

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 12 janvier 1996, d'une demande d'avis sur un avant-projet de loi "modifiant la procédure fiscale", après avoir examiné l'affaire en ses séances des 22 et 29 janvier 1996, 5 et 12 février 1996, 4, 11, 18 et 25 mars 1996, 1er, 22 et 29 avril 1996, 2, 6, 9, 13, et 20 mai 1996, 10, 17 et 24 juin 1996, 1er, 4 et 16 juillet 1996, a donné, à cette même date, l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 12 januari 1996 door de Minister van Financiën verzocht hem van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende wijziging van de belasting-procedure", heeft na de zaak te hebben onderzocht op de zittingen van 22 et 29 januari 1996, 5 et 12 februari 1996, 4, 11, 18 et 25 maart 1996, 1er, 22 et 29 april 1996, 2, 6, 9, 13, et 20 mei 1996, 10, 17 et 24 juni 1996, 1er, 4 et 16 juli 1996 op laatstvermelde datum het volgend advies gegeven :

Observations préalables.

1. A la connaissance du Conseil d'Etat, les formalités de la négociation syndicale étaient toujours en cours à la date du 1er juillet 1996. C'est sous la réserve de leur accomplissement régulier que le présent avis est donné.

2. Il arrive que l'exposé des motifs donne un commentaire synthétique de divers articles du projet, en les regroupant, bien qu'ils soient dispersés dans l'ensemble du dispositif, parce qu'ils présentent entre eux un lien logique. Pour améliorer la lisibilité de l'exposé des motifs, il convient de renvoyer expressément, pour chaque article, au passage pertinent dudit exposé.

Il arrive aussi qu'à propos de modifications législatives qui ne sont pas de pure forme, le commentaire qui en est donné soit fort bref, au point de laisser dans l'ombre leur signification exacte. Pour l'efficacité du travail parlementaire et la sûreté de l'interprétation des dispositions en projet, cette lacune doit être comblée par les auteurs des textes. Le Conseil d'Etat a estimé utile, dans le présent avis, de reproduire, dans les cas où cela semblait utile, les réponses fournies par les fonctionnaires délégués, de nature à contribuer déjà à cette indispensable clarification.

.../...

Observations générales.

I. La procédure fiscale, l'administration et la juridiction.

1. L'expression "procédure fiscale" employée par l'intitulé de la loi en projet est ambiguë car elle y sert à désigner deux réalités juridiques bien différentes.

Les mots de procédure fiscale peuvent servir et servent effectivement, en l'occurrence, à désigner les diverses et nombreuses formalités auxquelles l'administration doit se plier pour établir le montant des impôts dus et les recouvrer. La procédure fiscale, ainsi entendue, réunit les règles qui encadrent l'action du pouvoir exécutif, de l'Etat-fisc, au sens étroit; ce sont celles que l'exposé des motifs du projet appelle aussi parfois le droit fiscal formel, par opposition au droit fiscal matériel, constitué pour sa part des règles fixant la base imposable et la quotité de l'impôt.

Mais les mêmes mots de procédure fiscale servent aussi à désigner l'ensemble des formalités à respecter pour qu'une difficulté puisse faire l'objet d'un débat devant un tribunal, et ils désignent encore les règles que celui-ci devra suivre depuis la formation du lien d'instance jusqu'à la décision qu'il prend. La procédure fiscale, ainsi entendue, est l'encadrement de la fonction juridictionnelle lorsqu'une question litigieuse relève du droit fiscal.

.../...

Le projet réforme la procédure fiscale dans les deux sens qui viennent d'être indiqués : l'administratif et le juridictionnel.

2. Quant au premier, l'exposé des motifs explique que le Gouvernement a conçu le dessein de mettre en place, pour les besoins de l'impôt sur les revenus et de la taxe à la valeur ajoutée, une "administration polyvalente du contrôle et de la taxation", ainsi qu'une administration unique de recouvrement. La réalisation de ce dessein ne peut aller sans une réforme de la procédure administrative car il est nécessaire qu'une administration polyvalente ou unique puisse, dans tous les secteurs de sa compétence et donc de son action, n'avoir qu'un seul ensemble de règles à suivre. Le projet transforme donc le droit actuellement en vigueur en soumettant les deux impôts concernés à une seule et même procédure dont les règles sont inspirées de celles qui s'appliquent aujourd'hui tantôt à l'un, tantôt à l'autre, et en ne laissant subsister de règles différentes que lorsque la procédure est liée aux traits spécifiques de l'impôt en cause. Cette méthode n'appelle pas d'autre observation générale que celle relative à la quasi systématique extension aux précomptes des règles qui, actuellement, ne visent que les impôts (voir l'observation générale sur le titre IV).

Quant à la procédure fiscale considérée comme l'ensemble des règles nécessaires à l'organisation et à l'accomplissement de la fonction juridictionnelle, le projet, toujours inspiré par la volonté d'uniformiser,

.../...

innove - et abroge - franchement. Il crée une juridiction administrative nouvelle : la commission du contentieux fiscal, et lui confère la compétence de juger en première instance les litiges fiscaux en matière d'impôts sur les revenus et de taxe à la valeur ajoutée.

Le ministre des Finances, s'exprimant le 13 février 1996 à la tribune du "Centre européen de fiscalité" par la voix de M. Pierre Goblet sur les "Perspectives de la législation", a déclaré que cette juridiction actuellement conçue comme administrative est néanmoins, selon lui, destinée à s'insérer à plus ou moins long terme dans l'ordre judiciaire. La commission du contentieux fiscal reste une juridiction administrative mais elle est, - de l'avis même du ministre des Finances - destinée à s'insérer à plus ou moins long terme dans l'ordre judiciaire auquel elle est d'ailleurs déjà reliée puisque l'appel des décisions de la commission doit, selon le projet, être porté devant la cour d'appel, et que les arrêts de cette dernière pourront évidemment faire l'objet d'un pourvoi en cassation.

La configuration nouvelle que le projet donne au contentieux fiscal appelle certaines observations. Les unes concernent la nature même de la juridiction créée (I); les autres ont trait à ce qui est proprement la procédure que suivra la juridiction nouvelle ou les juridictions ordinaires saisies par l'effet de l'exercice des voies de recours (II).

.../...

a) Juge-fonctionnaire, fonctionnaire-juge ou véritable juge ?

3. Le projet entend faire disparaître la confusion, actuellement évidente en matière d'impôt sur les revenus, entre la tâche administrative d'établissement et de recouvrement de l'impôt et la fonction juridictionnelle de résolution au 1er degré des litiges opposant le Trésor créancier au redevable. Aussi confie-t-il le contentieux des contributions directes à des "juges fiscaux" prononçant des "jugements" impartiaux. L'idéal serait assurément que les guillemets qui, dans l'exposé des motifs, entourent les mots juges fiscaux et jugements puissent disparaître, et qu'aucun doute ne s'élève sur la véritable nature de ces juges et de leurs décisions. Il convient pour cela d'éviter toute ambiguïté dans le texte, ainsi bien sûr que dans l'exposé de ses motifs ou les commentaires des articles.

Ce sont assurément l'article 8, § 2, 2°, et les règles transitoires des articles 278 et 279 qui ébranlent le plus le dessein déclaré du projet. Ces textes permettent ou même imposent au Roi de nommer juges des fonctionnaires, certes parfaitement au courant de tout le droit fiscal, mais dont la formation générale dans tous les autres domaines de la législation et du droit, et notamment de la procédure, pourrait aussi fort bien, au moins dans certains cas, être assez incomplète.

Il est vrai que les tribunaux de commerce et les tribunaux du travail, par exemple, comprennent aujourd'hui

.../...

des juges qui n'ont reçu aucune formation juridique et qui peuvent même ne disposer au moment de leur nomination d'aucune expérience juridique. Il faut cependant remarquer que de tels juges ne siègent jamais qu'au sein d'une formation collégiale dont le président est toujours un juge professionnel pourvu, lui, d'une formation juridique et judiciaire complète. Les juges fiscaux, pour leur part, sont appelés à constituer tout le personnel des commissions du contentieux. Ces juridictions pourront donc se trouver dépourvues de tout juge dont la formation et l'expérience peuvent garantir que chaque problème particulier sera mis en perspective et que les données et conséquences générales, - parfois très éloignées de la matière fiscale -, de toute décision auront bien été aperçues et discutées.

C'est pourquoi l'article 2, - qui est en réalité le premier article substantiel de la loi en projet -, où on peut lire qu'"il est créé, auprès du ministre des Finances, un service du contentieux fiscal" doit être corrigé, car de tels termes introduisent dans l'ensemble du projet un ferment de contradiction délétère. L'usage du même mot "service", qui connote l'idée de rouage de l'administration, peut encore être observé aux articles 21 et 37 par exemple, il est aussi malvenu qu'à l'article 2. De même, il est aussi fâcheux qu'à l'article 11, un renvoi pur et simple soit fait aux incompatibilités imposées aux fonctionnaires du ministère des Finances.

Il faut éviter toute affirmation dans l'exposé des motifs qui pourrait laisser penser que les juges fiscaux seront des fonctionnaires devenus juges sans cesser pour

.../...

autant d'être fonctionnaires, ou conserveront, sinon la qualité, l'esprit de leur premier état. Certaines affirmations comme "... les juges tels que leur statut est prévu resteront des fonctionnaires attachés au ministère des Finances ...", loin d'éclairer les textes en projet, contredisent presque frontalement la volonté d'établir une juridiction administrative.

On ne peut donner à penser, comme le fait l'exposé des motifs, que la juridiction fiscale pourrait ne pas adopter les comportements caractéristiques de l'activité juridictionnelle pour conserver ceux de l'administration. Ainsi, le commentaire de l'article 5 indique que le collège des présidents "peut prendre des initiatives en vue d'uniformiser la jurisprudence". Ce serait oublier qu'une juridiction de première instance, fût-ce en matière fiscale, n'est jamais qu'un rouage de la pyramide judiciaire. Les décisions des commissions du contentieux fiscal peuvent être réformées par les cours d'appel, et les arrêts de ces cours peuvent eux-mêmes faire l'objet d'un pourvoi en cassation. L'unité de la jurisprudence sera donc assurée par la Cour de cassation conformément à l'article 147 de la Constitution; l'esprit de la réforme projetée est de permettre à la juridiction suprême de continuer à exercer, en matière fiscale, la même fonction unificatrice que celle qu'elle remplit depuis très longtemps dans toutes les autres matières juridiques sur lesquelles s'étend sa compétence. Comprendrait-on que les présidents des divers tribunaux de première instance, du travail ou de commerce s'organisent pour jouer ensemble un rôle propre en vue d'unifier la jurisprudence ? Ces juridictions du premier degré peuvent

.../...

seulement espérer influencer la jurisprudence de la Cour de cassation par la sagesse et la qualité des motifs de leurs décisions. De même, la juridiction fiscale de première instance doit, pour être effectivement une juridiction, adopter la même conduite que celle des tribunaux ordinaires auxquels elle est comparable, et travailler dans le même esprit et, autant que possible, de la même manière qu'eux pour s'efforcer de leur ressembler avant, éventuellement, de devenir elle-même, à son tour, une juridiction de l'ordre judiciaire.

4. La toilette du texte et de l'exposé des motifs est d'autant plus nécessaire qu'ils constitueront les bases du jugement qui pourra être porté sur cette nouvelle institution par la Cour de justice des Communautés européennes lorsqu'elle devra trancher la question si la commission du contentieux fiscal constitue bien une juridiction au sens de l'article 177 du Traité de Rome et si elle est donc à ce titre habilitée par le traité à poser des questions préjudicielles.

Parmi les critères de la jurisprudence de cette cour, il apparaît comme certain que la commission du contentieux fiscal est conforme à ceux de la permanence, de l'origine légale et de la saisine obligatoire. Il n'est non plus guère douteux qu'elle est destinée à décider par application de règles de droit. Mais il convient que la vérification des deux derniers critères, l'indépendance dans la mission de juger et le caractère contradictoire de la procédure, ne puisse pas donner lieu à des difficultés.

.../...

Le caractère de juridiction de l'institution en projet sera d'autant mieux marqué et les nouveaux juges fiscaux feront d'autant plus sûrement preuve de l'esprit qui devrait être le leur que la loi même qui les crée se rapprochera, notamment par la forme, du Code judiciaire. C'est pourquoi, il convient de revoir le plan et l'organisation générale du titre premier du projet, le seul d'ailleurs qui est destiné à subsister comme un ensemble autonome dans la législation.

b) "Juge fiscal" ou "commission du contentieux fiscal".

5. Il convient d'écrire les règles d'organisation et de fonctionnement de cette juridiction nouvelle comme sont écrites celles de toute autre juridiction. Il est notamment nécessaire d'être attentif à ne pas utiliser presque indifféremment les unes pour les autres comme le fait actuellement le projet, les expressions "le juge fiscal", "les juges fiscaux", ou "la commission du contentieux fiscal".

Il faut réserver "le juge fiscal" pour énoncer toute règle dont l'objet est le statut ou le rôle propre du juge, par exemple, sa discipline, son recrutement ou sa récusation. Par contre, il faut préférer "la commission du contentieux fiscal" chaque fois qu'il s'agit d'une règle qui envisage la juridiction comme telle et non le juge ou les juges chargés de l'incarner. C'est notamment le cas des règles qui concernent la compétence, la procédure qu'elle doit suivre, la portée de la décision qu'elle rend.

.../...

Ainsi, par exemple, il est incorrect de donner comme intitulé au titre premier du projet : "Des juges fiscaux". L'objet de ce titre dans son ensemble est, en effet, d'instituer une nouvelle juridiction à laquelle l'article 2 donne le nom de "commission du contentieux fiscal" et dont l'article 4 précise qu'elle "comprend trois juges fiscaux au moins", siégeant ensemble ou séparément. Il doit donc être intitulé "Des commissions du contentieux fiscal".

Ainsi encore, s'il est correct d'écrire à l'article 24 "l'emploi des langues par les commissions du contentieux fiscal", il ne l'est pas d'écrire à l'article 25 "les juges fiscaux sont, à l'exclusion d'autres juridictions, compétents pour trancher ...". Il s'agit, en effet, de la compétence de la commission et non de celle des juges qui la composent. Une redondance comme celle de l'article 26 où on lit "... les juges fiscaux de la commission du contentieux fiscal compétente ..." doit être soigneusement évitée.

Ces corrections doivent être apportées à l'ensemble du projet. Pour repérer les textes défectueux et les redresser, on peut s'inspirer de la manière dont le Code judiciaire s'exprime pour énoncer les règles analogues à celles que le projet pose.

II. Procédure de droit commun ou procédure spécifique ?

6. La portée d'une réforme qui consiste à uniformiser des règles qui, actuellement, diffèrent d'un impôt

.../...

à l'autre, ne peut manquer d'être, elle aussi, différente selon l'impôt du point de vue duquel elle est examinée.

C'est le contentieux de l'impôt sur le revenu qui est le plus évidemment transformé. En effet, la réforme supprime le système actuellement en vigueur dans lequel le directeur régional des contributions dirige le service de la taxation et statue éventuellement sur la réclamation dont elle est l'objet, à l'issue d'une procédure qui n'a évidemment rien de juridictionnel. Selon le projet, les litiges fiscaux en matière d'impôt sur les revenus seront soumis en première instance à la commission du contentieux fiscal, appliquant une procédure véritablement contradictoire.

Mais la transformation que le projet fait subir au contentieux de première instance en matière de T.V.A., quoique moins apparente, n'est cependant pas moins profonde, car ce contentieux, pour qu'il puisse être soumis, lui aussi, à la juridiction nouvelle, est soustrait au tribunal de première instance qui en connaît aujourd'hui.

7. La portée de cette substitution d'une juridiction à une autre pour le contentieux de la T.V.A. est considérable car elle emporte avec elle une transformation de la procédure. Le projet, en effet, entend faire échapper la juridiction qu'il crée à l'obligation de respecter les règles de la procédure de droit commun. La juridiction nouvelle, - sans doute parce qu'elle est, selon les termes mêmes de l'exposé des motifs, "hybride" -, est destinée à suivre une procédure propre. Cette procédure nouvelle et

.../...

spécifique reste encore actuellement inconnue; l'article 20 du projet se borne, en effet, à l'affirmation négative que le Code judiciaire ne s'applique que "pour autant qu'il y soit expressément référé". Et le commentaire de cet article 20 précise seulement que la procédure sera fixée par un arrêté pris par le Roi en vertu de sa compétence générale d'exécution des lois. A quoi les articles 104 et 232, de leur côté, ajoutent que "le Roi fixera, par arrêté délibéré en conseil des ministres, les modes et délais de communication et de dépôt des conclusions, réponses, répliques, mémoires, notes et pièces".

Soumettre le contentieux de la T.V.A. à un droit judiciaire encore incertain rompt avec la tradition déjà longue selon laquelle les litiges en matière d'impôts indirects sont généralement de la compétence des tribunaux ordinaires agissant selon les règles ordinaires de la procédure civile. Une telle rupture est donc un choix dont la portée est considérable. Toutefois, l'exposé des motifs se contente, pour la justifier, d'affirmer que "le maintien de deux procédures contentieuses différentes ... n'était plus tenable". Il devrait au contraire donner du choix de cette rupture une explication d'autant plus soigneuse que la mise en place d'une procédure fiscale spécifique engage à la fois la cohérence des procédures - et, partant, la possibilité pour les plaideurs et les tribunaux de pratiquer de front des procédures différentes, difficulté que l'on veut éviter à l'administration - et l'égalité entre les plaideurs selon la matière des procès dans lesquels ils s'affrontent. Cette explication ne devrait pas non plus perdre de vue que, si le projet est adopté tel quel, les litiges sur

.../...

d'autres impôts indirects, - comme les droits d'enregistrement, de succession et de timbre, par exemple -, resteraient, pour leur part, de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire et continueraient donc à être soumis aux règles de la procédure de droit commun. Pour que le projet soit conforme au principe constitutionnel de l'égalité, il faudrait expliquer que la T.V.A. diffère tellement des autres impôts indirects que les litiges qu'elle entraîne doivent être réglés par une juridiction spéciale mettant en oeuvre une procédure spéciale, distincte de la procédure de droit commun, ce qui n'apparaît pas d'évidence. A défaut d'établir cette différence, les règles qui régissent actuellement la procédure T.V.A. doivent être rendues applicables aux recours en matière d'impôts sur les revenus.

8. La tendance du projet à établir des règles faisant exception à la procédure civile ordinaire se marque encore dans le fait qu'il étend au contentieux de la T.V.A., lorsqu'il est porté devant la Cour d'appel et la Cour de cassation, les règles spéciales qui se trouvent actuellement dans le Code des impôts sur les revenus et ne concernent évidemment que le contentieux de ces impôts devant les mêmes juridictions.

Ces règles spéciales sont anciennes : certaines remontent au moins à une loi du 6 septembre 1895, et ne doivent leur existence qu'au fait qu'en matière d'impôts directs, la procédure en première instance ne se déroulait pas, - et ne se déroule d'ailleurs toujours pas actuellement -, devant une juridiction. Elles ne s'imposent donc

.../...

plus dès lors que le but du présent projet est précisément de faire en sorte que la procédure fiscale soit judiciaire dès le premier degré. Au demeurant, et bien que ces règles soient restées en vigueur jusqu'aujourd'hui et figurent dans le Code des impôts sur les revenus, il est très douteux qu'elles soient encore toutes compatibles avec les principes du procès équitable tels qu'ils résultent actuellement de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (voir les observations particulières sur les articles 245 et 247).

III. La désignation des administrations.

9. Il convient que les termes désignant les services et les fonctionnaires compétents, tels qu'ils sont actuellement en place, soient maintenus jusqu'à ce que la fusion des administrations fiscales soit réalisée et de prévoir, dans le projet, qu'au moment de cette fusion, le Roi pourra y substituer des termes plus adéquats.

A titre d'exemples, voyez les articles 41, 60, 162, 163, 169, 276. Ceux-ci doivent, dès lors, être omis.

IV. Emploi des langues.

10. Trois dispositions du projet sont relatives à l'emploi des langues : les articles 10, 24, alinéa 1er, et 26, § 2.

.../...

Selon l'article 10 :

"Les juges fiscaux doivent appartenir au rôle linguistique de la province pour laquelle la commission dont ils font partie est compétente. Pour la région de Bruxelles-capitale, les juges fiscaux doivent justifier de la connaissance suffisante des deux langues nationales. Le président ou un des membres au moins de la commission compétente pour la province de Liège doivent justifier de la connaissance suffisante de la langue allemande".

Selon l'article 24, alinéa 1er :

"L'emploi des langues par les commissions du contentieux fiscal et par le collège des présidents est réglé sur base de la législation sur l'emploi des langues en matière administrative".

Selon l'article 26, § 2 :

"Par dérogation au § 1er, la commission du contentieux fiscal de la région de Bruxelles-capitale est compétente, sauf pour les décisions rédigées en langue allemande, pour connaître des réclamations, lorsque la décision attaquée a été prise par le directeur d'un service de taxation compétent pour une circonscription qui comprend plusieurs provinces ou qui, outre la région de Bruxelles-capitale, comprend une ou plusieurs provinces. Lorsque la décision attaquée est rédigée en langue allemande, la commission du contentieux fiscal de la province de Liège est compétente pour connaître de la réclamation".

Il convient de distinguer, d'une part, la langue du recours et celle de la procédure devant la commission du contentieux fiscal et, d'autre part, les connaissances linguistiques des juges fiscaux.

.../...

11. En ce qui concerne la langue du recours et celle de la procédure, l'article 24 se borne à faire référence à la législation sur l'emploi des langues en matière administrative.

Il résulte des explications fournies par le fonctionnaire délégué que, du point de vue de l'emploi des langues, une commission du contentieux fiscal doit être considérée comme un service régional au sens des lois coordonnées sur l'emploi des langues en matière administrative, c'est-à-dire un service dont l'activité s'étend à plus d'une commune, à l'exclusion des services dont l'activité s'étend à tout le pays (article 32, alinéa 1er, des lois coordonnées).

Il s'ensuit que les règles applicables aux différentes commissions du contentieux fiscal varient selon que leur ressort s'étend :

- 1° exclusivement à des communes de la région de langue française ou de langue néerlandaise (article 33 des lois coordonnées);
- 2° - à des communes de la région de langue française ou néerlandaise soumises à un régime spécial ou à des régimes différents;
- à des communes de la région de langue française et à des communes de la région de langue allemande (article 34 des lois coordonnées);

.../...

- 3° exclusivement à des communes de Bruxelles-capitale et, en même temps, à des communes d'une des régions de langue française et néerlandaise ou de ces deux régions (article 35 des lois coordonnées) (1).

(1) Dans le premier cas, les lois coordonnées sur l'emploi des langues prévoient que, dans ses rapports avec les particuliers et les actes qu'il rédige, le service régional utilise exclusivement la langue de sa région, avec la possibilité pour l'intéressé d'obtenir une traduction sous certaines conditions (article 33, § 1er, alinéas 3 et 4).

Dans le second cas, le service régional utilise dans ses rapports avec les particuliers et les actes qu'il rédige, la langue imposée en la matière aux services locaux de la commune où l'intéressé habite (article 34, § 1er, alinéas 4 et 5), ce qui signifie que si la commune est située dans la région de langue française, de langue néerlandaise ou de langue allemande, cette langue sera exclusivement celle de la région (article 12, alinéa 1er). Toutefois :

- dans les communes de la frontière linguistique, les services s'adressent aux particuliers dans la langue dont ils ont fait usage ou ont demandé l'emploi (article 12, alinéa 3) et rédigent les actes dans la langue de la région avec possibilité pour tout intéressé d'obtenir sans frais une traduction certifiée conforme (article 13, § 1er, alinéa 3);

.../...

12. En ce qui concerne les connaissances linguistiques des juges fiscaux, l'article 10 du projet prévoit que les juges fiscaux doivent appartenir "au rôle linguistique de la province pour laquelle la commission dont il fait partie est compétente".

Il faut commencer par constater qu'il n'existe pas de "rôle linguistique" pour les provinces; il y a des régions linguistiques, auxquelles les provinces appartiennent.

(Suite de la note de bas de page).

- dans les communes périphériques, les services emploient dans leurs rapports avec les particuliers la langue que l'intéressé utilise quand celle-ci est le néerlandais ou le français (article 25, alinéa 1er). Toutefois, à une entreprise privée établie dans une commune sans régime spécial, il est répondu dans la langue de cette commune (article 25, alinéa 2). Les certificats, déclarations et autorisations sont délivrés en français ou en néerlandais, selon le désir de l'intéressé (article 26).

Dans le troisième cas, le service régional est soumis au même régime que les services locaux établis dans Bruxelles-capitale (article 35, § 1er). Dans ses rapports avec un particulier, tout service local de Bruxelles-capitale emploie la langue que celui-ci utilise quand celle-ci est le français ou le néerlandais (article 19); il rédige en français ou en néerlandais, selon le désir de l'intéressé, les actes qui concernent les particuliers (article 20, § 1er).

.../...

La connaissance linguistique des juges pose une triple question : la justification de cette connaissance, le degré de cette connaissance et, le cas échéant, la fixation au sein d'une même commission du nombre de juges ayant la connaissance de l'une ou de l'autre langue ou des deux langues.

Dans le système des lois coordonnées sur l'emploi des langues en matière administrative, la connaissance de la langue est justifiée par la langue des examens d'admission et de promotion, elle-même fondée sur la langue des examens subis en vue de l'obtention du diplôme requis pour la présentation de l'examen d'admission (articles 15, § 1er et 21, § 1er). La justification d'une autre langue que celle du diplôme peut se faire par la réussite d'un examen linguistique (article 15, § 1er). Pour certains emplois, une connaissance élémentaire ou suffisante de la seconde langue est requise (articles 15, § 2 et 21, § 4)

Le projet de loi omet d'indiquer expressément comment les juges fiscaux doivent justifier la connaissance d'une ou de deux langues. Cette lacune doit être comblée en s'inspirant des principes énoncés ci-dessus ou en y renvoyant.

Par ailleurs, selon l'article 10 du projet, les membres de la Commission du contentieux fiscal de la Région de Bruxelles-capital doivent avoir une connaissance suffisante de la langue française et de la langue néerlandaise. De même, dans la commission du contentieux fiscal de

.../...

la province de Liège, un juge doit avoir une connaissance suffisante de la langue allemande.

Il est douteux que de telles règles soient admissibles, au regard de la règle du procès équitable. En effet, elles permettent qu'une affaire soit portée devant un juge unique qui n'a qu'une connaissance suffisante de la langue de la procédure ou devant une commission dont les trois membres - ou deux des trois - n'ont qu'une connaissance suffisante de cette langue (Commission du contentieux fiscal de la Région de Bruxelles-capitale) ou dont deux des trois membres n'ont aucune connaissance de la langue de la procédure et le troisième une connaissance suffisante (procédure en langue allemande devant la Commission du contentieux fiscal de Liège).

Le projet doit être revu en conséquence.

Enfin, il appartient aux auteurs du projet de tenir compte des règles relatives à la langue de la procédure pour fixer le nombre de juges ayant les connaissances linguistiques requises pour composer la Commission du contentieux fiscal de la Région de Bruxelles-capitale et celle de la province de Liège.

13. Sous réserve des observations formulées au sujet de la connaissance linguistique des juges fiscaux, c'est donc à juste titre que le fonctionnaire délégué a résumé l'emploi des langues comme suit :

.../...

OVERZICHT VAN DE TAALREGELING

	Taal bezwaarschrift	Taal procedure	Taalkennis belastingrechter
Brussel-Hoofdstad	Taalkeuze belastingplichtige (N/F)	Volgens taal- keuze in be- zwaarschrift	Alle belasting- rechters van de Commissie be- voegd voor het Brussels Hoofd- stedelijk Ge- west : voldoende kennis van de andere landstaal
Taalgrens- gemeenten	Natuurlijke perso- nen : taalkeuze (N/F) Rechtspersonen : streektaal	Streektaal + eventuele ver- taling van de beslissing	Taalrol streek- taal
Randgemeenten	Taalkeuze (N/F)	Volgens taal- keuze in be- zwaarschrift	1 belasting- rechter in de Commissie be- voegd voor Vlaams-Brabant : Nederlandse taalrol + vol- doende kennis Frans
Duits taalgebied	Duits	Duits	1 belasting- rechter in de Commissie be- voegd voor Luik : Franse taalrol + vol- doende kennis Duits
Nederlands taalge- bied	Nederlands	Nederlands	Nederlandse taalrol
Frans taalgebied	Frans	Frans	Franse taalrol

Il convient, toutefois, de prévoir un chapitre distinct consacré à l'emploi des langues en y indiquant les règles essentielles relatives à la langue du recours, à la langue de la procédure et aux connaissances linguistiques des juges fiscaux.

Observations particulières.

Proposant.

