van de aldaar aanwezige goederen, met inbegrip van de produktie- en vervoermiddelen, te onderzoeken. Als beroepslokaliteiten moeten inzonderheid worden beschouwd de fabrieken, werkplaatsen, opslagplaatsen, bergplaatsen en garages alsmede de als fabriek, werkplaats of opslagplaats gebruikte terreinen.

Met hetzelfde doel mogen die ambtenaren eveneens op elk tijdstip, zonder voorafgaande verwittiging, vrij binnentreden in alle gebouwen, werkplaatsen, inrichtingen, lokalen of andere plaatsen die niet in het vorige lid bedoeld zijn en waar werkzaamheden als bedoeld bij dit Wetboek verricht of vermoedelijk verricht worden. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de politierechter.

Art. 319. Natuurlijke of rechtspersonen zijn gehouden aan de ambtenaren van de administratie der directe belastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de personenbelasting, van de vennootschapsbelasting of van de belasting van niet-inwoners tijdens de uren dat er een werkzaamheid wordt uitgeoefend vrije toegang te verlenen (à suivre...)

.../...

In tegenstelling tot die twee artikelen, wordt door de stellers van het ontwerp enerzijds de term "werkzaamheid" gebruikt en niet "beroepswerkzaamheid" anderzijds voegen zij aan het woord "ruimten" respectievelijk "lokalen" de woorden "of andere plaatsen" toe en ook nog "de boeken en documenten te onderzoeken die zich aldaar bevinden", zonder uitzondering.

In zijn huidige redactie, komt artikel 181 erop neer dat een huiszoeking wordt georganiseerd die niet verloopt volgens de voorwaarden die gesteld zijn door het Wetboek van strafvordering en vormt het een schending van de grondwettelijke regel dat de woning onschendbaar is.

(1)(...suite)

tot hun beroepslokalen, zoals fabrieken, werkplaatsen, werkhuizen en magazijnen, bergplaatsen, garages of tot hun terreinen welke als werkplaats, werkhuis of opslagplaats van voorraden dienst doen, ten einde aan die ambtenaren de mogelijkheid te verschaffen de aard en de belangrijkheid van bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel.

De ambtenaren van de administratie der directe belastingen, voorzien van hun aanstellingsbrief, mogen, wanneer zij met dezelfde taak belast zijn, vrije toegang eisen tot alle andere lokalen, gebouwen, werkplaatsen of terreinen die niet bedoeld zijn in het eerste lid en waar werkzaamheden verricht of vermoedelijk verricht worden. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de rechter in de politierechtbank".

.../...

Artikelen 183 en 184.

Deze artikelen zijn opgesteld in algemene bewoordingen en gaan in tegen de zorg voor de leesbaarheid die de stellers van het ontwerp als doelstelling hebben gekozen.

Men behoort op zijn minst de onderzoeksbevoegdheden op te geven waarin door die verschillende wetgevingen is voorzien en de artikelen te vermelden waarnaar kan worden teruggegrepen om er een betere kennis van te hebben.

Artikelen 185 en 186.

Er wordt verwezen naar de algemene opmerking die gemaakt is bij titel IV.

Artikel 187.

Er kan worden gevreesd dat de gezamenlijke lezing van de artikelen 185 en 128 de waarborgen die artikel 187 de belastingplichtige wil bezorgen, nagenoeg zinloos zal maken.

Op basis van artikel 185 alleen al kan een ambtenaar van de administratie immers, ongeacht zijn rang, in verband met een belastingplichtige derden ondervragen (dit wil zeggen, zoals in de memorie van toelichting wordt verduidelijkt, "op een informele manier vragen stellen"). Na deze ondervraging kan de ambtenaar die haar gedaan heeft, overeenkomstig artikel 128 proces-verbaal opmaken van de

.../...

antwoorden die op zijn "informele" vragen zijn gegeven, zelf dat proces-verbaal ondertekenen en de ondervraagde persoon verzoeken het mede te ondertekenen. Het aldus opgemaakte proces-verbaal zal, als het op regelmatige wijze genotificeerd wordt aan de belastingplichtige, zoals voorgeschreven is door artikel 128, vierde lid, tegen hem een bewijs kunnen opleveren van de vastgestelde feiten, dit wil zeggen van de verklaringen die door de ondervraagde persoon zijn afgelegd en door de ondervragende ambtenaar zijn afgenomen. Deze getuigenis zal zelf de bewijskracht hebben van elke getuigenis, niet meer en niet minder.

Hoewel het in artikel 187 bedoelde proces-verbaal, zoals de memorie van toelichting aangeeft, niet mag worden verward met datgene vermeld in artikel 128, is het toch zo dat de administratie een beroep zal kunnen doen op deze of gene methode zonder dat er een aanzienlijk verschil merkbaar is op het gebied van de respectieve bewijskracht van elk van beide.

Artikel 187 of artikel 128 moeten worden herzien om de voor de belastingplichtige noodzakelijk geachte garanties werkzaam te maken, bij voorbeeld door een verwijzing in artikel 128 naar artikel 187.

Artikel 203.

Aan het slot van paragraaf 1, tweede lid, schrijven men : "... kan de Koning in andere afwijkingen van deze bepaling voorzien".

.../...

Artikel 205.

Er behoort te worden teruggegrepen naar de opmerking die bij artikel 215 wordt gemaakt.

Artikel 207.

Er wordt verwezen naar de opmerking die bij artikel 150 is gemaakt.

Artikel 208.

1. In het vierde lid schrijve men : "Het vonnis wordt aan de administratie genotificeerd".

2. Het laatste lid bepaalt :

"De Koning bepaalt, bij in Ministerraad overlegd besluit, de wijze waarop de deskundigen worden aangewezen, de voorwaarden waarin zij hun opdrachten uitoefenen alsmede hun beloning".

Hoewel de Koning bevoegd is om de nadere regelen voor de aanwijzing van de deskundigen en het bedrag van hun beloning vast te stellen, staat het echter aan de wetgever om de voorwaarden te bepalen binnen welke zij hun opdracht uitoefenen, inzonderheid de eedaflegging, overeenkomstig artikel 192 van de Grondwet.

.../...

Artikel 212.

Er behoort te worden teruggegrepen naar de algemene opmerking nr. VI.

Artikel 215, § 2.

Bij de huidige stand van de belastingwetgeving beschikt de administratie slechts over de mogelijkheid om de banken te ondervragen over de verrichtingen van hun cliënten op het gebied van de indirecte belastingen (cf. inzonderheid artikel 100 van het Wetboek der successierechten).

Voor de directe belastingen staat dit recht uitsluitend aan de inspecteur van de belastingen in geval van bezwaar en, bovendien, aan de belastingschatter als de administratie aantoonst dat de belastingplichtige met medeplichtigheid van de bank een specifieke techniek heeft aangewend om de belasting te ontduiken.

Artikel 215, § 2, van het ontworpen wetboek vormt een aanzienlijke verruiming van de bevoegdheden van de administratie op het gebied van onderzoeken bij banken.

Voortaan zou het dus voldoende zijn dat de administratie beschikt over "concrete gegevens die het bestaan doen vermoeden van een mechanisme dat de organisatie van overtredingen van de belastingwet tot doel of tot gevolg heeft en dat gebruik maakt van financiële verrichtingen binnen een (bankinstelling)", opdat een inspecteur van

.../...

rang 11, zelfs in het stadium van de vaststelling van de belasting, uit de rekeningen van de belastingplichtige inlichtingen kan halen, als hij daartoe een bijzondere machtiging heeft verkregen van de directeur-generaal tot wiens bevoegdheid de controle op de inkomstenbelasting behoort.

Het zou dus niet langer vereist zijn dat de bank medeplichtig is aan zulk een speciaal frauduleus systeem, aangezien het voldoende zou zijn dat de belastingplichtige werkt met een systeem waarbij de medewerking van een bank noodzakelijk is om de belastingwet te kunnen overtreden. Aangezien, concreet gesproken, alle financiële verrichtingen de medewerking van een bank vereisen en het "mechanisme" niet meer "specifiek" hoeft te zijn, heeft dat tot gevolg dat in de praktijk op alle fiscale overtredingen waarvoor de administratie beschikt over "concrete gegevens" waardoor fraude "vermoed" kan worden, deze versoepeling van het bankgeheim toepassing zal vinden.

De ontworpen tekst maakt de opheffing van het bankgeheim dus zuiver potestatief uit het standpunt van de administratie, die nog slechts gehouden zal zijn tot naleving van sommige vereisten van louter hiërarchische en administratieve aard.

De stellers van het ontwerp verwijzen naar de goede wil en de objectiviteit van de administratie om de draagwijdte van de aan de administratie verleende rechten te bepalen.

.../...

Deze techniek van zelfcontrole in een dermate kiese aangelegenheid als deze roept ernstig voorbehoud op, aangezien geen enkel objectief criterium bepaald wordt tot afbakening van de voorwaarden waarin machtigingen al dan niet zullen worden verleend aan de inspecteur die erom verzoekt.

Artikel 216.

De memorie van toelichting moet vermelden dat de procedure die is ingesteld op basis van artikel 1385bis van het Gerechtelijke Wetboek van toepassing is op de procedure in kwestie.

Artikel 220.

De ontworpen bepaling wordt als volgt in de memorie van toelichting gecommenterieerd :

"Op de belastingschuld zijn in de eerste plaats de bepalingen van de belastingwet toepasselijk. Voor al wat door de belastingwet niet specifiek geregeld wordt moet men teruggrijpen naar de bepalingen van het gemeen recht die het lot van de schulden en de rechten van de schuldeisers regelen. Artikel 220 van het Wetboek van belastingprocedure is aldus gewoon een explicitatie van een tot nog toe ongeschreven maar algemeen aanvaarde regel. Hij laat de belastingadministratie bijvoorbeeld toe, op grond van Pauliaans bedrog, een vordering in te stellen tot niet-tegenstelbaarheid van de door de belastingschuldige vóór het beslag verrichte beschikingshandelingen die met bedrieglijke miskennen van de rechten van de Schatkist werden gesteld (toepassing van artikel 1167 van het Burgerlijk Wetboek). Hij brengt

.../...

mee dat in geval van overlijden van de belasting-schuldige de gehoudenheid tot betaling van de belastingenschuld overgaat op diens erfgenamen, die aldus persoonlijk en ieder in verhouding tot zijn aandeel in de nalatenschap, tot betaling kunnen aangesproken worden (toepassing van artikel 873 van het Burgerlijk Wetboek). Die regel impliceert ook dat diegene die zich persoonlijk borg heeft gesteld voor de betaling van de belastingenschuld van een belastingplichtige, het voorrecht van uitwinning aan de belastingadministratie zal kunnen tegenstellen, tenzij de belastingwet de hoofdelijke gehoudenheid van de borg voorziet, enz.

Het is echter evident dat de bepalingen van het gemeen recht die niet verenigbaar zijn met het karakter van openbare orde van de fiscale wetten of met de voorschriften inzake rijkscomptabiliteit geen toepassing kunnen vinden".

Uit de ontworpen bepaling blijkt die bedoeling geenszins, integendeel, zij geeft de indruk dat alle bepalingen van het gemeen recht in verband met de schulden van toepassing zijn. Artikel 220 moet de bedoeling van de Regering beter weergeven.

Artikel 221.

Er behoort te worden teruggegrepen naar opmerking nr. 2, die bij artikel 5 is gemaakt.

Artikel 222.

Uit de eerste artikelen van het ontwerp blijkt dat men een onderscheid dient te maken tussen de "belasting-plichtige" en de "belastingenschuldige". Artikel 222 gebruikt

.../...

het woord "belastingsschuldige", terwijl het de term "belastingplichtige" zou moeten gebruiken.

In de commentaar die aan artikel 221 gewijd is, staat te lezen :

"Ieder die krachtens een bepaling van de belastingwet tot betaling van een belasting gehouden is, wordt "belastingsschuldige" genoemd (art. 221 W.BP.). Dit begrip is dus ruimer dan het begrip "belastingplichtige". Met dit laatste wordt de persoon of de personen bedoeld die het belastbare feit verricht of ondergaan hebben (zie art. 5 W.BP.). Krachtens de belastingwet kunnen naast de belastingplichtigen in voorkomend geval ook nog anderen tot betaling van het geheel of een deel van de belasting gehouden zijn. De term belastingsschuldige omvat dus ook diegenen die samen met of naast de belastingplichtige tot betaling van de belastingsschuld kunnen gehouden worden".

Men behoort zich op deze passage te baseren om de verwarring weg te nemen die bestaat tussen die twee begrippen, te meer daar artikel 223, eerste lid, de belastingsschuldige definieert door gebruik te maken van de term "belastingplichtige".

Artikelen 226 tot 243.

Deze opmerking wordt gemaakt onder voorbehoud van de algemene opmerking IV.

De ontworpen bepalingen hebben betrekking op bijzondere gevallen en zijn niet op hun plaats in een wetboek van belastingprocedure. Bovendien blijkt dat verscheidene van deze bepalingen niet aangepast zijn. Zo

.../...

bepaalt artikel 238 bij voorbeeld, in weerwil van de nieuwe begrippen die in de eerste artikelen van het wetboek worden gebruikt, dat "de hoofdaannemer en de onderaannemer ... hoofdelijk aansprakelijk (zijn) voor de betaling van de hoofdsom, verhoging, kosten en interesten van ... alle bestaande schulden inzake voorheffingen ...".

Op een vraag hieromtrent heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord dat onderdeel 2^o inderdaad overbodig is, vermits "de voorheffingen ... als eigenlijke belastingen worden beschouwd" en niet als schulden. De gemachtigde ambtenaar vergist zich echter als hij stelt dat de bepalingen onder 3^o en 4^o moeten blijven, aangezien het in die gevallen eveneens om bestaande belastingschulden gaat.

Artikel 246.

Het gaat hier om een nieuwe bepaling die bijzondere aandacht vergt.

Uit de commentaar die aan artikel 246 is gewijd, blijkt dat het artikel uitgaat van het bestaan van een vermoedelijke lasthebber, die vrij door de belasting-administratie wordt aangewezen.

Zulk een handelwijze vormt een grondige afwijking van het begrip lastgeving. Bovendien heeft de commentaar het over enkele bijzondere gevallen, terwijl de bepaling zelf volstrekt algemeen is.

De onderzochte bepaling geeft de door de memorie van toelichting beschouwde gevallen geenszins weer.

.../...

Artikel 251.

Op de vraag of de woorden "indien het een voertuig betreft" niet elliptisch zijn, aangezien voor de voertuigen geen accijnzen verschuldigd zijn heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"Artikel 251 was in eerdere voorontwerpen opgevat om zowel inzake accijnzen als inzake B.T.W. van toepassing te zijn. Aangezien thans enkel nog sprake is van accijnzen, is de zinsnede "de bestuurder indien het een voertuig betreft" in feite overbodig en mag ze worden weggelaten".

Bovendien schrijve men op de vierde regel van de Franse tekst : "... la personne qui supporte directement ...".

In de Nederlandse tekst zou het beter zijn op de laatste regel te schrijven : "op in consumptie aangegeven goederen".

Artikel 253.

De gemachtigde ambtenaar is het ermee eens dat de eigenaars slechts hoofdelijk gehouden kunnen zijn tot betaling van de accijnzen voor gebouwen die niet verhuurd worden.