Il faut écrire :

"Sur la proposition de Notre Ministre des Finances, de Notre Ministre du Budget et de Notre Ministre de la Justice,".

Arrêté de présentation.

L'arrêté de présentation doit être rédigé comme suit :

"Notre Ministre des Finances, Notre Ministre du Budget et Notre Ministre de la Justice sont chargés de présenter en Notre Nom aux Chambres législatives et de déposer à la Chambre des représentants le projet de loi dont la teneur suit :".

Dispositif.

Article 1er.

La disposition doit être rédigée comme suit :

"Article 1er. Les articles 2 à 40 règlent des matières visées à l'article 77 de la Constitution.

Les autres articles règlent des matières visées à l'article 78 de la Constitution".

Titre Ier.

Observation générale.

Le plan du titre Ier devrait être conforme à l'inspiration du projet de loi comme il a été dit à l'observation générale I, a), n° 4.

Le plan suivant est suggéré. En regard de chacune de ses subdivisions ont été portés les numéros des articles du projet dans la substance qui serait la leur si leur rédaction est conforme aux observations particulières faites à leur propos dans la suite de l'avis.

Titre premier. De la juridiction fiscale de première instance.

Chapitre premier. De l'organisation de la juridiction fiscale.

.../...

Section première. Des commissions du contentieux fiscal et du collège de leurs présidents (articles 2, 3, 4, 5, 6, 21, 36 et 37).

Section 2. Des juges fiscaux.

Sous-section première. Du statut (articles 12, 15, 13, 14, 11 et 20, 1ère phrase).

Sous-section 2. De la nomination (articles 7 et 8).

Sous-section 3. De l'examen de recrutement (article 9).

Section 3. De la discipline des juges (articles 16, 17, 18 et 19).

Section 4. Des collaborateurs des juges (articles 34 et 35).

Chapitre 2. De la compétence des commissions du contentieux fiscal.

Section première. La compétence d'attribution (article 25).

Section 2. La compétence territoriale (article 26).

.../...

Chapitre 3. De la procédure devant les commissions du contentieux fiscal.

Section première. Des principes généraux (articles 23, 20 initio et 24, alinéas 2 et 3).

Section 2. De l'introduction de la demande et de la distribution des causes (article 22).

Section 3. Des incidents relatifs à la compétence (articles 27 et 28).

Section 4. Des récusations (articles 29, 30, 31, 32 et 33).

Chapitre 4. De l'emploi des langues (articles 10, 24, alinéa 1er, et 26, § 2).

Article 2.

L'observation générale I, nos 3 et suivants, explique la raison pour laquelle l'article 2 doit subir une modification essentielle. Il faut aussi penser au fait que cet article sera celui qui, en dépit de son numéro, figurera en tête de la loi; il est donc bon qu'il en énonce clairement l'inspiration fondamentale.

Le mieux est d'y faire figurer l'énoncé du principe d'indépendance qui a pris place à l'article 23.

.../...

La rédaction suivante est proposée pour l'article 2 :

"Art. Il est créé une juridiction administrative, de première instance pour statuer, en toute indépendance, sur les litiges fiscaux qui lui sont soumis. Elle porte le nom de "Commission du contentieux fiscal".

Article 3.

Le texte suivant est proposé :

"Art. Il y a une commission du contentieux fiscal par province; elle siège au chef-lieu de celle-ci.

Il y a, en outre, une commission du contentieux fiscal pour la Région de Bruxelles-capitale; elle y a son siège".

Article 4.

1. Le texte suivant est proposé pour remplacer le premier alinéa :

"Art. La commission du contentieux fiscal se compose d'un président et de deux juges au moins.

Les décisions sont prises par un ou trois juges selon ce qui est dit à l'article 22".

.../...

2. L'alinéa 2 a trait à l'organisation des tribunaux fiscaux. A défaut de critères énumérés dans le dispositif de la loi, il n'appartient pas au Roi, mais à la loi, conformément aux articles 146 et 161 de la Constitution, de fixer le nombre des membres composant ces juridictions.

Article 5.

1. Le collège des présidents prévu par l'article 5 a pour mission :

- 1º d'autoriser l'exercice par un juge fiscal d'une charge d'enseignement ou de la fonction de membre d'un jury d'examen (article 11, alinéa 2);
- 2º de prononcer la suspension ou la démission d'un juge fiscal (article 13);
- 3º d'exercer le pouvoir disciplinaire sur les juges fiscaux (article 17);
- 4º de statuer sur les contestations de compétence territoriale des juges fiscaux (article 27, alinéa 2);
- 5º de statuer en appel sur les décisions de récusation (article 31, alinéa 2).

.../...

L'exposé des motifs prévoit, en outre, que ce collège peut prendre des initiatives en vue d'uniformiser la jurisprudence. A ce sujet, il est fait référence à l'observation générale I, n° 3.

2. Il est bon d'ajouter qui est le président en titre du collège.

Le texte suivant est proposé :

"Art. Il y a un collège des présidents; il se compose des présidents des commissions du contentieux fiscal de l'ensemble du Royaume et siège dans la Région de Bruxelles-Capitale. Il est présidé par le membre le plus ...".

Article 6.

1. Comme il y a onze présidents, cinq ne représentent pas la moitié du collège. Vu la gravité des décisions que le collège peut être amené à prendre, il y a lieu, pour se conformer aux règles générales applicables en matière de quorum des présences, de revoir le nombre minimal choisi.

2. Le verbe "délibérer" est ambigu : il signifie "discuter avec d'autres personnes en vue d'une décision à prendre", mais aussi, par extension, il est utilisé dans le sens de "décider". Mieux vaut donc préciser.

.../...

3. Les mots "... qui a soumis le dossier au collège ou qui est concerné par la décision à prendre ..." sont imprécis. Les hypothèses à envisager doivent être plus clairement décrites.

Le texte suivant est proposé :

"Art. A défaut du président, les délibérations du collège des présidents sont présidées par le membre présent le plus ancien.

Le collège des présidents ne peut valablement délibérer ou décider que lorsque ... de ses membres sont présents.

Un membre du collège ne peut siéger avec ses collègues lorsqu'ils délibèrent ou décident sur une question ...".

Article 7.

Le mot "directement" peut être omis.

Article 8.

Les observations qui suivent sont formulées sous réserve de l'observation générale I, n° 3.

.../...

1. Le paragraphe 1er établit comme condition pour être nommé juge fiscal d'avoir réussi l'examen prévu à l'article 9; il ne s'agit dès lors pas d'un concours. Il en résulte que le ministre, s'il entend déroger au classement des candidats, devra être davantage attentif à la motivation de sa décision.

2. Le texte de l'exposé des motifs suivant lequel "Les juges fiscaux tels que leur statut est prévu resteront des fonctionnaires attachés au ministère des Finances" est contraire aux intentions des auteurs du projet.

3. Au paragraphe 2, 1º, on ne voit pas la raison pour laquelle les titulaires d'une fonction à la Cour d'arbitrage ont été écartés.

4. Le début du paragraphe 2, 1º, serait mieux rédigé comme suit :

"1º être docteur ou licencié en droit et, pendant dix ans au moins, avoir suivi le barreau, ...".

5. Il serait, par ailleurs, préférable d'écrire à la fin du 1º : "ou être agent de niveau 1 ...".

.../...

6. Pour être candidat à la fonction de juge fiscal, le paragraphe 2, 1^o, précise qu'il faut "... ou être fonctionnaire au ministère des Finances". Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la raison pour laquelle les agents d'autres ministères ont été écartés; quel est le critère objectif justifiant cette discrimination ? Les magistrats et les avocats, par exemple, peuvent être candidats sans devoir justifier d'une expérience en matière fiscale.

Il y a lieu de s'inspirer, quant à la rédaction du paragraphe 2, 1^o, en projet, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, spécialement l'article 70, § 2.

Article 9.

1. Au paragraphe 1er, alinéa 1er, il y a lieu de préciser au troisième tiret devenant 3^o, le grade minimum requis pour les fonctionnaires du ministère des Finances appelés à faire partie de la commission d'examen.

2. a) Au paragraphe 2, alinéa 1er, il faut écrire : "Le programme est approuvé par le ministre des Finances et publié au Moniteur belge".

b) Le paragraphe 2, alinéa 1er, précise que : "L'examen a pour but de juger la maturité nécessaire à l'exercice de la fonction et de la connaissance du droit fiscal". Les termes "connaissance du droit fiscal" sont trop limités. Le juge fiscal sera amené comme tout juge à faire application, non seulement du droit fiscal, mais aussi

.../...

des règles de procédure générale autant d'ailleurs que de l'ensemble des règles de droit, notamment du droit constitutionnel, du droit de procédure, du droit privé, civil et commercial, ou encore du droit pénal. Dès lors, il est suggéré d'écrire "... d'évaluer la maturité nécessaire à l'exercice de la fonction et de juger la connaissance du droit en général et, en particulier du droit fiscal".

c) Quant au paragraphe 2, alinéa 2, à la question posée s'il est bien nécessaire que chaque commission d'examen organise un examen annuellement, les délégués du ministre ont répondu ce qui suit :

"Waar in artikel 9, § 2, laatste lid, van het ontwerp voorzien wordt dat jaarlijks een examen wordt georganiseerd, lag het in de bedoeling om een mechanisme tot stand te brengen waarbij, zonder nadere beslissing, regelmatig een examen zou georganiseerd worden. De normale werking van de Commissies voor belastinggeschillen kan zo niet verstoord worden door een gebrek aan benoembare kandidaten dat zou ontstaan door het niet-organiseren van het examen.

Het jaarlijks karakter van het examen, zoals dit ook voorzien is voor het wervingscollege der magistraten, zal wellicht de behoeften overstijgen. Een twee- of driejaarlijks georganiseerd examen is misschien meer aangepast".

d) A la question posée si l'examen réussi a une durée de validité limitée, ils répondent :

"De kandidaten moeten geslaagd zijn voor het examen voorzien in artikel 9 van het ontwerp om benoemd te kunnen worden (artikel 8, § 1, van het ontwerp). Het is voldoende dat zij éénmaal geslaagd zijn om voor benoeming in aanmerking te komen (het examen heeft geen

.../...

beperkte geldigheidsduur en artikel 8 van het ontwerp voorziet enkel dat zij moeten geslaagd zijn voor het examen, niet dat de kandidaten bijvoorbeeld moeten geslaagd zijn in het laatste examen). Eenzelfde interpretatie wordt gegeven aan het bekwaamheidsexamen ingericht door het wervingscollege der magistraten (zie : LAENENS, J. en BROECKX, K., Het gerechtelijk recht in een stroomversnelling, Antwerpen, Maklu, 1993, p. 23, nr. 54, dit is uitdrukkelijk anders geregeld voor het vergelijkend toelatingsexamen tot de gerechtelijke stage, *ibid.*, p. 17, nr. 27)".

Le choix de s'inspirer du système en vigueur dans l'Ordre judiciaire, sans procéder aux adaptations nécessaires, ne paraît pas adéquat. En effet, ce système suppose que de nombreuses nominations interviennent chaque année; tel ne sera pas le cas pour les juges fiscaux. A terme, le ministre se trouvera donc en présence de très nombreux candidats, jugés aptes à des moments parfois très éloignés du moment d'une nomination éventuelle. Quelle sera, dans ces conditions, la valeur de la comparaison des titres et mérites ?

Mieux vaudrait prévoir un examen ou un concours permettant de constituer une réserve de recrutement ayant une durée de validité limitée.

Article 10.

Il est fait référence à l'observation générale
nº 4.

.../...

Article 11.Alinéa 1er.

1. L'article 11 énumère les incompatibilités auxquelles sont soumis les juges fiscaux non sans avoir précisé préalablement que les dispositions relatives aux incompatibilités applicables aux fonctionnaires des finances leur sont applicables. Il y a lieu de relever d'abord une discordance entre ce texte et celui du commentaire qui vise les incompatibilités prévues pour tout fonctionnaire.

Ensuite, le projet entendant faire des juges fiscaux non des fonctionnaires, mais des juges indépendants, les incompatibilités propres aux fonctionnaires ne leur sont pas comme telles applicables (voir l'observation générale I, n° 3). Il y a donc lieu d'énoncer dans l'article 11 du projet tous les cas d'incompatibilité qui leur sont propres sans référence au statut des fonctionnaires.

De plus, il faut éviter que la loi projetée fasse référence à un texte que le Roi peut modifier.

2. Il convient de s'inspirer du Code judiciaire et d'écrire, dans le texte français, à la douzième ligne, "... avec un état militaire ou ecclésiastique ...".

.../...

3. Les termes "... dans une institution qui participe à l'exécution ou à la préparation de la législation" sont trop larges et ne permettent pas de discerner quelles sont les institutions que les auteurs du projet ont voulu viser. Dès lors, la disposition projetée doit être davantage précisée.

Alinéa 2.

La possibilité de dérogation que ménage ce texte appelle deux observations.

La référence qu'il contient à "une charge de professeur ordinaire, de professeur extraordinaire, de maître de conférences ou d'assistant dans un institut d'enseignement supérieur" risque d'en rendre l'application difficile.

En effet, l'organisation de nombreuses écoles supérieures est ainsi faite que ceux qui y enseignent ne sont pas rangés en catégories de ce genre. Au surplus, même dans les universités, ces titres, quoique couramment employés, recouvrent cependant des réalités très diverses; du reste, beaucoup de ceux qui y enseignent y sont désignés par des titres que le texte en projet ne cite pas. L'application du texte pourrait donc être difficile dans tous les cas où des juges fiscaux solliciteraient le bénéfice d'une dérogation - nécessairement de stricte interprétation - pour pouvoir enseigner dans une université ou un autre institut en y portant d'autres titres que ceux dont le texte fait mention.

.../...

La nature proprement judiciaire des fonctions des juges fiscaux serait mieux respectée si le régime de la compatibilité entre l'exercice de ces fonctions et celui de l'enseignement supérieur était fixé en suivant du plus près possible les régimes analogues qui ont été établis pour les magistrats de l'ordre judiciaire (article 294, alinéa 1er, du Code judiciaire), pour les membres du Conseil d'Etat, de son auditorat, de son bureau de coordination et de son greffe (article 107, alinéa 2, 1^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat) ainsi que pour les juges référendaires et greffiers de la Cour d'arbitrage (loi spéciale du 6 janvier 1989, article 44, alinéa 2, 1^o).

Article 12.

A l'alinéa 2, les mots "des cours" sont à omettre.

En outre, dans le texte néerlandais, il faudrait écrire "is gegaan" au lieu de "zijn gegaan".

Article 14.

Interrogés sur le sens qu'il convient de donner à la seconde phrase de l'alinéa 2, selon laquelle les juges fiscaux "ne peuvent être détachés que de leur consentement, ce qui met automatiquement fin à leur nomination en tant que juge fiscal", les délégués du ministre ont répondu :

"De Commissies voor belastinggeschillen tellen een beperkt aantal leden. Zelfs wanneer slechts enkele belastingrechters onbeschikbaar zouden zijn, ontstaat duidelijk het risico dat de normale werking van de

.../...

Commissies in het gedrang komt. Anderzijds bestaat de vrees dat door detachering de onafhankelijkheid van de belastingrechters zou kunnen in vraag gesteld worden. Daarom is het tweede lid van artikel 14 zeer strikt. Het eerste lid van het artikel laat in bijzondere gevallen een specifieke afwijkende wettelijke regeling toe.

Met de term "detachering" wordt elke vorm van ter beschikkingstelling van belastingrechters bij andere diensten bedoeld, dit ongeacht de juridische kwalificatie van die ter beschikkingstelling".

Le dispositif doit traduire plus clairement ces précisions.

Article 15.

Il importe de préciser quel sera ou seront les critères de référence pour déterminer le traitement du président et des membres de la commission du contentieux fiscal, le Code judiciaire prévoyant des variations selon l'importance de la population de l'arrondissement dans lequel les juges exercent leurs fonctions (1).

Article 17.

Cette disposition appelle plusieurs observations :

1. Une confusion affecte le texte et le commentaire de l'article. Tandis que le texte prévoit que c'est le

(1) Voyez par comparaison l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 3/93 du 21 janvier 1993, Moniteur belge du 5 février 1993.

ministre des Finances qui "demande" les peines disciplinaires, ce que confirme le commentaire en écrivant que "le droit d'action appartient au ministre des Finances", le même commentaire ajoute toutefois qu'une hypothèse peut se présenter où c'est un membre du collège des présidents qui "dénonce" une "affaire" disciplinaire.

2. Le ministre des Finances est, dans tout litige fiscal, la partie défenderesse. Aussi, est-il contraire au principe du procès équitable de confier au ministre des Finances l'initiative des poursuites disciplinaires contre les juges fiscaux : ce serait donner à une partie le droit de poursuivre son juge. Les juges fiscaux pourraient se trouver exposés à des poursuites en raison des positions qu'ils ont prises. Mieux vaudrait donc confier le droit de poursuivre disciplinairement les juges fiscaux au procureur général près la cour d'appel dans le ressort de laquelle siège la commission du contentieux fiscal dont fait partie le juge poursuivi.

3. Les juges fiscaux doivent en toutes circonstances rester des juges indépendants; les problèmes de discipline doivent faire l'objet de règles plus directement inspirées de celles du Code judiciaire sur la discipline des magistrats de l'Ordre judiciaire. Pour des raisons analogues, il se conçoit mal qu'un juge disciplinairement poursuivi soit représenté et défendu par un membre d'une organisation syndicale ou par "un agent du ministère" comme si le juge faisait encore partie de l'administration.

.../...

Le texte de l'article 17 doit être fondamentalement revu.

Article 18.

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

Article 19.

Il faut prévoir pour le procès disciplinaire le principe de récusation inscrit dans les articles 824 et 833 du Code judiciaire.

Chapitre II.

L'intitulé du chapitre II serait mieux rédigé comme suit :

"Chapitre II. Principes de procédure".

Articles 20 et 23.

Les observations générales nos 7 et 8 appellent une révision fondamentale des articles 20 et 23.

.../...

Il ne convient pas, en effet, d'exclure a priori l'application du Code judiciaire aux procédures se déroulant devant les commissions du contentieux fiscal.

Mieux vaut, au contraire, que les procédures poursuivies en matière d'impôts sur les revenus et de T.V.A. devant les commissions du contentieux fiscal, de même évidemment que celles soumises, dans les mêmes matières, aux cours d'appel et à la Cour de cassation, se règlent en principe sur les dispositions du Code judiciaire.

Il est, néanmoins, certain que la loi en projet peut établir un certain nombre de règles spéciales dérogatoires au droit commun - du genre de celles prévues aux articles 104 à 106 et 232 à 234 - pour les procès soumis aux commissions du contentieux fiscal. Il faudra, toutefois, prendre soin d'expliquer soigneusement, dans l'exposé des motifs ou le commentaire de telles dispositions, les raisons pour lesquelles les litiges sur les impôts sur les revenus exigent de telles règles exceptionnelles. Une attention particulière devra être portée sur les règles spéciales concernant le contentieux de la T.V.A.; il faudra, en effet, montrer en quoi cet impôt appelle, sur le plan de la procédure contentieuse, un traitement différent des autres impôts indirects. Il y va du principe constitutionnel de l'égalité.

A condition que soient bien précisés tant les objectifs que la raison d'être de ces exceptions, la loi en projet pourrait, outre les règles qu'elle fixe elle-même, comporter aussi une habilitation spéciale faite au Roi pour qu'Il puisse, par arrêté délibéré en conseil des ministres, établir la substance détaillée de ces règles de procédure

.../...

spéciales à la matière des impôts sur les revenus et de la T.V.A.

Article 21.

La disposition en projet doit être rédigée comme suit :

"Art. Le président de la commission du contentieux fiscal en est le chef de corps; il veille à son bon fonctionnement. En cas d'absence du président, il est remplacé par le membre le plus ancien de la commission".

Article 22.

Le texte suivant est proposé :

"Art. Dès la réception de la demande, l'affaire est confiée par le président :

1° à un des juges fiscaux de la Commission;

2° à une chambre à trois juges lorsque la demande le postule.

L'affaire peut aussi être confiée à une chambre à trois juges lorsque le président l'estime nécessaire. Une telle décision est portée à la connaissance des parties; celle-ci n'est susceptible d'aucun recours".

.../...

Article 23.

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

Article 24.

1. En ce qui concerne l'alinéa 1er, il est fait référence à l'observation générale n° IV.

2. Il y a une contradiction entre l'article 24, alinéa 2, du projet et l'article 392bis, alinéa 1er, en projet (article 118 du projet). En effet, la première disposition, à la lumière de son commentaire, est applicable à toutes les parties, alors que la seconde disposition énonce que c'est le directeur de la taxation ou le fonctionnaire délégué par lui qui comparait pour l'Etat devant la commission du contentieux fiscal. Cette contradiction doit être supprimée.

3. Interrogés sur le rôle des conseils fiscaux devant les commissions du contentieux fiscal et le collège des présidents, ainsi que sur le caractère juridiquement admissible du système envisagé, les délégués ont répondu comme suit :

"L'article 24, alinéa 2, du projet dispose que :

"Les articles 440, 728, §§ 1er et 4, et 758 du Code judiciaire sont applicables pour la représentation devant la commission du contentieux fiscal et le collège des présidents".

.../...

L'alinéa 3 prévoit par ailleurs que :

"Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, déroger à l'alinéa précédent en faveur des conseils fiscaux remplissant les conditions fixées en application de la loi du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de service.

Loin de vouloir créer un nouveau monopole, le Gouvernement entend seulement promouvoir la qualité de la représentation du contribuable en matière litigieuse.

Une dérogation à l'article 440 du Code judiciaire ne peut dès lors se justifier qu'à l'égard de personnes maîtrisant tant le droit fiscal matériel que le droit fiscal formel.

Le fait d'exiger un certain degré de connaissance ou de formation ne viole en aucune façon l'article 62 du Traité, pourvu que les conditions prévues ne soient pas discriminatoires, c'est-à-dire qu'elles s'imposent aussi bien aux nationaux qu'aux étrangers (voir à ce sujet P. de CRAYENCOUR, Communauté européenne et libre circulation des professions libérales, reconnaissance mutuelle des diplômes - Commission des Communautés européennes, Perspectives Européennes, 1981, p. 34)" (1).

(1) (extrait de l'étude précitée).

"L'erreur que nous signalons est souvent faite à propos de l'article (53 ou) 62 qui interdit, à dater de la signature du traité, toute nouvelle restriction (à l'établissement ou) à la liberté effectivement atteinte en ce qui concerne les prestations des services. Certains ont conclu de cet article qu'un état membre ne peut plus adopter de législation qui constitue une nouvelle restriction à la liberté d'exercer, par exemple en exigeant des conditions de formation nouvelles ou plus étendues ou en prescrivant l'inscription à un organisme professionnel. En réalité, les états membres peuvent parfaitement légiférer dans ce sens et appliquer cette législation aux ressortissants des autres états membres pourvu que la disposition ne soit pas discriminatoire, c'est-à-dire qu'elle s'impose aussi bien aux nationaux qu'aux étrangers".

L'article 24 du projet comporte donc, en son alinéa 3, au profit des conseils fiscaux, une exception importante à la règle de principe de la représentation par avocats, telle qu'elle est inscrite dans le Code judiciaire, et spécialement à l'article 440, alinéa 1er, de ce code.

L'exception, prévue au projet, peut être accordée par le Roi, suivant arrêté délibéré en conseil des ministres.

Dès lors que le projet remplace la compétence juridictionnelle du directeur général des contributions directes par une véritable juridiction administrative, devant laquelle le contribuable et l'administration pourront conclure et plaider, on aperçoit mal les raisons objectives qui militeraient en faveur d'une dérogation, devant cette nouvelle juridiction, au monopole de représentation reconnu traditionnellement aux avocats, devant toutes les juridictions.

Ce monopole de principe n'a jamais été contesté en ce qui concerne les litiges relatifs à la T.V.A. qui relèvent, depuis l'instauration de cet impôt, du tribunal civil et que le projet entend désormais soumettre également à la compétence de nouvelle juridiction qu'il crée, c'est-à-dire la commission du contentieux fiscal.

D'autre part, comment justifier, sans créer une évidente "inelegantia juris", que les conseils fiscaux auraient le droit de représenter les contribuables devant la

.../...

juridiction administrative de première instance et non devant la Cour d'appel (article 240 en projet) ?

Les conseils fiscaux ont d'ailleurs aperçu eux-mêmes cette possible distorsion puisqu'ils invoquent dès à présent (cfr. notamment le Moniteur belge du 8 mars 1996, pp. 5.153 et suiv.) le droit de défendre les contribuables "devant toutes les juridictions compétentes en matières fiscales", ce qui, pour ce qui est de la Cour d'appel, est contraire au projet.

Il paraît évident que, devant la cour d'appel, les contribuables doivent être représentés et défendus par des membres du barreau, lesquels, formés à la discipline du droit et à la pratique judiciaire, sont, en outre, soumis à la discipline de leur Ordre.

Mieux vaudrait donc maintenir les principes existants, dûment justifiés et consacrés par le Code judiciaire, en retenant, par contre, que l'accent mis par le projet sur la phase précontentieuse des litiges fiscaux donnera à celle-ci, quantitativement, une importance considérable dans la solution des conflits et qu'au cours de cette phase - précisément parce que non-juridictionnelle - rien ne justifie et ne justifierait un quelconque monopole du barreau.

Si, nonobstant ce qui précède, les auteurs du projet persistaient dans l'option contenue dans l'alinéa 3 de l'article 24 en projet, encore devraient-ils se soucier :

.../...

- 1° de ce qu'il n'existe aucune raison pour que le législateur abandonne au Roi le pouvoir d'appréciation qu'il s'est expressément réservé en l'article 440, alinéa 1er, du Code judiciaire de déroger au monopole de représentation par les avocats.

La mesure envisagée a trait indirectement au barreau, dont les attributions sont, en sa qualité d'auxiliaire de la justice, traditionnellement réglées par la loi.

Par ailleurs, parce que porter une exception à l'article 440, alinéa 1er, du Code judiciaire suppose que des garanties d'indépendance et de probité soient réunies, c'est au législateur qu'il appartient de les établir ou d'en vérifier l'existence préalable (organisation par la loi de la profession, de sa déontologie, de la discipline ...) (1).

A cette occasion, le législateur aurait également à déterminer avec soin l'extension *ratione personae* de l'exception afin que soit respectée la liberté du contribuable de mettre l'accent sur tel ou tel aspect de son recours (données comptables, droit comptable, droit fiscal matériel, droit fiscal formel ...) par le choix de son conseil qui, dans l'hypothèse envisagée, ne serait pas un avocat. D'un dossier à l'autre, le choix le plus judicieux ne sera pas nécessairement le même; il paraîtrait peu recommandable que le législateur en préjuge "in abstracto".

(1) Voyez, par comparaison, Cour d'arbitrage, arrêt n° 24/92, du 2 avril 1992 (Rec., p. 217).

- 2° Cette neutralité serait aussi de nature à réduire les difficultés que pourrait susciter l'exception au regard des articles 10 et 11 de la Constitution en ce qui concerne les professions concernées.

Si l'adoption de pareil texte paraissait opportune au législateur, la disposition législative nouvelle devrait être conçue en des termes permettant de l'interpréter comme n'excluant pas de son champ d'application les ressortissants communautaires, qui peuvent se prévaloir de la liberté d'établissement ou de la liberté de prestation de services. Eviter de créer des discriminations à rebours, c'est-à-dire à l'encontre des nationaux, devrait aussi retenir l'attention des auteurs du projet.

Sous réserve de ces observations, le texte néerlandais de l'article 24, alinéa 3, devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 25.

1. En vertu de l'article précité, "les juges fiscaux sont, à l'exclusion d'autres juridictions, compétents pour trancher tous les litiges (...) relatifs aux amendes administratives et aux accroissements d'impôts".

L'article 155 du projet (C.I.R., article 445bis en projet) dispose que "le Ministre des Finances, ou son délégué, statue sur les requêtes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts ou de précomptes et des amendes fiscales".

.../...

Les auteurs du projet doivent préciser devant quelle juridiction, et dans quelles conditions, un recours juridictionnel peut être dirigé contre la décision ministérielle prévue audit article, après la réforme envisagée de la procédure fiscale (1).

A cette occasion, doit également être démontrée la conformité de l'ensemble du régime juridique des sanctions administratives en matière fiscale aux obligations internationales de la Belgique (2). Il serait en tout cas recommandable que le contribuable sanctionné soit clairement

(1) Voyez, par comparaison, pour les intérêts de retard, l'arrêt du Conseil d'Etat, a.s.b.l. Service social des étrangers, n° 54.076, du 29 juin 1995.

(2) La doctrine a relevé les difficultés que suscite pour les tribunaux, la vérification de cette conformité (voyez entre autres D. YERNAULT, "Une administration doit-elle respecter les règles de droit à un procès équitable ? Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme dans les jurisprudences belges, française et européenne", Adm. publ., trim., 1995, pp. 241-296; l'auteur y parle d'une jurisprudence "cacophonique"). Pour éviter le développement d'un contentieux purement procédural, de nature à provoquer l'apparition d'un arriéré que le projet s'emploie à prévenir, des correctifs législatifs paraissent s'imposer dès à présent. Dans ses avis, le Conseil d'Etat, section de législation, s'est exprimé à de nombreuses reprises sur ce sujet. Voyez, notamment, l'avis donné le 18 janvier 1995 sur un avant-projet d'ordonnance de la Région de Bruxelles-capitale relatif aux services des taxis et aux services de location de voitures avec chauffeur (Doc. C.R.B., s.o., 1994-1995, A-368/1-94/95, pp. 47-49). Voyez aussi la question préjudicielle posée à la Cour d'arbitrage par le Tribunal du travail de Mons le 20 mai 1996 (Moniteur belge du 25 juin 1996).

informé du droit qu'il a de contester la sanction et que cette information soit obligatoire, en vertu de la loi, dans le chef de l'administration.

2. Il faut écrire :

"Art. Les commissions du contentieux fiscal connaissent des réclamations introduites en premier ressort contre les décisions du directeur de la taxation opposant l'administration au contribuable au sujet de l'existence et du montant des impôts sur les revenus, de la taxe sur la valeur ajoutée, des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, des taxes assimilées au timbre, ...".

Article 26.

1. Mieux vaut écrire au paragraphe 1er, devenant l'alinéa 1er :

"Est seule compétente pour connaître du litige, la commission du contentieux fiscal dont le ressort comprend la circonscription administrative du directeur de la taxation qui a pris la décision attaquée ou sous l'autorité duquel l'impôt, le précompte ou la taxe contestés ont été établis".

2. En ce qui concerne le paragraphe 2, il est fait référence à l'observation générale n° IV.

.../...

Article 27.

1. L'idée, d'ailleurs assez indistincte, selon laquelle les contestations relatives à la compétence territoriale pourraient relever d'un "arbitrage au sein de l'organisation juridique administrative puisque ces litiges sont de nature fiscale purement interne à l'administration", est erronée et d'ailleurs contredite par le dessein général du projet d'établir une véritable juridiction fiscale (Voir, sur ce point, l'observation générale, n° II).

2. Le mot "seuls" qui figure en tête de l'article 26, § 1er, indique de façon certaine que la règle fixant la compétence territoriale des commissions du contentieux fiscal est une règle impérative. Il s'ensuit qu'il n'est pas possible aux parties de s'entendre sur la compétence territoriale avant que le litige ne soit né. Il se conçoit d'ailleurs mal qu'une telle entente puisse jamais avoir lieu entre un contribuable et l'administration.

En revanche, à la lecture de l'article 27, § 1er, il apparaît que les parties peuvent, une fois le litige né, "être d'accord sur le renvoi", c'est-à-dire sur la commission à laquelle le renvoi sera fait. De cette possibilité d'un accord des parties, il faut déduire que la compétence territoriale n'est pas d'ordre public; la caractéristique d'une compétence territoriale d'ordre public est, en effet, que les parties ne peuvent à aucun moment s'entendre sur elle, ni avant, ni après que le procès a commencé.

Que le projet considère que la compétence territoriale des commissions du contentieux fiscal est impérative mais non d'ordre public est surprenant.

En effet, lorsqu'un procès en matière fiscale se déroule devant les juges de l'ordre judiciaire, la compétence territoriale est réglée par l'article 632 du Code judiciaire qui prévoit que "toute contestation relative à l'application d'une loi d'impôt est de la compétence exclusive du juge du lieu où est situé le bureau où la perception a été ou doit être exécutée". Les termes "compétence exclusive" - termes qui ne sont pas modifiés par l'ajout qu'apporte à ce texte l'article 39 du projet - marquent le caractère d'ordre public de la règle posée par l'article 632 (Voyez, sur ce point, Précis de droit judiciaire, Larcier, tome II, La compétence, par A. Fettweiss, n° 595, p. 338). Il s'introduit ainsi - au moins en matière d'impôts sur les revenus - une incohérence entre les règlements de la compétence territoriale en première instance, d'une part, et en appel, de l'autre. Tandis qu'en première instance, l'accord des parties pourrait, une fois le procès entamé, influencer sur la compétence, il est à coup sûr exclu qu'un tel accord puisse avoir quelque effet au niveau de l'appel. Cette incohérence ne peut subsister.

L'article 27 doit donc être revu : tout incident sur la compétence territoriale devrait être réglé comme le prévoit l'alinéa 2 de l'article 27, et l'alinéa 3 du texte du projet devrait subir les modifications qu'entraîne la disparition de l'alinéa 1er. Il est évidemment inutile de

.../...

préciser que "les droits d'appréciation sur le fond du litige restent intacts".

Article 28.

Qu'une juridiction soit juge de sa propre compétence est un principe qui souffre peu d'exception. Il est conforme à ce principe de prévoir que le juge fiscal décide de la question de savoir si le litige qui est porté devant lui est bien l'un de ceux dont la loi - en l'occurrence l'article 25 du projet - lui attribue la connaissance.

Mais il est exclu que le juge fiscal décide "devant qui est portée la contestation". Il ne peut, en effet, juger que de sa propre compétence; s'il estime que l'affaire qui lui est soumise ne peut être jugée par lui, il doit seulement se déclarer incompétent et n'a pas à indiquer quelle est la juridiction qui doit être saisie.

L'article 28 doit donc être revu.

Article 29.

Le texte suivant est proposé pour l'alinéa 2 :

"En aucun cas, le juge fiscal ne peut, en cette qualité, connaître des affaires qu'il aurait eu à traiter précédemment en quelque qualité que ce soit, ni des litiges auxquels sont personnellement parties, au sens de l'arti-

.../...

cle 138 du Code judiciaire, des fonctionnaires adjoints à la commission du contentieux fiscal dont fait partie le juge fiscal".

Article 30.

1. La deuxième phrase de l'alinéa 1er doit être omise. En effet, un juge fiscal au sujet duquel existe un motif de récusation doit évidemment se dessaisir de l'affaire de la même manière que s'il le faisait à la suite d'une initiative personnelle.

2. A l'alinéa 1er, troisième phrase, une telle règle de renvoi ne peut être prévue que dans les cas où la commission ne comprend que trois juges.

Au surplus, on écrira :

"Il renvoie l'affaire au président de la commission du contentieux fiscal qui la confie à un autre juge fiscal de la même commission".

3. A l'alinéa 2, seconde phrase, il faut écrire :

"Tel est également le cas lorsque le litige est soumis à un collège de trois juges fiscaux et que l'un d'eux doit s'abstenir".

.../...

4. Lorsqu'il est décidé, à l'alinéa 3, que l'affaire doit être examinée par un collège de trois juges, cette décision ne peut pas être remise en cause par un incident de procédure, par exemple le renvoi devant une autre commission.

L'alinéa 3 doit être omis.

Article 31.

La règle suivant laquelle la partie doit invoquer la récusation dans les huit jours après l'envoi de l'accusé de réception de sa réclamation, n'est appliquée que si l'accusé de réception fait mention du nom du juge. Si le nom du juge n'est pas porté à la connaissance de la partie, celle-ci ne pourra pas exercer cette récusation dans le délai prévu.

A s'en tenir à la seconde hypothèse prévue, la cause de récusation peut être introduite à tout moment de la procédure jusqu'aux plaidoiries comme le prévoit le Code judiciaire.

L'alinéa 2 doit être rédigé comme suit :

"Le juge fiscal devant qui est portée l'affaire se prononce sur le bien-fondé de la récusation dans les cinq jours ouvrables. Un recours contre la décision du juge fiscal est possible auprès du collège des présidents. Ce recours est introduit par requête au plus tard le quin-

.../...

zième jour qui suit la notification de la décision. Le collège se prononce dans les quinze jours qui suivent la notification du recours".

Article 32.

L'alinéa 2 serait mieux rédigé comme suit :

"Le collège des présidents renvoie l'affaire, suivant le cas, devant un autre juge de la même commission du contentieux fiscal ou devant une autre commission du contentieux fiscal du même rôle linguistique".

Article 33.

La disposition énonce une règle allant de soi; elle doit être omise.

Article 34.

La disposition doit être complétée de la manière suivante :

"En aucun cas, ces fonctionnaires ne peuvent prendre connaissance des affaires qu'ils ont eu à traiter précédemment en quelque qualité que ce soit".

.../...

Article 35.

L'article 35, alinéa 2, énonce que :

"Après leur désignation, ces fonctionnaires ne peuvent en aucun cas être à nouveau affectés dans une administration du Ministère des Finances. Ils conservent cependant leurs droits qu'ils auraient pu invoquer s'ils étaient restés affectés dans leur administration d'origine".

Invité à préciser l'intention de l'auteur du projet, quant à la seconde phrase, le délégué du ministre a fourni la réponse suivante :

"De medewerkers die toegevoegd worden aan de Commissies voor belastinggeschillen worden volledig losgemaakt van de fiscale administraties, maar behouden hun rechten waarop ze aanspraak zouden gemaakt hebben, indien zij in hun oorspronkelijke administratie tewerkgesteld gebleven waren.

Hiermee wordt bedoeld dat zij dezelfde bevorderingen, weddeverhogingen e.d.m. genieten als waren zij in hun administratie gebleven. Concreet wordt beoogd dat zij hun plaats blijven behouden in het klassement van de personeelsleden. Als een ambtenaar die lager geklasseerd staat bevorderd wordt, wordt hetzelfde voordeel automatisch toegekend aan de ambtenaar die toegevoegd is aan de Commissies voor belastinggeschillen".

Pour assurer aux fonctionnaires désignés une réelle indépendance, la disposition en projet doit prévoir le principe de la carrière plane.

.../...

Chapitre VI. - Moyens de fonctionnement.

Il convient de prévoir, dans un article distinct qui serait introduit dans le chapitre VI - Moyens de fonctionnement, selon quelles règles le personnel d'exécution sera mis à la disposition des commissions.

Article 37.

Dans le texte néerlandais, il faudrait écrire "uitgaven" au lieu de "onkosten".

Article 38.

On écrira à l'article 603, 1^o, en projet :

"1^o la décision définitive d'une commission du contentieux fiscal ...".

Article 39.

Il y a lieu d'écrire à l'article 632 en projet :

"ou, en cas de décision définitive d'une commission du contentieux fiscal du lieu ...".

.../...

Article 40.

1. A l'alinéa 3, en projet, de l'article 29 en projet, il faut écrire : "... ou mis à la disposition de celle-ci".

2. A l'alinéa 4, en projet du texte français du même article, on écrira le mot "douane" au pluriel.

Titre IV.Observation générale.

La loi du 20 novembre 1962 qui a jeté les bases du système d'impôts sur les revenus encore actuellement en vigueur, y a introduit la distinction de l'impôt et du précompte : "L'impôt est perçu par voie de précompte ...", ces mots mêmes qu'employait l'article 40 de la loi de 1962 se retrouvent encore dans l'article 249 du Code des impôts sur les revenus 1992. Ils y font écho à l'article 1er du même code qui, après avoir énuméré en son paragraphe 1er quatre impôts sur les revenus, poursuit en écrivant au paragraphe 2 que ces "impôts sont perçus par voie de précomptes ...".

La distinction de l'impôt et du précompte était indispensable à la réalisation de l'intention du Gouvernement et des Chambres législatives qui était, en 1962, d'établir notamment un impôt des personnes physiques et un

.../...

impôt des sociétés, le premier étant perçu sur le revenu global de chacun des habitants du royaume, et le second sur celui de chacune des sociétés résidentes. Cette intention d'instituer un impôt global et de rompre avec l'ancien système des impôts cédulaires demeure exprimée par l'article 1er du code actuellement en vigueur.

La perception "par voie de précomptes" fut, en 1962, présentée à la fois comme un moyen de résoudre certains problèmes budgétaires et comme un instrument propre à réaliser plus de justice sociale. Il fallait, en effet, d'une part, éviter à la trésorerie d'être trop directement exposée aux conséquences des fluctuations conjoncturelles et lui permettre donc de disposer d'un volume suffisant de recettes constantes. On désirait aussi, d'autre part, éviter qu'une globalisation intégrale de l'impôt en arrive à ne plus différencier du tout la charge fiscale des revenus du travail et celle des revenus de la fortune acquise. La distinction de l'impôt et du précompte réalisait, a-t-on pensé, non seulement une transition, mais un compromis heureux entre l'ancien système des impôts cédulaires et le nouveau système d'impôt global, objectif proclamé de la réforme. La rançon de ce compromis fut, toutefois, et dès 1962, l'ambiguïté dans l'usage de la notion de précompte.

L'avis donné, le 2 décembre 1961, par le Conseil d'Etat sur le projet de loi "portant réforme des impôts sur les revenus" en témoigne. Après avoir relevé que le projet prévoyait que certains précomptes n'étaient pas imputés sur l'impôt global ou que le remboursement en était exclu, cet avis concluait : "En qualifiant de précomptes les sommes

.../...

retenues sur les revenus immobiliers et sur les revenus mobiliers, le projet utilise une expression inexacte car ces retenues constituent des impôts définitifs". Cette observation - dont, à l'époque, il n'a été tenu aucun compte - s'est trouvée de plus en plus justifiée au fur et à mesure que les réformes législatives successives accusaient les traits qui, faisant presque entièrement perdre aux prétendus précomptes immobilier et mobilier leur nature, leur attribuaient, du même coup, le caractère d'impôts. Il y a, en effet, de moins en moins de raison d'appeler précomptes des sommes qui doivent être payées au Trésor, - soit par le contribuable lui-même, soit par un tiers qui les prélève sur les revenus dus par lui au contribuable -, et qui ne sont plus imputables, ou le sont seulement très partiellement, sur l'impôt global, ou restituables si elles excèdent le montant de ce dernier.

Il s'impose donc aujourd'hui de réaménager cette distinction. Telle est d'ailleurs bien l'ambition avouée du présent projet. L'exposé des motifs commence par regretter "que le législateur de 1962 n'ait pas jugé utile de fixer expressément l'ensemble des règles applicables à ces précomptes" car "cette lacune se trouve à l'origine de nombreux et délicats problèmes". Ce diagnostic posé, l'exposé des motifs ajoute qu'il s'indique de mettre un terme aux controverses ainsi engendrées.

On se serait attendu à ce que, pour atteindre cet objectif, le projet énonçât directement et méthodiquement les règles applicables à chacun des trois précomptes, chacune étant soigneusement ajustée aux particularités de

.../...

chacun. Les règles auraient pu notamment être différentes selon que le débiteur du précompte est ou n'est pas la personne qui doit en supporter définitivement le poids. Ces deux situations sont suffisamment distinctes pour mériter de faire l'objet de règles propres. Dans le premier cas, le débiteur est celui-là même qui doit l'impôt dont le précompte est une anticipation partielle, tandis que dans le second, le débiteur est une personne que la loi a transformée en une sorte de percepteur auxiliaire de l'impôt et qui, pour cette raison, doit au Trésor public la somme qu'il a reçu la mission de percevoir; il verse en quelque sorte l'impôt dû par autrui.

La méthode consistant à énoncer clairement et directement des règles qui auraient pu être spécifiques et distinctives, n'a cependant pas été retenue. Le projet se contente de modifier le champ d'application d'un nombre important de règles dont, jusqu'à présent, les impôts forment le seul objet explicite; il étend ce champ d'application pour que désormais il comprenne explicitement non plus seulement les impôts, mais aussi et, le plus souvent, indistinctement, les précomptes. Dans de nombreux cas, le débiteur d'un précompte se trouve traité purement et simplement comme le débiteur d'un impôt, alors cependant que, dans l'hypothèse du précompte professionnel par exemple, il doit seulement une somme qui, pour lui, ne représente pas un impôt, et qui n'en représentera pas nécessairement un non plus pour celui sur les revenus duquel la somme aura été prélevée à titre de précompte.

.../...

Cette extension mécanique assimile purement et simplement l'une à l'autre des situations cependant bien différentes. C'est pourquoi, il n'est pas sûr que, ce faisant, elle respecte le principe d'égalité inscrit dans l'article 10 de la Constitution. Le contribuable employeur, tenu de retenir et payer un précompte parce qu'il doit des salaires à son personnel peut, pour cette raison, subir un contrôle qui pourra être ensuite étendu à ses propres revenus.

La méthode choisie par le projet ne met pas fin à certaines controverses actuelles. Il est même permis de penser qu'il pourrait en exacerber certaines, notamment celle relative à la restitution des précomptes à défaut d'établissement de l'impôt dans le délai légal.

De l'avis des délégués du ministre des Finances, le projet n'entend pas "tranche(r) «expressément» les questions relatives à la restitution des précomptes". Le mal ne serait pas grand si les règles du C.I.R. 92, revues par le projet selon la méthode qui vient d'être décrite, conduisaient de façon implicite, mais certaine, à une solution sûre. Il n'en est hélas rien.

Les délégués du ministre, interrogés sur cette question, affirment en effet que l'avant-projet "consacre l'interprétation traditionnelle des dispositions du Code des impôts sur les revenus et qu'il rencontre, dès lors, dans une large mesure, le point de vue qu'adopte à cet égard D. Garabedian dans une note" publiée par la Revue critique de jurisprudence belge, en 1995 (pp. 456 et suiv.).

.../...

Cette note, qui deviendrait ainsi par la référence qui y est faite une sorte de position officielle, présente comme "traditionnelle" une interprétation selon laquelle non seulement le précompte immobilier, mais aussi les précomptes mobilier et professionnel, répondent à la définition classique des impôts et sont à considérer comme tels. M. Garabedian fonde cette opinion - qu'adoptent à leur tour les délégués du ministre des Finances - sur certaines déclarations faites lors de la réforme fiscale de 1962 présentant les précomptes comme succédant aux anciens impôts cédulaires et sur un arrêt de la Cour de cassation du 18 décembre 1992 (Pas. 1992.I.1391).

L'argument pris de la genèse de la réforme de 1962 a la fragilité de tous les arguments tirés des travaux préparatoires. Quant à l'autorité prêtée de l'arrêt de la Cour de cassation, elle est, quoique certaine pour le précompte immobilier, discutable pour les autres. Il n'est pas question d'entreprendre ici cette discussion qui peut être alimentée par d'autres arrêts de la Cour de cassation notamment ceux du 20 décembre 1985 (Pas. 1985.I.521 et 524) qu'il s'agit de concilier avec celui du 18 décembre 1992 en remarquant que ce dernier arrêt a pris soin de préciser que le précompte immobilier "a des caractéristiques spécifiques distinctes de celles des autres précomptes".

L'interprétation dite "traditionnelle", forgée par M. Garabedian, et que les délégués du ministre des Finances invitent à suivre, peut donc être contestée. Et l'on ne peut pas prévoir de quel poids serait, dans une controverse ainsi relancée, la circonstance que certaines dispositions

.../...

du projet étendent jusqu'aux précomptes le champ d'application de règles ne visant que les impôts. Considérerait-on ces dispositions comme exceptionnelles ou, au contraire, les tiendrait-on pour autant de signes d'un principe nouveau assimilant les précomptes à des impôts ?

Le projet compromettrait gravement la clarté indispensable aux notions essentielles de la législation fiscale s'il ne prenait pas la précaution de trancher par des textes sans aucune équivoque une controverse dont les données et les enjeux sont maintenant bien connus puisque certains sont repérés depuis 1962.

Il est aussi nécessaire que le projet réglemente explicitement la procédure à suivre par celui qui veut se faire restituer un précompte qui lui a été retenu et versé au Trésor alors que, finalement, aucun impôt n'est établi dans le délai légal. Interrogés sur cette question, les délégués du ministre ont répondu qu'ils acquiesçaient à l'opinion du même auteur, M. Garabedian, qui estime (dans un article paru au Journal de droit fiscal, 1995, p. 193) que la demande de restitution devra être portée devant les tribunaux de l'ordre judiciaire.

Enfin, pour d'évidentes raisons de prévisibilité, et donc de sécurité juridique, il est nécessaire que le projet consacre législativement la solution effectivement pratiquée par l'Administration dans les cas d'insolvabilité du redevable du précompte. Si ce dernier, après avoir dûment retenu le précompte, reste en défaut d'en verser le montant au Trésor, le contribuable, débiteur de l'impôt

.../...

global, ne doit pas souffrir de cette carence, et l'Administration le traite comme si le précompte retenu avait été compté au Trésor. Actuellement, "cette pratique administrative para legem n'est justifiée que par la seule équité", ainsi l'indiquent les délégués du ministre citant la doctrine de M. T'Kint (note sous Cass., 23 novembre 1992, Journal des tribunaux, 1993, p. 737). Il ne convient pas dans un système légaliste comme est le nôtre, que les droits du contribuable dépendent du bon vouloir de l'administration.

Article 41.

1. Il n'est pas d'usage, lorsqu'une disposition a déjà fait l'objet d'une modification, d'indiquer l'article de la loi ou de l'arrêté modificatif.

Ladite précision pourrait, dès lors, en principe être omise sans inconvénient dans toutes les dispositions où elle figure; elle revêt cependant, en l'espèce, une utilité certaine qui rend préférable de la maintenir.

La rédaction suivante est proposée pour la phrase liminaire de l'article 41 :

"Art. 41. Dans l'article 2 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par l'article 1er de la loi du 6 juillet 1994, il est inséré un paragraphe 1erbis, rédigé comme suit :".

.../...

2. Les termes très généraux utilisés au paragraphe 1er bis en projet sont inspirés d'un essai de fusion des différents services de l'administration. Il en résulte pour le contribuable un défaut de lisibilité comme en atteste l'emploi de la même expression "administration fiscale", dans un sens différent aux articles 41 et 169 du projet.

En ce qui concerne la définition des termes "administration fiscale", il y a lieu de se référer à l'observation générale III, n° 9.

Article 43.

Dans le texte français, le mot "libellé" est à remplacer par le mot "intitulé", ainsi que dans les autres dispositions du projet où le même terme est utilisé.

Article 44.

1. A l'article 297, alinéa 1er, en projet, il est préférable de renoncer aux mots "Sans préjudice de l'application des articles" au profit de "Sous réserve de l'application des articles".

2. L'alinéa 2 nouveau de l'article 297 en projet n'est nullement commenté dans l'exposé des motifs; au surplus, il n'a pas de portée normative et doit être omis.

.../...

Article 46.

1. Il faut préciser les mots qui sont abrégés par les lettres CD.

2. Le Conseil d'Etat a déjà attiré l'attention sur les dangers que comporte l'extrême généralisation de la force probante des copies. L'expression "autres supports d'information" ouvre la porte à toute espèce de procédé.

Il faut à tout le moins que le texte précise que seules peuvent avoir la force probante souhaitée, les copies inaltérables dès leur réalisation même. Un procédé fiable à cet égard est utilisé dans le système informatique de la conservation des hypothèques.

Par ailleurs, l'exposé des motifs doit être plus explicite quant au bien-fondé de ces innovations (CD et autres supports d'information).

Article 48.

Il convient de se référer à l'observation générale III, n° 9.

.../...

Article 50.

Il serait plus simple de rédiger cette disposition comme suit :

"Art. L'article 304, § 1er, alinéa 2, du même code, est remplacé par les alinéas suivants :

"A défaut de paiement

Les impositions ...".

L'alinéa 2 de l'article 304 en projet, devenant l'alinéa 3, prévoit que les impositions sur le revenu ne sont pas portées au rôle lorsque leur montant, après imputation des précomptes, des versements anticipés et autres éléments n'atteint pas 100 francs.

On sait que la récupération des sommes versées en excédent pose un problème. Il convient, dès lors, d'ajouter après les mots "leur montant", les mots "ou leur excédent" de manière que l'administration fiscale ait une responsabilité à cet égard et facilite la récupération des excédents par les ayants droit.

Article 54.

1. On écrira à l'article 315, alinéa 1er, quatrième ligne, "doivent être tenus à la disposition ...".

.../...

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

2. Toujours à l'alinéa 1er, il convient, après les mots "... délivrés ou reçus" d'insérer les mots "ou sont conservés", par analogie avec ce qui est dit à l'alinéa 2 du même article.

3. Au début de l'alinéa 2, mieux vaut écrire "visés à l'alinéa 1er" que "dont il est question à l'alinéa 1er".

4. A l'alinéa 4, si l'octroi de dérogations, dans des cas individuels, en conformité aux désignations qui interviennent sur la base de l'article 297 du C.I.R. 1992, est admissible, tel n'est pas le cas lorsqu'il s'agit d'octroyer des dérogations à des catégories de contribuables, ce qui revient à exercer un pouvoir de nature réglementaire. Ledit pouvoir revient constitutionnellement au Roi.

C'est au Roi et non à l'administration fiscale 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.

.../...

5. Enfin, à l'alinéa 4, avant-dernière ligne, il faut écrire :

"... les livres et documents originaux et peut déterminer un autre mode de conservation".

Article 55.

Le texte néerlandais de l'article 315bis, § 1er, en projet, devrait être rédigé ainsi qu'il est indiqué dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 56.

A l'article 316 en projet du texte français, il y a lieu d'écrire :

- "de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des non-résidents, ...";
- "ce délai pouvant être prorogé pour ...".

Article 58.

1. Les agents de change ne pouvant plus exercer leur profession qu'au sein d'une société de bourse, il s'indique de remplacer dans l'alinéa 1er en projet le mot "change" par "bourse".

.../...

2. L'article 318, alinéa 2, en projet élargit considérablement les pouvoirs de l'administration en matière d'enquêtes bancaires.

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, 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.

L'élargissement du pouvoir de l'administration n'est pas justifié dans l'exposé des motifs. Cette technique de contrôle appelle d'expresses réserves.

Article 62.

A l'article 323bis, alinéa 2, il est plus simple d'écrire : "Les articles 315 ... leur sont également applicables".

Articles 66 et 79.

Le projet de loi vise des "déclarations admises" ou le "désaccord du contribuable". Ces expressions sont

.../...

ambiguës pour les personnes qui n'ont pas la pratique courante du droit fiscal. Elles le deviennent encore plus si on les rapproche des explications fournies à propos de l'article 200 de l'avant-projet de loi (voyez infra, le présent avis). C'est pourquoi il a été demandé aux fonctionnaires délégués de bien vouloir les préciser. Leur réponse se lit comme suit :

"L'article 333 C.I.R. 92 (que modifie l'article 66 du projet) a pour but d'éviter que soit contesté le droit de l'administration d'exercer ses pouvoirs d'investigation, dans les délais fixés, même après enrôlement et éventuellement paiement de l'impôt.

L'enrôlement n'a en effet qu'un caractère provisoire et n'implique pas, de la part de l'administration, la reconnaissance - même tacite - de l'exactitude des revenus déclarés.

Il arrive fréquemment qu'à la faveur d'examens d'ensemble ou ensuite de nouveaux renseignements parvenus à l'administration, des déclarations antérieurement admises et ayant donné lieu à un contrôle et à l'établissement d'une imposition, doivent être soumises à un nouvel examen.

Même lorsqu'une déclaration a été rectifiée une première fois après accord entre le contribuable et le contrôleur en chef, cet accord ne peut être considéré comme une convention définitive. Les contributions sont, en effet, déterminées par la loi et non par des conventions (Cass. 25.1.1949, Pas., 1949, I, 75; avis du Ministère public précédant Cass. 31.5.1949, Pas. 1949, I, 407).

Le "désaccord" visé à l'article 79 du projet ne porte que sur la rectification de la déclaration à laquelle l'administration se propose de procéder.

L'obligation imposée à l'administration de donner connaissance au contribuable, par lettre recommandée à la poste, des revenus et autres éléments qu'elle se

.../...

propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit, et d'indiquer les motifs qui lui paraissent justifier la rectification, n'a en effet pour but que de permettre au contribuable de répondre à ces motifs.

Le contribuable peut faire valoir ses observations sur l'avis de rectification qui lui a été envoyé par l'administration.

L'avis de rectification de la déclaration, renvoyé à l'administration muni de la signature du contribuable pour approbation, possède la même force probante que la déclaration. L'impôt ne pouvant toutefois trouver son fondement que dans la loi, l'accord du contribuable au sujet d'une cotisation qui serait contraire à la loi, ne peut avoir aucun effet (Cass. 5.12.1961, B.C. n° 388, p. 1215).

L'accord du contribuable sur la rectification par l'administration, des revenus déclarés, ne constitue pas une transaction au sens de l'article 2044 du Code civil.

Bien que la cotisation ait été établie conformément à sa déclaration, le redevable peut exercer son droit de réclamation et obtenir une réduction de la base imposable à condition qu'il apporte la preuve d'une erreur de fait ou d'une erreur de droit (Cass. 25.6.1963, Pas., 1963, I, 1130).

Il en est de même en cas d'accord du redevable sur les chiffres bénéficiaires proposés par le contrôleur (Cass. 21.10.1952, Pas., 1953, I, 83)".