.../...

Titel V, Hoofdstuk III. - Opeisbaarheid van de belasting.

Algemene opmerkingen.

1. Hoofdstuk III, dat gewijd is aan de opeisbaarheid van de belasting en vervat is in titel V, die op zijn beurt gewijd is aan de invordering, illustreert op sprekende wijze wat in de algemene opmerking nr. II wordt bedoeld.

Dit hoofdstuk is namelijk zo opgesteld dat de organieke wetten en besluiten van de meeste belastingen geen voorschrift meer zullen bevatten tot bepaling van het tijdstip waarop ze moeten worden betaald. Het ontwerp strekt ertoe dat voorschrift daaruit te laten verdwijnen en het voortaan op te nemen in het Wetboek van belastingprocedure. Zulk een versnippering van de belastingvoorschriften leidt onvermijdelijk tot specifieke moeilijkheden en maakt de belastingwet ondoorzichtig en ontoegankelijk voor hen die niet tot taak hebben de belasting te heffen maar ze moeten betalen, en die dan ook vrij terecht bedacht zijn op het kennen van hun plichten. Het wetsinstrument dat moet worden ingekeken om de belastinggrondslag, het bedrag van de belasting en, in voorkomend geval, de een of andere reden voor een vermindering te kennen, zal immers niet langer een onontbeerlijke inlichting bevatten : die betreffende de betaling van de belasting.

Het door het ontworpen wetboek ingestelde systeem zal de betaling des te meer aan de blik van de belastingplichtige onttrekken daar degene die zo bedachtzaam is om naar de betaling te zoeken in het wetboek van belasting-

.../...

procedure, daar zelfs niets zal vinden in het hoofdstuk van dit wetboek dat aan de betaling van de belasting is gewijd, maar zal moeten blijven zoeken tot hij ontdekt dat de voorschriften die het tijdstip van betaling vaststellen ondergebracht zijn in het hoofdstuk over de opeisbaarheid.

Deze anomalie behoort te worden weggewerkt.

2. De bepalingen van hoofdstuk III geven niet aan of het versturen van een belastingnota of een aanslagbericht (artikel 266), of nog het aanbreken van de dag die door de belastingwet is bepaald voor de betaling (artikel 269) de enige gebeurtenissen zijn die de belasting opeisbaar maken. Nochtans is het uiteraard noodzakelijk dat het wetboek aangeeft of die gebeurtenissen de belasting al dan niet opeisbaar maken met uitsluiting van alle andere. De rechtszekerheid gebiedt dat er geen enkele dubbelzinnigheid bestaat omtrent de vraag of, wanneer en op basis waarvan een belasting opeisbaar is.

Artikel 311, dat merkwaardig genoeg niet voorkomt in het hoofdstuk dat aan de opeisbaarheid is gewijd, maar wel in het hoofdstuk over de betaling, lijkt een antwoord te bieden op deze belangrijke vraag, namelijk of de oorzaken van opeisbaarheid exclusief zijn. Het bepaalt immers dat

"... de ontvanger van de belastingen de betaling van een belasting slechts (kan) vorderen indien deze opeisbaar is ingevolge een aangifte of een uitvoerbaar verklaard kohier".

.../...

Het slot van deze tekst lijkt wel degelijk geschreven om aan te geven dat de enige oorzaken van opeisbaarheid de aangifte en het uitvoerbaar verklaard kohier zijn. Het doet echter meer vragen rijzen dan het oplost, aangezien de belastingen volgens de artikelen 266 tot 270, van het standpunt van de opeisbaarheid ervan, in laatste instantie ingedeeld worden in respectievelijk belastingen die opeisbaar worden door een belastingnota of een aanslagbericht en van rechtswege opeisbare belastingen; volgens diezelfde artikelen zijn noch de aangifte, noch het uitvoerbaar verklaarde kohier gebeurtenissen die opeisbaarheid met zich brengen.

Tussen deze artikelen en artikel 311 bestaat een klaarblijkelijk gebrek aan overeenstemming, dat moet worden weggewerkt.

3. Welke belastingen opeisbaar worden door een nota of een bericht en welke van rechtswege opeisbaar zijn, staat vermeld onder twee artikelen (artikelen 265 en 268), waarvan het ene (artikel 265) verwijst naar artikel 74, § 2, en het andere (artikel 268) verwijst naar het eerste. Zo wordt degene die de lijst van de van rechtswege opeisbare belastingen zoekt, door artikel 268 doorverwezen naar een tekst, artikel 265, waarin die lijst niet is opgenomen, en de verwijzing die daar geschiedt maakt het hem mogelijk een lijst aan te treffen die evenmin de lijst is die hij zoekt, maar slechts die lijst welke, bij vergelijking met de lijst van alle belastingen, het hem mogelijk zal maken de gezochte inlichting te vinden.

.../...

Een dermate indirecte wijze van uitdrukking van de voorschriften is af te keuren.

Artikelen 266 en 267.

Deze beide bepalingen maken zelfs geen toespeling op de opeisbaarheid - een woord dat daarin trouwens niet wordt gebruikt -, zij leggen alleen het moment vast waarop de bedoelde belastingen moeten worden betaald of voldaan.

Artikel 267.

In het eerste lid schrijve men : "... onmiddellijk na de ontvangst van de ingekohierde belastingnota ...".

De belasting kan immers pas opeisbaar zijn vanaf de ontvangst van de belastingnota of het aanslagbericht en niet vanaf de toezending van de nota of het bericht.

Het is in de zending dat, in voorkomend geval, zou moeten worden aangegeven dat de rechten van de Schatkist in gevaar zijn, aangezien de administratie de enige is die het bestaan van die omstandigheid kan beoordelen.

Artikel 269.

De ontworpen tekst zelf houdt geen enkel voorschrift in, aangezien hij zich ertoe beperkt te stellen dat de belasting opeisbaar is op het ogenblik dat de belastingwet haar opeisbaar maakt.

.../...

De precisering volgens welke deze opeisbaarheid "van rechtswege" ontstaat is nauwelijks een verheldering en biedt deze tekst geen grotere normatieve samenhang. Het is immers een van beide. Ofwel is de belastingwet waarvan sprake de huidige wet en zij maakt de opeisbaarheid niet afhankelijk van een vormvereiste; deze opeisbaarheid ontstaat dan ook "van rechtswege" en het is onnodig zulks te herhalen. Ofwel is de belastingwet waarvan sprake in artikel 269 een toekomstige wet, maar dan ziet men niet in hoe het ontworpen wetboek nu al de inhoud van die toekomstige wet kan vastleggen. De toevoeging "van rechtswege" is een bron van dubbelzinnigheid en moet dan ook vervallen.

Artikel 270.

Er behoort te worden teruggegrepen naar de opmerking die bij artikel 267 is gemaakt.

Artikel 271.

Dit artikel heeft noch de bedoeling, noch tot gevolg dat de belasting opeisbaar wordt, - de opeisbaarheid hangt namelijk niet af van een inkohiering -; het artikel zou dan ook meer op zijn plaats zijn in het aan het kohier gewijde hoofdstuk VII, van titel II. Het artikel heeft immers alleen betrekking op de inkohiering; zijn enige verband met de opeisbaarheid is dat het bepaalt dat een verschuldigde en niet-voldane belasting vanaf de dag volgend op die van de opeisbaarheid ten kohiere kan worden gebracht.

.../...

Artikel 298.

Ter verduidelijking van het voorschrift van de ontworpen bepaling heeft de gemachtigde ambtenaar de drie volgende voorbeelden gegeven waarin de accijns opeisbaar wordt :

- "a) op het ogenblik van de aangifte; bij invoer van accijnsgoederen of bij de binnenlandse produktie ervan wordt de accijns opeisbaar op het ogenblik dat de aangifte wordt ingediend (normale situatie);
- b) op het ogenblik dat het belastbare feit zich voordoet : wanneer nagelaten wordt een aangifte in te dienen (bijvoorbeeld : sluikimport of geheime fabrikatie) wordt de accijns opeisbaar op het ogenblik dat het belastbare feit zich voordoet, bijvoorbeeld op het ogenblik van de sluikimport;
- c) op het ogenblik dat de reden van vrijstelling verdwijnt : accijnspakketten kunnen van de betaling van de accijns worden vrijgesteld wanneer zij bijvoorbeeld voor bepaalde doeleinden worden gebruikt. Wanneer de voorwaarden waaronder de vrijstelling wordt verleend niet worden vervuld (voorbeeld denaturatie) wordt de accijns opeisbaar".

Artikel 299.

Op de vraag naar welke tekst wordt verwezen door het zinsdeel "tenzij de belastingwet anders bepaalt", heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

.../...

"Artikel 299 is een overname van het bestaande artikel 305 van de algemene wet inzake douane en accijnzen. Op dit ogenblik zijn er geen gevallen bepaald in de belastingwet waardoor de verschuldigde doch nog niet betaalde accijns niet moet worden betaald. Dergelijke gevallen kunnen echter in de toekomst in de belastingwet worden opgenomen".

Dit antwoord overtuigt niet. De woorden "tenzij de belastingwet anders bepaalt" behoren te vervallen en men schrijve in fine : "... teloor zijn gegaan, tenzij, in zeer bijzondere gevallen, vrijstelling is verleend".

Artikel 302.

Er is een discrepantie tussen de Nederlandse tekst, waarin sprake is van "en die het Rijk definitief willen verlaten" en de Franse tekst, die spreekt van "... et qui voudraient quitter le Royaume quant à leur domicile".

Het laat zich aanzien dat de Nederlandse tekst boven de Franse moet gaan.

Artikel 311.

Zie de algemene opmerking over hoofdstuk III van titel V.

.../...

Artikel 316.

Elke schuldenaar heeft het recht zijn schuld te betalen in een munt die erkend is door de wet. De Staat heeft er belang bij de munt die hij uitgeeft als wettig betaalmiddel erkend te zien en als zodanig te behouden. De belastingadministratie heeft de ontvangkantoren die toegankelijk waren voor het publiek stapsgewijs gesloten.

Men kan er dan ook van uitgaan dat de Staat aan de post de bevoegdheid heeft opgedragen zijn kassier te zijn. Daaruit volgt dat de stortingen die gedaan worden in een postkantoor moeten worden beschouwd alsof ze rechtstreeks in de Staatskas zijn gedaan. Daarom moet :

- 1º de storting op de postrekening van de ontvanger gratis kunnen worden uitgevoerd zoals het mogelijk is gratis te storten op welke bankrekening ook;
- 2º de datum van de storting in het postkantoor worden beschouwd als de datum van betaling en van het schuld-delgende effect ervan.

Artikel 317.

Met betrekking tot de aan de Minister van Financiën toegekende bevoegdheid moet worden teruggegrepen naar de opmerking gemaakt onder artikel 150.

.../...

Artikel 322.

Er moet worden teruggegrepen naar de opmerking gemaakt onder artikel 150.

Artikel 323.

Er moet worden teruggegrepen naar de opmerking gemaakt onder artikel 316.

Artikel 328.

Paragraaf 2, tweede lid, waarin verwezen wordt naar de fictie van een wettelijk gevestigde titel, wijkt, in tegenstelling tot de indruk die wordt gewekt, af van het bepaalde in artikel 59 van de gecoördineerde wetten op de Rijkscomptabiliteit.

Men schrijve :

"Art. In afwijking van artikel 59 ...".

Artikel 329.

1. Op de vraag of de nalatigheidsinterest verschuldigd is op de belastingverhogingen, op de administratieve of strafrechtelijke boeten, op allerlei kosten, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

.../...

"Uiteraard regelt het Wetboek van belasting-procedure niet de verschuldigdheid van interesten op de strafrechtelijke boeten. De nalatigheidsinteresten zijn wel toepasselijk op de administratieve sancties (administratieve boeten en belastingverhogingen) en op de kosten die ten laste van de belastingplichtige vallen".

Het staat aan de wetgever om te oordelen of zulk een afwijking van de algemene regels van het gemene recht aanvaardbaar is, te meer daar volgens artikel 330, eerste lid, tweede volzin, de interesten met terugwerking beginnen te lopen, te rekenen van de dag waarop de hoofdsom had moeten zijn vereffend.

2. Onderdeel 5° herhaalt het bepaalde in artikel 416 van het WIB. Aldus wordt geen rekening gehouden met de wijziging die voortvloeit uit het artikel op grond waarvan het aanslagjaar en het jaar waarin de inkomsten zijn verkregen voortaan samenvallen.

Men schrijve : "... vanaf 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor vrijstelling is toegestaan".

Artikel 333.

In het eerste lid schrijve men "... boeten is de Staat een moratoire interest verschuldigd", en in het tweede lid "Er is evenwel geen moratoire interest verschuldigd :".

.../...

Artikelen 338 en 339.

In de memorie van toelichting wordt verwezen naar een arrest dd. 8 maart 1990 van het Hof van Cassatie, tot staving van de interpretatie die de administratie geeft aan de artikelen 409 en 410 van het Wetboek van de inkomsten-belastingen 1992 (omgezet in de artikelen 338 en 339 van het ontwerp) en volgens welke uitvoerend beslag kan worden gelegd ongeacht de gerezen betwisting, met dien verstande evenwel dat de uitwinning slechts kan worden vervolgd voor het niet-betwiste gedeelte van de belasting en dat voor het saldo het gelegde beslag als een bewarende maatregel moet worden beschouwd. Op te merken valt dat tal van rechtsgeleerden oordelen dat het arrest van het Hof van Cassatie geen definitief uitsluitel heeft gegeven en dat het begrip "bewarend-uitvoerend beslag", toepasselijk op het betwiste gedeelte van de belasting, onverenigbaar is met de algemene beginselen van het Gerechtelijk Wetboek en van het beslagrecht, waarin een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen het bewarend beslag en de middelen tot tenuitvoerlegging (zie inzonderheid J.P. BOURS en N. PIROTTE, *Le titre exécutoire en droit fiscal*, in *L'exécution en question*, Bruylant, 1993, blz. 94, noot 16, en de talrijke verwijzingen in de rechtsleer).

Het staat aan de wetgever om te oordelen of zulk een belangrijke afwijking van de in het Gerechtelijk Wetboek aangegeven classificering van de vormen van beslag kan worden aanvaard.

.../...

Artikel 341.

Tegen de gelijkstelling van het uitvoerbaar verklaarde kohier met een vonnis (tweede lid) zijn ernstige bezwaren in te brengen. Het "privilège du préalable", waarop de belastingadministratie zich beroept, is zeker niet gelijkwaardig aan het gezag van gewijsde, noch aan de uitvoerbaarheid van een rechterlijke handeling.

Bovendien is zulk een gelijkstelling onnodig. In de memorie van toelichting wordt ze gerechtvaardigd door de overweging dat ze de belastingadministratie ontslaat van de verplichting de voorafgaande machtiging van de beslagrechter te vragen om bewarend beslag te leggen. Daartoe zou het voldoende zijn voor te schrijven dat de belastingadministratie bewarend beslag kan leggen op de enkele grond van het uitvoerbaar verklaarde kohier, zonder voorafgaande machtiging van de beslagrechter.

Artikel 342.

De ontworpen bepaling is niet toepasbaar, in zoverre zij bepaalt dat bewarend beslag moet worden gelegd ten einde de vereffening van een schuld te bewerkstelligen die niet zeker is, niet vaststaand en niet opeisbaar, en die niet is ingekohierd.

In dat geval handelt de administratie niet op grond van een uitvoerbare titel, zodat het artikel aanvechtbaar is en strijdig met de uitleg die in de memorie van toelichting

.../...

verstrekt wordt onder het opschrift "Vierde krachtlijn - Bevestiging van het afwijkend karakter van het recht om een uitvoerbare titel op te stellen".

Artikel 344.

De gemachtigde ambtenaar is het ermee eens dat in het tweede lid geschreven wordt : "In dat geval vermeldt het exploit van inbeslagneming dat het is opgesteld ... en geeft het de redenen op ...".

Artikel 346.

1. Op de vraag of de artikelen 346 en 347 van het Wetboek van belastingprocedure niet moeten worden overgenomen in het verzoek waarvan sprake is in paragraaf 1, tweede lid, heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"Op het verzoek tot betaling voor rekening van de belastingschuldige worden de huidige teksten (artikel 215 en 216 KB/WIB - art. 164 en 165 KB/WIB 1992 - en artikel 85bis B.T.W.-wetboek) reeds vermeld. Uiteraard zal dit ook gedaan worden wanneer tot dit vereenvoudigd derdenbeslag wordt overgegaan op grond van de artikelen 346 en 347 van het Wetboek van belastingprocedure. De regels van behoorlijk bestuur vereisen dit".

Die bedoeling moet in de tekst tot uiting komen.

.../...

2. Artikel 346, §§ 2 en 3, brengt mee dat indien de derde-beslagene de verklaring die wordt voorgeschreven bij artikel 1452 van het Gerechtelijk Wetboek niet binnen de gestelde termijn doet of een onnauwkeurige verklaring doet, hij vervolgd kan worden als schuldenaar voor het geheel of voor een gedeelte van de oorzaken van het beslag. De administratie kan die straf discretionair toepassen, zonder enige bemoeiing van de beslagrechter. Naar het gemene recht (artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek) kan de derde-beslagene die niet voldoet aan de verplichtingen die hem worden opgelegd bij artikel 1452 van het Gerechtelijk Wetboek, echter alleen op grond van een beslissing van de beslagrechter zonder meer schuldenaar voor de oorzaken van het beslag worden verklaard.

In de memorie van toelichting wordt, tot staving van de interpretatie volgens welke de derde-beslagene zonder bemoeiing van de beslagrechter vervolgd kan worden als schuldenaar voor de oorzaken van het beslag, verwezen naar een arrest dd. 19 december 1988 van het Hof van Cassatie. Ook hier moet worden opgemerkt dat dit arrest ten zeerste betwist wordt door de rechtsleer (zie inzonderheid BOURS en PIROTTE, op. cit., blz. 104 en volgende; E. DIRIX en K. BROECKX, Beslag in A.P.R., 1992, inzonderheid nrs. 261 en 262, en de talrijke literatuurplaatsen). De bezwaren in de rechtsleer lijken ernstig. Voorts is het onweerlegbaar dat de derde-beslagene niet degene is die belasting verschuldigd is, zodat een middel tot tenuitvoerlegging dat rechtstreeks tegen hem is gericht niet kan worden aangewend op grond van een uitvoerbaar verklaard kohier. Alleen bij wege van een

.../...

rechterlijke beslissing kan de administratie een titel ten aanzien van deze derde verkrijgen.

Meer van fundamentele aard nog is de vaststelling dat ten aanzien van de derde de straf, die niet de hoedanigheid van een belasting bezit, rechtstreeks uitwerking heeft op burgerlijke rechten en verplichtingen. Artikel 6 van het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden legt in dit verband de verplichting van een eerlijke behandeling van de zaak op. De tekst die deze straf afhankelijk stelt van een zuiver discretionaire beoordeling zijdens de administratie, voldoet niet aan dit vereiste (betreffende dit argument, zie E. DIRIX en K. BROECKX, op. cit., blz. 144, nr. 262).

Artikel 347.

Aan het eind van paragraaf 2 schrijve men :
"... , bij ontstentenis waarvan het verzoek waarvan sprake is in artikel 346, § 1, als niet-bestaande wordt aangemerkt".

Artikelen 350 en 351.

De commentaar op de artikelen 350 en 351 moet uitleg verschaffen over de draagwijdte van die bepalingen, inzonderheid over de verenigbaarheid ervan met de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989.

.../...

Artikel 352.

Op de vragen :

- 1° behoort niet te worden gepreciseerd dat het om de ontvanger van de inkomstenbelastingen gaat ? Of behoort met betrekking tot de BTW-plichtigen ook de ontvanger van de BTW te worden vermeld;
- 2° wat gebeurt er als de verkrijger een attest overlegt dat is afgegeven door een onbevoegd ontvanger,

heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"In de huidige regeling betreft het attest de inkomstenbelastingen (artikel 443 W.I.B.1992). De (territoriaal) bevoegde ontvanger wordt nu bepaald in artikel 220 van het K.B./W.I.B.1992. De bevoegde ontvanger (ratione materiae en rationi loci) zal in het kader van artikel 352 Wb. belastingprocedure aangewezen worden bij besluit van de Secretaris-generaal van het Ministerie van Financiën in toepassing van artikel 37 van dit wetboek.

Voor de toepassing van artikel 352 Wb. belastingprocedure zal één ontvanger worden aangewezen, ook al zal de toepassing van dit artikel niet meer beperkt zijn tot de inkomstenbelastingen. Indien in een eerste fase van de herstructurering van de fiscale administraties nog verschillende ontvangers zullen instaan voor de invordering van de onderscheiden belastingen waarop het Wb. belastingprocedure van toepassing is, zal de aangewezen ontvanger de fiscale toestand moeten nagaan bij zijn collega's die bevoegd zijn voor de belastingen waarvoor hij niet bevoegd is.

Op iets langere termijn voorziet het herstructureringsplan in invorderingscentra die bevoegd zullen zijn voor alle belastingen.

.../...

Theoretisch is een attest uitgereikt door een niet-bevoegde ontvanger van generlei waarde. De ontvangers zullen er zich echter wel voor hoeden attesten af te leveren wanneer zij daartoe niet bevoegd zijn (hun aansprakelijkheid komt dan in het gedrang).

In de hypothese dat dit toch zou gebeuren en de kredietinstelling of -inrichting geeft op basis daarvan de fondsen vrij, dan heeft de administratie geen enkel verhaal en zal zij ook de boete van artikel 392 niet toepassen omdat de initiële fout bij één van haar ambtenaren ligt. Er is trouwens in het artikel zelf geen enkele sanctie voorzien voor het geval dat de kredietinstelling of -inrichting de fondsen zou vrijgeven zonder dat haar een attest werd voorgelegd".

Het gaat niet aan een wettekst op te maken uitgaande van een bestuurlijke reorganisatie die nog niet heeft plaatsgehad.

Artikel 354.

1. In onderdeel 1^o is de wending "zekere, opeisbare en vaststaande schuldvordering" een gemeenrechtelijk begrip. Het staat niet aan de Koning om haar in herinnering te brengen, noch om ervan af te wijken.

De in artikel 353, § 1, vervatte regel volstaat.

Derhalve behoort onderdeel 1^o te vervallen.

2. De tekst wekt de indruk dat het om twee onderscheiden publiekrechtelijke rechtspersonen gaat.

.../...

De Koning heeft uit hoofde van zijn verordening-bevoegdheid de macht om de administratie te organiseren. Derhalve moet onderdeel 5° als overbodig vervallen.

Hoofdstuk VIII.

Afdeling 1. - Waarborg.

Voorafgaande opmerking.

De terminologie die in verscheidene artikelen tussen 308 en 361 wordt gebruikt, is niet over de gehele lijn eenvormig.

Er is sprake van :

- voldoende zekerheid (artikel 308);
- waarborg (artikel 355);
- zakelijke zekerheid (artikelen 356 en 357);
- borgtocht in geld (artikel 358);
- zekerheid (artikelen 359 en 360);
- borg (artikel 361).

Bovendien is nu eens sprake van een "persoonlijke borg(stelling)" (artikelen 356 en 357), dan weer gewoonweg van een "zekerheid" (artikel 359).

De terminologie moet worden aangepast en eenvormig gemaakt zoals hierna wordt voorgesteld.

.../...

Artikel 355.

1. In het eerste lid van de Franse tekst schrijven men :

"Art. 355. Sauf s'il estime le redevable suffisamment solvable, ...".

2. In het tweede lid schrijven men : "... zijn voldoende met redenen omkleed door het enkele feit dat naar deze bepaling wordt verwezen".

Artikel 356.

In paragraaf 1, eerste en tweede lid, van de Franse tekst moeten de woorden "garantie réelle" vervangen worden door de woorden "sûreté réelle".

Artikel 357.

In de paragrafen 1 en 2 van de Franse tekst vervangen men evenzo het woord "garantie" door het woord "sûreté".

Artikel 358.

1. In paragraaf 1, eerste lid, 1^o, schrijven men :

.../...

"1° wanneer zij oordeelt dat het geheven belastingbedrag onvoldoende is of dat ...".

2. In paragraaf 2 van de Franse tekst schrijven men :

"... peut exiger l'engagement d'une caution ou le versement ...".

Artikel 359.

1. In het eerste lid schrijven men : "... een waarborg te stellen voor de betaling ...". Dit begrip is immers voldoende algemeen om zowel de "persoonlijke borgstelling" als de "borg" of de "zakelijke zekerheid" te omvatten.

2. In het tweede en het vierde lid vervangen men het woord "zekerheidstelling" door het woord "waarborg".

Artikel 360.

In het eerste en het tweede lid vervangen men evenzo "zekerheid" door het woord "waarborg".

.../...

Artikel 361.

Het is strijdig met het streven naar doorzichtigheid om op algemene wijze te verwijzen naar de wetten inzake douane en accijnzen, naar de besluiten ter uitvoering ervan en naar de regels bepaald bij de algemene wet inzake douane en accijnzen. In de tekst moet op zijn minst worden aangegeven welke bepalingen van toepassing zijn.

Artikel 362.

Paragraaf 3, eerste lid, bepaalt :

"Dit voorrecht gaat voor alle voorrechten verbonden aan de schuldvorderingen van de begunstigden van de veroordelingen, vereffeningen of rangregelingen".

Betekent deze bepaling dat het voorrecht dat de Staat geniet, vóór het voorrecht gaat van een pandhoudende schuldeiser die van de rechtbank de toestemming heeft gekregen om het pand ten eigen bate te verkopen ?

De gemachtigde ambtenaar heeft geantwoord :

"Het voorrecht van de Schatkist heeft inderdaad voorrang. Er dient echter ook rekening gehouden te worden met het bepaalde in artikel 254, tweede lid, 2° Wb. belastingprocedure".

.../...

De Raad van State ziet niet in wat het verband is tussen de onderzochte tekst en het artikel waarnaar wordt verwezen.

Artikel 364.

Op de volgende vragen :

- 1º kan de wettelijke hypotheek ingeschreven worden op de goederen van de algemene erfopvolgers, tijdens de drie maanden en veertig dagen voor het opmaken van de boedelbeschrijving en voor het beraad;
- 2º kan de wettelijke hypotheek ingeschreven worden op de goederen van de algemene erfopvolgers die de nalatenschap hebben aanvaard onder voorrecht van boedelbeschrijving,

heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"De wettelijke hypotheek heeft tot doel de invordering van de belastingen te verzekeren en het spreekt vanzelf dat de hypotheek maar gevolgen kan hebben in de mate dat de Staat een schuldvordering heeft tegen de eigenaar van het gehypothekeerde goed, dit wil zeggen een schuldvordering op grond van de bepalingen van de fiscale wet of van het burgerlijk recht (zie artikel 220 van het Wetboek van belastingprocedure). Hieruit volgt dat indien de opvolger verzaakt aan de nalatenschap hij moet geacht worden nooit erfgenaam te zijn geweest, zodat de hypotheek onwerkzaam wordt en de opvolger de opheffing ervan kan vorderen. Indien de opvolger de nalatenschap aanvaardt onder voorrecht van boedelbeschrijving zal hij slechts tot de schulden van de nalatenschap gehouden zijn tot

.../...

beloop van het actief van de nalatenschap; de door een wettelijke hypotheek gewaarborgde belastingschuld waartoe hij uit hoofde van de nalatenschap gehouden is, zal in voorkomend geval in die mate worden beperkt (en dus ook de hypothecaire inschrijving).

Vermits de wettelijke hypotheek een zekerheid en geen maatregel van tenuitvoerlegging is, belet niets de inschrijving ervan vóór het verstrijken van de termijn voor boedelbeschrijving en beraad (3 maanden en 40 dagen). Men mag niet vergeten dat de schuld-vordering en dus het hypotheekrecht ontstaan zijn vóór het overlijden en dat in een dergelijk geval de hypotheekwet zelf toelaat de inschrijving onmiddellijk na het overlijden te nemen (artikel 82, 2de lid, hypotheekwet)".

Artikel 366.

Op de vraag of de ontvanger van de belastingen, wanneer de opbrengst van de verkoop ontoereikend is om de verschuldigde belastingen te dekken, die verkoop kan betwisten, heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"De rechtsfiguur van de occulte hypotheek is niet verenigbaar met de procedure van zuivering. De verkrijger die wil zuiveren zal er dus moeten voor zorgen dat de belastingschuld gekweten is of op een andere wijze voldoende zeker gesteld is, wil hij vermijden dat hem na de zuivering de wettelijke hypotheek tot zekerheid van de successierechten nog kan tegengesteld worden".

Artikel 367.

1. Op de vraag of in het derde lid niet behoeft te worden bepaald dat de wettelijke hypotheek alleen kan worden ingeschreven indien de in België verblijvende

.../...

buitenlander verzuimd heeft het bedrag van de waarborg te storten, heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"Uiteraard zal de ontvanger maar overgaan tot het inschrijven van de wettelijke hypotheek indien de in het buitenland wonende erfgenaam zijn verbintenis tot het verstrekken van een zekerheid niet nakomt. Zoals gezegd onder artikel 359 hiervoor, bestaat de te stellen zekerheid niet noodzakelijk in een borgtocht in geld, maar kan bedoelde erfgenaam ook een persoonlijke zekerheid (borgtocht in de betekenis van het B.W.) stellen of een (bedongen) hypotheek verschaffen".

2. Aan het eind van het derde lid schrijve men :
"... waarbij het bedrag van de waarborg wordt vastgesteld".

Artikel 371.

De algemene erfopvolger die de nalatenschap verwerpt, wordt geacht nooit erfgenaam te zijn geweest. Behoeft hij de kosten van de hypothecaire formaliteiten, zowel bij de inschrijving als bij de opheffing, te dragen indien de wettelijke hypotheek is ingeschreven op een persoonlijk onroerend goed waarvan hij reeds eigenaar was vóór het overlijden van de erflater ?

Daarop heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord :

"Vermits de algemene rechtsopvolger die aan de nalatenschap verzaakt heeft, geacht wordt nooit erfgenaam te zijn geweest, zal hij de kosten van de inschrijving en de doorhaling van de wettelijke hypo-

.../...

theek kunnen terugvorderen op grond van het gemeen recht. Zolang hij niet verzaakt heeft, zal hij nochtans gehouden zijn tot betaling van de kosten van de inschrijving en de doorhaling omdat hij tot dan beschouwd wordt als erfgenaam".