Article 70.

L'article 335, en projet, se lit comme suit :

"Art. 335. Tout agent d'une administration fiscale, régulièrement chargé d'effectuer, chez une personne physique ou morale, un contrôle ou une enquête se

.../...

rapportant à l'application d'un impôt ou précompte déterminé, est de plein droit habilité à prendre, rechercher ou recueillir tous renseignements propres à assurer l'exacte perception de tous autres impôts ou précomptes dus par cette personne".

Or, l'article 14, § 3, 9°, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, approuvé par la loi du 15 mai 1981, dispose que "toute personne accusée d'une infraction pénale a droit, en pleine égalité, au moins aux garanties suivantes : (...) 9° à ne pas être forcée de témoigner contre elle-même ou de s'avouer coupable".

Comme l'exacte perception de l'impôt est garantie en droit belge, par l'existence d'un grand nombre de sanctions pénales, se pose la question de savoir si l'interdiction de l'auto-accusation inscrite dans le Pacte, n'a pas pour conséquence l'obligation pour l'administration fiscale, d'informer de l'objet - éventuellement multiple - d'une enquête. L'exigence d'indiquer l'objet et le but de la vérification paraît au demeurant constituer une garantie fondamentale des droits de la défense.

Les explications fournies au Conseil d'Etat par les délégués à propos de l'incidence de la restructuration des administrations fiscales sur l'application de l'article 335 du Code des impôts sur les revenus, ne permettent pas de déterminer si les agents de l'administration sont tenus par

.../...

ce devoir d'information (1). En conséquence, le dispositif

-
- (1) La réponse des délégués est la suivante : "Les articles 335 et 336, C.I.R. 92 trouvent leur origine dans les lois du 28 juillet 1938 (Moniteur belge 20 août 1938) et du 20 août 1947 (Moniteur belge 28 août 1947). La loi du 28 juillet 1938 a été adoptée en réaction à un arrêt de la Cour de cassation du 9 janvier 1936 (Pas. 1936, I, 144) qui avait décidé que les constatations qui avaient été régulièrement faites dans le cadre des investigations autorisées par une loi fiscale spéciale, pouvaient seulement être utilisées pour la perception de l'impôt établi par cette loi, et devaient être considérées comme non existantes à l'égard d'une autre administration qui aurait intérêt à en faire usage.

En vertu de cette loi, qui a d'ailleurs été reprise dans les différents codes fiscaux sous l'intitulé "disposition commune à tous les impôts", les renseignements obtenus régulièrement au cours d'une investigation autorisée par une loi particulière, forment un patrimoine commun à toutes les administrations fiscales.

Il ressort toutefois des travaux préparatoires que les pouvoirs d'investigation organisés par les lois fiscales restent limités aux buts poursuivis par chaque loi prise séparément et qu'il est défendu de détourner l'exercice d'un droit de contrôle de sa destination (voir à ce propos : Genin "Loi du 28 juillet 1938 tendant à assurer l'exacte perception des impôts; texte et commentaire législatif", R.G.E.N., 1938, n° 17.920, n° 27, p. 406; De Mey "Commentaire de la loi du 28 juillet 1938 assurant l'exacte perception de l'impôt", J.P.D.F.F., 1938, p. 273).

La Cour de cassation s'est récemment prononcée en ce sens dans ses arrêts des 23 avril 1993 (J.D.F., 1994, p. 84, avec note de Marc Baltus) et 28 mai 1993 (J.D.F., 1994, p. 87).

Dans le cadre de la restructuration des administrations fiscales, il est prévu de créer une administration polyvalente dont l'ensemble des fonctionnaires seront, à terme, habilités à traiter tant la matière des impôts sur les revenus que celle de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces fonctionnaires disposeront donc des pouvoirs d'investigations propres à chacun de ces deux impôts. Il va toutefois de soi qu'ils ne pourront utiliser, dans le cadre des investigations relatives à un des impôts, que les moyens offerts par la loi pour cet impôt".

.../...

doit être revu, afin que soit corrigée cette lacune (1).

Article 72.

L'emploi du mot "desdites" au 3^o ne se conçoit normalement qu'au sein d'une même phrase. Il vaut, dès lors, mieux écrire : "l'une des administrations fiscales visées à l'alinéa 2".

Article 73.

1. L'autorisation du législateur n'est requise que pour communiquer des renseignements, non pour en recevoir.

Au 1^o, l'on écrira dès lors : "L'administration fiscale peut communiquer aux autres Etats membres de la Communauté européenne, ...".

2. Au 2^o, les mots "chaque fois" peuvent être omis ainsi que dans les autres dispositions du projet où ces mots sont utilisés aux mêmes fins.

3. Dans la disposition en projet figurant sous le 3^o, la notion d'"accord conclu" suggère la réciprocité. Il

(1) Voyez par comparaison, Cour d'appel de Paris, 8 avril 1994, Rec. Dalloz-Sirey, 1995, pp. 607-610 et la note Cl. Lucas de Leyssac.

convient de le préciser expressément, à tout le moins dans l'exposé des motifs.

Article 78.

Dans la phrase liminaire, il n'y a pas lieu de mentionner les modifications que des modifications ultérieures ont rendues sans objet. L'on écrira dès lors :

"Art. A l'article 345 du même code, modifié par l'article 16 de la loi du 22 juillet 1993 et par l'article 23 de la loi du 30 mars 1994, sont apportées les modifications suivantes :".

Article 84.

La phrase liminaire sera rédigée plus simplement comme suit :

"Art. Un article 351bis, rédigé comme suit, est inséré dans le même code :".

Article 85.

1. A la fin de l'article 352, alinéa 1er, en projet, on écrira : "... en apportant les éléments qui le concernent".

.../...

2. A l'alinéa 2, premier tiret, devenant 1^o, le mot "documentation" doit être écrit au singulier.

Articles 88 et 89.

Ces deux articles ajoutent aux articles 355 et 356 du Code des impôts sur les revenus un alinéa 2 qui est une règle nouvelle prévoyant que l'exécution de l'annulation d'une imposition négative peut être suspendue jusqu'à l'établissement de "la" nouvelle imposition.

L'hypothèse de l'imposition annulée négative doit sans doute être celle où l'annulation d'une imposition a pour conséquence un remboursement du trop perçu. Quant à la suspension de l'exécution de l'annulation, cela doit vouloir signifier qu'aucune suite ou conséquence n'est donnée à l'annulation en cause, - en particulier qu'aucun remboursement n'est effectué -, jusqu'à ce que l'administration, ayant profité du droit que lui confère l'alinéa 1er, ait rétabli une cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

Le mécanisme ainsi prévu tend à permettre à l'administration d'anticiper sur une sorte de compensation entre les sommes dues par le Trésor à la suite de l'annulation et celles qui lui seront dues à la suite de l'imposition destinée à remplacer celle qui a été annulée.

Il appartient aux auteurs du projet de justifier la légalisation d'une pratique aussi singulière et de

.../...

l'exprimer avec plus de clarté dans les dispositions examinées.

Article 94.

1. L'exposé des motifs doit être complété par un commentaire réservé à l'article 365 qui est d'une ampleur considérable.

2. A l'article 365, § 1er, 1^o, du texte français, il faut écrire :

"... par lettre motivée envoyée sous pli recommandé à la poste, ...".

3. L'article 365, § 2, alinéa 1er, C.I.R. 92, dispose :

"Lorsque le contribuable soulève dans sa demande de révision qu'une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité a été commise par un fonctionnaire de l'administration, le directeur de la taxation ou le fonctionnaire délégué par lui qui juge ce grief fondé, propose au juge fiscal d'annuler d'office la cotisation".

.../...

Interrogé à cet égard, le délégué du ministre répond :

"Le but de cette disposition est d'éviter toute perte de temps, en cas de nullité manifeste.

L'article 355, C.I.R. 92 (tel que modifié par l'article 88 du projet) permet en effet à l'administration d'établir une nouvelle cotisation en cas d'annulation de l'imposition par le juge fiscal, pour violation d'une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription.

Le texte de l'article 365¹, § 2, alinéa 1er, C.I.R. 92, précise que le directeur de la taxation propose au juge d'annuler d'office la cotisation. On se trouve en effet dans une situation où le directeur de la taxation admet qu'une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité a été commise par un fonctionnaire de l'administration fiscale. On en déduit qu'un débat contradictoire ne paraît plus se justifier".

Dans une phase précontentieuse, l'intervention d'un juge n'est pas admissible. Il convient d'aménager l'article 355 C.I.R. dans le sens que c'est le directeur de la taxation qui est compétent pour établir une imposition après l'annulation de la taxation en raison de la violation des formes de procédure. Afin que la violation des formes ne soit pas dépourvue de toute sanction effective, le projet devrait encore prévoir que, dans un tel cas, l'administration perd le pouvoir d'infliger des amendes administratives.

L'observation vaut également pour les paragraphes 4 et 6.

.../...

4. Au paragraphe 2, alinéa 2, il faut écrire :

"Sa décision est rendue dans les conditions de l'article 375".

5. Les paragraphes 2, 4 et 6, pour des raisons pratiques, doivent être fusionnés dans un paragraphe commun qui deviendrait le paragraphe 4. On écrira :

"§ 4. Lorsque le contribuable ou le redevable visé aux paragraphes 1 à 3 soulève dans sa demande de révision ...".

6. Au paragraphe 7, alinéa 1er, on écrira :

"... en vue de lui permettre d'obtenir l'annulation d'une imposition ...".

7. Le paragraphe 7, alinéa 2, énonce que :

"Le fait que la base imposable ou le montant du précompte, de l'impôt, de l'accroissement ou de l'amende ait déjà été fixé par une décision antérieure du directeur de la Taxation ou du juge fiscal ne fait pas obstacle à l'octroi des dégrèvements visés à l'alinéa précédent".

La disposition en projet méconnaît l'autorité de la chose jugée qui s'attache à une décision contentieuse juridictionnelle. Elle doit être adaptée en vue de permet-

.../...

tre au juge fiscal de revoir sa décision si un élément nouveau intervient.

Chapitre VII. - Réclamations et recours.

L'intitulé proposé s'inspire de l'ancienne terminologie du C.I.R. Dès lors que les objections éventuelles du redevable sont portées à présent devant la commission du contentieux fiscal, il convient de respecter la terminologie judiciaire traditionnelle, c'est-à-dire de parler de "recours" devant la commission du contentieux fiscal, d'"appel" devant la Cour d'appel et de "pourvoi" devant la Cour de cassation.

L'intitulé du chapitre VII sera donc rédigé comme suit :

"Des recours".

Cette observation vaut pour toutes les dispositions du chapitre concerné.

Article 98.

L'article 366 du Code des impôts sur les revenus, en projet, suscite la même interrogation que celle que l'article actuel (C.I.R. 1995, article 366 - C.I.R. 1964, article 267) a provoquée, dans une question préjudicielle adressée à la Cour d'arbitrage par un arrêt du 3 octobre

.../...

1995 de la Cour d'appel d'Anvers (Moniteur belge, 17 novembre 1995 - affaire n° 896), question qui est rédigée comme suit :

"L'article 267 du Code des impôts sur les revenus/1964 (actuellement l'article 366 du Code des impôts sur les revenus/1992) viole-t-il l'article 10 de la Constitution en ce qu'il n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation d'une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion des tiers au nom desquels cette cotisation n'est pas établie, même si ceux-ci tels les conjoints séparés de fait, peuvent être tenus à la dette fiscale de celui au nom duquel la cotisation est établie, compte tenu que 1) l'article 1208, alinéa 1er, du Code civil autorise tous les codébiteurs solidaires à opposer au créancier toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation, 2) l'article 1416 du Code civil autorise chacun des époux à prendre séparément des mesures de sauvegarde du patrimoine commun, 3) le conjoint non séparé de fait peut se pourvoir en réclamation contre les cotisations établies sur les revenus de l'autre conjoint ?".

Il y a lieu de revoir le texte en projet à la lumière de l'arrêt par lequel la Cour d'arbitrage a répondu à la question.

Article 102.

L'article 371 en projet laissant incertaine la question si les auteurs du projet entendent faire de la déchéance une nullité au sens du Code judiciaire, il est proposé de rédiger l'article 371 de la manière suivante :

.../...

"Art. Pour être valable, le recours doit être motivé et introduit par lettre recommandée à la poste dans le délai ...".

Article 103.

L'article 373 du C.I.R. 1992 étant abrogé par le projet, un nouvel article portant le même numéro peut être inséré dans la sous-section III.

Il est proposé de procéder comme suit :

"Art. Un article 373 nouveau et un article 373bis, rédigés comme suit, sont insérés dans le titre VII, chapitre VII, section première, sous-section III du même code :

"Art. 373. La commission du contentieux fiscal transmet copie de la réclamation, dès réception de celle-ci, au directeur de la taxation compétent.

Le Roi fixe ...

Il règle de même la transmission de tous autres documents ou renseignements demandés par la commission du contentieux fiscal.

Art. 373bis (texte proposé sous l'article 105)"".

.../...

Articles 104 à 106 et articles 232 à 234.

Ces dispositions trouveraient mieux leur place dans le titre premier du projet car, d'une part, elles fixent quelques unes des règles essentielles - et exceptionnelles - de la procédure suivies par les commissions du contentieux fiscal, et, d'autre part, elles habilitent le Roi à régler certaines questions relatives à ladite procédure.

Article 105.

1. L'article 373ter en projet souligne, en son alinéa 1er, le caractère contradictoire général de l'instruction du recours, ce qui rend inutile la première phrase de l'alinéa 3.

2. L'article 373ter, alinéa 3, précise que :

"Si l'une des parties en fait la demande par écrit, elle sera entendue et pourra obtenir communication, sans déplacement, des pièces relatives au litige. A cet effet, les parties seront invitées à se présenter, sous peine de déchéance, dans un délai de trente jours".

Ce droit d'accès aux pièces a lieu de plein droit du fait de l'affirmation du caractère contradictoire de la procédure.

.../...

3. Il faut prévoir, dans l'article 373ter (devenant 373bis) en projet, l'hypothèse où, pour des raisons totalement indépendantes de leur volonté, (maladie, vacances, etc ...), les parties soient empêchées de se présenter dans un délai de 30 jours et les conséquences sur la suite de la procédure au cas où une partie invitée à se présenter ne l'a pas fait dans le délai.

Article 106.

L'article 374, alinéa 1er, en projet énonce que :

"Aux fins d'assurer l'instruction de la réclamation, le juge fiscal a les pouvoirs d'investigation les plus étendus. Il peut notamment :

....

3° procéder sur les lieux à toute constatation".

Le Conseil d'Etat prend acte de ce que ces pouvoirs doivent être entendus au sens de l'article 91 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage. Cette précision qui figure dans l'exposé des motifs est évidemment essentielle. Toutefois, eu égard à la nature des compétences, cette "constatation sur les lieux" trouve très peu à s'appliquer. La référence à la loi sur la Cour d'arbitrage est une garantie essentielle, mais non suffisante, les compétences de celle-ci et celles de la commission du contentieux fiscal étant fondamentalement différentes.

.../...

S'il fallait interpréter l'article 374, alinéa 2, 3°, en projet, comme une constatation sans mandat de perquisition, il pourrait y avoir une atteinte grave aux principes constitutionnels de la liberté et de l'inviolabilité du domicile (cfr. mutatis mutandis les garanties offertes par le Code d'instruction criminelle en matière de perquisition par le juge d'instruction).

L'alinéa 2, 3°, en projet n'est admissible que si la personne concernée habitant les lieux marque son accord. Si tel n'est pas le cas, la disposition en projet doit être assortie de garanties prévues par la Constitution.

Article 109.

L'abrogation de l'article 376 privera les contribuables de nombreuses possibilités d'obtenir des dégrèvements et restitutions d'office.

Il ne semble pas que l'article 365¹, en projet suffise à remplacer l'article 376.

L'exposé des motifs doit développer les conséquences de l'abrogation.

.../...

Articles 110 à 118.

Procédures d'appel et de cassation.

Les auteurs du projet ont pris le parti d'harmoniser la procédure en matière de T.V.A. sur le modèle de la procédure applicable en matière d'impôts sur le revenu.

Les observations qui suivent sont formulées sous réserve de l'observation générale II, nos 7 et 8.

Article 110.

1. A l'article 377, alinéa 1er, en projet, il est inutile de rappeler la règle de la compétence territoriale de la Cour d'appel, cette règle de compétence étant déjà énoncée aux articles 38 et 39 du projet. En conséquence, on omettra les mots "compétente pour le siège de la commission du contentieux fiscal dont le juge fiscal est membre".

L'observation vaut également pour l'article 239 du projet.

2. Il résulte implicitement, mais certainement, de la combinaison des alinéas 2 et 3 de l'article 377 en projet que la Cour d'appel ne pourra connaître des éléments de fait du litige fiscal que ceux qui ont été formulés dans la réclamation originaire du redevable présentée à la commission du contentieux fiscal.

.../...

Ce faisant, le projet apporte une limitation à la règle générale de l'effet dévolutif de l'appel (article 1068 du Code judiciaire). La critique est d'autant plus importante qu'elle est relative à un contentieux purement judiciaire (recours devant la Cour d'appel), aussi bien en matière d'impôts sur les revenus (article 110) qu'en matière de T.V.A. (article 239).

Le projet, sans apporter à cet égard aucune justification objective, introduit entre les appelants, suivant qu'ils sont parties à une procédure de droit commun ou à une procédure fiscale, une discrimination que rien ne vient objectiver.

L'observation est d'autant plus importante que les litiges fiscaux peuvent déboucher sur des condamnations pénales. La circonstance que la formulation légale est issue du C.I.R. n'est pas décisive dès lors que, sous l'empire de la procédure ancienne, ce n'était pas un juge fiscal, mais un fonctionnaire de l'administration qui statuait en première instance.

L'observation vaut également pour l'article 239.

3. A la fin du texte français de l'alinéa 2, mieux vaud écrire : "... qu'ils invoquent une infraction à la loi".

.../...

4. Dans un souci d'harmonie terminologique par rapport à l'article 366 en projet (article 98 du projet), on écrira "redevable".

Article 111.

1. A l'article 378, alinéa 1er, en projet, il faut écrire : "... forment leur appel par requête ...".

2. A l'alinéa 2, il faut préciser que les griefs nouveaux visés à l'article 377, qui peuvent être frappés de déchéance, sont uniquement ceux prévus à l'alinéa 3 de cet article. On écrira donc : "Les griefs nouveaux visés à l'article 377, alinéa 3, peuvent être formulés soit dans la requête ...". Au surplus, pour une bonne compréhension de l'alinéa 2, il y a lieu de mettre, dans le texte français, les mots "sous peine de déchéance" entre virgules.

Article 112.

La virgule après le mot "fiscal" ne se justifie que si une autre est introduite après les mots "jours".

Article 113.

1. Au début de l'article 380, alinéa 1er, en projet, il faut écrire :

.../...

"Art. 380. Immédiatement après la réception de la signification de la requête, ...".

2. Il n'y a pas lieu de préciser dans le même alinéa que l'expédition est "certifiée conforme".

Article 114.

Le texte néerlandais de l'article en projet devrait être rédigé en tenant compte de l'observation qui est faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 117.

Mieux vaut écrire :

"Art. 386. Le délai de pourvoi en cassation visé à l'article 388 ainsi que le pourvoi en cassation visé à l'article 387 sont suspensifs. La présente disposition ne fait toutefois pas obstacle à l'application de l'article 410, alinéa 1er".

Dans l'ensemble du texte français de la sous-section, le terme "pourvoi" doit remplacer celui de "recours", conformément à l'observation générale formulée sous le chapitre VII.

.../...

Article 118.

Le texte néerlandais de l'article en projet devrait être rédigé en tenant compte de l'observation qui est faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 125.

1. Selon l'article 399bis en projet, le point de départ du délai de prescription se place au jour de l'exigibilité. Pour le précompte mobilier, ce point de départ se place au quinzième jour après l'attribution ou la mise en paiement des revenus imposables et, pour le précompte professionnel, le quinzième jour qui suit l'expiration du mois pendant lequel les revenus ont été payés ou attribués (article 412 C.I.R. 92, alinéas 1er et 2 en projet).

Mais l'article 399bis, alinéa 2, en projet déclare :

"Le précompte mobilier et le précompte professionnel se prescrivent par 5 ans à compter de la date de l'exécutoire du rôle visé à l'article 412, alinéa 6".

Cette affirmation ne vise que les cas relativement exceptionnels où, à la suite d'un défaut de paiement spontané, des mesures d'exécution s'avèrent nécessaires. En ce cas, l'article 412, alinéa 6, en projet, prévoit un enrôlement de ces précomptes. L'enrôlement a, dans ces cas, un effet interruptif de la prescription.

.../...

Pour mieux faire apparaître ce caractère exceptionnel, la phrase formant l'article 399bis, alinéa 2, doit faire l'objet d'une inversion. On écrira :

"Lorsque le précompte mobilier et le précompte professionnel font l'objet d'un enrôlement à la suite d'un défaut de paiement, le point de départ du délai de prescription de 5 ans est reporté à la date de l'exécutoire du rôle visé à l'article 412, alinéa 6".

2. Dans l'arrêté d'exécution C.I.R., l'instance en justice dont question à l'article 399bis, alinéa 4, vise uniquement l'instance en appel et l'instance en cassation.

Compte tenu de la création d'une juridiction fiscale du premier degré, il va de soi que l'instance en justice vise également la procédure qui se déroule devant la commission du contentieux fiscal.

Suivant le Code civil, une instance en justice n'est pas une cause de suspension, mais une cause d'interruption, étant donné que l'interruption perdure jusqu'à ce qu'une décision définitive intervienne.

.../...

Article 129.

1. Selon un arrêt de la Cour de cassation du 8 mars 1980,

"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 (1).

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

En toute hypothèse, l'administration doit être tenue de communiquer le montant de l'incontestablement dû au contribuable lorsque celui-ci en fait la demande.

(1) 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.

Le texte suivant est proposé :

"Art. 409. Nonobstant l'introduction d'une demande en revision, d'un recours devant la commission du contentieux fiscal, d'un appel ou d'un pourvoi en cassation, le rôle ...".

La même rédaction est suggérée pour l'article 410, alinéa 1er, en projet.

2. A l'article 409, alinéa 2, en projet, il est préférable de remplacer les mots "Sans préjudice des dispositions" par les mots "Sauf application".

Article 130.

L'alinéa 3 en projet attribue au directeur du recouvrement des pouvoirs à ce point mal définis qu'ils sont difficilement admissibles, surtout s'ils sont destinés à régler des catégories de "cas spéciaux", ce qui revient alors à attribuer des pouvoirs réglementaires.

Article 132.

Etant donné le nombre de modifications apportées à l'article 412 en projet, il est préférable de remplacer intégralement ledit article.

.../...

L'observation vaut également pour l'article 135 du projet.

En outre, le texte néerlandais de l'article 412, en projet, devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 134.

L'exigibilité immédiate des impôts et du précompte, prévue par l'article 413, alinéa 2, en projet, résulte du fait que "les droits du Trésor sont en péril". Il faut à tout le moins déterminer comment et par qui ce péril est constaté.

Article 135.

1. A l'article 414, paragraphe 1er, alinéa 3, on écrira :

"... ait été imputée sur la dette en principal, et ce jusqu'au dernier jour du mois ...".

2. Au même paragraphe 1er, alinéa 4, on écrira :

"... pour le mois au cours duquel se produit l'exigibilité à raison de :".

.../...

Article 139.

1. A l'article 419, alinéa 1er, 3°, en projet, il convient de préciser :

"... à l'expiration du deuxième mois qui suit le mois au cours duquel le délai ordinaire d'imposition des revenus a expiré;"

le délai pendant lequel aucun intérêt moratoire n'est alloué s'avérant déjà très long (1).

2. L'attention du Parlement et celle des auteurs du projet sont attirées sur le fait qu'en raison de la longueur des délais, il pourrait se faire que l'intérêt moratoire soit rarement dû.

3. L'article 419, alinéa 2, en projet est inutile. La date fixée aux 3° et 4° de l'alinéa 1er est le dernier jour du deuxième mois qui suit ... etc. Il s'agit donc du

(1) Exemple : précompte prélevé en excès pour le mois de janvier 1996.

Délai sans intérêt :

- 1996 -	11 mois
exercice d'imposition 1997	12 mois
délai d'imposition s'achève	
le 30 juin 1998	6 mois
expiration du deuxième mois	2 mois

total	31 mois.

.../...

premier jour du mois suivant. L'alinéa 2 n'ajoute rien à la règle énoncée à l'alinéa 1er, 3° et 4°.

Article 152.

A l'article 444, alinéa 1er, en projet, une majoration d'impôt s'incorpore à l'impôt dû. L'ensemble est pris en recette définitive par l'Etat. Une majoration du précompte doit également s'intégrer au précompte et suivre la même destination, c'est-à-dire s'imputer sur un impôt dû, sauf si le précompte est libératoire.

Si la majoration du précompte versée par le redevable n'est pas imputée sur l'impôt dû par le contribuable, cette majoration n'est plus qu'une amende fiscale; en ce cas, le texte doit le faire apparaître afin que les garanties dont doit être assortie l'infliction de l'amende soient respectées.

Article 153.

A l'article 445, alinéa 1er, en projet, la dénomination du directeur ne peut être remplacée par celle de "directeur de la taxation ou du recouvrement".

Il faut écrire "le directeur de la taxation ou le directeur du recouvrement".

.../...

Article 161.

Il y a lieu de se référer à l'observation générale III, n° 9.

Chapitre VIIbis. - Dispositions introductives de la procédure.

L'intitulé de ce chapitre serait mieux rédigé comme suit : "Dispositions relatives à la procédure".

Article 169.

Il est renvoyé à l'observation générale n° III dont la pertinence apparaît spécialement en l'occurrence d'autant que, pour la première fois, à l'article 49bis en projet, l'auteur du projet définit une administration.

L'article doit, par conséquent, être omis.

Article 170.

1. 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.

2. L'article 49ter, alinéa 2, en projet n'est nullement commenté dans l'exposé des motifs; au surplus, il n'a pas de portée normative et doit être omis.

.../...

Article 172.

Avant la loi du 28 décembre 1992, la loi du 27 décembre 1977 avait déjà introduit dans l'article 52 du Code de la T.V.A., un alinéa ainsi conçu :

"Il (le Roi) peut enfin déroger à l'article 50, § 1er, 4^o, pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services au paiement de l'impôt dans la mesure où Il l'estime nécessaire pour garantir ce paiement".

Le projet accroît les pouvoirs du Roi en élargissant les conditions d'exercice. Il s'agit maintenant non plus seulement de garantir le paiement de la taxe, mais de simplifier la perception de la T.V.A. ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

Selon l'article 170, § 1er, de la Constitution, "Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi".

Le Conseil d'Etat a maintes fois formulé que la règle énoncée impliquait que la loi contienne les éléments permettant de déterminer le montant de l'impôt, c'est-à-dire la fixation de la base imposable et du taux.

Un troisième élément n'a pas jusqu'ici retenu l'attention, quant à l'application de la règle constitutionnelle : il s'agit de la détermination du contribuable et, lorsqu'il ne se confond pas avec ce dernier, du redevable.

.../...

L'article 51, § 4, en projet donne au Roi le pouvoir de "désigner le cocontractant du fournisseur de biens ou du prestataire de services comme redevable de la taxe". Il confère ainsi au Roi un pouvoir réglementaire contraire, en l'espèce, aux dispositions constitutionnelles.

L'exposé des motifs (pp. 53 et 54) se fonde sur l'article 21 de la sixième directive n° 77/388/CEE du Conseil, modifié en 1991, 1992 et 1993, pour démontrer qu'il est permis de désigner, à côté du redevable naturel de la taxe, le cocontractant du fournisseur de biens ou de services, comme redevable direct de la taxe. Cette désignation est présentée comme une mesure destinée à assurer le paiement de la taxe. En réalité, elle a pour effet de désigner un second débiteur et participe toutefois trop étroitement à l'établissement de l'impôt pour être confiée au pouvoir exécutif; pour pouvoir être conforme à la Constitution, elle doit être l'oeuvre du législateur.

Si l'intention du législateur se concrétise dans la loi, la garantie prévue à l'article 51bis ne trouvera plus à s'appliquer.

Le texte doit être revu fondamentalement.

Articles 173, 174, 175, 176, 179 et 184.

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

.../...

Article 181.

L'article 181 du projet vise à rapprocher les procédures I.S.R. et T.V.A.

A ce propos, les délégués du ministre ont communiqué ce qui suit :

"De l'avis de spécialistes, la disposition en projet, s'avère fondamentalement critiquable.