Artikel 372.

De bepaling is toepasselijk op "een voor hypotheek vatbaar goed" (in het enkelvoud). In welk geval moet de notaris dan aan meer dan één ontvanger bericht geven ?

Daarop heeft de gemachtigde ambtenaar geantwoord :

"De artikelen 372 tot 380 van het Wetboek van belastingprocedure hernemen en harmoniseren de verplichtingen die ten aanzien van de notarissen worden opgelegd bij de artikelen 433 tot 443 W.I.B.1992 en de artikelen 93ter tot 93undecies B.T.W.-Wetboek. De notaris zal dus gehouden zijn en de ontvanger van de directe belastingen en de ontvanger van de B.T.W. te verwittigen indien de vervreemder of hypotheeksteller ook de hoedanigheid heeft van B.T.W.-belastingplichtige, zoals dit nu reeds het geval is. Na de herstructurering van de belastingadministraties zal het echter volstaan de berichten te sturen aan de territoriaal bevoegde ontvanger van de invorderingsadministratie. Een en ander zal bepaald worden in de op grond van artikel 37 te nemen besluiten".

Voor het overige wordt verwezen naar de opmerking gemaakt onder artikel 352.

.../...

Artikel 377.

De bepaling geeft geen antwoord op de vraag wie de kosten van de opheffing moet dragen. Het zou logisch zijn dat ze voor rekening van de belastingadministratie zouden komen die de termijnen niet in acht heeft genomen.

Voorts schrijve men in paragraaf 1, eerste lid, en in paragraaf 2 "teggengeworpen" in plaats van "teggengesteld".

Artikel 380.

Er moet worden teruggerepen naar de opmerking gemaakt onder artikel 150.

Titel V. - Hoofdstukken IX en X : Algemene opmerkingen.

Het ene hoofdstuk regelt de verjaring van de belastingschuld, en het andere het tenietgaan ervan. Beide betreffen echter wel degelijk hetzelfde onderwerp, te weten het verdwijnen van de belastingschuld door verloop van tijd. In hoofdstuk IX gaat het immers om een verjaring die de belastingschuld doet tenietgaan, en in hoofdstuk X wordt het tenietgaan van die schuld door verloop van een bepaalde termijn geregeld. Daarom moet nader worden onderzocht wat het resultaat is van deze tweeledige regeling inzake het verdwijnen van een bepaalde soort schuld door verloop van tijd.

.../...

Terwijl het beginpunt van de verjaring wordt vastgesteld op de dag waarop de belastingschuld is ingekohierd, is het beginpunt van de termijn voor het tenietgaan ervan vastgesteld op 31 december van het jaar waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan. Dit verschil maakt dat de zogenaamde termijn van tenietgaan, in tegenstelling tot wat de memorie van toelichting doet uitschijnen, niet louter kan worden beschouwd als een maximumtermijn na verloop waarvan de verjaringstermijn niet meer kan worden verlengd als gevolg van schorsingen en stuitingen.

Indien een belastingschuld lange tijd na het zich voordoen van het feit dat ze heeft doen ontstaan, is ingekohierd, doch minder dan tien jaar vóór het verstrijken van de termijn van tenietgaan, kan ze dus tenietgaan vóór ze verjaard is. In dit geval zou de schuld tenietgegaan zijn vooraleer de termijn van verjaring ervan verstreken is.

Daarentegen kan zich het geval voordoen dat een schuldvordering nog niet is tenietgegaan, doch wel verjaard. Men neme aldus het voorbeeld van een belasting die ingekohierd is korte tijd na het verstrijken van het jaar waarin zich het feit heeft voorgedaan dat ze doen ontstaan heeft, en die gedurende tien jaar onbetaald blijft. Aan het eind van die termijn zal de kennelijk verjaarde schuld niet tenietgegaan zijn.

De vraag rijst wat precies de rechten en plichten zullen zijn van de belastingschuldige in die gevallen waarin een belastingschuld hetzij tenietgegaan is doch niet verjaard, hetzij verjaard doch niet tenietgegaan.

.../...

De gemeenrechtelijke regeling inzake de verjaring kent geen analoge situatie, om de eenvoudige reden dat de voorgestelde situatie verband houdt met het wezen zelf van de verjaring.

De voorgestelde regeling moet grondig worden herzien.

Artikel 384.

1. De vereenvoudiging die het ontworpen wetboek beoogt door een eenvormige verjaringstermijn van tien jaar vast te stellen, veronachtzaamt een belangrijk aspect van de organisatie van iedere verjaring.

Zij gaat immers voorbij aan het duidelijke onderscheid dat gemaakt moet worden tussen enerzijds de verjaring van het optreden van de administratie met het oog op het bepalen van het belastingbedrag, op de vaststelling ervan, met andere woorden met het vastleggen van de heffingsgrootte van die belasting, en anderzijds de verjaring van het optreden van de administratie die een vastgestelde, gevestigde en vaststaande schuldvordering moet invorderen. Beide handelingen zijn zeer verschillend; voor elk van beide moeten duidelijk onderscheiden omstandigheden in aanmerking worden genomen. Bij de eerste verjaring moet inzonderheid het probleem van het verdwijnen van soms ongeschreven bewijsmateriaal in acht worden genomen, terwijl de tweede verjaring de belastingschuldige moet beschermen tegen de onzorgvuldigheid van degene aan wie de schuld-

.../...

vordering verschuldigd is. De verscheidenheid van de bij de huidige voorschriften gestelde termijnen zijn niet het gevolg van een historisch gegroeide wisselvalligheid of van het toeval, doch ze zijn het uitvloeisel van een doordachte, en dus gedifferentieerde beoordeling van die functies van de verjaring. Het voorbeeld dat in dit opzicht op het stuk van de registratierechten kan worden aangehaald, is veelbetekenend : de termijn verschilt naargelang van de reële moeilijkheid van het optreden van de administratie. De ingewikkeldheid van de voorschriften is er niet op willekeur gegrond of irrationeel, en zij is evenmin het gevolg van een onbetwiste traditie, zodat ze niet systematisch moet worden "tegengegaan".

De oplossing waarbij de thans vigerende termijnen worden verdubbeld of zelfs vervijfvoudigd om uiteindelijk nog één enkele termijn over te houden, betekent een grove veronachtzaming van de gegevens van het probleem; zij moet derhalve worden herzien.

2. Het gemene recht van de verjaring is reeds verscheidene eeuwen verbonden met het beginsel volgens hetwelk de verjaring tegen de schuldeiser loopt vanaf het tijdstip waarop hij zijn vordering kan instellen. Het is dus op de dag waarop de schuldvordering opeisbaar wordt, dat het beginpunt van de verjaring wordt bepaald. Zo wordt inzonderheid gesteld in artikel 2257, eerste en tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek. Dit gemene recht is rationeel

.../...

gegrond op de omstandigheid dat enerzijds de met betrekking tot de verjaring gestelde tijd een dienende tijd moet zijn voor de uitoefening van de vordering, en anderzijds heel die dienende tijd moet worden begrepen in de termijn. Het ontwerp neemt die gemeenrechtelijke regeling niet in acht, en dus ook niet de grondslag ervan, doordat het ongeacht de aard van de belasting de dag van inkohiering beschouwt als het beginpunt van de verjaring, daar de inkohiering volgens de in het ontwerp uitgewerkte regeling niet normalerwijs overeenstemt met het tijdstip van de opeisbaarheid.

Indien de verjaring dus loopt vanaf de dag van inkohiering, kan zich het geval voordoen dat zij loopt terwijl de Schatkist de betaling nog niet kan vorderen. Dit zou het geval zijn met de personenbelasting, die volgens artikel 266 ingekohierd wordt twee maanden voordat de betaling ervan kan worden gevorderd.

Het geval kan zich eveneens voordoen dat de administratie gedurende lange tijd kan optreden zonder tot enige inkohiering over te gaan. In dat geval loopt de verjaring niet tegen haar. Dit geldt bijvoorbeeld voor alle belastingen waarvan sprake is in artikel 268 : naar luid van artikel 269 zijn ze "van rechtswege opeisbaar", dit wil zeggen zonder enige formaliteit, en inzonderheid zonder inkohiering. Aldus kan de administratie gedurende lange tijd en zonder risico voor haar, doch wel voor de schuldenaar, het tijdstip uitstellen vanaf hetwelk op de schuldvordering een verjaringstermijn van toepassing wordt.

.../...

De keuze van de dag waarop de verjaringstermijn ingaat, moet derhalve opnieuw worden onderzocht in het licht van het beginsel dat de termijn niet mag lopen tegen degene die niet kan optreden, doch steeds tegen degene die wel kan optreden.

3. In de memorie van toelichting wordt erop gewezen dat de voorschriften inzake de verjaring alleen betrekking hebben op de invordering van de belasting, doch niet op de teruggave ervan door de administratie wanneer deze ze ten onrechte heeft geheven. Nog steeds volgens de memorie van toelichting zou op de teruggave de wet van 6 februari 1970 toepasselijk zijn.

De Raad van State ziet niet in waarom de verjaring van een vordering tot teruggave niet mag worden geregeld bij het ontworpen Wetboek, terwijl titel II, hoofdstuk VI, volledig aan de teruggave is gewijd en inzonderheid artikel 109 bepaalt vanaf welk tijdstip de vordering tot teruggave moet worden ingesteld.

Bovendien is het niet normaal dat op het stuk van de verjaring van de vordering tot teruggave een wet van toepassing blijft waarvan de duidelijk zeer verschillende logica blijkt uit het feit dat die wet de verjaring in twee onderscheiden hoofdstukken regelt, waarvan het eerste gewijd is aan de verjaring van de schuldvorderingen ten laste van de Staat, en het tweede aan de verjaring van de schuldvorderingen ten voordele van de Staat.

.../...

Artikel 386.

Het is niet duidelijk waarom artikel 386 bepaalt dat het in artikel 346 genoemde verzoek de verjaring alleen stuit wanneer het bij deurwaardersexploot aan de belasting-schuldige is betekend, terwijl artikel 346, § 1, vierde lid, bepaalt dat het verzoek aan de belastingschuldige moet worden genotificeerd, volgens artikel 10 bij een ter post aangetekende zending.

Artikel 387.

Deze bepaling voert een nieuwe regeling in waarover de commentaar geen enkele toelichting geeft. De memorie van toelichting moet ter zake worden aangevuld.

Men kan ermede volstaan het geval aan te halen van de belastingschuldige van wie de kinderen-erfgenamen hun woonplaats in België hadden doch wier inschrijving is geschrapt op hetzelfde tijdstip als die van hun rechtsvoor-gangers.

Artikel 391.

Verwezen wordt naar de algemene opmerking gemaakt onder de hoofdstukken IX en X.

.../...

Artikel 392.

In paragraaf 1 rijst de vraag of het aanvaardbaar is de marge van de geldboeten, gaande van 1.000 tot 50.000 frank, zoals voorgeschreven bij artikel 445 WIB 92, uit te breiden tot alle overtredingen omschreven in de overige belastingwetboeken, aangezien de thans gestelde boeten vastgesteld waren in verhouding tot de ernst van de tekortkoming.

Deze aangelegenheid is des te belangrijker daar volgens de inlichtingen verstrekt door de gemachtigde van de minister, de bevoegde ambtenaren de omvang van de op te leggen boete zullen bepalen naargelang van de overtreding, daarbij uitgaande van richtlijnen, vervat in de administratieve commentaar, die geen regelgevende kracht hebben, te meer daar de steller ervan niet politiek verantwoordelijk is vóór de Kamers.

Artikel 393.

Aan het eind van de ontworpen bepaling staat te lezen dat de belastingverhoging kan worden toegepast wanneer "de belastingplichtige onrechtmatig de teruggave of de aftrek heeft bekomen (lees : verkregen) of trachten te bekomen (lees : gepoogd heeft te verkrijgen)".

De uitslag van een vordering tot teruggave van een belasting of tot het verkrijgen van een belastingaftrek is steeds onzeker, en de belastingplichtige kan gemakkelijk

.../...

zijn vordering afgewezen zien wegens ontstentenis van betaling of van bewijs. In die omstandigheden kan de belastingverhoging hem afschrikken om een beroep in te stellen : in dat opzicht is dit voorschrift van het onderzochte artikel 393 strijdig met het algemene beginsel van het recht van verdediging.

De ontworpen tekst zou aannemelijk zijn indien het woord "onrechtmatig" vervangen wordt door de woorden "op bedrieglijke wijze", zo niet is de tekst in strijd met de rechten van verdediging.

Artikel 396.

Dit artikel schrijft voor :

"Bij niet-aangifte of bij onvolledige of onjuiste aangifte wordt de belasting verschuldigd op de niet-aangegeven of op de onvolledig of onjuist aangegeven elementen vermeerderd met een belastingverhoging".

In de tekst komen duidelijk de nadelen tot uiting die de gelijkstelling van het aanbrengen van een zegel of het overleggen van een akte aan de ontvanger der registratie met de aangifte van een belastbaar feit meebrengt.

.../...

Artikel 397.

Volgens artikel 393 wordt het bedrag van de belastingverhoging berekend op grond van de ontdoken belasting.

Hoe kan het voorschrift van artikel 397 worden gerechtvaardigd volgens hetwelk het belastingbedrag waarop de belastingverhoging wordt toegepast, bepaald wordt zonder dat rekening wordt gehouden met de voorafbetalingen en met de voorheffingen ?

De gemachtigde ambtenaar heeft daarop geantwoord :

"De belastingverhoging wordt in principe berekend op basis van de ontdoken belasting (artikel 393, W.B.P.).

De toepassing van dit principe stelt evenwel een bijzonder probleem wanneer de ontdoken belasting reeds geheel of gedeeltelijk werd voldaan vóór de vestiging van de aanslag (bijvoorbeeld door middel van voorheffingen of voorafbetalingen). Moet in een dergelijk geval de verhoging berekend worden op het "netto" belastingsupplement (met andere woorden na verrekening van voorheffingen of voorafbetalingen) of op het "bruto" belastingsupplement (met andere woorden vóór verrekening) ?

De fiscale rechtvaardigheid vereist dat de verhoging berekend wordt op het "bruto" belastingsupplement. De verhoging heeft inderdaad tot doel het gebrek aan aangifte, de nalatigheid in de aangifte of de onvolledige of onjuiste aangifte te bestraffen, wat ook de weerslag van de overtreding is op het bedrag van het belastingsupplement dat effectief moet worden betaald. Om elke dubbelzinnigheid uit de weg te ruimen, werd deze regel uitdrukkelijk opgenomen in artikel 397, W.B.P."

.../...

Die rechtvaardiging is alleen aanvaardbaar indien de belastingplichtige in het bedoelde geval met een bedrieglijk opzet heeft gehandeld, wat bevestigd wordt in artikel 398, eerste lid.

Artikel 400.

Met instemming van de gemachtigde ambtenaar schrijve men op het einde van het tweede lid :

"... reeds eerder schriftelijk aan de overtreder zijn meegedeeld ...".

Artikel 401.

Het is te begrijpen dat de minister of zijn gemachtigde hun hiërarchische bevoegdheid aanwenden om door de ambtenaren van de belastingadministratie opgelegde boetes te beperken of ongedaan te maken; die maatregel is echter niet aanvaardbaar in verband met gerechtelijke beslissingen in betwiste zaken die definitief geworden zijn, anders komt het principe van de scheiding der machten in het gedrang.

Men moet er voor zorgen dat het woord "gratie (maatregel)" in het wetboek niet wordt gebezigd, opdat geen parallellisme ontstaat met de door de Koning verleende genade waarin de Grondwet voorziet.

.../...

Artikel 402.

In verband met het verlies, door belastingconsulenten, van het recht om de belastingplichtigen te vertegenwoordigen, stelt de Koninklijke Commissie tot harmonisering en vereenvoudiging van de fiscaliteit dat "deze sanctie (...) aan een burgerlijk recht in de zin van artikel 6 van het Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens (raakt), (en dat) het opleggen van deze straf moet worden voorbehouden aan de gewone rechtbanken, rechtsprekend in strafzaken, met alle waarborgen die eigen zijn aan de gerechtelijke procedures en zonder afbreuk te doen aan het recht een tuchtstraf op te leggen" (blz. 265).

Op de opmerking van de commissie dient zeker te worden ingegaan daar de straf tot alle belastingen wordt uitgebreid.

Artikel 406.

Hoewel men begrip kan opbrengen voor de in de memorie van toelichting aangevoerde verantwoording om

"de "fiscale" valsheid in geschriften te bestraffen overeenkomstig de bepalingen van het Strafwetboek en in de belastingwet niet langer een specifieke sanctie voor dit misdrijf op te nemen",

ziet men toch niet goed in waarom diezelfde redenering niet wordt gevolgd wat het valse getuigschrift betreft.

.../...

Artikel 410.

1. Hoewel deze bepaling van het ontwerp uit vigerende teksten overgenomen is, behoeft zij vanwege de gestrengheid van de voorgeschreven maatregelen en het ontbreken van een rechtspraak die de beperkingen daarvan omlijnt, toch ophelderingen en verbeteringen.

2. In welke omstandigheden worden de beoefenaars van de in artikel 410 bedoelde beroepen geacht de in de artikelen 405 en 406 van het wetboek bepaalde overtredingen te hebben begaan ? Kan bijvoorbeeld de certificatie van rekeningen of het opstellen van een balans tot de veroordeling van de consulent van de belastingplichtige leiden, als niet is aangetoond dat die consulent kennis heeft gehad van de overtreding van de belastingwet waaraan de belastingplichtige zich schuldig heeft kunnen maken, zonder dat de geraadpleegde deskundige daar weet van had ?

.../...

Bij ontstentenis van enig bijzonder opzet van de zijde van de deskundige (1), kan deze in principe niet worden veroordeeld. De voorwaarden voor de toepassing van de tekst zouden niettemin in de memorie van toelichting moeten worden gememoreerd, om de interpretatie ervan eenduidiger te maken.

3. Artikel 410 van het wetboek kent de rechter de mogelijkheid toe het beroepsverbod uit te breiden tot de "inrichtingen" van de vereniging of de onderneming waartoe de veroordeelde persoon behoort, en biedt de rechter de mogelijkheid om de sluiting van die inrichtingen te gelasten. Die collectieve strafmaatregel is principieel ongewettigd, omdat hij personen treft die zich niet via de vereni-

(1) In de memorie van toelichting bij de herstelwet van 10 februari 1981 betreffende de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking staat de volgende uitleg : "Het bijzonder opzet (dat vereist is) werd voorgesteld door de Commissie voor de studie van de strafrechtelijke beteugeling van de belastingontduiking en dit om het strafrechtelijke optreden ter zake te vergemakkelijken. Het bedrieglijk opzet en het oogmerk om te schaden zijn inderdaad voldoende ruime begrippen die gelijk welk misdadig opzet van de overtreder omvatten en daarenboven door de rechtsleer en de rechtspraak voldoende gekend zijn om iedere betwisting met betrekking tot hun toepassing te vermijden. Inderdaad, het "bedrieglijk opzet" wordt door de rechtsleer en door de rechtspraak gedefinieerd als zijnde het inzicht om, met behulp van bedrieglijke handelingen, aan zichzelf of aan anderen een onrechtmatig voordeel te verschaffen. Door "oogmerk om te schaden" wordt verstaan het inzicht de rechtmatige belangen of de rechten van andere private of publieke personen te krenken" (Gedr. St., Senaat, 1980-81, nr. 566/1).

ging of de onderneming waartoe ze behoren aan enige overtreding schuldig hebben gemaakt; die regeling is ook bovenmatig, daar de sluitingsduur van de inrichtingen vijf jaar kan belopen.

4. De werkingssfeer van artikel 410 van het wetboek - dat op "enigerlei onderneming" - slaat, is niet duidelijk : heeft die bepaling alleen betrekking op trustmaatschappijen, advocatenkantoren, enz. die voor derden handelen of slaat ze ook op vennootschappen op het gebied van industrie of handel ? Volgens de rechtsleer (1) vallen alle vennootschappen binnen de werkingssfeer. Strookt die interpretatie met de bedoelingen van de ontwerpers van het wetboek ? Als dat het geval is, is de wanverhouding van bovenvermelde bekritiseerde collectieve straf nog flagranter.

5. Kan een bediende, als ondergeschikte van een belastingplichtige of van een vennootschap die laatstgenoemde bijstaat, van het door het wetboek bepaalde beroepsverbod gespaard blijven als hij een uitdrukkelijk bevel van zijn werkgever overlegt waarbij hij gelast wordt een strafbare boekhouding te voeren ? Diegenen die een beroep op zelfstandige basis uitoefenen (advocaat, belastingconsulent, bedrijfsrevisor, extern accountant ...) en bedienden kunnen

(1) R. TOURNICOURT, Strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de belastingconsulent, EHSAL, Studiedag 12.12.1981, Referatenboek, april 1982, blz. 261-267.

blijkbaar, wat de bestraffingsvoorschriften betreft, niet op gelijke voet worden behandeld.

6. De vastgestelde straf - sluiting van de inrichtingen gedurende drie maanden tot vijf jaar - staat niet in verhouding tot alle mogelijke overtredingen die kunnen worden begaan (de "overtreding van de bepalingen van de belastingwet" heeft ook betrekking op geringere overtredingen). Ze zou door de wetgever zelf naarmate de feiten ernstiger zijn en voor gevallen van recidive progressief dienen te worden opgevoerd, om de geest van de artikelen 12, tweede lid, en 14 van de Grondwet te eerbiedigen.

Uit wat voorafgaat volgt dat artikel 410 van het wetboek fundamenteel moet worden herzien.

Artikel 413.

De redactie is dubbelzinnig. De huidige tekst van het artikel kan worden geïnterpreteerd als zou de wet op de opcentiemen niet van toepassing zijn op de door de artikelen van het Strafwetboek bepaalde boeten waar verscheidene artikelen uit het hoofdstuk naar verwijzen.

Daarop antwoordt de gemachtigde ambtenaar het volgende :

.../...

"Om elke dubbelzinnigheid in de interpretatie van dit artikel te vermijden, kunnen de woorden "de misdrijven bedoeld" vervangen worden door de woorden "de boeten bepaald". Op die manier zal dit artikel slechts van toepassing zijn op de boeten die uitdrukkelijk bepaald zijn in het Wetboek van belastingprocedure".

Het is bijgevolg beter te verwijzen naar de artikelen van het Wetboek van belastingprocedure die boeten voorschrijven waarop de door de wet van 5 maart 1952 ingestelde verhoging niet toepasselijk zal zijn.

Artikel 414.

Uit de opsomming van de bedoelde personen moeten de vereffenaars worden geschrapt die niet door de algemene vergadering van de vennoten, maar door de rechtbank worden aangewezen.

Artikel 416.

In paragraaf 3 van de Franse tekst is het beter de woorden "fonctionnaire du rang 14" te gebruiken ter aanduiding van de gewestelijk directeur.

.../...

Artikel 417.

Het tweede lid kan op twee verschillende manieren worden geïnterpreteerd :

- 1) ofwel betekent het dat de bij het parket gedetacheerde ambtenaren niet als getuige, maar wel bij een andere gelegenheid mogen worden gehoord;
- 2) ofwel betekent het dat die bij het parket gedetacheerde ambtenaren bij geen enkele gelegenheid ook, mogen worden gehoord.

De tekst behoort te worden gepreciseerd om de bedoeling van de stellers van het ontwerp naar voren te doen komen.

Artikel 418.

De ontworpen bepaling verwijst naar "een in artikelen 23, § 1, 1^o en 2^o, en 30, 3^o, van het WIB 92 bedoelde beroepswerkzaamheid". In werkelijkheid hebben deze artikelen betrekking op de inkomsten uit beroepsarbeid.

Voor de redactie van het ontworpen artikel is het beter zich te baseren op artikel 454 van het WIB.

.../...

Artikel 420.

Volgens de gemachtigde ambtenaar

"moeten de begrippen dader, mededader of medeplichtige ... worden verstaan in de betekenis die deze begrippen hebben in het strafrecht (cf. artikelen 66 en 67, Strafwetboek)".

Er behoort dan ook te worden geschreven :

"Art. 420. Onder voorbehoud van de toepassing van ...".

Onderafdeling 4. - Accijnzen.

Er wordt verwezen naar de algemene opmerking nr. II. Deze opmerking is des te meer gewettigd daar men in het onderhavige geval in teksten van algemene aard geen algemene verwijzingen kan inlassen naar de algemene wet op de douane en accijnzen, zonder aan te geven welke bepalingen in elk geval van toepassing zijn.

Artikel 426.

Volgens dit artikel kunnen de overtreders door de ambtenaren van de douane worden aangehouden wanneer op het strafbare feit gevangenisstraf kan staan. Artikel 405 van het ontwerp schrijft echter ten aanzien van elke overtreding op algemene wijze een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar voor. Zulks betekent dat de ambtenaren van de

.../...

douane een overtreder kunnen aanhouden voor welke overtredding ook (cf. in dezelfde zin de memorie van toelichting blz. 194).

Weliswaar bepaalt artikel 47 van de wet van 20 juli 1990 betreffende de voorlopige hechtenis dat deze wet geen wijzigingen aanbrengt in de wetten betreffende de bestraffing van bedrog inzake fiscaliteit.

Hoewel de aanhouding van de overtreder aanvaardbaar is, schrijven de artikelen 250, 251 en 252 (1) van de algemene wet op de douane en accijnzen niet de waarborgen

-
- (1) "Art. 250. De ambtenaren der douane en accijnzen zullen de personen, welke zij, ingevolge artikelen 247 tot 249, in bewaring nemen, kunnen overgeven aan de rechter in de politierechtbank van het kanton, waarin de arrestatie is gedaan, of aan de officieren van de rijkswacht, daar, waar dezelve aanwezig zijn; in dat geval zal de rechter in de politierechtbank of zullen de officieren van de rijkswacht verplicht zijn, de gearresteerden, zo spoedig mogelijk, voor de procureur des Konings te doen overbrengen.

Art. 251. De ambtenaren der douane en accijnzen zullen verplicht zijn, om, dadelijk bij de arrestatie, of zo spoedig mogelijk, en uiterlijk binnen drie dagen, aan de rechter in de politierechtbank of procureur des Konings te doen toekomen een kopie van het proces-verbaal van het vastgestelde misdrijf.

Art. 252. Bijaldien binnen de veertien dagen, nadat de gearresteerde persoon in de gevangenis is gekomen, en nadat daarvan aan de gewestelijke directeur der douane en accijnzen is kennis gegeven, door of namens de administratie der douane en accijnzen, geen vordering voor de correctionele rechtbank is gebracht, zal de procureur des Konings verplicht zijn, om de gearresteerde dadelijk doch slechts voorlopig uit zijn hechtenis te ontslaan, en van dat ontslag terstond de gewestelijke directeur te verwittigen".

voor die vereist zijn door artikel 5 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden; er staat in het bijzonder niet bepaald dat de persoon die gearresteerd is van de redenen van zijn arrestatie op de hoogte moet worden gebracht. Bovendien is de termijn van veertien dagen waarin voorzien is door artikel 252 in het geheel niet de korte termijn waarvan sprake is in artikel 5, § 4, van het voornoemde Verdrag.

Het artikel zou moeten vervallen zodat alleen het gemene recht van toepassing zal zijn zoals het geregeld is door de wet van 20 juli 1990 betreffende de voorlopige hechtenis en door de wet van 5 augustus 1992 op het politieambt (1).

-
- (1) In zijn advies van 19 maart 1956 over een ontwerp van wet op de rijkswacht, had de Raad van State opgemerkt dat er behoorde te worden nagegaan of wettelijke maatregelen, die maatregelen van vrijheidsberoving toestaan, zelfs als het om administratieve en in wezen tijdelijke maatregelen gaat, wel overeen te brengen zijn met artikel 12 van de Grondwet, wegens de zeer algemene bewoordingen waarin dit artikel is gesteld (Gedr. St., Senaat, 1955-1956, 335, blz. 30). Het advies van de Raad van State van 9 mei 1984 over een ontwerp van wet op de gemeentepolitie geeft aan dat de meeste auteurs, die vaststellen dat er administratieve aanhoudingen plaatshebben, met Paul ERRERA opmerken dat "die praktijk naar streng recht bezwaarlijk te verantwoorden is" (Traité de droit public belge, 2e uitg., Giard en Brière, Parijs, 1918, § 36, blz. 52). Fr. DELPEREE zegt daarover het volgende : "Force est de reconnaître que le fondement constitutionnel de ces décisions (...) n'est pas toujours explicite" (Droit constitutionnel, deel I, Les données constitutionnelles, Larcier, Brussel, 1980, nr. 116, blz. 205-206) (Gedr. St., Kamer, 1009 (1984-1985) nr. 1, blz. 21 en 23).

(à suivre...)

.../...

Artikel 427.

Er dient te worden teruggegrepen naar algemene opmerking nr. II.

Artikel 430.

De ontworpen bepaling is in feite een afwijking van de artikelen 66 en 67 van het Strafwetboek.

(1)(...suite)

Hetzelfde advies vermeldde nog dat er grond was om na te gaan of de administratieve aanhouding zoals men die in het Belgisch recht kent, verenigbaar is met artikel 5 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens, hetwelk bepaalt dat "niemand van zijn vrijheid mag worden beroofd", behalve in de uitputtend door het Verdrag opgesomde gevallen.

Aangezien de administratieve aanhouding zich bevindt aan de rand van wat door de Grondwet en door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens is toegestaan, moet ze van ernstige juridische garanties worden voorzien.

Dat is wat gebeurd is in artikel 31 van de wet van 5 augustus 1992 op het politieambt, waardoor zulke wijze van aanhouding beperkt wordt tot het "geval van volstrekke noodzaak", waarbij bepaald wordt dat de vrijheidsbeneming nooit langer mag duren dan de tijd vereist door de omstandigheden die haar rechtvaardigen en in geen geval twaalf uur te boven mag gaan en dat elke persoon die het voorwerp uitmaakt van een bestuurlijke aanhouding mag vragen dat een persoon waarin hij vertrouwen heeft daarvan verwittigd wordt.