- a. D'une part, en effet, elle requiert la détention initiale "d'éléments concrets permettant de présumer qu'une infraction ... a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire". Sauf à user sciemment d'un artifice, ceci suppose la démonstration, ultérieure et sans réplique, du dol spécial. Téméraire, la disposition se réclame donc, au départ, d'une preuve dont l'expérience infirme pourtant les possibilités réelles d'administration.
- b. La disposition limite, d'autre part, son incidence à une ou à un nombre restreint d'opérations suspectes. Elle écarte volontairement, en cela, le champ d'investigation, pourtant inéluctable, que lui ouvrent les opérations litispendantes ou connexes.
- c. Elle implique surtout l'indiscrétion certaine, à l'adresse de la banque, de l'existence d'indices de fraude fiscale dans le chef du client dont la situation financière peut désormais faire l'objet de l'examen dûment autorisé. Elle véhicule, de ce fait, imputable à l'Etat, une violation diffuse du secret professionnel.

A ceci répond par ailleurs le fait que l'intérêt des enquêtes en banque à la charge de tiers s'est précisément accrue à raison de l'abolition, le 1er janvier 1993, des frontières physiques, des frontières techniques et des frontières fiscales à

.../...

l'intérieur de la Communauté. Comme le souligne du reste le communiqué ministériel publié au Moniteur belge du 20 février 1993, les documents de paiement émanant des institutions financières constituent désormais un élément important de la preuve du droit à l'exemption des livraisons intracommunautaires. S'il y échet, la vérification de la qualité et du contenu de ces documents de paiement est depuis lors inscrite, elle aussi, à l'ordre du jour.

Aussi la solution consiste-t-elle, peut-être, dans l'abandon, pur et simple, de la disposition en projet au profit du maintien, dans sa rédaction actuelle, de l'article 62bis du Code de la T.V.A.

Dans le souci d'une harmonisation optimale des deux procédures, l'administration des contributions directes et l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines ont convenu, par amendement aux articles 58 et 61 de l'avant-projet de loi, d'une rédaction nouvelle des articles 318 et 322, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992".

Article 185.

L'article 341, alinéa 1er, C.I.R. 92 prévoit que l'évaluation de la base imposable aux impôts sur les revenus peut être faite d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés.

L'origine des revenus présumés peut indifféramment être mobilière, immobilière ou professionnelle.

L'article 341, alinéa 2, du Code C.I.R. 92 s'attache à l'allégation du contribuable qui prétend avoir vendu des valeurs mobilières ou autres instruments financiers.

.../...

Cette allégation n'est admise que si les bordereaux d'achat ou de vente invoqués portent la mention "nominatif" et le nom du contribuable.

Les revenus présumés, donc non déclarés, subiront évidemment la surcharge fiscale d'un accroissement d'impôt, progressif par année de récidive, de 10 à 200 p.c.

Selon l'article 444 C.I.R. 92, l'impôt et les accroissements ne peuvent toutefois dépasser les revenus non déclarés.

L'article 64bis du Code T.V.A. en projet entend s'appuyer sur les résultats engendrés par l'application de l'article 341 du C.I.R. 92. Mais il ajoute à la présomption qui découle de ce dernier article, trois conséquences :

1. La base imposable visée à l'article 341 C.I.R. 92 devient pour la T.V.A. un bénéfice net ou un profit net supplémentaire. Les revenus présumés sont donc pour l'application du Code de la T.V.A. des revenus professionnels provenant d'opérations effectuées dans les conditions de l'article 2 du Code T.V.A., c'est-à-dire des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées à titre onéreux.

2. Pour apprécier le chiffre d'affaires, le bénéfice net ou profit net sera majoré des charges "reconstituées" au sens de la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

.../...

On ne voit pas comment cette législation pourrait déterminer les charges spécifiques qui diffèrent évidemment d'une activité professionnelle à une autre.

3. L'article 64bis du Code T.V.A. en projet ne s'applique qu'aux assujettis à la T.V.A.

Comme on l'a vu précédemment l'assujetti n'est pas un contribuable mais un simple redevable, percepteur de la taxe.

On peut se demander s'il n'y a pas une rupture d'égalité entre les assujettis à la T.V.A. et ceux qui ne le sont pas encore qu'ils exercent une activité comparable.

*

*

*

Enfin, la limite d'imposition inscrite à l'article 444 du Code C.I.R. 92 n'est pas prévue dans le Code de la T.V.A.

Pour que la charge d'impôt ne soit pas excessive, cette limite d'imposition fixée au montant de la portion des revenus non déclarés devrait être étendue à l'ensemble des impôts enrôlés en fonction du redressement fiscal qui sera opéré.

.../...

Articles 187 à 190.

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" (pp. 253-254).

L'observation de la commission mérite d'être suivie d'autant que le fait de représenter le contribuable aboutit à empêcher la continuation de l'exercice de l'activité de conseiller fiscal.

Même si les règles énoncées aux articles 189 à 190 sont déjà prévues dans les articles 446 à 448 C.I.R. 92, l'observation doit être confirmée (1).

Article 191.

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

(1) Sur la jurisprudence actuelle, voyez l'arrêt du Conseil d'Etat du 5 juillet 1994, J.D.F., 1994, pp. 265-278 et la note de M. BALTUS et D. GREGOIRE.

Article 194.Paragraphe 1er.

L'article 81, § 1er, en projet fixe le point de départ d'une prescription de trois ans de l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales, "au 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la cause de leur exigibilité est intervenue".

Le mot "exigibilité" sans autre précision est ambigu car il pourrait désigner aussi bien l'exigibilité de la taxe que l'exigibilité du paiement de celle-ci. L'exposé des motifs utilise en effet ces deux expressions.

Le texte néerlandais de la disposition permet de penser que ce mot "exigibilité" doit être compris comme désignant en l'occurrence l'exigibilité du paiement (en néerlandais : opeisbaarheid van de belasting) et non l'exigibilité de la taxe, notion d'une correction d'ailleurs douteuse dans le lexique juridique français, et qui, dans l'exposé des motifs est rendue en néerlandais par l'expression "verschuldigdheid van de belasting".

Le texte français de l'article 81, § 1er, en projet doit donc être précisé.

Une précision analogue doit être apportée au texte des paragraphes 2 et 3 de l'article 81.

Paragraphe 2.

L'emploi du pronom défini "l'"infraction suppose que dans le contexte qui précède il soit question d'une infraction. Or il n'en est rien. Il s'ensuit que le texte doit préciser à quelle infraction il entend se référer.

Sans doute le texte entend-il viser l'infraction à cause de la commission de laquelle l'administration s'est trouvée empêchée de poursuivre normalement le paiement de la taxe. Si cette interprétation est exacte, elle doit être exprimée dans le texte qui doit donc être revu.

Article 196.

Dans le texte français de l'article 83, alinéa 2, en projet, mieux vaut écrire "La notification de l'avertissement - extrait de rôle effectuée conformément à l'article ...".

Article 198.

Le nouvel intitulé proposé pour la section première du chapitre XIV est trop général et imprécis.

Il convient de décomposer cette section en :

- 1° une section première intitulée : "Décisions précontentieuses et remise des amendes fiscales" comprenant l'article 84 en projet;

.../...

- 2° une deuxième section intitulée : "Procédure de rectification" comprenant les articles 84bis à 84terdecies.

Article 200.

1. Au 1°, il faut écrire : "... par les mots "application" et "recours"".

2. Aux termes de l'article 200 du projet de loi, dans l'alinéa 2 de l'article 84 du Code de la T.V.A., "les mots "et conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt" sont supprimés".

Invités à compléter les explications fournies par l'exposé des motifs à propos de cette suppression, les fonctionnaires délégués ont transmis le commentaire suivant, accompagné d'une nouvelle proposition de texte :

"... 19. Le retrait de compétence auquel procède cette version nouvelle, emporte toutefois ce triple effet :

- a. de confiner désormais le Ministre sous la seule obédience de l'article 9, in fine, de l'arrêté du Régent, du 18 mars 1831 : "et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois";
- b. de placer alors le Ministre en position d'arbitre entre son administration, à laquelle il cesse de s'identifier, et le plaignant;

.../...

- c. de condamner cet arbitre à l'impuissance pour peu que s'établisse le silence de la loi.

20. Aussi l'administration des Contributions directes et l'administration de la T.V.A., de l'Enregistrement et des Domaines ont-elles pu finalement dégager la proposition commune dont la teneur suit :

Code de la T.V.A., article 84, en projet, sous-amendement.

"Le Ministre des Finances définit la position doctrinale de l'Etat dans les matières relevant de l'application du présent Code.

Jusqu'à décision du directeur de la taxation, le Ministre des Finances ou son délégué peut, sur demande et moyennant décision motivées et écrites, conclure avec les redevables (1), dans le respect du droit commun, les accords portant sur les questions de fait qui concourent à la fixation de la base d'imposition, pourvu que ces accords n'impliquent pas exemption ou modération d'impôts.

L'accord conclu cesse notamment d'être valable :

- lorsqu'il apparaît que l'opération a été décrite de manière incomplète ou inexacte par le redevable (2);
- lorsque l'opération n'a pas été réalisée ou n'a pas évolué de la manière présentée par l'intéressé;
- lorsque les effets de l'opération sont modifiés par un ou plusieurs éléments ultérieurs desquels il résulte que la situation qui fait l'objet de l'accord, ne répond plus aux faits qui ont permis la conclusion de cet accord.

(1) Version C.I.R. 1992 : "avec les contribuables".

(2) Version C.I.R. 1992 : "par le contribuable".

Le Ministre des Finances ou son délégué statue sur les requêtes ayant pour objet la remise des amendes fiscales (1).

Dans les limites prévues par la loi, le montant des amendes fiscales proportionnelles prévues par le présent Code ou par les arrêtés pris pour son exécution, est fixé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi".

Si l'intention du gouvernement est de reprendre dans le Code de la T.V.A., le "sous-amendement" reproduit ci-dessus, il y aurait lieu de compléter le projet en vue d'insérer une disposition analogue dans le C.I.R. 92, comme en conviennent les fonctionnaires délégués.

Le premier alinéa du texte en projet paraît néanmoins superflu, s'il est vrai que le pouvoir hiérarchique du ministre suffit à justifier la tradition des circulaires.

Par ailleurs, les explications données au Conseil d'Etat à propos des articles 66 et 79 du projet, ainsi que l'exposé des motifs - voire le dispositif - devraient être revus par les auteurs du projet, afin d'éviter toute erreur d'interprétation quant à la portée des divers "accords" visés par le projet de loi.

(1) Version C.I.R. 1992 : "et des augmentations de droit à titre d'amendes fiscales".

Article 203.

Quant à la notion "en péril", il convient de se référer à l'article 134 du projet.

Article 206.

L'article 84septies mêle des règles de procédure applicable aux observations faites par le redevable ou le contribuable avant la mise au rôle et les griefs formulés après cette mise au rôle.

Les mots "Indépendamment des solutions prévues par les articles 84quater et 84quinquies" doivent être supprimés.

De plus, les articles 84septies à 84decies doivent être déplacés et figurer après l'article 85nonies.

Article 209.

A l'article 84decies, il faut écrire : "aux contribuables concernés d'introduire un recours devant la commission du contentieux fiscal ...".

.../...

Article 211.

L'article 84duodecies en projet appelle la même observation que celle formulée sous l'article 410 en projet (article 130 du projet).

De plus, l'article en projet trouverait mieux sa place dans l'article 91 du code.

Article 212.

L'article 108 de la Constitution attribue déjà au Roi le pouvoir de prendre les arrêtés et règlements nécessaires pour l'exécution des dispositions visées. L'article 212 du projet est, dès lors, superflu.

Article 214.

Cet article doit être supprimé à la suite des différentes intégrations opérées dans les articles 85 et 85bis en projet.

Article 215.

1. Dans la phrase liminaire, on écrira :

.../...

"... et par l'article 91 de la loi du 28 décembre 1992, et inséré dans le chapitre XIV, section 2, nouvelle, de ce code, est remplacé ...".

2. Le texte en projet renvoie à certains articles de l'arrêté royal n° 24 du 29 décembre 1992, pris en exécution notamment de l'article 54, alinéa 1er, du code.

Il est de mauvaise technique de fonder l'application d'une disposition législative sur un texte réglementaire. La référence ne vaut qu'à l'égard du texte réglementaire tel qu'il existe au moment du vote de la loi.

Toute modification ultérieure du texte réglementaire ne peut être prise en compte pour l'application de la disposition législative. Toute autre interprétation permettrait au Roi d'infléchir l'application de la loi, sans le consentement du législateur.

Il y a donc lieu d'insérer les éléments nécessaires dans le texte du projet pour éviter de devoir procéder à une telle référence.

Article 216.

1. Dans la phrase liminaire, il faut écrire :

.../...

"... par l'article 126 de la loi du 22 décembre 1989, et inséré dans le chapitre XIV, section 2, nouvelle, de ce code, est remplacé ...".

2. A l'article 85bis, § 2, il convient de se référer à l'article 172 du projet.

Article 218.

Le "commandement de payer" ne se compare pas au commandement préalable à toute saisie-exécution mobilière, prévu par l'article 1499 du Code judiciaire. L'avertissement-extrait de rôle permet de prendre des mesures d'exécution et conservatoires conformément aux dispositions du Code judiciaire (article 85sexies, § 2, 4°, et article 85quinquies-tricies, en projet). Or, selon le Code judiciaire, une saisie mobilière conservatoire n'est précédée d'aucun commandement (article 1424, 1°, du Code judiciaire).

Le mot "commandement" figurant à l'article 85quater, alinéa 1er, en projet, doit être remplacé par le mot "injonction".

L'observation vaut également pour l'article 85septies en projet (article 221 du projet).

.../...

Article 219.

Il convient de se référer à l'article 134.

Sous réserve de cette observation, l'article 85quinquies, en projet, devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 220.

Au paragraphe 1er, il doit être prévu que les notifications reproduisent le texte de l'article 84octies, auquel l'article 85sexies, alinéa 1er, fait référence, afin que les redevables soient avisés de la manière dont ils doivent exercer leurs droits.

Sous réserve de cette observation, le texte néerlandais devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 221.

L'article 85septies doit prévoir à qui incombent les frais d'intervention de l'huissier de justice.

.../...

Article 222.

La disposition appelle la même observation que celle formulée sous l'article 46.

Article 223.

Mieux vaut écrire :

"Art. 85novies. Pour l'application des articles 85 à 85octies, le Roi fixe ...".

La troisième phrase serait mieux rédigée comme suit :

"Il détermine comment les rôles et leurs avertissements-extraits sont établis".

Chapitre XIVbis. - Réclamations.

Les observations qui suivent sont formulées sous la réserve des observations générales II, n^{os} 7 et 8, et sous les articles 110 à 118 du projet.

L'intitulé de ce chapitre doit s'écrire : "Recours devant la commission du contentieux fiscal".

L'observation vaut pour toutes les dispositions du chapitre concerné.

.../...

Article 226.

1. A l'article 85decies, il est préférable d'écrire :

"... peuvent introduire une réclamation écrite auprès de la commission du contentieux fiscal contre les décisions du directeur ...".

2. Le second alinéa est superflu, car il énonce une règle allant de soi. De plus, il est inscrit de manière générale dans l'alinéa 1er.

Article 229.

L'article 85duodecies laissant incertaine la question si les auteurs du projet entendent faire de la déchéance une nullité au sens du Code judiciaire, il est proposé de rédiger l'article 85duodecies de la manière suivante :

"Art. 85duodecies. Pour être valable, le recours doit être motivé et introduit par lettre recommandée à la poste dans le délai ...".

.../...

Articles 232 à 234.

Les dispositions relatives à l'instruction des réclamations étant semblables à celles qui figurent aux articles 104 à 106 du projet relatifs aux impôts sur les revenus, elles appellent les mêmes observations.

Article 236.

Il faut, comme dans l'article 375 du C.I.R. 92, préciser que la décision est notifiée aux parties par lettre recommandée à la poste.

Article 237.

L'intitulé du chapitre XIV doit s'écrire : "Appel et pourvoi en cassation".

Dans les dispositions contenues dans le chapitre concerné, il faut à chaque fois, remplacer le mot "recours" par le mot "appel".

Article 240.

Quant à la notion de "griefs nouveaux" figurant à l'article 85undevicies, alinéa 2, en projet, il est fait référence à l'observation formulée sous l'article 377, alinéa 3, en projet (article 110 du projet).

.../...

Article 241.

Le Gouvernement appréciera s'il n'est pas opportun, dans un souci d'uniformisation, de substituer le délai de 30 jours à celui de 40 jours.

Article 245.

En disposant que l'appelant (que ce soit le contribuable ou l'administration fiscale) "ne peut répliquer, par le dépôt de pièces et documents, qu'avec l'autorisation de la Cour", l'article 85quater^{vicies} en projet méconnaît le principe du débat contradictoire ainsi que l'exigence d'un procès équitable prévu par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

La critique est valable même si le texte examiné est la reproduction d'un texte en vigueur.

La disposition en projet doit, dès lors, être omise.

Article 247.

L'article 85sexies^{vicies} en projet méconnaît le principe du débat contradictoire.

.../...

En prévoyant que, dès l'appel de la cause, un arrêt réputé contradictoire peut être pris, la disposition doit préciser les formalités prévues par l'article 751 du Code judiciaire et, notamment, l'avertissement à la partie défaillante.

Section 2.

L'intitulé du texte français doit s'écrire : "Pourvoi en cassation".

L'observation vaut pour toutes les dispositions reproduites dans cette section.

Article 251.

Le texte néerlandais de l'article 85undetricies en projet devrait être rédigé en tenant compte des observations faites dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 256.

Au paragraphe 1er de l'article 85tertricies en projet, il serait plus conforme à l'organisation actuelle du service postal, de remplacer les mots "à compter du lendemain" par les mots "à compter du jour ouvrable suivant".

.../...

Cette proposition vaut encore davantage pour le paragraphe 2 qui ne dit rien quant au jour présumé de la signification.

L'observation précitée vaut également pour l'article 92, § 1er, alinéa 2, en projet.

Article 259.

1. Le texte français de l'article 85quinquies-tricies utilise tantôt les mots "dette d'impôt" (alinéa 1er), tantôt les mots "dette fiscale" (alinéa 3).

Dans un souci d'harmonie avec le texte néerlandais, mieux vaut parler de "dette fiscale".

2. Au paragraphe 1er, alinéa 2, les mots "pour le surplus" ne donnent pas une idée claire de la disposition. Il est proposé d'écrire :

"Dans ces cas de recours et d'appel, la partie contestée de la dette fiscale ne peut, sous réserve des articles 91 et 92, donner lieu qu'à une saisie conservatoire".

3. Quant au paragraphe 2, il convient de se référer à l'observation formulée à propos de l'article 134.

.../...

Article 260.

A la fin de l'article 85sexiestricies, les mots "alinéa 2" doivent être omis.

Le texte néerlandais de l'article 85sexiestricies en projet devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 261.

L'article 85quinquiestricies, § 2, en projet, qui permet la saisie-exécution pour la totalité de la dette fiscale, nonobstant l'introduction d'un recours, lorsque les droits du Trésor sont en péril, se suffit à lui-même. L'article 85septiestricies en projet est superflu et doit être omis.

Article 262.

1. A l'article 85octiestricies, § 1er, alinéa 1er, du texte français, mieux vaut écrire : "... le fonctionnaire ... peut procéder ...".

2. Au paragraphe 1er, alinéa 2, il convient de remplacer les mots "de la pièce" par les mots "du pli recommandé".

.../...

3. Au paragraphe 3, alinéa 1er, il serait plus exact, pour bien exprimer la règle contenue dans l'alinéa 2, d'écrire à l'alinéa 1er : "La saisie-arrêt-exécution doit être confirmée par exploit d'huissier ..." et, à l'alinéa 2, de remplacer le mot "procéder" par celui de "confirmer".

Article 263.

A la suite de l'insertion de différentes références opérée dans les articles 88, 91, 92 et 93 en projet, cet article doit être rédigé de la manière suivante :

"Art. L'article 86, modifié par l'article 69 de la loi du 8 août 1980 et par l'article 27 de la loi du 27 juillet 1993, l'article 87, modifié par l'article 28 de la loi du 22 juillet 1993 et l'article 90 sont insérés dans le chapitre XIVquiquies, nouveau, de ce code".

Article 264.

1. La phrase liminaire doit s'écrire :

"Art. L'article 88 du même code, modifié par l'article 70 de la loi du 8 août 1980 et inséré dans le chapitre XIVquiquies, nouveau, de ce code, est remplacé par la disposition suivante :".

.../...

Le texte néerlandais du paragraphe 2 devrait être rédigé en tenant compte des observations faites dans la version néerlandaise du présent avis.

2. Un délai prenant cours à la date de l'exécutoire du rôle devrait être imparti à l'administration dans le cas d'application de l'article 88, § 3, en projet, si l'on veut éviter de perturber la liquidation de certaines faillites.

Il ne peut se concevoir que l'administration fiscale fasse inscrire une hypothèque légale avec effet rétroactif, alors que des sommes auraient déjà été réparties entre les créanciers.

L'article 447, alinéa 2, du livre III du Code de commerce auquel on déroge prévoit un délai de quinze jours. Si ce délai paraît insuffisant, il peut être augmenté, mais non supprimé.

Article 265.

1. Dans l'article 88bis en projet, la loi du 16 décembre 1851 sur la révision du régime hypothécaire est à citer par son intitulé complet.

2. Mieux vaut écrire : "... pour une somme à fixer par le ...".

.../...

Article 266.

Dans l'article 88ter en projet, le membre de phrase : "dans la forme que ce ministre ou son délégué déterminent" implique visiblement l'exercice d'un pouvoir réglementaire. Cette attribution ne peut être consentie qu'au ministre, en raison de sa responsabilité politique. Les mots "ou son délégué" doivent, en conséquence, être omis.

Article 269.

1. La phrase liminaire doit s'écrire :

"Art. L'article 89 du même code, modifié par l'article 71 de la loi du 8 août 1980 et inséré dans le chapitre XIVquinquies nouveau de ce code, est remplacé par la disposition suivante : ...".

2. L'article 89 en projet, dans la mesure où il prévoit une dérogation par le Roi, appelle l'observation générale n° II. La dérogation est d'autant moins acceptable que le projet maintient, conformément à la Constitution, le contentieux des saisies dans la compétence du juge des saisies, lequel applique de toute évidence le Code judiciaire.

.../...

Article 270.

La phrase liminaire doit s'écrire :

"Art. A l'article 91 du même code, modifié ... de la loi du 28 décembre 1992 et inséré dans le chapitre XIVquinquies nouveau de ce code, sont apportées ...".

Article 271.

1. La phrase liminaire doit s'écrire :

"Art. L'article 92 du même code, inséré dans le chapitre XIVquinquies nouveau de ce code, est remplacé ...".

2. A l'article 92, § 1er, alinéa 1er, en projet, les mots "des arrêtés pris pour son exécution" appellent la même observation que celle formulée à propos de l'article 172 du projet et doivent être omis.

En outre le texte néerlandais devrait être rédigé en tenant compte de l'observation faite dans la version néerlandaise du présent avis.

.../...

3. A l'article 92, § 1er, alinéa 2 :

- a) il faut écrire dans le texte français : "Si la garantie réelle ... est reconnue insuffisante ... de la caution, le redevable est tenu ...";
- b) les mots "de la pièce" doivent être remplacés par les mots "du pli recommandé";
- c) la fin de l'alinéa 2 précise : "La remise ... à compter du lendemain". Le lendemain pouvant être un jour férié ou un dimanche, la notification d'un pli recommandé s'avérerait impossible. On écrira donc : "à compter du jour ouvrable suivant".

4. Le recours prévu à l'article 92, § 1er, alinéa 3, doit valoir à la fois contre la décision prévue à l'alinéa 2 que contre celle prévue à l'alinéa 1er.

Dans le texte néerlandais, il faudrait écrire "beroep instellen bij" au lieu de "een verhaal inleiden voor".

En conséquence, les décisions visées dans les alinéas 1er et 2 doivent, l'une et l'autre, être notifiées pour qu'elles soient susceptibles de recours.

.../...

5. L'article 92, § 2, en projet précise :

"Dans le cas où la réclamation visée à l'article 85decies a été rejetée, aucun recours contre la décision du juge fiscal ne peut être valablement introduit si le montant des sommes dues n'est pas consigné dans les deux mois de la demande que le fonctionnaire chargé du recouvrement notifie au redevable sous pli recommandé à la poste".

La Cour d'arbitrage a été saisie, en cette matière, de questions préjudicielles émanant de la Cour d'appel d'Anvers (1). Les réponses montrent que les textes en vigueur, comme les textes en projet, suscitent des difficultés sérieuses d'ordre constitutionnel auxquelles l'administration propose de mettre fin par l'adoption d'un texte qui serait amendé comme suit :

"§ 2. En cas de recours contre la décision du juge fiscal qui a rejeté la réclamation visée à l'article 85decies, le fonctionnaire chargé du recouvrement peut, eu égard aux données concrètes du dossier, en ce compris la situation financière du redevable, notifier à celui-ci, par pli recommandé à la poste, une demande de consignation de tout ou partie des sommes dues. Le redevable peut être autorisé à remplacer cette consignation par une sûreté réelle ou personnelle agréées par l'administration.

(1) Cour d'arbitrage, arrêts n° 73/92, du 18 novembre 1992 (Moniteur belge, 16 février 1993), n° 43/9, du 10 juin 1993 (Moniteur belge, 3 juillet 1993), n° 44/95, du 6 juin 1995 (Moniteur belge, 26 août 1995), et n° 75/95, du 9 novembre 1995 (Moniteur belge, 1er décembre 1995).

Les sommes réclamées doivent être consignées, ou la sûreté constituée, dans les deux mois de la notification.

A défaut de consignation des sommes ou de constitution de la sûreté dans le délai imparti, la juridiction saisie du recours doit, dans les trois mois à compter de l'expiration de ce délai, déclarer le recours irrecevable à moins que, sur requête motivée du redevable dans les deux mois de la notification visée à l'alinéa 1er, elle ne conclue, dans la même période de trois mois, que la demande formée par le fonctionnaire chargé du recouvrement n'est pas fondée".

Article 272.

1. Il faut écrire :

"Art. Dans l'article 93, alinéa 1er, du même code, inséré dans le chapitre XIVquinquies nouveau de ce code, les mots ...".

2. La disposition en projet appelle la même observation que celle qui a été formulée à propos du chapitre VII du titre IV.

.../...

Article 273.

1. Il y a lieu de préciser que l'article 93bis a été inséré par la loi du 4 août 1978 (article 56).

2. En ce qui concerne les modifications successives visées aux alinéas 1er à 3, il convient de se référer à l'observation générale n° III.

Article 274.

1. Il y a lieu de préciser que l'article 93ter a été inséré par la loi du 8 août 1980 (article 72).

2. L'article 93ter, § 1er, en projet parle de "sommes dues par le propriétaire desdits biens meubles", alors qu'il peut se faire que le propriétaire des biens meubles vendus ne soit redevable d'aucune somme.

Le texte doit être rédigé à l'image de l'article 442 C.I.R. qui a l'avantage de désigner mieux le destinataire de la lettre recommandée.

Article 275.

Le créancier réel est l'administration fiscale et non les fonctionnaires (voir le texte coordonné).

.../...

En ce qui concerne les termes "administration fiscale", il convient de se référer à l'observation générale n° I.

Article 276.

En ce qui concerne les 1° à 4°, il convient de se référer à l'observation générale n° III.

Le texte néerlandais du 5°, in fine, devrait être rédigé ainsi qu'il est indiqué dans la version néerlandaise du présent avis.

Article 278.

Au début de la disposition, il faut écrire :

"Art. Pour les premières nominations et par dérogation aux articles 7 et 8 ...".

Article 279.

1. En ce qui concerne le risque de ne voir siéger aucun porteur du diplôme de licencié en droit ou de docteur en droit au sein de la commission du contentieux fiscal, il est renvoyé à l'observation générale I, n° 3.

.../...

2. Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas l'objet de l'exécution prévue à l'alinéa 2.

Article 280.

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

Article 282.

1. Compte tenu des termes généraux de l'article 280 du projet, on écrira :

"Art. Sous réserve de l'application des articles 280 à 290, les réclamations fondées ...".

2. A la fin de la disposition, il faut écrire :

"... sur les revenus 1992, y inséré par l'article 94 de la présente loi".

L'observation vaut également pour les articles 283, 284, § 1er, 285, § 1er, 286 et 287, §§ 2 et 3.

.../...

Article 284.

1. Au paragraphe 1er, la finale des alinéas 1er et 2 pourrait être plus claire en la rédigeant comme suit :

"... comme des demandes de révision, régulières au sens de l'article 365¹, selon le cas de son paragraphe 1er, de son paragraphe 3 ou de son paragraphe 5, du Code des impôts sur les revenus 1992, y inséré par l'article 94 de la présente loi".

Cette rédaction pourrait également être utilisée au début de l'article 285.