Artikel 33 van dezelfde wet schrijft een hiërarchische controle en het bijhouden van registers voor teneinde elk misbruik te voorkomen.

Men kan niet anders dan vaststellen dat het wetboek geen garanties van die aard biedt.

.../...

Het zou beter zijn te schrijven :

"Art. 430. In afwijking van de bepalingen ...".

Bovendien is het begrip "belanghebbenden", zelfs met de door de gemachtigde ambtenaren verstrekte uitleg, al te vaag om in een strafrechtelijke tekst voor te komen.

Artikel 433.

In de paragraaf 1, eerste lid, schrijve men in de Franse tekst :

"§ 1er. Indépendamment de la peine d'emprisonnement visée à l'article 405, le juge prononce la suspension de tout travail de distillation et de rectification pour une période ...".

In de Nederlandse tekst van hetzelfde lid schrijve men "het strafbare feit" in plaats van "de inbreuk".

Hoofdstuk III.

Dit hoofdstuk is niet op zijn plaats in een wetboek van belastingprocedure. Het dient in het WIB 92 opgenomen te blijven.

.../...

TITEL VII. - GESCHILLENPROCEDURE.Algemene opmerkingen.

I. De artikelen 440 tot 453 van het ontwerp voeren een nieuwe procedure in om geschillen te beslechten die betrekking hebben op "het bestaan of het bedrag van de belastingschuld, van een recht op teruggave of van een administratieve sanctie". De geschillen worden voor de "directeur van de belastinggeschillen" gebracht, die geadieerd wordt ter zake van verhaal.

De Staat wordt bij de directeur van de belastinggeschillen vertegenwoordigd door

"de ambtenaar van rang 14 (1) die bevoegd is om het bestaan van de belastingschuld of het recht op teruggave vast te stellen of die de dienst onder zijn gezag heeft die bevoegd is om het bestaan van die schuld of van dat recht vast te stellen" (artikel 453).

De directeur van de belastinggeschillen doet uitspraak over het fiscale geschil bij een met redenen omklede beslissing. Hij mag de fiscale toestand van de belastingplichtige niet verzwaren (artikel 445). De directeurs van de belastinggeschillen oefenen hun ambt "in volstrekte onafhankelijkheid" uit. Ze passen de besluiten, verordeningen, circulaires en "instructies" alleen toe voor zover ze met de wetten overeenstemmen. Hun territoriale

(1) Die bevoegdheid kan aan een andere ambtenaar van rang 12 en hoger worden gedelegeerd.

bevoegdheid wordt bepaald door de secretaris-generaal van het ministerie van Financiën en de administrateur-generaal van de belastingen (artikel 446).

Ten slotte worden de directeurs van de belasting-geschillen voor het onderzoek van het verhaal door ambtenaren (van ten minste rang 10) bijgestaan, die over alle onderzoeksbevoegdheden beschikken die door de artikelen 168 tot 214 van dit ontwerp aan de belastingadministratie zijn verleend. Zij kunnen bovendien van de bank- en andere kredietinstellingen "alle inlichtingen (vorderen) waarover die instellingen beschikken en welke van nut kunnen zijn bij het onderzoek van de verhalen" (artikel 446).

II. In het inleidende deel van de memorie van toelichting (blz. 31) wordt deze hervorming als volgt verantwoord :

"Anderzijds zal de huidige directeur van de directe belastingen in zijn dubbele rol - administratief en rechterlijk - worden vervangen door twee directeurs : de ene verantwoordelijk voor de taxatie, de andere belast met het beslechten van geschillen in eerste aanleg".

In de commentaar op artikel 440 en volgende van het ontwerp, wordt wel toegegeven dat de ideale oplossing erin bestaat de rechtsprekende bevoegdheid die de gewestelijke directeurs van de belastingen inzake directe belastingen uitoefenden, naar de rechtbanken van de rechterlijke macht over te hevelen (blz. 204), maar komt de memorie van

.../...

toelichting evenwel tot de conclusie dat van die oplossing in hoofdzaak om praktische en budgettaire redenen is teruggekomen (gerechtelijke achterstand en beperkte financiële middelen), maar ook vanwege de aanzienlijke voordelen voor de belastingplichtigen, die verband houden met de "grote soepelheid van de procedure die momenteel van toepassing is inzake directe belastingen, evenals haar kosteloosheid" (blz. 205).

III. Zonder er zich over uit te laten of de keuze van de door het ontwerp ingestelde procedure in betwiste zaken opportuun is, moet evenwel gewezen worden op lacunes omtrent de waarborgen voor onafhankelijkheid die zouden moeten worden ingebouwd voor het ambt van directeur voor de beslechting van belastinggeschillen, alsook omtrent de organisatie van de procedure die voor deze rechterlijke instantie moet worden gevolgd. Dat is des te belangrijker daar de directeur voor de beslechting van belastinggeschillen niet alleen in de beoordeling zal moeten treden van verhaal inzake directe belastingen, maar ook inzake indirecte belastingen, waarvoor tegenwoordig de gewone rechtbanken bevoegd zijn.

A. De Koninklijke Commissie tot harmonisering en vereenvoudiging van de fiscaliteit erkent in haar verslag van maart 1987 dat "de administratie niet dezelfde waarborgen biedt inzake onafhankelijkheid en onpartijdigheid als de rechtbanken, daar zij in zekere zin rechter en partij is" (blz. 254). Daarom is zij de mening toegedaan dat "een

.../...

dergelijke wijziging een bijzondere versteviging (vereist) van de onafhankelijkheid van de ambtenaren die worden aangesteld om zich over de betwistingen uit te spreken en een betere waarborg van de rechten van de verdediging van de belastingplichtige".

In dat verband beperkt de ontworpen wet zich ertoe het principe te bevestigen dat de directeurs voor de beslechting van belastinggeschillen hun ambt volkomen onafhankelijk uitoefenen; het ontwerp verzuimt de maatregelen vast te leggen die het effectief mogelijk maken die onafhankelijkheid te waarborgen. De directeurs zijn ambtenaren die door de minister van Financiën worden aangesteld; het ligt in de lijn van de verwachting dat zij hun verdere loopbaan bij de overheid uitbouwen; zij kunnen worden bevorderd of naar een andere dienst worden overgeplaatst

Om die lacune weg te werken, dient het ontwerp voor die ambtenaren in een bijzondere status te voorzien, door hun een onafhankelijkheid, gelijkwaardig aan die van de magistraten, te verlenen en hun met name, zoals in het verslag van de Commissie (blz 255) wordt voorgesteld, een vlakke loopbaan te waarborgen.

Gelet op de rechtsprekende taak die ze zowel inzake directe belastingen als inzake indirecte belastingen zullen uitoefenen, is het bovendien noodzakelijk dat ambt aan doctors of licentiaten in de rechten toe te vertrouwen (blz. 255).

.../...

Ten slotte dient het ontwerp elke overdracht van rechterlijke bevoegdheid van de directeur voor de beslechting van belastinggeschillen te verbieden en de regels op te stellen die de onpartijdigheid van die directeur waarborgen, bijvoorbeeld op het gebied van de wrakingsgronden.

B. In verband met de regeling van de procedure en de regels waardoor de rechten van verdediging beter kunnen worden gewaarborgd, worden in het wetsontwerp evenmin bepaalde maatregelen vastgesteld in de nochtans door de Commissie voorgestelde zin.

In dat opzicht wordt verwezen naar de opmerkingen die worden gemaakt onder de hierna onderzochte artikelen.

Artikelen 443 en 444.

De ontworpen bepalingen wekken de indruk dat de schriftelijke procedure zich beperkt tot het door de belastingplichtige ingestelde beroep en tot de door de ambtenaar van de belastingadministratie ingediende memorie van antwoord. Het is evenwel meer dan waarschijnlijk dat de belastingplichtige een antwoord zal wensen te geven op de ontvangen memorie van antwoord en bijgevolg dat hij een memorie van wederantwoord zal willen indienen.

De teksten moeten bijgevolg worden herzien om ervoor te zorgen dat de behandeling geheel op tegenspraak geschiedt en om het de belastingplichtige mogelijk te maken

.../...

te antwoorden op de door de belastingadministratie ingediende memorie. Aansluitend moeten de partijen de mogelijkheid krijgen om kennis te nemen van het door de belastingadministratie ingediende dossier dat alle stukken bevat en op de hoogte worden gebracht van het bestaan van die stukken.

Die mogelijkheid mag niet worden weggenomen zoals dit geschiedt in artikel 444, derde lid, waarin de mogelijkheid om de stukken in te zien zeer uitzonderlijk is en afhankelijk wordt gesteld van een schriftelijke aanvraag.

Om ervoor te zorgen dat de behandeling werkelijk op tegenspraak geschiedt, dienen de inlichtingen die de ambtenaar van ten minste rang 10 heeft verzameld op grond van artikel 446, derde lid, te worden meegedeeld aan de belastingplichtige.

Artikel 444.

In het tweede lid wordt de directeur voor de beslechting van belastinggeschillen het recht verleend om de betrokken partijen op te roepen en te horen. In het derde lid wordt daarentegen bepaald dat het verhoor slechts plaatsheeft wanneer erom wordt verzocht door een van de partijen en de directeur voor de beslechting van belastinggeschillen zijn toestemming geeft. In beide gevallen kan het verhoor alleen geschieden met inachtneming van het beginsel dat de behandeling op tegenspraak geschiedt en als het dossier en de stukken aangaande de betwisting vooraf zijn toegezonden aan de betrokkene.

.../...

Artikel 446.

1. Wat het eerste lid, eerste zin, betreft, wordt verwezen naar de algemene opmerking die onder titel VII is gemaakt.

2. Het ligt voor de hand dat de directeur voor de beslechting van belastinggeschillen, zoals elke andere administratieve of rechterlijke instantie, de besluiten en verordeningen slechts kan toepassen als zij in overeenstemming zijn met de wetten. Het is nutteloos daaraan te herinneren; daarom dient het eerste lid van artikel 446 te vervallen.

Als met de tekst wordt beoogd de directeur voor de beslechting van belastinggeschillen te verplichten zijn beslissing niet alleen af te leiden uit de wet, maar tevens uit de besluiten en verordeningen die ermee overeenstemmen, kan de vorige opmerking worden herhaald : artikel 446, eerste lid, dient te vervallen, daar het ook voor de hand ligt dat de beslissing van de directeur, wil zij wettig zijn, genomen moet worden met inachtneming van alle rechtsregels van een hogere rangorde.

Als het de bedoeling is de directeur te verplichten zijn beslissing niet alleen in overeenstemming te brengen met de wettelijke besluiten en verordeningen, maar ook met de omzendbrieven en richtlijnen, dit wil zeggen hem verplichten om van de verscheidene mogelijke interpretaties van de wet (sensu lato) voorrang te verlenen aan die waar het

.../...

bestuur voor kiest, dan zou er bovendien vanuit moeten worden gegaan dat artikel 446, eerste lid, een tegenstrijdigheid inhoudt. Er kan immers niet zonder tegenstrijdigheid worden gesteld dat de directeur voor de beslechting van belastinggeschillen totaal onafhankelijk beslist terwijl hij ertoe zou gehouden zijn de interpretatie in acht te nemen die het bestuur geeft aan de door de wetgever gestelde belastingregels. De directeur voor de beslechting van belastinggeschillen zal eerst echt onafhankelijk zijn van het bestuur en zal eerst door de gezamenlijke belastingplichtigen als zodanig kunnen worden beschouwd, als gebleken is dat hij niets anders is dan het orgaan van de wet, van de wet alleen, en dat met zijn beslissing dus, in voorkomend geval, aan die wet een andere interpretatie kan worden gegeven die voorrang heeft boven die welke het bestuur officieel heeft gegeven door ze weer te geven in omzendbrieven of in richtlijnen aan zijn ambtenaren.

3. Het vaststellen van de in het tweede lid bedoelde "territoriale bevoegdheid" kan op twee manieren worden geïnterpreteerd :

- ofwel dient het tweede lid zo te worden begrepen dat het de belastingadministratie in de mogelijkheid stelt om het rechtsgebied van de directeur voor de beslechting van geschillen te bepalen; in dat geval kan de aan de secretaris-generaal opgedragen bevoegdheid, in het stadium van het beroep bij het hof van beroep, ertoe leiden dat de belastingplichtige wordt afgetrokken van zijn natuurlijke rechter;

.../...

- ofwel is de wijziging van de bevoegdheid het gevolg van de overplaatsing van de ambtenaar en dan wordt afbreuk gedaan aan het algemene beginsel van de onafzetbaarheid, dat een van de garanties vormt voor de door het ontwerp gewenste onafhankelijkheid.

De tekst moet hoe dan ook worden herzien.

4. In het derde lid wordt gesteld :

"Teneinde ieder verhaal te kunnen onderzoeken, kan elke directeur van de belastinggeschillen worden bijgestaan door één of meerdere ambtenaren van ten minste rang 10",

die deel uitmaken van de administratie die partij is in het geding.

Het is weliswaar denkbaar dat de directeur voor de beslechting van geschillen zich in de uitoefening van zijn taak laat bijstaan door hulpkrachten, maar in dat geval moet de rechtspositie van de laatstgenoemden worden vastgesteld bij wet.

Subsidiair moeten de inlichtingen die deze ambtenaren zouden verzamelen op verzoek van de directeur voor de beslechting van geschillen, wil het beginsel dat de behandeling op tegenspraak moet geschieden in acht worden genomen, worden meegedeeld aan de belastingplichtige.

.../...

Ten slotte wordt voorts in het artikel bepaald dat die ambtenaren

"bovendien van de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen en van de Post (Postcheque) alle inlichtingen (kunnen) vorderen waarover die instellingen beschikken en welke van nut kunnen zijn bij het onderzoek van de verhalen".

De bepaling verleent aldus aan die ambtenaren een ruimere onderzoeksbevoegdheid dan die waarin artikel 215 van het ontwerp voorziet, welk artikel zou moeten worden opgenomen in de artikelen waarnaar wordt verwezen in het derde lid, tweede zin.

Bijgevolg dient de derde zin van het derde lid te vervallen en dient de tweede zin te worden gewijzigd door er artikel 214 te vervangen door artikel 215.

Artikel 450.

Er wordt verwezen naar opmerking nr. 2, die onder artikel 36 is gemaakt.

OPHEFFINGSBEPALINGEN.

I. Voorafgaande opmerking.

De Raad van State heeft niet kunnen onderzoeken of alle bepalingen van de belastingwetboeken die opgeheven

.../...

dienden te worden als gevolg van het invoeren van het Wetboek van belastingprocedure wel degelijk waren opgeheven. Hij heeft evenmin kunnen onderzoeken of sommige bepalingen van het Wetboek van belastingprocedure elkaar niet overlappen of niet in strijd waren met de in stand gehouden en niet-gewijzigde bepalingen van de verschillende wetboeken.

Bij wijze van voorbeeld :

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde.

- artikel 70, § 4, tweede lid, vormt een doublure met artikel 250 van het Wetboek van belastingprocedure.

Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

- artikel 53 vormt een doublure met artikel 51 van het ontwerp;
- de artikelen 71 en 72 vormen een doublure met artikel 411 van het ontwerp;
- artikel 53 van de algemene verordening vormt een doublure met artikel 154 van het ontwerp;
- artikel 54 van de algemene verordening hoort niet meer thuis in het wetboek en is bovendien in strijd met artikel 168 van het ontwerp.

.../...

Wetboek der successierechten.

- artikel 75 vormt een doublure met artikel 261 van het ontwerp;
- artikel 161quater, tweede lid, vormt een doublure met artikel 286 van het ontwerp;
- artikel 161quinquies vormt een doublure met artikel 63 van het ontwerp.

Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen.

- artikel 183sexies vormt een doublure met artikel 69 van het ontwerp;
- artikel 187¹, eerste lid, vormt een doublure met artikel 70, § 1, van het ontwerp;
- artikel 217², tweede lid, van de algemene verordening vormt een doublure met en is in strijd met de artikelen 106 en 109 van het ontwerp.

Algemene wet inzake douane en accijnzen.

- de artikelen 286 en volgende bevatten bepalingen die zijn opgenomen in artikel 361 van het ontwerp;
- artikel 261 vormt een doublure met artikel 405 van het ontwerp.

Wetsbepalingen inzake de slijterijen van gegiste dranken, gecoördineerd op 3 april 1953 en wet van 28 december 1983 betreffende het verstrekken van sterke drank en betreffende het vergunningsrecht.

In zoverre artikel 46 van de eerste aangehaalde wet voorziet in mogelijke betredingen van de slijterij (lees : drankgelegenheid) "gedurende de ganse tijd dat de slijterij voor de verbruikers toegankelijk is", is het in strijd met artikel 180 van het ontwerp. Dit geldt evenzo voor artikel 21 van de wet van 28 december 1983.

Koninklijk besluit nr. 15 van 3 juni 1970 tot regeling van de schattingsprocedure waarin artikel 59, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde voorziet.

De opheffing van artikel 59 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde zou de opheffing tot gevolg moeten hebben van dat genummerde koninklijk besluit, te meer daar het, voor de beschouwde aangelegenheid, een doublure vormt met afdeling 3 van het Wetboek van belastingprocedure, betreffende de arbitrage.

Koninklijk besluit nr. 7 van 29 december 1992 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

Artikel 45 vormt een doublure met artikel 358, § 1, van het ontwerp.

.../...

II. Opmerkingen over de wetgevingstechniek.

a) Aan een geheel van artikelen mag geen opschrift worden gegeven zonder die artikelen samen te brengen onder een boek, een titel of een hoofdstuk.

b) Wat de artikelen 9 tot 15 betreft, dient zoals gebruikelijk is te worden verwezen naar de teksten in chronologische volgorde, te beginnen met de oudste.

c) Ten slotte dienen de teksten en artikelen waarvan sprake is in artikel 2 en volgende te worden opgeheven zoals zij door de latere teksten worden gewijzigd. De hierna gedane voorstellen zijn het gevolg van deze opmerkingen.

Artikel 2 (dat artikel 456 wordt).

Men schrijve :

"Art. 456. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 worden opgeheven :

"1° titel VII, gewijzigd bij de wetten van 28 juli 1992, 28 december 1992, 22 juli 1993 en 6 augustus 1993;

2° (voorts zoals in het ontwerp)".

.../...

Artikel 3 (dat artikel 457 wordt).

Men schrijve :

"Art. 457. In het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde taksen worden opgeheven :

- "1° artikel 2, gewijzigd bij de wetten van 22 december 1977, 10 februari 1981 en 4 augustus 1986;
- "2° artikel 29, eerste lid, gewijzigd bij de wet van 24 maart 1970;
- "3° de artikelen 30, 33 en 35;
- "4° artikel 36ter, § 4, ingevoegd bij de wet van 27 juni 1972;
- "5° artikel 41, gewijzigd bij de wet van 10 februari 1981;
- "6° de artikelen 55 en 56;
- "7° de artikelen 57 en 60, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 14 van 18 april 1967;
- "8° de artikelen 69 en 70, vervangen bij de wet van 10 februari 1981;
- "9° artikel 83, vervangen bij het koninklijk besluit van 22 augustus 1980;

.../...

- "10° artikel 84, vervangen bij de wet van 5 augustus 1972;
- "11° artikel 92, ingevoegd bij de wet van 24 december 1976;
- "12° artikel 102, ingevoegd bij de wet van 1 juni 1992;
- "13° artikel 103, vervangen bij de wet van 28 december 1992;
- "14° artikel 103bis, ingevoegd bij de wet van 25 mei 1993;
- "15° artikel 104, ingevoegd bij de wet van 1 juni 1992 en gewijzigd bij de wet van 28 december 1992".

Artikel 4 (dat artikel 458 wordt).

Het ontworpen artikel dient als volgt te worden gesteld :

"Art. 458. In het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde worden opgeheven :

- "1° artikel 25, vervangen bij de wet van 28 december 1992;
- "2° artikel 51bis, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992;
- "3° artikel 53, vervangen bij de wet van 28 december 1992;

.../...

- "4° artikel 53ter, vervangen bij het koninklijk besluit van 29 december 1992;
- "5° de artikelen 53octies en 53nonies, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992;
- "6° artikel 59, gewijzigd bij de wetten van 27 december 1977, 22 december 1989 en 28 december 1992;
- "7° de artikelen 60, 61 en 62, vervangen bij de wet van 28 december 1992;
- "8° artikel 62bis, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992;
- "9° artikel 63, vervangen bij de wet van 28 december 1992;
- "10° artikel 63bis, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992;
- "11° artikel 64, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989 en artikel 65;
- "12° de artikelen 66 tot 69, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992;
- "13° artikel 71, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;
- "14° artikel 72, gewijzigd bij de wetten van 10 februari 1981 en 22 juli 1993;

.../...

- "15° artikel 73, gewijzigd bij de wetten van 10 februari 1981 en 4 augustus 1986;
- "16° artikel 73bis, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "17° artikel 73ter, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij de wet van 28 december 1992;
- "18° artikel 73quater, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "19° artikel 73quinquies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 41 van 2 april 1982 en de wet van 4 augustus 1986;
- "20° de artikelen 73sexies tot 73octies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;
- "21° artikel 74, gewijzigd bij de wetten van 4 augustus 1986 en 28 december 1992;
- "22° artikel 74bis, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986 en gewijzigd bij de wetten van 28 december 1992 en 30 maart 1994;
- "23° artikel 75, gewijzigd bij de wet van 27 december 1977;
- "24° artikel 80, gewijzigd bij de wetten van 22 december 1989 en 28 december 1992;

.../...

- "25° artikel 81, gewijzigd bij de wetten van 22 december 1977 en 8 augustus 1980;
- "26° de artikelen 82 en 83, gewijzigd bij de wet van 8 augustus 1980;
- "27° artikel 84, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "28° artikel 84bis, vervangen bij de wet van 4 augustus 1986;
- "29° artikel 85, gewijzigd bij de wetten van 8 augustus 1980 en 28 december 1992;
- "30° artikel 85bis, ingevoegd bij de wet van 8 augustus 1980 en gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "31° de artikelen 86 en 87, vervangen bij de wet van 22 juli 1993;
- "32° artikel 88, vervangen bij de wet van 8 augustus 1980;
- "33° artikel 89, gewijzigd bij de wet van 8 augustus 1980 en artikel 90;
- "34° artikel 91, gewijzigd bij de wetten van 24 december 1976, 28 december 1983 en 4 augustus 1986;
- "35° de artikelen 92 en 93;

.../...

- "36° artikel 93bis, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1978 en gewijzigd bij de wetten van 10 februari 1981 en 28 december 1992;
- "37° artikel 93ter, ingevoegd bij de wet van 8 augustus 1980 en gewijzigd bij de wetten van 22 december 1989 en 28 december 1992;
- "38° de artikelen 93quater tot 93duodecies, ingevoegd bij de wet van 8 augustus 1980;
- "39° artikel 93terdecies, vervangen bij de wet van 28 december 1992;
- "40° artikel 93quaterdecies, ingevoegd bij de wet van 22 december 1989 en gewijzigd bij de wet van 28 december 1992."

Artikel 5 (dat artikel 459 wordt).

Artikel 4 van de wet van 25 mei 1993 (Belgisch Staatsblad van 28 mei 1993) heeft titel I (artikelen 1 tot 15) opgeheven van het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taksen. Die titel is weliswaar hersteld bij artikel 8 van de wet van 27 december 1993, maar hij bevat geen artikel 4, § 2, noch een artikel 10, § 2. Zij dienen uit het ontworpen artikel 5 te worden weggelaten ofwel dient de nodige correctie te worden aangebracht.

.../...

Men schrijve bovendien :

"Art. 459. In het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen worden opgeheven :

"...;

"1° artikel 125, gewijzigd bij de wet van 13 augustus 1947;

"2° artikel 128;

"3° de artikelen 129¹ en 130¹, gewijzigd bij de wet van 13 augustus 1947;

"4° artikel 130², gewijzigd bij de wetten van 13 augustus 1947, 22 maart 1965, 22 december 1989 en 22 juli 1993;

"5° artikel 168, gewijzigd bij de wet van 13 augustus 1947;

"6° artikel 169, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;

"7° artikel 179¹, gewijzigd bij de wetten van 19 februari 1969 en 22 juli 1993;

"8° artikel 179², gewijzigd bij de wet van 11 juli 1960;

"9° artikel 180, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;

"10° artikel 183, gewijzigd bij de wetten van 13 en 14 augustus 1947, 22 maart 1965, 22 december 1989, 20 juli 1990, 28 december 1992 en 22 juli 1993;

.../...

- "11° de artikelen 183octies, 183nonies en 183undecies, ingevoegd bij de wet van 7 december 1988, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;
- "12° artikel 187³, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992;
- "13° de artikelen 187⁴ en 187⁶, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992 en gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;
- "14° de artikelen 196 en 199, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;
- "15° artikel 202², gewijzigd bij de wetten van 13 augustus 1947, 10 oktober 1967 en 22 december 1989;
- "16° artikel 202³;
- "17° artikel 202⁴, gewijzigd bij de wetten van 13 juni 1951 en 4 augustus 1986;
- "18° artikel 202⁴bis, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992;
- "19° artikel 202⁵, gewijzigd bij de wetten van 13 juni 1951 en 5 juli 1963;
- "20° artikel 202⁶, gewijzigd bij de wet van 13 juni 1951;

.../...

- "21° artikel 202⁷, gewijzigd bij de wetten van 13 juni 1951 en 24 december 1965;
- "22° artikel 202⁸, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 63 van 28 november 1939 en de wet van 13 juni 1951;
- "23° artikel 202⁹, gewijzigd bij de wetten van 12 augustus 1947 en 13 juni 1951;
- "24° artikel 202¹⁰, gewijzigd bij de wet van 11 juli 1960;
- "25° artikel 203¹, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 63 van 28 november 1939 en het besluit van de Regent van 25 november 1947;
- "26° artikel 203², gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 63 van 28 november 1939;
- "27° artikel 204¹;
- "28° artikel 204², gewijzigd bij de wet van 13 juni 1951;
- "29° artikel 204³, gewijzigd bij de wet van 13 augustus 1947;
- "30° artikel 205¹, gewijzigd bij de wetten van 13 en 14 augustus 1947, het besluit van de Regent van 25 november 1947 en de wetten van 27 juli 1953, 10 juli 1969, 22 december 1989 en 22 juli 1993;

.../...

- "31° artikel 205², gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 63 van 28 november 1939, het besluit van de Regent van 25 november 1947 en de wet van 22 december 1989;
- "32° artikel 206¹, gewijzigd bij de wet van 13 augustus 1947, het besluit van de Regent van 25 november 1947 en de wetten van 27 juli 1953 en 10 juli 1969;
- "33° de artikelen 207 en 207bis, gewijzigd bij de wetten van 10 februari 1981 en 4 augustus 1986;
- "34° artikel 207ter, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;
- "35° artikel 207quater, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "36° artikel 207quinquies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 41 van 2 april 1982 en de wet van 4 augustus 1986;
- "37° de artikelen 207sexies, 207septies en 207octies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;
- "38° artikel 207nonies, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992;
- "39° artikel 207decies, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986, gewijzigd bij de wetten van 28 december 1992 en 30 maart 1994;

.../...

- "40° artikel 211, gewijzigd bij het besluit van de Regent van 20 februari 1950;
- "41° artikel 212, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1978, gewijzigd bij de wet van 10 februari 1981."

Artikel 6 (dat artikel 460 wordt).

Men schrijve :

"Art. 460. In het Wetboek der zegelrechten worden opgeheven :

- "1° artikel 2, gewijzigd bij de wetten van 9 mei 1959 en 22 december 1989;
- "2° artikel 22, gewijzigd bij de wetten van 14 april 1965 en 28 december 1990;
- "3° artikel 23, gewijzigd bij de wet van 11 mei 1967;
- "4° de artikelen 29, 50, 51 en 57;
- "5° artikel 62, gewijzigd bij de wet van 10 oktober 1967 en artikel 63;
- "6° artikel 64, gewijzigd bij de wet van 16 september 1967;
- "7° artikel 65, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;

.../...

- "8° artikel 66, gewijzigd bij de wetten van 10 februari 1981 en 4 augustus 1986;
- "9° artikel 66bis, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "10° artikel 67, gewijzigd bij de wetten van 14 juli 1951 en 10 februari 1981;
- "11° artikel 67bis, ingevoegd bij de wet van 14 juli 1951 en gewijzigd bij de wetten van 4 augustus 1978 en 10 februari 1981;
- "12° artikel 67ter, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;
- "13° artikel 67quater, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "14° artikel 67quinquies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 41 van 2 april 1982 en de wet van 4 augustus 1986;
- "15° de artikelen 67sexies, 67septies en 67octies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;
- "16° artikel 67nonies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981 en gewijzigd bij de wetten van 4 augustus 1986 en 28 december 1992;

.../...

- "17° artikel 67decies, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986 en gewijzigd bij de wetten van 28 december 1992 en 30 maart 1994;
- "18° de artikelen 70 tot 73;
- "19° artikel 74, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "20° de artikelen 75 tot 80;
- "21° artikel 80bis, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1978 en gewijzigd bij de wet van 10 februari 1981;
- "22° de artikelen 85 tot 87".

Artikel 7 (dat artikel 461 wordt).

Men schrijve :

"Art. 461. In het Wetboek der successierechten worden opgeheven :

- "1° de artikelen 35 en 36;
- "2° artikel 37, gewijzigd bij de wet van 18 april 1967;
- "3° de artikelen 38 en 39;
- "4° artikel 40, gewijzigd bij de wet van 9 mei 1959 en het koninklijk besluit nr. 12 van 18 april 1967;

.../...

- "5° artikel 41;
- "6° artikel 42, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 9 van 3 juli 1939, het koninklijk besluit nr. 12 van 18 april 1967 en de wet van 22 december 1989;
- "7° artikel 43, gewijzigd bij de wet van 1 augustus 1985;
- "8° de artikelen 44 en 45;
- "9° artikel 46, vervangen bij het koninklijk besluit nr. 12 van 18 april 1967;
- "10° artikel 47, gewijzigd bij de wet van 13 augustus 1947;
- "11° artikel 70;
- "12° artikel 77, gewijzigd bij de wetten van 11 juli 1960 en 22 december 1977;
- "13° artikel 79;
- "14° de artikelen 80 en 81, gewijzigd bij de wet van 1 augustus 1985;
- "15° artikel 82, gewijzigd bij de wet van 14 augustus 1947;
- "16° artikel 83¹, gewijzigd bij de wet van 23 december 1958;
- "17° artikel 83², ingevoegd bij de wet van 23 december 1958;

.../...