2. Au paragraphe 1er, alinéa 2, treizième ligne, il convient d'écrire : "tel qu'il est remplacé par l'article 102 ...".

Article 285.

L'article 188, § 2, devrait être situé. Il ne peut s'agir ni du projet, ni du C.I.R. 92.

Article 290.

Comme aux articles précédents, on termine l'alinéa 1er du texte français par les mots : "... d'entrée en vigueur de la présente loi".

.../...

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

Observations finales.

1. Dans la version française de l'intitulé du titre Ier, il y a lieu d'écrire "premier" en toutes lettres.

2. La division d'un article en paragraphes ne se justifie pas lorsque chacun de ceux-ci ne comporte qu'un alinéa.

L'observation vaut pour les articles 8, 26, 194, (article 81 en projet), 215 (article 85 en projet), 216 (article 86bis en projet), 218 (article 85quater en projet), 220 (article 85sexies en projet).

3. L'usage des tirets est à éviter : les subdivisions d'une phrase doivent se faire par 1^o, 2^o, 3^o, etc.

L'observation vaut pour les articles 9, 22, 85 et 287.

4. Le texte néerlandais de l'ensemble du projet devrait être rédigé en tenant compte de l'observation finale faite dans la version néerlandaise du présent avis.

Voorafgaande opmerkingen.

1. Voor zover de Raad van State weet, waren de onderhandelingen met de vakbonden op 1 juli 1996 nog steeds aan de gang. Onder voorbehoud dat dat vormvereiste op regelmatige wijze wordt nageleefd, wordt dit advies gegeven.

2. Soms bevat de memorie van toelichting synthetische commentaar bij verscheidene artikelen van het ontwerp, die hoewel zij over het gehele dispositief verspreid staan, worden samengebracht omdat er onder hen een logisch verband bestaat. Teneinde de leesbaarheid van de memorie van toelichting te verbeteren, behoort voor elk artikel uitdrukkelijk te worden verwezen naar de relevante passage van die memorie.

Soms wordt over wetswijzigingen die niet louter formeel zijn, slechts een zeer korte commentaar gegeven, zodat de juiste betekenis ervan soms onduidelijk blijft. De stellers van de teksten dienen dit gebrek weg te werken teneinde het parlementaire werk efficiënter te laten verlopen en omtrent de interpretatie van de ontworpen bepalingen zekerheid te doen bestaan. De Raad van State heeft het raadzaam geacht om in dit advies, waar dat dienstig bleek, de door de gemachtigde ambtenaren verstrekte antwoorden weer te geven die al kunnen bijdragen tot die onontbeerlijke verduidelijking.

.../...

Algemene opmerkingen.

I. Belastingprocedure, bestuurslichaam en rechtscollege.

1. Het woord "belastingprocedure", dat in het opschrift van de ontworpen wet wordt gebruikt, is dubbelzinnig want het wordt gebruikt om er twee heel verschillende juridische realiteiten mee aan te geven.

Het woord belastingprocedure kan dienen en dient in casu inderdaad om er de talrijke onderscheiden vormvereisten mee aan te geven die het overheidsbestuur in acht dient te nemen om het bedrag van de verschuldigde belastingen vast te stellen en ze te innen. In die betekenis verenigt de belastingprocedure de regels die het kader vormen van het optreden van de uitvoerende macht, de Staat-fiscus in beperkte zin; dat zijn de regels die in de memorie van toelichting van het ontwerp soms het formeel belastingrecht worden genoemd, tegenover het materieel belastingrecht, dat zijnerzijds bestaat uit regels ter bepaling van de belastinggrondslag en de grootte van de belasting.

Hetzelfde woord "belastingprocedure" dient echter ook om er het geheel van vormvereisten mee aan te geven die moeten worden vervuld opdat over een probleem voor een rechtbank kan worden gedebatteerd, terwijl het woord tevens staat voor de regels die die rechtbank zal moeten volgen van bij het aanspannen van het geding tot de beslissing die zij neemt. In deze betekenis is de belastingprocedure het kader waarbinnen de rechtsprekende functie wordt uitgeoefend wanneer een twistvraag tot het fiscaal recht behoort.

.../...

Het ontwerp hervormt de belastingprocedure in de twee betekenissen die zopas zijn aangegeven : de administratieve en de rechtsprekende.

2. Wat de eerste betekenis betreft, stelt de memorie van toelichting dat de Regering het plan heeft opgevat om voor de behoeften van de inkomstenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde een "polyvalente administratie voor taxatie en controle alsook één enkele invorderingsadministratie op te richten". Voor het volbrengen van dat plan is een hervorming van de administratieve procedure onontbeerlijk, want één enkel of polyvalent bestuurslichaam behoort in alle sectoren van haar bevoegdheid en dus van haar optreden maar één stel regels te moeten volgen. Het ontwerp hervormt dus het thans geldende recht door voor beide betrokken belastingen één enkele procedure in te stellen waarvan de regels geredigeerd zijn naar het voorbeeld van die welke thans hetzij voor de ene, hetzij voor de andere gelden en waarbij alleen verschillende regels worden gelaten wanneer de procedure verband houdt met de specifieke kenmerken van de belasting in kwestie. Deze methode geeft geen aanleiding tot een andere algemene opmerking dan die betreffende de haast systematische uitbreiding tot de voorheffingen, van de regels die thans alleen voor de belastingen gelden (zie de algemene opmerking over titel IV).

Wat de belastingprocedure betreft in haar betekenis van geheel van regels die noodzakelijk zijn voor het organiseren en het vervullen van de rechtsprekende functie,

.../...

gaat het ontwerp, vanuit diezelfde wil om te uniformeren, ronduit innoverend - en schrappend - te werk. Door het ontwerp wordt een nieuw administratief rechtscollege opgericht : de commissie voor belastinggeschillen, waaraan de bevoegdheid wordt opgedragen om de geschillen inzake inkomstenbelastingen en belasting over de toegevoegde waarde in eerste aanleg te beslechten.

Toen de Minister van Financiën op 13 februari 1996 op het spreekgestoelte van het "Centre européen de fiscalité" met de stem van de heer Pierre Goblet sprak over de "Perspectieven van de regeerperiode", heeft hij verklaard dat dit rechtscollege, dat thans als administratief is opgevat, niettemin volgens hem op middellange of lange termijn onvermijdelijk tot de rechterlijke macht zal gaan behoren. De commissie voor belastinggeschillen blijft een administratief rechtscollege maar zij zal - volgens de mening van de minister van Financiën zelf - op min of meer lange termijn gaan behoren tot de rechterlijke orde, waarmee zij trouwens nu reeds is verbonden, aangezien het beroep tegen beslissingen van de commissie volgens het ontwerp bij het hof van beroep dient te worden ingesteld en er tegen de arresten van dat hof uiteraard een voorziening in cassatie mogelijk is.

De nieuwe organisatie die het ontwerp voor de beslechting van belastinggeschillen instelt, geeft aanleiding tot enige opmerkingen. Sommige hebben betrekking op de aard zelf van het ingestelde rechtscollege (I); de overige hebben betrekking op wat juist de procedure is die zal worden gevolgd door het nieuwe rechtscollege of door de gewone rechtscolleges die door het te baat nemen van de rechtsmiddelen geadieerd zijn (II).

.../...

a) Rechter-ambtenaar, ambtenaar-rechter of echte rechter ?

3. Het ontwerp strekt tot het wegwerken van de thans inzake inkomstenbelasting duidelijke verwarring tussen de administratieve taak van het vaststellen en invorderen van de belasting en de rechtsprekende taak van het in eerste aanleg beslechten van geschillen tussen de Schatkist-schuld-eiser en de belastingschuldige. Daarom worden de geschillen inzake directe belastingen in het ontwerp opgedragen aan "belastingrechters", die onpartijdige "beslissingen" uitspreken. Het zou ideaal zijn mochten de aanhalingstekens rond de woorden belastingrechters en beslissingen in de memorie van toelichting kunnen vervallen en er geen enkele twijfel zou rijzen omtrent de ware aard van die rechters en hun beslissingen. Daarom behoort elke dubbelzinnigheid in de tekst, en uiteraard ook in de memorie van toelichting en in de commentaar bij de artikelen te worden vermeden.

Artikel 8, § 2, 2º, en de overgangsregels van de artikelen 278 en 279 zijn beslist de bepalingen die het doel van het ontwerp het meest in het gedrang brengen. Deze teksten stellen de Koning in staat of verplichten Hem er zelfs toe een benoeming tot rechter te verlenen aan ambtenaren, die weliswaar perfect op de hoogte zijn van het gehele belastingrecht, maar wier algemene vorming in alle andere domeinen van de wetgeving en het recht, en inzonderheid van de rechtspleging, althans in sommige gevallen even goed vrij onvolledig zou kunnen zijn.

.../...

In rechtbanken van koophandel en arbeidsrechtbanken, bijvoorbeeld, hebben thans weliswaar rechters zitting die geen enkele juridische opleiding hebben genoten en die bij hun benoeming soms zelfs over geen enkele juridische ervaring beschikten. Er behoort echter te worden opgemerkt dat zulke rechters steeds in een college zitting hebben, waarvan de voorzitter steeds een beroepsrechter is die wel over een volledige juridische en gerechtelijke opleiding beschikt. De commissies voor belastinggeschillen zullen echter alleen uit belastingrechters bestaan. Daardoor bestaat de mogelijkheid dat in die rechtscolleges geen enkele rechter zit wiens opleiding en ervaring kunnen garanderen dat elk specifiek probleem in een ruime context wordt bekeken en dat de - vaak ver van de fiscale aan gelegenheid verwijderde - algemene gegevens en gevolgen van elke beslissing goed beoordeeld en besproken worden.

Daarom dienen correcties te worden aangebracht in artikel 2, - dat in feite het eerste inhoudelijke artikel van de ontworpen wet vormt - waarin te lezen staat dat "bij de minister van Financiën ... een Dienst voor belastinggeschillen (wordt) opgericht die bestaat uit commissies voor belastinggeschillen", want zulke woorden geven in het gehele ontwerp een aanzet tot verderfelijke tegenstrijdigheid. In de artikelen 21 en 37 bijvoorbeeld wordt gebruik gemaakt van hetzelfde woord "dienst", dat als connotatie het idee van onderdeel van het bestuur heeft; het is er even misplaatst als in artikel 2. Zo is het even betreurenswaardig dat in artikel 11 gewoon wordt verwezen naar de onverenigbaarheden die aan de ambtenaren van het ministerie van Financiën zijn opgelegd.

.../...

Uit de memorie van toelichting zou elke bewering moeten worden geweerd die de indruk kan wekken dat de belastingrechters ambtenaren zijn die rechter zijn geworden en desondanks toch nog ambtenaar blijven of zo niet de hoedanigheid, dan toch de geest van hun eerste staat behouden. Sommige beweringen zoals "... de belastingrechters zullen statutair ambtenaren van het ministerie van Financiën blijven ..." werpen in het geheel niet meer licht op de ontworpen teksten, maar zijn bijna volledig in strijd met de bedoeling om een administratief rechtscollege op te richten.

Men mag niet de indruk wekken, zoals de memorie van toelichting doet, dat het fiscaal rechtscollege de karakteristieke gedragingen van de rechtsprekende activiteit niet zou overnemen en die van het bestuur zou behouden. Zo geeft de commentaar bij artikel 5 aan dat het college van voorzitters bevoegd is op het vlak van "initiatieven met het oog op een eenvormige rechtspraak". Daarbij vergeet men dat een rechtbank van eerste aanleg, zij het in fiscale zaken, steeds slechts een onderdeel van de gerechtelijke hiërarchische piramide is. De beslissingen van de commissies voor belastinggeschillen kunnen door de hoven van beroep teniet worden gedaan en tegen de arresten van deze hoven zelf kan in cassatie worden gegaan. De eenheid van de rechtspraak zal dan ook overeenkomstig artikel 147 van de Grondwet door het Hof van Cassatie worden verzekerd; de voorgenomen hervorming strekt ertoe het opperste rechtscollege op fiscaal gebied dezelfde eenheid brengende functie te laten vervullen die het al zeer lang vervult in alle overige juridische aangelegenheden waarvoor het bevoegd is.

.../...

Zou men het begrijpen mochten de voorzitters van de onderscheiden rechtbanken van eerste aanleg, arbeidsrechtbanken of rechtbanken van koophandel zich organiseren om samen een eigen rol te spelen met het oog op het uniformiseren van de rechtspraak ? Deze rechtscolleges van eerste aanleg kunnen alleen hopen dat zij de rechtspraak van het Hof van Cassatie zullen beïnvloeden door de wijsheid en de kwaliteit van de motieven van hun beslissingen. Zo moet ook het fiscale rechtscollege van eerste aanleg, als het een echt rechtscollege wil zijn, dezelfde houding aannemen als de gewone rechtbanken waarmee het vergelijkbaar is, in dezelfde geest en zo veel mogelijk op dezelfde wijze als die rechtbanken werken in een poging om op hen te lijken voor het eventueel zelf, op zijn beurt, een rechtscollege van de rechterlijke macht wordt.

4. De redactie van de tekst en van de memorie van toelichting dient des te meer te worden verzorgd daar zij de basis zullen zijn voor het oordeel dat over deze nieuwe instelling zal worden geveld door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, wanneer dit zal moeten beslissen over de vraag of de commissie voor belastinggeschillen wel een rechterlijke instantie is in de zin van artikel 177 van het Verdrag van Rome en of zij op basis daarvan dan ook door het verdrag kan worden gemachtigd om prejudiciële vragen te stellen.

Wat de criteria voor de rechtspraak van dat hof betreft, lijkt de commissie voor belastinggeschillen zeker te beantwoorden aan dat van de bestendigheid, de wettelijke

.../...

oorsprong en de verplichte aanhangigmaking. Er kan evenmin nauwelijks worden betwijfeld dat het de bedoeling is dat ze beslist door het toepassen van rechtsregels. De controle van de laatste twee criteria, de onafhankelijkheid in de taak om te berechten en het op tegenspraak verlopen van de rechtspleging, mag echter geen aanleiding geven tot moeilijkheden.

De ontworpen instelling zal des te meer als een rechtscollege overkomen en de nieuwe belastingrechters zullen des te meer blijk geven van de geest die de hunne zou moeten zijn, naarmate de wet zelf waarbij zij in het aanzijn worden geroepen, inzonderheid wat de vorm betreft, bij het Gerechtelijk Wetboek aansluit. Daarom behoren het plan en de algemene organisatie van titel I van het ontwerp te worden herzien, de enige titel overigens die als autonoom geheel in de wetgeving zou overblijven.

b) "Belastingrechter" of "commissie voor belastinggeschillen".

5. De regels voor de organisatie en de werkwijze van dit nieuwe rechtscollege moeten worden geredigeerd zoals die van elk ander rechtscollege zijn gesteld. Men dient er inzonderheid zorg voor te dragen uitdrukkingen zoals "de belastingrechter", "de belastingrechters" of "de commissie voor belastinggeschillen" niet zomaar door elkaar te gebruiken, zoals het ontwerp thans doet.

.../...

Men gebruike "de belastingrechter" alleen om elke regel aan te geven die betrekking heeft op het statuut of de eigen rol van de rechter, bijvoorbeeld de tucht, de indienstneming of de wraking van de rechter. Daarentegen gebruike men "de commissie voor belastinggeschillen" telkens wanneer het gaat om een regel die op het rechtscollege als zodanig betrekking heeft, en niet op de rechter of rechters die aan dat college gestalte moeten geven. Dat is inzonderheid het geval met de regels die betrekking hebben op de bevoegdheid, op de procedure die zij moet volgen, op de draagwijdte van de beslissing die zij treft.

Zo is het bijvoorbeeld onjuist om aan titel I van het ontwerp als opschrift "De belastingrechters" te geven. Het doel van die titel als geheel bestaat er immers in een nieuw rechtscollege in te stellen, waaraan artikel 2 de naam "commissie voor belastinggeschillen" geeft en waarvan artikel 4 bepaalt dat zij "uit ten minste drie belastingrechters (bestaat)", die samen of afzonderlijk zitting houden. Titel I moet dan ook als opschrift "Commissies voor belastinggeschillen" dragen.

Zo ook wordt in artikel 24 terecht geschreven : "Het taalgebruik voor de commissies voor belastinggeschillen", terwijl in artikel 25 ten onrechte wordt geschreven : "De belastingrechters zijn, met uitsluiting van andere rechtscolleges, bevoegd voor de beslechting ...". Het gaat immers om de bevoegdheid van de commissie en niet om die van de rechters waaruit zij bestaat. Een onnodige herhaling zoals in artikel 26, waarin te lezen staat "... de belastingrechters van de commissie voor belastinggeschillen die bevoegd is ..." dient zorgvuldig te worden voorkomen.

.../...

Deze correcties dienen in het gehele ontwerp te worden aangebracht. Ten einde gebreken in de tekst op te sporen en recht te zetten, kan men de manier overnemen waarop het Gerechtelijk Wetboek de regels formuleert die analoog zijn met die welke het ontwerp stelt.

II. Gemeenrechtelijke procedure of specifieke procedure ?

6. De draagwijdte van een hervorming die bestaat in het uniformiseren van de regels die thans voor elke soort belasting verschillend zijn, is onvermijdelijk zelf verschillend naargelang van de belasting uit het oogpunt waarvan zij wordt onderzocht.

De hervorming is het duidelijkst voor de geschillen inzake inkomstenbelasting. Door de hervorming wordt immers de thans geldende regeling afgeschaft waarbij de gewestelijk directeur van de belastingen de taxatiedienst leidt en eventueel over tegen die aanslag ingediende bezwaren uitspraak doet na afloop van een procedure die uiteraard niets rechtsprekends heeft. Volgens het ontwerp zullen de geschillen inzake inkomstenbelastingen in eerste aanleg worden voorgelegd aan de commissie voor belastinggeschillen die een procedure toepast die echt op tegenspraak verloopt.

De omwenteling waaraan het ontwerp de geschillen in eerste aanleg inzake B.T.W. onderwerpt, is echter, hoewel ze minder in het oog springt, niet minder ingrijpend, want die geschillen worden, ten einde ze ook aan dat nieuwe rechtscollege te kunnen voorleggen, onttrokken aan de rechtbank van eerste aanleg die daar thans kennis van neemt.

.../...

7. Het feit dat voor de geschillen inzake B.T.W. het bevoegde rechtscollege door een ander wordt vervangen, heeft aanzienlijke gevolgen, want de vervanging gaat gepaard met een omvorming van de procedure. Het ontwerp wil het rechtscollege dat het opricht immers laten ontsnappen aan de verplichting om de regels van de gemeenrechtelijke procesgang na te leven. Het nieuwe rechtscollege dient - wellicht omdat het, volgens de bewoordingen zelf van de memorie van toelichting, "tweeslachtig" is - een eigen procedure te volgen. Deze nieuwe en specifieke procedure blijft tot op vandaag onbekend; artikel 20 van het ontwerp bepaalt zich immers tot de negatieve verwoording dat het Gerechtelijk Wetboek alleen van toepassing is "voor zover er uitdrukkelijk naar verwezen wordt". De commentaar bij dat artikel 20 stelt alleen dat de procedure bij besluit door de Koning zal worden vastgesteld op grond van zijn algemene bevoegdheid om de wetten uit te voeren. Daarop laten de artikelen 104 en 232, hunnerzijds, volgen dat "de Koning ..., bij een in Ministerraad overlegd besluit, de wijze en de termijnen van mededeling en neerlegging van de conclusies, antwoorden, wederantwoorden, memories, nota's en stukken (bepaalt)".

Dat de beslechting van geschillen inzake B.T.W. aan een nog onzeker procesrecht wordt toevertrouwd, vormt een breuk met het reeds lang gevestigde gebruik om de geschillen inzake indirecte belastingen in de regel te rekenen tot de bevoegdheid van de gewone rechtbanken, handelend volgens de gewone regels van de burgerlijke procedure. Zulk een breuk is dan ook een keuze met aanzienlijke gevolgen. Om die te rechtvaardigen, bepaalt de memorie van toelichting echter alleen dat "niet houdbaar (is) gebleken twee verschillende

.../...

geschillenprocedures ..., naast elkaar te laten bestaan.". De memorie van toelichting zou daarentegen voor die keuze voor die breuk een des te zorgvuldiger uitleg moeten geven daar het instellen van een specifieke belastingprocedure tegelijk gevolgen heeft voor de samenhang van de procedures - en, bijgevolg, voor het vermogen van de pleiters en de rechtbanken om verschillende procedures naast elkaar te hanteren, welke moeilijkheid men voor het bestuur wil voorkomen - en de gelijkheid van de pleiters naargelang van de aangelegenheid waarover het gaat in de gedingen waarin zij tegenover elkaar staan. Die uitleg mag er evenmin aan voorbijgaan dat de geschillen inzake andere indirecte belastingen, - zoals inzake registratierechten, successierechten en het zegelrecht bijvoorbeeld -, als het ontwerp ongewijzigd wordt aangenomen, tot de bevoegdheid van de rechtbanken van de rechterlijke macht zouden blijven behoren en dat daarvoor dan ook de regels van de gemeenrechtelijke procedure zouden blijven gelden. Teneinde het ontwerp met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel in overeenstemming te brengen, zou moeten worden uitgelegd dat de B.T.W. dermate van de overige indirecte belastingen verschilt dat de geschillen die zij veroorzaakt, moeten worden beslecht door een bijzonder rechtscollege volgens een bijzondere procedure, die van de gemeenrechtelijke procedure verschilt, wat niet duidelijk blijkt. Als dat verschil niet kan worden aangetoond, behoren de regels die thans voor de B.T.W.-procedure gelden, op de geschillen inzake inkomstenbelastingen toepasselijk te worden gemaakt.

.../...

8. De neiging van het ontwerp om regels vast te stellen die een uitzondering vormen op de gewone burgerlijke procedure, blijkt voorts uit het feit dat het de bijzondere regels die thans in het Wetboek van de inkomstenbelastingen voorkomen toepasselijk maakt op de geschillen inzake B.T.W., wanneer deze voor het Hof van Beroep of voor het Hof van Cassatie worden gebracht, hoewel die regels uiteraard alleen betrekking hebben op de geschillen inzake inkomstenbelastingen die voor diezelfde rechtscolleges worden gebracht.

Die bijzondere regels zijn oud : sommige gaan ten minste terug tot een wet van 6 september 1895, en danken hun bestaan alleen aan het feit dat de procedure in eerste aanleg inzake directe belastingen niet voor een rechtscollege plaatsvond - en tot op vandaag trouwens niet voor een rechtscollege plaatsvindt. Zij zijn dan ook niet langer vereist daar het net de bedoeling van het onderhavige ontwerp is de procedure inzake belastingen vanaf de eerste aanleg gerechtelijk te maken. Afgezien daarvan en hoewel die regels tot op heden van kracht zijn gebleven en in het Wetboek van de inkomstenbelastingen staan, kan sterk worden betwijfeld dat zij nog kunnen samengaan met de beginselen van een billijk proces, zoals zij thans voortvloeien uit het Verdrag tot bescherming van de rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (zie de afzonderlijke opmerkingen over de artikelen 245 en 247).

III. De benaming van de bestuurslichamen.

9. De benamingen die thans gebruikelijk zijn om ermee naar de bevoegde diensten en ambtenaren te verwijzen,

.../...

moeten worden behouden totdat de fiscale besturen zijn samengesmolten en in het ontwerp dient te worden bepaald dat de Koning die bij de samensmelting door meer passende benamingen kan vervangen.

Bij wijze van voorbeeld wordt verwezen naar de artikelen 41, 60, 162, 163, 169 en 276. Deze artikelen dienen dan ook te vervallen.

IV. Gebruik van de talen.

10. Drie bepalingen van het ontwerp hebben betrekking op het gebruik van de talen : de artikelen 10, 24, eerste lid, en 26, § 2.

Artikel 10 luidt als volgt :

"De belastingrechters moeten behoren tot de taalrol van de provincie waarvoor de commissie, waarvan zij deel uitmaken, bevoegd is. Voor het Brussels hoofdstedelijk gewest moeten de belastingrechters het bewijs leveren van voldoende kennis van beide landstalen. De voorzitter of ten minste één van de leden van de commissie die bevoegd is voor de provincie Luik, dient het bewijs te leveren van voldoende kennis van de Duitse taal".

Artikel 24, eerste lid, is als volgt gesteld :

"Het taalgebruik voor de commissies voor belastinggeschillen en voor het college van voorzitters, wordt geregeld volgens de wetgeving op het gebruik van de talen in bestuurszaken".

.../...

Artikel 26, § 2, is als volgt geredigeerd :

"In afwijking van § 1, is, behoudens voor de beslissingen die in de Duitse taal zijn opgesteld, de commissie voor belastinggeschillen van het Brussels hoofdstedelijk gewest bevoegd om kennis te nemen van het bezwaar wanneer de aangevochten beslissing werd genomen door de directeur van een taxatiedienst die bevoegd is voor een ambtsgebied dat meerdere provincies omvat of dat naast het Brussels hoofdstedelijk gewest één of meerdere provincies omvat. Indien de aangevochten beslissing in de Duitse taal is opgesteld is de commissie voor belastinggeschillen van de provincie Luik bevoegd om kennis te nemen van het bezwaar".

Er behoort een onderscheid te worden gemaakt tussen, enerzijds, de taal van het beroepsschrift en die van de procedure voor de commissie voor belastinggeschillen en, anderzijds, de talenkennis van de belastingrechters.

11. Wat de taal van het beroepsschrift en die van de rechtspleging betreft, bepaalt artikel 24 zich ertoe te verwijzen naar de wetgeving op het gebruik van de talen in bestuurszaken.

Uit de uitleg die de gemachtigde ambtenaar heeft verstrekt, blijkt dat een commissie voor belastinggeschillen wat het gebruik der talen betreft, dient te worden beschouwd als een gewestelijke dienst in de zin van de gecoördineerde wetten op het gebruik van de talen in bestuurszaken, dat wil zeggen een dienst waarvan de werkkring meer dan één gemeente, maar niet het ganse land bestrijkt (artikel 32, eerste lid, van de gecoördineerde wetten).

.../...

Daaruit volgt dat de regels die van toepassing zijn op de verschillende commissies voor belastinggeschillen van toepassing zijn, verschillen naargelang hun ambtsgebied :

- 1° uitsluitend uit gemeenten van het Nederlandse of het Franse taalgebied bestaat (artikel 33 van de gecoördineerde wetten);
- 2° - uit gemeenten van het Nederlandse of het Franse taalgebied met een speciale taalregeling of met verschillende regelingen bestaat;
 - uit gemeenten van het Franse taalgebied en uit gemeenten van het Duitse taalgebied bestaat (artikel 34 van de gecoördineerde wetten);
- 3° uitsluitend uit gemeenten van Brussel-Hoofdstad en tevens uit gemeenten van het Nederlandse of het Franse taalgebied of van deze beide gebieden bestaat (artikel 35 van de gecoördineerde wetten) (1).

(1) In het eerste geval bepalen de gecoördineerde wetten op het gebruik van de talen dat de gewestelijke dienst in zijn betrekkingen met particulieren en in de akten die hij opstelt, uitsluitend de taal van zijn gebied gebruikt, terwijl de belanghebbende onder bepaalde voorwaarden een vertaling kan verkrijgen (artikel 33, § 1, derde en vierde lid).

In het tweede geval gebruikt de gewestelijke dienst in zijn betrekkingen met particulieren en in de akten die hij opstelt, de taal die te dezer zake opgelegd is aan de plaatselijke diensten van de woonplaats van de betrokkene (artikel 34, § 1, vierde en vijfde lid), wat betekent dat die taal, als de gemeente gelegen is in het Nederlandse, het Franse of het Duitse taalgebied, uitsluitend die van dat gebied is (artikel 12, eerste lid). Nochtans is het zo dat

12. Wat de talenkennis van de belastingrechters betreft, bepaalt artikel 10 van het ontwerp dat de belastingrechters moeten behoren "tot de taalrol van de provincie waarvoor de commissie, waarvan zij deel uitmaken, bevoegd is".

(Vervolg van de voetnota).

- de diensten zich in de taalgrensgemeenten tot particulieren wenden in de taal waarvan zij zich hebben bediend of het gebruik hebben gevraagd (artikel 12, derde lid) en zij de akten in de taal van het gebied opstellen, terwijl iedere belanghebbende kosteloos een gewaarmerkte vertaling kan verkrijgen (artikel 13, § 1, derde lid);
- de diensten in de randgemeenten in hun betrekkingen met particulieren de door betrokkene gebruikte taal gebruiken voor zover die taal het Nederlands of het Frans is (artikel 25, eerste lid). Aan een privaat bedrijf, gelegen in een gemeente zonder speciale regeling, wordt echter in de taal van die gemeente geantwoord (artikel 25, tweede lid). Getuigschriften, verklaringen, machtigingen en vergunningen worden naargelang van de wens van de belanghebbende in het Nederlands of het Frans afgegeven (artikel 26).