- "18° artikel 83³, ingevoegd bij de wet van 1 augustus 1985;
- "19° de artikelen 84 tot 94;
- "20° de artikelen 95 en 96, vervangen bij de besluitwet van 4 mei 1940;
- "21° artikel 97, vervangen bij de besluitwet van 4 mei 1940, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 12 van 18 april 1967;
- "22° artikel 98, vervangen bij de besluitwet van 4 mei 1940, gewijzigd bij de wetten van 11 juli 1960 en 15 juli 1970;
- "23° de artikelen 99 tot 102¹, vervangen bij de besluitwet van 4 mei 1940;
- "24° de artikelen 102² en 102³, ingevoegd bij de besluitwet van 4 mei 1940;
- "25° artikel 103¹, vervangen bij het koninklijk besluit nr. 12 van 18 april 1967;
- "26° artikel 103², ingevoegd bij de besluitwet van 4 mei 1940;
- "27° artikel 104;
- "28° artikel 105, vervangen bij de wet van 13 augustus 1947, gewijzigd bij de wet van 10 oktober 1967;

.../...

- "29° artikel 106, gewijzigd bij de wet van 30 maart 1994;
- "30° artikel 107, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;
- "31° de artikelen 108 en 109;
- "32° artikel 110, vervangen bij de besluitwet van 4 mei 1940;
- "33° de artikelen 111 tot 115;
- "34° artikel 116, gewijzigd bij de wet van 10 oktober 1967;
- "35° artikel 117, vervangen bij het koninklijk besluit nr. 65 van 29 november 1939;
- "36° artikel 118, vervangen bij het koninklijk besluit nr. 65 van 29 november 1939, gewijzigd bij de wet van 27 mei 1974;
- "37° de artikelen 119 tot 122;
- "38° artikel 123², ingevoegd bij de wet van 11 juli 1960;
- "39° artikel 125;
- "40° artikel 126, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;
- "41° artikel 127, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;

.../...

"42° artikel 128, vervangen bij de wet van 22 juli 1993;

"43° artikel 129;

"44° artikel 130, vervangen bij de wet van 22 juli 1993;

"45° artikel 131, vervangen bij de wet van 22 december 1989;

"46° artikel 133, vervangen bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;

"47° artikel 133bis, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;

"48° artikel 133ter, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;

"49° artikel 133quater, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;

"50° artikel 133quinquies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 41 van 2 april 1982 en de wet van 4 augustus 1986;

"51° de artikelen 133sexies tot 133octies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;

"52° artikel 133nonies, vervangen bij de wet van 4 augustus 1986, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992;

.../...

- "53° artikel 133decies, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986, gewijzigd bij de wetten van 28 december 1992 en 30 maart 1994;
- "54° artikel 137, gewijzigd bij de besluitwet van 4 mei 1940 en de wetten van 1 augustus 1985 en 22 juli 1993;
- "55° artikel 138, vervangen bij de wet van 12 maart 1952;
- "56° artikel 139;
- "57° artikel 104¹, gewijzigd bij de wetten van 13 augustus 1947 en 23 december 1958;
- "58° artikel 140², ingevoegd bij de wet van 23 december 1958;
- "59° artikel 141, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "60° artikel 141bis, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "61° artikel 142¹, gewijzigd bij de wet van 13 augustus 1947;
- "62° artikel 142², ingevoegd bij de wet van 13 augustus 1947;
- "63° artikel 146bis, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1976, gewijzigd bij de wet van 10 februari 1981;

.../...

- "64° artikel 151, gewijzigd bij de wet van 11 juli 1960;
- "65° artikel 153, gewijzigd bij de wet van 23 december 1958;
- "66° artikel 154;
- "67° artikel 156, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "68° de artikelen 157 en 158;
- "69° artikel 158bis, gewijzigd bij de wetten van 14 augustus 1947 en 22 juli 1993;
- "70° de artikelen 161sexies tot 162, ingevoegd bij de wet van 22 juli 1993;
- "71° de artikelen 162ter tot 162septies, 162novies en 162decies, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992".

Artikel 8 (dat artikel 462 wordt).

Het artikel dient als volgt te worden gesteld :

"Art. 462. In het Wetboek der registratie- hypotheek- en griffierechten worden opgeheven :

- "1° de artikelen 36 en 37, gewijzigd bij de wet van 19 juni 1986;

.../...

- "2° artikel 42, vervangen bij de wet van 1 juli 1983, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "3° artikel 43, vervangen bij de wet van 19 juni 1986, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "4° artikel 150, vervangen bij de wet van 19 juni 1986;
- "5° artikel 176, vervangen bij de wet van 12 juli 1960;
- "6° artikel 177, gewijzigd bij de wetten van 5 juli 1963 en 22 december 1989;
- "7° artikel 178, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "8° artikel 179, gewijzigd bij de wetten van 12 juli 1960 en 5 juli 1963;
- "9° artikel 180, gewijzigd bij de wetten van 12 juli 1960 en 12 december 1989;
- "10° artikel 181¹, gewijzigd bij de wet van 12 juli 1960;
- "11° artikel 181², ingevoegd bij de wet van 12 juli 1960;
- "12° artikel 182, gewijzigd bij de wetten van 22 december 1989 en 22 juli 1993;
- "13° artikel 183, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;

.../...

- "14° artikel 184, gewijzigd bij de wet van 14 augustus 1947;
- "15° artikel 184bis, vervangen bij de wet van 22 december 1989;
- "16° artikel 185, gewijzigd bij de wetten van 13 augustus 1947 en 10 oktober 1967;
- "17° de artikelen 187 tot 189;
- "18° artikel 190, gewijzigd bij de wet van 22 juni 1960;
- "19° de artikelen 191 tot 193;
- "20° artikel 194, gewijzigd bij de wet van 10 oktober 1967;
- "21° artikel 195;
- "22° artikel 196, gewijzigd bij de wet van 27 mei 1974;
- "23° de artikelen 197 tot 199;
- "24° de artikelen 200 en 201, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "25° artikel 205;
- "26° artikel 206, vervangen bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;

.../...

- "27° artikel 206bis, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "28° artikel 207, vervangen bij de wet van 10 februari 1981;
- "29° artikel 207bis, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "30° artikel 207ter, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981, gewijzigd bij het koninklijk besluit nr. 41 van 2 april 1982, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "31° de artikelen 207quater tot 207sexies, ingevoegd bij de wet van 10 februari 1981;
- "32° artikel 207septies, vervangen bij de wet van 4 augustus 1986, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992;
- "33° artikel 207octies, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986, gewijzigd bij de wetten van 28 december 1992 en 30 maart 1994;
- "34° artikel 214, gewijzigd bij de wetten van 26 juli 1952, 12 juli 1960, 22 december 1989 en 28 december 1992;
- "35° de artikelen 215 en 216;

.../...

- "36° artikel 217¹, gewijzigd bij de wetten van 13 augustus 1947 en 23 december 1958;
- "37° artikel 217², ingevoegd bij de wet van 23 december 1958;
- "38° artikel 218;
- "39° artikel 219, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1986;
- "40° artikel 220;
- "41° de artikelen 221 en 222, gewijzigd bij de wetten van 13 augustus 1947 en 22 december 1989;
- "42° de artikelen 223 en 224;
- "43° artikel 229, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "44° artikel 234;
- "45° artikel 236bis, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1978, gewijzigd bij de wet van 10 februari 1981;
- "46° artikel 256, vervangen bij de wet van 1 juli 1983, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;
- "47° artikel 257, vervangen bij de wet van 1 juli 1983;
- "48° artikel 258;

.../...

"49° artikel 266, gewijzigd bij de wet van 23 december 1958;

"50° artikel 267;

"51° artikel 285, gewijzigd bij de wet van 22 juli 1993;

"52° artikel 286, gewijzigd bij de wet van 23 december 1958;

"53° de artikelen 287 en 289".

N.B. artikel 289 is impliciet opgeheven bij de wet van 20 augustus 1947.

Artikel 9.

Voorafgaande opmerking.

De Raad van State ziet geen voldoende reden om de talrijke teksten waarnaar - trouwens in willekeurige volgorde (zie algemene opmerking b)) - wordt verwezen samen te brengen in het ontworpen artikel 9. Met het oog op een betere samenhang met de overige artikelen, zou aan de opheffing van elk van die teksten een afzonderlijk artikel moeten worden gewijd.

.../...

1. Algemene wet inzake douane en accijnzen.

Men schrijve :

"Art. In de algemene wet inzake douane en accijnzen worden opgeheven :

- "1° artikel 13, §§ 2 en 3;
- "2° de artikelen 21, 143 en 207, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "3° vóór artikel 210, het opschrift "Gemeenschappelijke bepalingen voor de diverse belastingen";
- "4° artikel 236, § 2, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "5° artikel 239, § 3, vervangen bij de wet van 22 december 1989;
- "6° de artikelen 248, § 2, 262, 300, 302 tot 305;
- "7° artikel 306, vervangen bij de wet van 27 december 1993;
- "8° de artikelen 307 tot 310".

.../...

2. Ministerieel besluit van 5 juni 1939 uitgevaardigd ter uitvoering van artikel 4 van de wet van 15 juli 1938 waarbij de heffing van de accijns op gegiste vruchten-drank en op sommige alcoholhoudende vloeistoffen gereglementeerd wordt.

Om de rangorde van de rechtsregels in acht te nemen moet in de voorgenomen opheffing worden voorzien door een ministerieel besluit.

De opmerking geldt eveneens voor het ministerieel besluit van 22 januari 1948 waarbij de accijnsheffing op gefabriceerde tabak wordt geregeld en voor het ministerieel besluit van 13 maart 1937 tot regeling van de heffing der accijnzen van mousserende gegiste dranken.

3. Wet van 12 juli 1978 betreffende het accijnsregime van alcohol.

Men schrijve :

"Art. In de wet betreffende het accijnsregime van alcohol, gecoördineerd op 12 juli 1978, worden opgeheven :

"1° artikel 79, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;

"2° de artikelen 80, § 3, 100 tot 106;

"3° artikel 107, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 16 mei 1980;

.../...

- "4° artikel 108;
- "5° artikel 109, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "6° de artikelen 110 en 111;
- "7° artikel 112, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 16 mei 1980;
- "8° artikel 113;
- "9° artikel 114, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "10° de artikelen 115 tot 119;
- "11° artikel 120, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "12° de artikelen 121 tot 122;
- "13° artikel 126;
- "14° artikel 127, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "15° de artikelen 128 tot 130;
- "16° artikel 131, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "17° de artikelen 133 tot 137".

.../...

4. Wet van 12 februari 1937 tot wijziging van het fiscaal regime van gegiste schuimdranken.

Men schrijve :

"Art. In de wet van 12 februari 1937 tot wijziging van het fiscaal regime van gegiste schuimdranken, wordt artikel 2, § 4, gewijzigd bij de wet van 5 januari 1976, en § 5 opgeheven".

5. Koninklijk besluit nr. 44 van 28 september 1939 betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken (opschrift aldus gewijzigd bij de wet van 22 december 1989).

Het opschrift van het koninklijk besluit nr. 44 van 28 september 1939 luidt sedert de wet van 22 december 1989 als volgt :

"betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken".

6. Wetsbepalingen betreffende het accijnsregime van minerale olie, gecoördineerd op 20 november 1963.

Men schrijve :

"Art. In de wetsbepalingen betreffende het accijnsregime van minerale olie, gecoördineerd op 20 november 1963, worden opgeheven :

.../...

- "1° artikel 12, gewijzigd bij de wet van 22 december 1989;
- "2° artikel 13;
- "3° artikel 15, gewijzigd bij de wet van 6 juli 1978;
- "4° artikel 18, gewijzigd bij de wet van 12 juli 1966".

7. Organiek besluit van de Regent van 18 maart 1831 van het bestuur van 's lands middelen.

Het opschrift van het Regentbesluit dient voluit te worden vermeld. Het luidt als volgt :

"Organiek besluit van de Regent van 18 maart 1831 van het bestuur van 's lands middelen".

WIJZIGINGSBEPALINGEN.

De in de artikelen 16 tot 28 vervatte bepalingen zijn van tweeërlei aard.

De ene strekken ertoe inhoudelijke wijzigingen aan te brengen die slechts in de verte in verband staan met de voorschriften van het ontworpen Wetboek van belasting-procedure.

De andere bepalingen zijn het rechtstreekse of onrechtstreekse gevolg van de bepalingen van het ontworpen Wetboek.

.../...

Duidelijkheidshalve en om het streven naar doorzichtigheid van de stellers van het ontwerp in acht te nemen, zou aan de eerste categorie van bepalingen een afzonderlijk wetsontwerp moeten worden gewijd dat de afdeling wetgeving van de Raad van State zal kunnen onderzoeken wanneer het haar wordt voorgelegd.

Wat de tweede categorie van bepalingen betreft is de Raad van State van oordeel dat, gelet op de belangrijke kritiek die is geleverd op het ontworpen Wetboek, die bepalingen door de stellers van het ontwerp zullen moeten worden aangepast om rekening te houden met de gemaakte opmerkingen. Bovendien wordt aan veruit de meeste wijzigingsbepalingen geen commentaar gewijd in de memorie van toelichting.

Bijgevolg is de afdeling wetgeving van de Raad van State van oordeel dat het geen zin heeft dieper in te gaan op de artikelen 16 (die ... worden) tot 28 (die ... worden) van het ontwerp.

SLOTOPMERKING.

Telkens als de ontworpen bepalingen de weergave zijn van bestaande bepalingen heeft de Raad van State het niet nuttig geacht ze te bespreken.

Sommige bepalingen van de Nederlandse tekst van het ontwerp zijn voor verbetering vatbaar. Zeer terloops zijn in dat verband in dit advies bij wijze van voorbeeld tekstvoorstellen gedaan.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs : J.-J. STRYCKMANS,
de Heren :

président de chambre,
kamervoorzitter,

Y. BOUCQUEY,
Y. KREINS,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

J. DE GAVRE,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

P. GOTHOT,

Madame : J. GIELISSEN,
Mevrouw :

greffier,
griffier.

M. G. PIQUET, premier auditeur honoraire au Conseil d'Etat, a été appelé en consultation, en application de l'article 82 des lois sur le Conseil d'Etat coordonnées le 12 janvier 1973.

De Heer G. PIQUET, ere-eerste auditeur bij de Raad van State, is met toepassing van artikel 82 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State van 12 januari 1973 ter raadpleging opgeroepen.

M. J. van COMPERNOLLE, assesseur au Conseil d'Etat, a été consulté en application de la même disposition, en tant que spécialiste des questions de procédure et de voies d'exécution.

De Heer J. van COMPERNOLLE, assessor bij de Raad van State, is ingevolge dezelfde bepaling geraadpleegd als deskundige inzake procesvoering en executie-maatregelen.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par Mme C. DEBROUX, référendaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door Mevr. C. DEBROUX, adjunct-referendaris.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J. GIELISSEN.

J.-J. STRYCKMANS.