In het derde geval geldt voor de gewestelijke dienst dezelfde regeling als voor de plaatselijke diensten van Brussel-Hoofdstad (artikel 35, § 1). In zijn betrekkingen met een particulier gebruikt elke plaatselijke dienst van Brussel-Hoofdstad de taal die deze gebruikt, voor zover die taal het Nederlands of het Frans is (artikel 19); hij stelt de akten die particulieren betreffen in het Nederlands of het Frans, naargelang van de wens van de belanghebbende (artikel 20, § 1).

.../...

Ten eerste dient erop te worden gewezen dat er geen "taalrol" voor de provincies bestaat; er bestaan taalgebieden, waartoe de provincies behoren.

De talenkennis van de rechters doet een drieledige vraag rijzen, namelijk die betreffende het bewijs van die kennis, de mate van die kennis en, in voorkomend geval, het vaststellen, binnen eenzelfde commissie, van het aantal rechters dat deze of gene taal, of beide talen machtig is.

Volgens de regeling van de gecoördineerde wetten op het gebruik van de talen in bestuurszaken, blijkt de taalkennis uit de taal van de toelatings- en bevorderingsexamens, die zelf steunt op de taal van de examens afgelegd voor het behalen van het diploma dat vereist is om aan het toelatingsexamen te kunnen deelnemen (artikelen 15, § 1, en 21, § 1). Door het slagen voor een taalexamen kan men bewijzen dat men een andere taal dan die van het diploma machtig is (artikel 15, § 1). Voor bepaalde betrekkingen is een elementaire of voldoende kennis van de tweede taal vereist (artikelen 15, § 2, en 21, § 4).

Het wetsontwerp verzuimt uitdrukkelijk aan te geven hoe de belastingrechters hun kennis van een of van twee talen dienen te bewijzen. Dit verzuim behoort te worden verholpen door te steunen op de hiervoren vermelde beginselen of door ernaar te verwijzen.

Bovendien behoren de leden van de Commissie voor belastinggeschillen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest volgens artikel 10 van het ontwerp een voldoende kennis van het Nederlands en het Frans te hebben. Zo ook moet in de Commissie voor belastinggeschillen van de provincie Luik een rechter voldoende Duits kennen.

Er kan worden betwijfeld of zulke regels aanvaardbaar zijn in het licht van de regel van het billijk proces. Die regels maken het immers mogelijk dat een zaak voor een alleenrechtsprekende rechter wordt gebracht die slechts een voldoende kennis van de taal van de rechtspleging heeft of voor een commissie waarvan de drie leden - of twee van de drie - slechts een voldoende kennis van die taal hebben (Commissie voor belastinggeschillen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest) of waarvan twee van de drie leden de taal van de rechtspleging in het geheel niet machtig zijn en waarvan de derde een voldoende kennis heeft (rechtspleging in het Duits voor de Commissie voor de belastinggeschillen van Luik).

.../...

Het ontwerp behoort dienovereenkomstig te worden herzien.

Ten slotte staat het aan de stellers van het ontwerp rekening te houden met de regels betreffende de taal van de rechtspleging bij het vaststellen van het aantal rechters die over de vereiste talenkennis beschikken om de Commissie voor belastinggeschillen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en die van de provincie Luik te vormen.

13. Onder voorbehoud van de opmerkingen die inzake de talenkennis van de belastingrechters zijn gemaakt, heeft de gemachtigde ambtenaar het gebruik van de talen dan ook terecht als volgt samengevat :

.../...

OVERZICHT VAN DE TAALREGELING

	Taal bezwaarschrift	Taal procedure	Taalkennis belastingrechter
Brussel-Hoofdstad	Taalkeuze belastingplichtige (N/F)	Volgens taal- keuze in be- zwaarschrift	Alle belasting- rechters van de Commissie be- voegd voor het Brussels Hoofd- stedelijk Ge- west : voldoende kennis van de andere landstaal
Taalgrens- gemeenten	Natuurlijke perso- nen : taalkeuze (N/F) Rechtspersonen : streektaal	Streektaal + eventuele ver- taling van de beslissing	Taalrol streek- taal
Randgemeenten	Taalkeuze (N/F)	Volgens taal- keuze in be- zwaarschrift	1 belasting- rechter in de Commissie be- voegd voor Vlaams-Brabant : Nederlandse taalrol + vol- doende kennis Frans
Duits taalgebied	Duits	Duits	1 belasting- rechter in de Commissie be- voegd voor Luik : Franse taalrol + vol- doende kennis Duits
Nederlands taalge- bied	Nederlands	Nederlands	Nederlandse taalrol
Frans taalgebied	Frans	Frans	Franse taalrol

Er behoort echter een apart hoofdstuk te worden gewijd aan het gebruik van de talen, met vermelding van de essentiële regels betreffende de taal van het beroepschrift, de taal van de rechtspleging en de talenkennis van de belastingrechters.

Bijzondere opmerkingen.

Voordrachtformulier.

Men schrijve :

"Op de voordracht van Onze Minister van Financiën, Onze Minister van Begroting en Onze Minister van Justitie,".

Indieningsbesluit.

Het indieningsbesluit behoort als volgt te worden gesteld :

"Onze Minister van Financiën, Onze Minister van Begroting en Onze Minister van Justitie zijn gelast het ontwerp van wet, waarvan de tekst hierna volgt, in Onze naam aan de Wetgevende Kamers voor te leggen en bij de Kamer van Volksvertegenwoordigers in te dienen :".

.../...

Bepalend gedeelte.

Artikel 1.

De bepaling moet als volgt worden gesteld :

"Artikel 1. De artikelen 2 tot 40 regelen aangelegenheden als bedoeld in artikel 77 van de Grondwet.

De overige artikelen regelen aangelegenheden als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet".

Titel I.

Algemene opmerking.

Het plan van titel I moet in overeenstemming zijn met de strekking van het ontwerp van wet, zoals is gesteld in de algemene opmerking I, a, nr. 4.

Het volgende plan wordt voorgesteld. Tegenover elk van de onderverdelingen ervan staan de nummers van de artikelen van het ontwerp in de vorm die ze zouden aannemen indien de redactie ervan in overeenstemming wordt gebracht met de bijzondere opmerkingen die daaromtrent hierna in het advies worden gemaakt.

.../...

Titel I. Fiscale rechtscollege in eerste aanleg.

Hoofdstuk 1. Organisatie van het fiscale rechtcollege.

Afdeling 1. De commissies voor belastinggeschillen en het college van hun voorzitters (artikelen 2, 3, 4, 5, 6, 21, 36 en 37).

Afdeling 2. De belastingrechters.

Onderafdeling 1. Statuut (artikelen 12, 15, 13, 14, 11 en 20, eerste zin).

Onderafdeling 2. Benoeming (artikelen 7 en 8).

Onderafdeling 3. Wervingsexamen (artikel 9).

Afdeling 3. Tucht van de rechters (artikelen 16, 17, 18 en 19).

Afdeling 4. Medewerkers van de rechters (artikelen 34 en 35).

Hoofdstuk 2. Bevoegdheid van de commissies voor belastinggeschillen.

Afdeling 1. Volstreckte bevoegdheid (artikel 25).

Afdeling 2. Territoriale bevoegdheid (artikel 26).

.../...

Hoofdstuk 3. Rechtspleging vóór de commissies voor belastinggeschillen.

Afdeling 1. Algemene beginselen (artikelen 23, 20 initio en 24, tweede en derde lid).

Afdeling 2. Het indienen van de vordering en de toewijzing van de zaken (artikel 22).

Afdeling 3. Bevoegdheidsgeschillen (artikelen 27 en 28).

Afdeling 4. Wraking (artikelen 29, 30, 31, 32 en 33).

Hoofdstuk 4. Gebruik van de talen (artikelen 10, 24, eerste lid, en 26, § 2).

Artikel 2.

In de algemene opmerking I, nrs. 3 en volgende, wordt de reden aangegeven waarom artikel 2 wezenlijk moet worden gewijzigd. Men dient eveneens voor ogen te houden dat dit het artikel is dat, ondanks zijn nummering, aan het begin van de wet zal voorkomen; het is dus wenselijk dat dit artikel duidelijk de fundamentele strekking van de wet aangeeft.

.../...

Het beste zou zijn in dat artikel het beginsel van onafhankelijkheid op te nemen dat in artikel 23 wordt voorgeschreven.

Voor artikel 2 wordt de volgende redactie voorgesteld :

"Art. Er wordt een administratief rechtscollege van eerste aanleg ingesteld dat in alle onafhankelijkheid uitspraak doet over de belastinggeschillen waarvan het kennis neemt. Het rechtscollege draagt de naam "commissie voor belastinggeschillen"."

Artikel 3.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Art. Er is één commissie voor belastinggeschillen per provincie; haar zetel is gevestigd in de provinciehoofdplaats.

Bovendien is er een commissie voor belastinggeschillen voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest; haar zetel is er gevestigd".

Artikel 4.

1. Ter vervanging van het eerste lid wordt de volgende tekst voorgesteld :

.../...

"Art. De commissie voor belastinggeschillen bestaat uit een voorzitter en ten minste twee rechters.

De beslissingen worden genomen door één of drie rechters, volgens het bepaalde in artikel 22".

2. Het tweede lid betreft de organisatie van de belastingrechtbanken. Overeenkomstig de artikelen 146 en 161 van de Grondwet staat het niet aan de Koning, doch aan de wetgever om, bij ontstentenis van criteria opgesomd in het dispositief van de wet, het aantal leden vast te stellen waaruit die rechtscolleges bestaan.

Artikel 5.

1. Het college van voorzitters genoemd in artikel 5 heeft tot taak :

- 1º een belastingrechter toestemming te verlenen een leeropdracht of het ambt van lid van een examencommissie uit te oefenen (artikel 11, tweede lid);
- 2º de schorsing of het ontslag van een belastingrechter uit te spreken (artikel 13);
- 3º tuchtrechtelijke bevoegdheid ten aanzien van de belastingrechters uit te oefenen (artikel 17);

.../...

- 4° uitspraak te doen over betwistingen omtrent de bevoegdheid *ratione loci* van de belastingrechters (artikel 27, tweede lid);
- 5° in hoger beroep uitspraak te doen over beslissingen tot wraking (artikel 31, tweede lid).

Bovendien staat in de memorie van toelichting te lezen dat het college initiatieven kan nemen met het oog op een eenvormige rechtspraak. In dat verband wordt verwezen naar de algemene opmerking I, nr. 3.

2. Het verdient aanbeveling eraan toe te voegen wie de vaste voorzitter is van het college.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Art. Er bestaat een college van voorzitters; dat college bestaat uit de voorzitters van de commissies voor belastinggeschillen over het gehele Rijk, en de zetel ervan is gevestigd in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Het wordt voorgezeten door de oudste ...".

Artikel 6.

1. Aangezien er elf voorzitters zijn, vormen vijf voorzitters niet de helft van het college. Gezien de ernst van de beslissingen die het college eventueel dient te nemen, moet het gekozen minimumaantal voorzitters worden

.../...

herzien, zulks overeenkomstig de algemene regels toepasselijk op het aanwezigheidsquorum.

2. Het woord "beraadslagen" betekent "met elkaar ernstig overwegen en overleggen". Indien ook "beslissen" wordt bedoeld, moet zulks worden gepreciseerd.

3. De woorden "... dat het dossier heeft verwezen naar het college of dat betrokken is bij de te nemen beslissing ..." zijn onduidelijk. De te overwegen gevallen moeten duidelijker omschreven worden.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Art. Bij ontstentenis van de voorzitter worden de beraadslagingen van het college van voorzitters voorgezeten door het oudste aanwezige lid.

Het college van voorzitters kan maar geldig beraadslagen of beslissen als ... van de leden aanwezig is.

Een lid van het college kan niet zitting houden met zijn collega's wanneer zij beraadslagen of beslissen over een aangelegenheid ...".

Artikel 7.

Het woord "rechtstreeks" mag vervallen.

.../...

Artikel 8.

De hierna volgende opmerkingen worden gemaakt onder voorbehoud van de algemene opmerking I, nr. 3.

1. Paragraaf 1 stelt als voorwaarde om tot belastingrechter te worden benoemd, dat de gegadigde geslaagd moet zijn voor het in artikel 9 genoemde examen; het betreft derhalve geen vergelijkend examen. Daaruit vloeit voort dat indien de minister voornemens is af te wijken van de rangschikking van de gegadigden, hij bijzondere aandacht moet besteden aan de motivering van zijn beslissing.

2. Het bepaalde in de memorie van toelichting naar luid waarvan "De belastingrechters (...) statutair ambtenaren van het Ministerie van Financiën (zullen) blijven", is strijdig met de bedoelingen van de stellers van het ontwerp.

3. Het is niet duidelijk waarom in paragraaf 2, 1°, de bekleders van een ambt bij het Arbitragehof geweerd worden.

4. Het zou beter zijn het begin van paragraaf 2, 1°, als volgt te stellen :

"1° doctor of licentiaat in de rechten zijn en ten minste tien jaar werkzaam geweest zijn aan de balie, ...".

.../...

5. Aan het eind van onderdeel 1^o zou het bovendien verkieslijk zijn te schrijven : "of ambtenaar van niveau 1 zijn bij ...".

6. In paragraaf 2, 1^o, staat te lezen dat men, om in aanmerking te komen voor het ambt van belastingrechter, "... of ambtenaar (moet) zijn bij het Ministerie van Financiën". Het is de Raad van State niet duidelijk waarom de ambtenaren van andere ministeries geweerd worden; op welk objectief criterium steunt zulk een discriminatie ? De magistraten en de advocaten bijvoorbeeld kunnen in aanmerking komen zonder dat zij hoeven te doen blijken van ervaring in belastingzaken.

De ontworpen paragraaf 2, 1^o, moet worden gere-
digeerd naar het voorbeeld van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, inzonderheid van artikel 70, § 2.

Artikel 9.

1. In paragraaf 1, eerste lid, derde streepje, dat onderdeel 3^o wordt, moet de vereiste minimumgraad worden gepreciseerd van de ambtenaren van het Ministerie van Financiën die deel zullen uitmaken van de examencommissie.

2. a) In paragraaf 2, eerste lid, schrijve men :
"Het programma wordt goedgekeurd door de Minister van Financiën en bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad".

.../...

b) In paragraaf 2, eerste lid, staat te lezen :
"Het examen heeft tot doel de voor de uitoefening van het ambt noodzakelijke maturiteit en de kennis van het fiscaal recht te beoordelen". De woorden "kennis van het fiscaal recht" zijn te beperkt. De belastingrechter zal, zoals iedere rechter, niet alleen het belastingrecht moeten toepassen, doch ook regels van algemene rechtspleging, evenzeer als de gezamenlijke rechtsregels overigens, inzonderheid het grondwettelijk recht, het formeel recht, het privaatsrecht, het burgerlijk recht, het handelsrecht en het strafrecht. Derhalve wordt voorgesteld te schrijven : "... de vereiste maturiteit voor de uitoefening van het ambt te evalueren en de kennis van het recht in het algemeen en van het belastingrecht in het bijzonder te toetsen".

c) Omtrent paragraaf 2, tweede lid, hebben de gemachtigden van de minister op de vraag of het wel nodig is dat iedere examencommissie jaarlijks een examen organiseert, het volgende geantwoord :

"Waar in artikel 9, § 2, laatste lid, van het ontwerp voorzien wordt dat jaarlijks een examen wordt georganiseerd, lag het in de bedoeling om een mechanisme tot stand te brengen waarbij, zonder nadere beslissing, regelmatig een examen zou georganiseerd worden. De normale werking van de Commissies voor belastinggeschillen kan zo niet verstoord worden door een gebrek aan benoembare kandidaten dat zou ontstaan door het niet-organiseren van het examen.

Het jaarlijks karakter van het examen, zoals dit ook voorzien is voor het wervingscollege der magistraten, zal wellicht de behoeften overstijgen. Een twee- of driejaarlijks georganiseerd examen is misschien meer aangepast".

.../...

d) Op de vraag of aan het slagen voor het examen een beperkte geldigheidsduur wordt verbonden, antwoorden zij :

"De kandidaten moeten geslaagd zijn voor het examen voorzien in artikel 9 van het ontwerp om benoemd te kunnen worden (artikel 8, § 1, van het ontwerp). Het is voldoende dat zij éénmaal geslaagd zijn om voor benoeming in aanmerking te komen (het examen heeft geen beperkte geldigheidsduur en artikel 8 van het ontwerp voorziet enkel dat zij moeten geslaagd zijn voor het examen, niet dat de kandidaten bijvoorbeeld moeten geslaagd zijn in het laatste examen). Eenzelfde interpretatie wordt gegeven aan het bekwaamheidsexamen ingericht door het wervingscollege der magistraten (zie : LAENENS, J. en BROECKX, K., Het gerechtelijk recht in een stroomversnelling, Antwerpen, Maklu, 1993, p. 23, nr. 54, dit is uitdrukkelijk anders geregeld voor het vergelijkend toelatingsexamen tot de gerechtelijke stage, *ibid.*, p. 17, nr. 27)".

De keuze om zich te baseren op de in de rechterlijke orde vigerende regeling, zonder dat de nodige aanpassingen worden aangebracht, lijkt niet geraden. In die regeling wordt er immers van uitgegaan dat ieder jaar tal van benoemingen plaatshebben; dit zal niet het geval zijn met de belastingrechters. Op termijn zal de minister dus over een zeer groot aantal gegadigden beschikken, van wie sommigen geschikt bevonden zijn op een tijdstip dat zeer ver verwijderd is van het tijdstip van een eventuele benoeming. Wat is in dat geval de waarde van de vergelijking van de aanspraken en verdiensten ?

Het zou beter zijn te voorzien in een examen of een vergelijkend examen waarbij een wervingsreserve met een beperkte geldigheidsduur kan worden samengesteld.

.../...

Artikel 10.

Verwezen wordt naar de algemene opmerking nr. 4.

Artikel 11.Eerste lid.

1. De opsomming, in artikel 11, van de onverenigbaarheden die gelden voor de belastingrechters, wordt voorafgegaan door de precisering dat de bepalingen betreffende de onverenigbaarheden toepasselijk op de ambtenaren van het Ministerie van Financiën op hen toepassing vinden. In de eerste plaats moet worden gewezen op een discrepantie tussen deze tekst en de commentaar, waarin sprake is van de overenigbaarheden voorgeschreven voor iedere ambtenaar.

Vervolgens beoogt het ontwerp de belastingrechters niet als ambtenaren te beschouwen, doch als onafhankelijke rechters, zodat de onverenigbaarheden eigen aan de ambtenaren op hen als zodanig niet toepasselijk zijn (zie de algemene opmerking I, nr. 3). In artikel 11 van het ontwerp moeten dus alle gevallen van onverenigbaarheid worden opgesomd die hun eigen zijn, zonder verwijzing naar het statuut van de ambtenaren.

Bovendien moet worden voorkomen dat de ontworpen wet verwijst naar een tekst die door de Koning kan worden gewijzigd.

.../...

2. Deze bepaling moet worden gesteld naar het voorbeeld van het Gerechtelijk Wetboek, zodat men op de twaalfde regel van de Franse lezing van het ontwerp schrijve "... avec un état militaire ou ecclésiastique ...".

3. De woorden "... in een instelling die deelneemt aan de uitvoering of voorbereiding van de wetgeving" zijn te ruim en maken het niet mogelijk te bepalen welke instellingen de stellers van het ontwerp bedoelen. De ontworpen bepaling moet bijgevolg nader worden gepreciseerd.

Tweede lid.

Omtrent de in dit lid vervatte mogelijkheid tot afwijken behoren twee opmerkingen te worden gemaakt.

De erin omschreven verwijzing naar "het ambt van hoogleraar, docent, lector of assistent in een inrichting voor hoger onderwijs" dreigt de toepassing van deze bepaling te bemoeilijken.

Tal van hogescholen zijn immers aldus georganiseerd dat degenen die er onderwijzen, niet in zulke categorieën ingedeeld zijn. Bovendien stemmen die titels, ofschoon ze algemeen worden gebruikt, zelfs in de universiteiten met zeer verscheiden situaties overeen; voorts worden velen van hen die er onderricht geven, aangewezen door middel van titels die in de ontworpen tekst niet worden geciteerd. Er kunnen dus problemen rijzen om de tekst toe te passen in

.../...

alle gevallen waarin belastingrechters een afwijking - die noodzakelijkerwijs strikt moet worden uitgelegd - wensen te genieten teneinde in een universiteit of een andere instelling te kunnen onderwijzen en er andere titels voeren dan die welke in de tekst worden vermeld.

Het zuiver juridische karakter van het ambt van belastingrechter zou beter worden gewaarborgd indien de regeling inzake de verenigbaarheid van de uitoefening van zulk een ambt met de uitoefening van een ambt in het hoger onderwijs zo nauw mogelijk aansluit bij de analoge regelingen die zijn uitgewerkt voor de magistraten van de rechterlijke orde (artikel 294, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek), voor de leden van de Raad van State, alsook voor het auditoraat, het coördinatiebureau en de griffie van de Raad (artikel 107, tweede lid, 1^o, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State) en voor de rechters-referendarissen en de griffiers van het Arbitragehof (bijzondere wet van 6 januari 1989, artikel 44, tweede lid, 1^o).

Artikel 12.

In het tweede lid moeten de woorden "van de hoven" vervallen.

Bovendien schrijve men "is gegaan" in plaats van "zijn gegaan".

.../...

Artikel 14.

Op de vraag wat de betekenis is van de tweede zin van het tweede lid, naar luid waarvan de belastingrechters "niet (kunnen) worden gedetacheerd dan met hun toestemming die automatisch een einde maakt aan hun benoeming als belastingrechter", hebben de gemachtigden van de minister geantwoord :

"De Commissies voor belastinggeschillen tellen een beperkt aantal leden. Zelfs wanneer slechts enkele belastingrechters onbeschikbaar zouden zijn, ontstaat duidelijk het risico dat de normale werking van de Commissies in het gedrang komt. Anderzijds bestaat de vrees dat door detachering de onafhankelijkheid van de belastingrechters zou kunnen in vraag gesteld worden. Daarom is het tweede lid van artikel 14 zeer strikt. Het eerste lid van het artikel laat in bijzondere gevallen een specifieke afwijkende wettelijke regeling toe.

Met de term "detachering" wordt elke vorm van ter beschikkingstelling van belastingrechters bij andere diensten bedoeld, dit ongeacht de juridische kwalificatie van die ter beschikkingstelling".

Die preciseringen moeten duidelijker tot uiting komen in het dispositief.

Artikel 15.

Er moet worden gepreciseerd welke referentiecriteria zullen worden gebezigd voor de vaststelling van de wedde van de voorzitter en van de leden van de commissie

.../...

voor belastinggeschillen, daar het Gerechtelijk Wetboek een verschillende bezoldiging voorschrijft naargelang van het bevolkingscijfer van het arrondissement waarin de rechters hun ambt vervullen (1).

Artikelen 17 en 18.

Omtrent deze bepalingen dienen verscheidene opmerkingen te worden gemaakt :

1. Er doet zich een discrepantie voor tussen de tekst en de commentaar op het artikel. In de tekst staat te lezen dat het de Minister van Financiën is die de tuchtstraffen "vordert", wat wordt bevestigd door de commentaar, die stelt : "Het vorderingsrecht komt toe aan de Minister van Financiën". In diezelfde commentaar wordt er evenwel aan toegevoegd dat in sommige gevallen een tuchtrechtelijke "zaak" wordt "aangebracht" door een lid van het college van voorzitters.

2. De Minister van Financiën is in ieder belastinggeschil verwerende partij. Daarom is het strijdig met het beginsel van een billijk proces om aan de Minister van Financiën het initiatief van tuchtrechtelijke vervolging tegen belastingrechters over te laten : zoniet zou een partij het recht worden toegekend haar rechter te vervolgen.

(1) Zie bij wijze van vergelijking arrest nr. 3/93 dd. 21 januari 1993 van het Arbitragehof, Belgisch Staatsblad van 5 februari 1993.

Belastingrechters zouden vervolgd kunnen worden wegens de standpunten die ze hebben ingenomen. Het zou derhalve beter zijn het recht om belastingrechters tuchtrechtelijk te vervolgen toe te kennen aan de procureur-generaal bij het hof van beroep van het rechtsgebied waarin de zetel gevestigd is van de commissie voor belastingzaken waarvan de vervolgde rechter deel uitmaakt.

3. Belastingrechters moeten in alle omstandigheden onafhankelijke rechters blijven; de tuchtregeling moet nauwer aansluiten bij de tuchtregeling omschreven in het Gerechtelijk Wetboek die toepasselijk is op de magistraten van de rechterlijke orde. Om analoge redenen kan moeilijk worden aangenomen dat een tuchtrechtelijk vervolgde rechter vertegenwoordigd en verdedigd wordt door een lid van een vakorganisatie of door "een ambtenaar van het ministerie", alsof de rechter nog deel uitmaakt van het overheidsbestuur.

De tekst van artikel 17 moet grondig worden herzien.

Artikel 18.

Het woord "zetelt" zou vervangen moeten worden door de woorden "zitting heeft".

.../...

Artikel 19.

In de tuchtprocedure moet het beginsel van de wraking, omschreven in de artikelen 824 en 833 van het Gerechtelijk Wetboek, worden opgenomen.

Hoofdstuk II.

Het zou beter zijn het opschrift van hoofdstuk II als volgt te stellen :

"Hoofdstuk II. Beginselen van de rechtspleging".

Artikelen 20 en 23.

Uitgaande van de algemene opmerkingen nrs. 7 en 8 moeten de artikelen 20 en 23 grondig worden herzien.

Men mag immers niet a priori uitsluiten dat het Gerechtelijk Wetboek toepassing vindt op de procedures die vóór de commissies voor belastinggeschillen plaatshebben.

Het zou integendeel beter zijn dat de procedures die inzake de inkomstenbelastingen en de B.T.W. vóór de commissies voor belastinggeschillen plaatshebben, uiteraard net als die welke in dezelfde aangelegenheden vóór de hoven van beroep en het Hof van Cassatie plaatshebben, in beginsel geregeld worden naar het voorbeeld van het bepaalde in het Gerechtelijk Wetboek.

.../...

Het staat niettemin vast dat de ontworpen wet een bepaald aantal bijzondere regels kan vaststellen die afwijken van het gemene recht - zoals die welke worden voorgeschreven bij de artikelen 104 tot 106 en 232 tot 234 - voor de geschillen voorgelegd aan de commissies voor belastingzaken. Men moet er evenwel voor zorgen in de memorie van toelichting of in de commentaar op zulke bepalingen zorgvuldig uiteen te zetten waarom de geschillen inzake inkomstenbelastingen zulke buitengewone regels vereisen. Bijzondere aandacht moet worden besteed aan de bijzondere regels betreffende de geschillenberechting inzake de B.T.W.; er moet immers worden aangetoond in welk opzicht die belasting uit het oogpunt van de geschilprocedure anders dient te worden behandeld dan de indirecte belastingen. De inachtneming van het bij de Grondwet gewaarborgde gelijkheidsbeginsel is hier aan de orde.

Op voorwaarde dat zowel de doelstellingen als de reden van bestaan van die uitzonderingen duidelijk worden weergegeven, kan de ontworpen wet benevens de regels die ze zelf vaststelt, ook een bijzondere machtiging ten gunste van de Koning bevatten, waardoor Hij bij een in de Ministerraad overlegd besluit het wezen van die bijzondere procedure-regels inzake inkomstenbelastingen en B.T.W. op omstandige wijze kan bepalen.

Artikel 21.

De ontworpen bepaling moet als volgt worden gesteld :

.../...

"Art. De voorzitter van de commissie voor belastinggeschillen is de korpschef van de commissie; hij zorgt voor de goede werking ervan. Wanneer de voorzitter afwezig is, wordt hij vervangen door het oudste lid van de commissie".

Artikel 22.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Art. Dadelijk na de ontvangst van de vordering wijst de voorzitter de zaak toe :

- 1º aan één van de belastingrechters van de commissie;
- 2º aan een kamer met drie rechters wanneer de vordering zulks vereist.

De zaak kan eveneens worden toevertrouwd aan een kamer met drie rechters wanneer de voorzitter zulks nodig acht. Een zodanige beslissing wordt ter kennis gebracht van de partijen; tegen die beslissing staat geen beroep open".

Artikel 23.

Men schrijve : "... de regels van het op tegenspraak gevoerde debat. De algemene beginselen vastgelegd in ...".

.../...

Artikel 24.

1. In verband met het eerste lid wordt verwezen naar de algemene opmerking nr. IV.

2. Er bestaat een contradictie tussen artikel 24, tweede lid, van het ontwerp en het ontworpen artikel 392bis, eerste lid (artikel 118 van het ontwerp). De eerste bepaling is, naar luid van de commentaar erop, immers toepasselijk op alle partijen, terwijl de tweede bepaling voorschrijft dat het de directeur van de taxatie of de door hem gedelegeerde ambtenaar is die voor de Staat verschijnt vóór de commissie voor belastinggeschillen. Die tegenstelling moet worden verholpen.

3. Op de vraag wat de rol is van de belastingconsulenten vóór de commissies voor belastinggeschillen en het college van voorzitters, en of de voorgenomen regeling juridisch aanvaardbaar is, hebben de gemachtigden het volgende geantwoord :

"L'article 24, alinéa 2, du projet dispose que :

"Les articles 440, 728, §§ 1er et 4, et 758 du Code judiciaire sont applicables pour la représentation devant la commission du contentieux fiscal et le collège des présidents".

.../...

L'alinéa 3 prévoit par ailleurs que :

"Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, déroger à l'alinéa précédent en faveur des conseils fiscaux remplissant les conditions fixées en application de la loi du 1er mars 1976 réglementant la protection du titre professionnel et l'exercice des professions intellectuelles prestataires de service.

Loin de vouloir créer un nouveau monopole, le Gouvernement entend seulement promouvoir la qualité de la représentation du contribuable en matière litigieuse.

Une dérogation à l'article 440 du Code judiciaire ne peut dès lors se justifier qu'à l'égard de personnes maîtrisant tant le droit fiscal matériel que le droit fiscal formel.

Le fait d'exiger un certain degré de connaissance ou de formation ne viole en aucune façon l'article 62 du Traité, pourvu que les conditions prévues ne soient pas discriminatoires, c'est-à-dire qu'elles s'imposent aussi bien aux nationaux qu'aux étrangers (voir à ce sujet P. de CRAYENCOUR, Communauté européenne et libre circulation des professions libérales, reconnaissance mutuelle des diplômes - Commission des Communautés européennes, Perspectives Européennes, 1981, p. 34)" (1).

(1) (extrait de l'étude précitée).

"L'erreur que nous signalons est souvent faite à propos de l'article (53 ou) 62 qui interdit, à dater de la signature du traité, toute nouvelle restriction (à l'établissement ou) à la liberté effectivement atteinte en ce qui concerne les prestations des services. Certains ont conclu de cet article qu'un état membre ne peut plus adopter de législation qui constitue une nouvelle restriction à la liberté d'exercer, par exemple en exigeant des conditions de formation nouvelles ou plus étendues ou en prescrivant l'inscription à un organisme professionnel. En réalité, les états membres peuvent parfaitement légiférer dans ce sens et appliquer cette législation aux ressortissants des autres états membres pourvu que la disposition ne soit pas discriminatoire, c'est-à-dire qu'elle s'impose aussi bien aux nationaux qu'aux étrangers".

Artikel 24, derde lid, van het ontwerp bevat dus ten gunste van de belastingconsulenten een belangrijke uitzondering op de grondregel van de vertegenwoordiging door advocaten, zoals wordt voorgeschreven in het Gerechtelijk Wetboek, inzonderheid in artikel 440, eerste lid, van dat Wetboek.

De uitzondering waarin het ontwerp voorziet, kan door de Koning worden verleend, bij een in de Ministerraad overlegd besluit.

Aangezien het ontwerp de rechtsprekende bevoegdheid van de directeur-generaal der directe belastingen vervangt door een werkelijk administratief rechtscollege waarvóór de belastingplichtige en de administratie conclusie kunnen nemen en kunnen pleiten, is het niet duidelijk om welke objectieve redenen ten aanzien van dit nieuwe gerecht een afwijking van het monopolie van vertegenwoordiging zou worden toegestaan dat vóór alle rechtbanken traditiegetrouw aan de advocaten wordt toegekend.

Dit principiële monopolie is nooit aangevochten in verband met geschillen inzake de B.T.W., die sedert de invoering van die belasting onder de burgerlijke rechtbank ressorteren en waarvoor het ontwerp voortaan ook het nieuwe, hierbij ingestelde rechtscollege, te weten de commissie voor belastinggeschillen, bevoegd wil verklaren.

Hoe kan men bovendien, zonder dat zulks een duidelijke "inelegantia juris" oplevert, verantwoorden dat de belastingconsulenten gerechtigd zouden zijn de belastingplich-

.../...

tigen te vertegenwoordigen vóór het administratieve rechtscollege van eerste aanleg, doch niet vóór het hof van beroep (ontworpen artikel 240) ?

De belastingconsulenten hebben overigens zelf die mogelijke discrepantie ingezien, daar zij nu reeds (zie onder meer het Belgisch Staatsblad van 8 maart 1996, blz. 5.153 e.v.) het recht aanvoeren om de belastingplichtigen te verdedigen "voor elke rechtsmacht bevoegd in fiscale aangelegenheden", wat terzake van het hof van beroep strijdig is met het ontwerp.

Het lijkt vanzelfsprekend dat de belastingplichtigen vóór het hof van beroep vertegenwoordigd en verdedigd moeten worden door leden van de balie die, bedreven in het recht en in de rechtspraktijk, bovendien onderworpen zijn aan de tucht van hun orde.

Het zou dus beter zijn de bestaande beginselen, deugdelijk verantwoord en gehuldigd door het Gerechtelijk Wetboek, te behouden, waarbij daarentegen in acht wordt genomen dat het ontwerp, door de klemtoon te leggen op de fase voorafgaand aan de eigenlijke behandeling van belastinggeschillen, kwantitatief gesproken aan deze fase een aanzienlijk belang hecht bij de beslechting van betwistingen, en dat tijdens deze fase - bepaaldelijk omdat ze niet rechtsprekend van aard is - enig monopolie van de balie totaal ongewettigd is.

Indien niettegenstaande wat voorafgaat, de stellers van het ontwerp vasthouden aan de keuze die wordt gemaakt in

.../...

het derde lid van het ontworpen artikel 24, moeten zij er niettemin om denken :

- 1º dat de wetgever geen enkele reden heeft om aan de Koning de beoordelingsbevoegdheid af te staan die hij zich in artikel 440, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek uitdrukkelijk heeft toegekend om af te wijken van het monopolie van vertegenwoordiging door advocaten.

De voorgenomen maatregel heeft zijdelings betrekking op de balie, waarvan de bevoegdheden als auxilium van de rechtspraak traditiegetrouw bij wet worden geregeld.

Indien bovendien een uitzondering op artikel 440, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek wordt gemaakt, veronderstelt zulks dat garanties van onafhankelijkheid en integriteit vervuld zijn : daarom is het zaak van de wetgever deze vast te stellen of na te gaan of ze reeds aanwezig zijn (regeling bij wet van het ambt, van de beroepsethiek, van de tucht ...) (1).

Bij die gelegenheid dient de wetgever eveneens zorgvuldig de uitbreiding *ratione personae* van de uitzondering te bepalen, opdat de vrijheid van de belastingplichtige wordt geëerbiedigd om het ene of het andere aspect van zijn beroep op de rechter te beklemtonen (boekhoudkundige gegevens, boekhoudrecht, materieel belastingrecht, formeel belastingrecht ...) door de keuze van zijn

(1) Zie bij wijze van vergelijking Arbitragehof, arrest nr. 24/92 van 2 april 1992.

raadsman, die in het voorgenomen geval geen advocaat zou zijn. De verstandigste keuze zal naargelang van het dossier niet steeds dezelfde zijn; het lijkt weinig aanbevelenswaardig dat de wetgever daarop "in abstracto" vooruitloopt.

- 2° Die neutraliteit zou ook kunnen meebrengen dat de problemen die de uitzondering in verband met de betrokken beroepen kan doen rijzen in het licht van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet beperkt blijven.

Indien de wetgever het opportuun acht zulk een tekst aan te nemen, moet de nieuwe wetsbepaling aldus worden geredigeerd dat ze zo kan worden geïnterpreteerd dat ze de onderdanen van de Gemeenschap, die zich kunnen beroepen op de vrijheid van vestiging of op de vrijheid tot het leveren van diensten, niet uitsluit uit haar werkingssfeer. De stellers van het ontwerp moeten er eveneens op toezien geen omgekeerde discriminatie, te weten ten aanzien van de nationale onderdanen, in het leven te roepen.

Onder voorbehoud van deze opmerkingen schrijve men in het ontworpen artikel 24, derde lid, "met toepassing van" in plaats van "in toepassing van".

Artikel 25.

1. Het voornoemde artikel bepaalt : "De belastingrechters zijn, met uitsluiting van andere rechtscolle-

.../...

ges, bevoegd voor de beslechting van alle fiscale geschillen (...) betreffende de administratieve geldboeten en belastingverhogingen".

Artikel 155 van het ontwerp (WIB, ontworpen artikel 445bis) schrijft voor :

"De Minister van Financiën, of zijn gedelegeerde, doet uitspraak over de verzoekschriften, welke de kwijtschelding of de vermindering van de verhogingen van belastingen of voorheffingen en de fiscale boeten tot voorwerp hebben".

Het staat aan de stellers van het ontwerp om nader te bepalen vóór welk rechtscollege en onder welke voorwaarden een rechterlijk beroep kan worden aangebracht tegen de ministeriële beslissing genoemd in dat artikel, na de voorgenomen hervorming van de belastingprocedure (1).

Bij deze gelegenheid moet eveneens worden aangetoond dat de gehele juridische regeling van de administratieve sancties in belastingzaken in overeenstemming is met

(1) Zie bij wijze van vergelijking, wat de nalatigheidsinteressen betreft, arrest nr. 54.076 dd. 29 juni 1995 van de Raad van State in zake de v.z.w. "Service social des étrangers".

de internationale verplichtingen van België (1). Het zou in ieder geval aanbevelenswaardig zijn dat de belastingplichtige die een sanctie heeft opgelopen duidelijk ervan in kennis wordt gesteld dat hij het recht heeft de sanctie te betwisten, en dat de administratie bij wet verplicht wordt hem die inlichting te verstrekken.

2. Men schrijve :

"Art. De commissies voor belastinggeschillen nemen kennis van de bezwaarschriften die in eerste aanleg worden ingediend tegen de beslissingen van de directeur van de taxatie naar aanleiding waarvan tussen de administratie en

-
- (1) In de rechtsleer is gewezen op de moeilijkheden die de rechtbanken ondervinden bij de toetsing of die overeenstemming bestaat (zie inzonderheid D. YERNAULT, "Une administration doit-elle respecter les règles de droit à un procès équitable ? Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme dans les jurisprudences belges, française et européenne", Adm. publ., trim., 1995, blz. 241-296; de auteur maakt in dat artikel gewag van een "jurisprudence cacophonique"). Om te voorkomen dat zich een zuiver procedureel geschillencomplex ontwikkelt dat een gerechtelijke achterstand kan doen ontstaan die het ontwerp nochtans beoogt te verhinderen, lijkt thans reeds een wetgevend correctief noodzakelijk. De Raad van State, afdeling wetgeving, heeft zich meermaals daaromtrent uitgesproken. Zie inzonderheid het advies dat op 18 januari 1995 verstrekt is over een voorontwerp van ordonnantie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest "inzake de taxidiensten en de verhuurdiensten van voertuigen met chauffeur" (Gedr. St. BHR, g.z., 1994-1995, A-368/1-94/95, blz. 47-49). Zie ook de prejudiciële vraag die de arbeidsrechtbank te Bergen op 20 mei 1996 aan het Arbitragehof heeft gesteld (Belgisch Staatsblad van 25 juni 1996).

.../...

de belastingplichtige betwisting is gerezen omtrent het bestaan of het bedrag van de inkomstenbelastingen, de belasting over de toegevoegde waarde, de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, de met het zegel gelijkgestelde taksen, ...".

Artikel 26.

1. In paragraaf 1, die het eerste lid wordt, zou het beter zijn te schrijven :

"Alleen de commissie voor belastinggeschillen waarvan het ambtsgebied de administratieve werkkring omvat van de directeur van de taxatie die de bestreden beslissing heeft genomen of onder wiens gezag de bestreden belasting, voorheffing of taks is gevestigd, is bevoegd om kennis te nemen van het geschil".

2. Omtrent paragraaf 2 wordt verwezen naar de algemene opmerking nr. IV.

Artikel 27.

1. Het idee, dat trouwens vrij onduidelijk is, volgens hetwelk de betwistingen inzake de territoriale bevoegdheid zouden kunnen vallen onder een "beslechting binnen de administratiefrechtelijke organisatie daar deze geschillen van louter intern administratieve aard zijn",

.../...

is verkeerd en wordt bovendien tegengesproken door de algemene opzet van het ontwerp om een echt fiscaal rechtscollege op te richten (Zie op dat punt algemene opmerking nr. II).

2. Het woord "enkel" bovenaan artikel 26, § 1, wijst er stellig op dat de regel die de territoriale bevoegdheid vaststelt van de commissies voor belastinggeschillen, een dwingende regel is. Daaruit volgt dat de partijen het niet eens kunnen zijn over de territoriale bevoegdheid alvorens het geschil is ontstaan. Het is trouwens moeilijk denkbaar dat tussen een belastingplichtige en de administratie ooit zulk een eensgezindheid kan bestaan.

Bij de lezing van artikel 27, § 1, blijkt daarentegen dat de partijen, als het geschil eenmaal is ontstaan, "met de verwijzing (kunnen) instemmen", dit wil zeggen het eens kunnen zijn over de commissie waarnaar de zaak zal worden verwezen. Uit die mogelijkheid dat de partijen het eens zijn, moet worden afgeleid dat de territoriale bevoegdheid niet van openbare orde is; een territoriale bevoegdheid van openbare orde heeft immers als kenmerk dat de partijen het op geen enkel tijdstip eens kunnen zijn over die bevoegdheid, niet vóór en evenmin nadat het proces is begonnen.

Het is verwonderlijk dat het ontwerp ervan uitgaat dat de territoriale bevoegdheid van de commissies voor belastinggeschillen dwingend is maar niet van openbare orde.

.../...

Wanneer immers een proces in belastingzaken plaatsvindt voor de rechters van de rechterlijke orde, wordt de territoriale bevoegdheid geregeld bij artikel 632 van het Gerechtelijk Wetboek, dat bepaalt dat "ieder geschil betreffende de toepassing van een belastingwet (...) uitsluitend ter kennisneming (staat) van de rechter van de plaats waar het kantoor gelegen is waar de belasting is of moet worden geïnd". De woorden "staat uitsluitend ter kennisneming" - welke woorden niet worden gewijzigd door hetgeen artikel 39 van het ontwerp aan die tekst toevoegt - wijzen erop dat de in artikel 632 gegeven regel van openbare orde is (Zie op dat punt, Précis de droit judiciaire, Larcier, deel II, La compétence, door A. Fettweiss, nr. 595, blz. 338). Zo ontstaat - althans op het stuk van inkomstenbelastingen - een gebrek aan samenhang tussen de reglementen inzake de territoriale bevoegdheid in eerste aanleg enerzijds, en in hoger beroep anderzijds. Terwijl in eerste aanleg de eensgezindheid van de partijen, als het proces eenmaal is begonnen, een invloed kan hebben op de bevoegdheid, is het stellig uitgesloten dat zulk een eensgezindheid enig effect kan hebben in hoger beroep. Dit gebrek aan samenhang mag niet blijven bestaan.

Artikel 27 moet dus worden herzien : elk geschil over de territoriale bevoegdheid zou moeten worden geregeld zoals bepaald in het tweede lid van artikel 27 en in het derde lid van de tekst van het ontwerp zouden de wijzigingen moeten orden aangebracht die het verdwijnen van het eerste lid tot gevolg heeft. Het is uiteraard nutteloos erop te wijzen dat "het recht om over de rechtsgrond van de zaak te oordelen onverkort blijft bestaan".

.../...

Artikel 28.

Van het beginsel dat een rechtscollege rechter is over zijn eigen bevoegdheid mag zelden worden afgeweken. Het is conform dit beginsel voor te schrijven dat de belastingrechter een beslissing neemt over de vraag of het geschil dat bij hem aanhangig wordt gemaakt wel degelijk een geschil is waarvan de wet - in dit geval artikel 25 van het ontwerp - bepaalt dat hij er kennis van mag nemen.

Maar het is uitgesloten dat de belastingrechter beslist "voor wie de betwisting wordt opgeworpen". Hij kan immers alleen oordelen over zijn eigen bevoegdheid; als hij van oordeel is dat de hem voorgelegde zaak niet door hem mag worden berecht, heeft hij zich alleen onbevoegd te verklaren en komt het hem niet toe het rechtscollege aan te wijzen waartoe men zich moet wenden.

Artikel 28 moet worden herzien.

Artikel 29.

Voor het tweede lid wordt de volgende tekst voorgesteld :

"De belastingrechter mag, in die hoedanigheid, in geen geval kennis nemen van de zaken die hij voordien te behandelen heeft gehad in ongeacht welke hoedanigheid, en evenmin van de geschillen waarbij ambtenaren, toegevoegd aan de commissie voor belastinggeschillen waarvan de belasting-

.../...

rechter deel uitmaakt, persoonlijk partij zijn in de zin van artikel 138 van het Gerechtelijk Wetboek".

Artikel 30.

1. De tweede zin van het eerste lid moet vervallen. Een belastingrechter in verband met wie een reden tot wraking bestaat, moet uiteraard de zaak uit handen geven, net zoals hij dat doen zou na een persoonlijk initiatief.

2. In het eerste lid, derde zin, kan alleen worden voorzien in zulk een verwijzingsregel in de gevallen waarin de commissie slechts uit drie rechters bestaat.

Men schrijve bovendien :

"Hij verwijst de zaak naar de voorzitter van de commissie voor belastinggeschillen, die ze toewijst aan een andere belastingrechter van dezelfde commissie".

3. In het tweede lid, tweede zin, schrijve men :

"Dit is eveneens het geval wanneer het geschil wordt voorgelegd aan een college van drie belastingrechters en één van hen zich moet onthouden".

.../...

4. Wanneer in het derde lid wordt besloten dat de zaak moet worden onderzocht door een college van drie rechters, kan de beslissing niet op de helling worden gezet door een procedure-incident, bij voorbeeld de verwijzing naar een andere commissie.

Het derde lid moet vervallen.

Artikel 31.

De regel dat de partij de wraking moet aanvoeren binnen acht dagen na het toezenden van het ontvangstbewijs van haar bezwaar, wordt slechts toegepast als in het ontvangstbewijs de naam van de rechter wordt vermeld. Als de partij niet in kennis wordt gesteld van de naam van de rechter, kan zij deze wraking niet doen binnen de gestelde termijn.

Als men zich houdt aan het tweede geval, kan de wrakingsgrond worden ingediend op elk tijdstip van de procedure tot aan de pleidooien, zoals wordt bepaald in het Gerechtelijk Wetboek.

Het tweede lid moet als volgt worden geredigeerd :

"De belastingrechter voor wie de zaak wordt gebracht, doet binnen vijf werkdagen uitspraak over de ontvankelijkheid van de wraking. Tegen de beslissing van de belastingrechter is beroep mogelijk bij het college van voorzitters. Dit beroep wordt ingesteld bij verzoekschrift

.../...

uiterlijk de vijftiende dag na de kennisgeving van de beslissing. Het college doet uitspraak binnen vijftien dagen na de kennisgeving van het beroep".

Artikel 32.

Het zou beter zijn het tweede lid als volgt te redigeren :

"Het college van voorzitters verwijst, naar gelang van het geval, de zaak naar een andere rechter van dezelfde commissie voor belastinggeschillen of naar een andere commissie voor belastinggeschillen van dezelfde taalrol".

Artikel 33.

De bepaling formuleert een regel die voor de hand ligt; zij moet vervallen.

Artikel 34.

De bepaling moet aangevuld worden als volgt :

"In geen geval kunnen deze ambtenaren kennis nemen van de zaken die zij vroeger in ongeacht welke hoedanigheid hebben moeten behandelen".

.../...

Artikel 35.

Artikel 35, tweede lid, bepaalt het volgende :

"In geen enkel geval kunnen deze ambtenaren na hun aanwijzing opnieuw tewerkgesteld worden in een administratie van het Ministerie van Financiën. Zij behouden evenwel hun rechten waarop zij aanspraak zouden gemaakt hebben, indien zij in hun oorspronkelijke administratie tewerkgesteld gebleven waren".

Op het verzoek om nader in te gaan op de bedoeling van de steller van het ontwerp, wat de tweede zin betreft, heeft de gemachtigde van de minister het volgende geantwoord :

"De medewerkers die toegevoegd worden aan de Commissies voor belastinggeschillen worden volledig losgemaakt van de fiscale administraties, maar behouden hun rechten waarop ze aanspraak zouden gemaakt hebben, indien zij in hun oorspronkelijke administratie tewerkgesteld gebleven waren.

Hiermee wordt bedoeld dat zij dezelfde bevorderingen, weddeverhogingen e.d.m. genieten als waren zij in hun administratie gebleven. Concreet wordt beoogd dat zij hun plaats blijven behouden in het klassement van de personeelsleden. Als een ambtenaar die lager geklasseerd staat bevorderd wordt, wordt hetzelfde voordeel automatisch toegekend aan de ambtenaar die toegevoegd is aan de Commissies voor belastinggeschillen".

Wil de ontworpen bepaling de aangestelde ambtenaren echte onafhankelijkheid garanderen, dan dient zij te voorzien in het beginsel van de vlakke loopbaan.

.../...

Hoofdstuk VI - Werkingsmiddelen.

In een afzonderlijk artikel, dat zou worden ingevoegd in hoofdstuk VI - Werkingsmiddelen -, dient te worden bepaald volgens welke regels het uitvoerend personeel ter beschikking van de commissies zal worden gesteld.

Artikel 37.

Men schrijve "uitgaven" in plaats van "onkosten".

Artikel 38.

In het ontworpen artikel 603, 1^o, schrijve men :

"1^o tegen de eindbeslissing van een commissie voor belastinggeschillen ...".

Artikel 39.

In het ontworpen artikel 632 schrijve men :

"of, in geval van een eindbeslissing van een commissie voor belastinggeschillen, van de plaats ...".

.../...

Artikel 40.

1. In het ontworpen derde lid van artikel 29 schrijve men : "... of ter beschikking worden gesteld van de laatstgenoemde".

2. In het ontworpen vierde lid van hetzelfde artikel schrijve men in de Franse tekst het woord "douane" in het meervoud.

Titel IV.

Algemene opmerking.

De wet van 20 november 1962, die de grondslag heeft gelegd van het thans nog vigerende systeem van inkomstenbelastingen, heeft er het onderscheid ingevoerd tussen de belasting en de voorheffing : "De belasting wordt geheven bij wijze van voorheffingen ...", deze woorden zelf, die werden gebruikt in artikel 40 van de wet van 1962, staan nog in artikel 249 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Zij vormen er een herhaling van artikel 1 van hetzelfde Wetboek, in welk artikel paragraaf 1 vier inkomstenbelastingen opnoemt en paragraaf 2 hierop laat volgen dat die "belastingen worden geheven door middel van voorheffingen ...".

Het onderscheid tussen belasting en voorheffing was onontbeerlijk voor het bereiken van het doel van de Regering

.../...

en de Wetgevende Kamers dat er in 1962 in bestond onder meer een personenbelasting en een vennootschapsbelasting in te voeren, waarbij de eerste werd geheven op het totale inkomen van elke rijksinwoner en de tweede op het inkomen van elke binnenlandse vennootschap. Deze bedoeling om een gezamenlijke belasting in te voeren en te breken met de oude regeling van de gesplitste inkomstenbelasting, blijft weergegeven in artikel 1 van het thans vigerende Wetboek.

De inning "bij wijze van voorheffingen" werd in 1962 voorgesteld als een middel om bepaalde budgettaire problemen op te lossen en tevens als een hulpmiddel om meer sociale gerechtigheid te brengen. Enerzijds behoorde immers te worden voorkomen dat de schatkist te rechtstreeks werd blootgesteld aan de gevolgen van de conjunctuurschommelingen en behoorde er dus voor te worden gezorgd dat zij kon beschikken over voldoende vaste inkomsten. Anderzijds wilde men tevens voorkomen dat, mocht de belasting als volledig geaggregeerd worden beschouwd, er uiteindelijk geen onderscheid meer zou worden gemaakt tussen de belasting op het bedrijfsinkomen en die op inkomsten uit een verkregen vermogen. Het onderscheid tussen de belasting en de voorheffing zorgde, zo dacht men, niet alleen voor een overgang, maar vormde tevens een geslaagd compromis tussen het oude systeem van gesplitste belastingen en het nieuwe systeem van gezamenlijke belasting, dat tot doelstelling van de hervorming was uitgeroepen. De prijs voor dat compromis was evenwel reeds vanaf 1962, de dubbelzinnigheid die bestond bij het hanteren van het begrip voorheffing.

.../...

Het op 2 december 1961 door de Raad van State uitgebrachte advies over het ontwerp van wet "houdende hervorming van de inkomstenbelastingen" getuigt daarvan. Eerst wordt er in het advies op gewezen dat het ontwerp bepaalde dat sommige voorheffingen niet in mindering werden gebracht van de gezamenlijke belasting of dat terugbetaling ervan uitgesloten was en tot besluit wordt het volgende gesteld : "In het ontwerp worden de op inkomsten uit immobiliën en op inkomsten uit roerende goederen afgehouden bedragen dus verkeerdelijk voorheffingen geheten, aangezien die afhoudingen een definitieve belasting zijn".

Deze opmerking - waarmee destijds in geen enkel opzicht rekening is gehouden - bleek meer en meer gerechtvaardigd naargelang de opeenvolgende wetshervormingen kenmerken vertoonden die de zogenaamde onroerende en roerende voorheffingen bijna volledig hun eigen karakter ontnamen en er terzelfder tijd belastingen van maakten. Er is immers steeds minder reden om als voorheffingen te bestempelen bedragen die aan de Schatkist moeten worden betaald, - ofwel door de belastingplichtige zelf, ofwel door een derde die ze afhoudt van de inkomsten die hij verschuldigd is aan de belastingplichtige - en die niet meer, of slechts heel gedeeltelijk, in mindering kunnen komen van de gezamenlijke belasting, of terugbetaalbaar zijn als zij het bedrag van de laatstgenoemde overschrijden.

Dit onderscheid moet dus thans opnieuw worden geregeld. Dat is trouwens de doelstelling van het onderhavige ontwerp. In de memorie van toelichting wordt in de eerste plaats betreurd dat "de wetgever van 1962 het niet

.../...

nodig achtte uitdrukkelijk het geheel van de regels, van toepassing op die voorheffing te bepalen", daar "die leemte aan de oorsprong (ligt) van talrijke en delicate problemen". Na het stellen van deze diagnose stelt de memorie van toelichting voorts dat het aangewezen is een einde te maken aan de aldus ontstane controversen.

Men had kunnen verwachten dat het ontwerp, om dat doel te bereiken, rechtstreeks en systematisch de regels zou hebben vastgesteld die van toepassing zijn op elk van de drie voorheffingen, waarbij elke regel zou zijn afgestemd op de bijzonderheden van elke voorheffing. De regels hadden onder meer verschillend kunnen zijn naar gelang de schuldenaar van de voorheffing al dan niet de persoon is die de voorheffing definitief op zich moet nemen. Die twee situaties verschillen voldoende van elkaar opdat er aparte regels voor gelden. In het eerste geval is de schuldenaar net degene die de belasting is verschuldigd waarvan de voorheffing een gedeeltelijke vooruitbetaling is, terwijl in het tweede geval de schuldenaar een persoon is die door de wet tot een soort hulp-belastingontvanger is gemaakt en die om die reden aan de Staatskas het bedrag is verschuldigd waarvan de inning hem is opgedragen; hij stort als het ware de belasting die door een ander is verschuldigd.

De werkwijze die erin bestaat duidelijk en rechtstreeks regels te formuleren die specifiek en kenmerkend hadden kunnen zijn, is evenwel niet aangewend. Het ontwerp bepaalt zich ertoe de werkingssfeer te wijzigen van een aanzienlijk aantal voorschriften waarvan tot op heden alleen de belastingen het uitdrukkelijke doel vormen; het breidt

.../...

die werkingssfeer uit opdat zij voortaan uitdrukkelijk niet meer alleen de belastingen behelst, maar tevens, en meestal, de voorheffingen, zonder onderscheid. In talrijke gevallen wordt de schuldenaar van een voorheffing gewoon beschouwd als de schuldenaar van een belasting, terwijl nochtans, in het geval van bij voorbeeld de bedrijfsvoorheffing, hij alleen een bedrag verschuldigd is dat voor hem geen belasting is en dat niet noodzakelijk er ook een zal zijn voor degene van wiens inkomsten het bedrag bij wijze van voorheffing zal zijn afgehouden.

Door die mechanische uitbreiding worden beide situaties, die nochtans grondig van elkaar verschillen, met elkaar gelijkgesteld. Daarom staat het niet vast dat zodoende het in artikel 10 van de Grondwet neergelegde gelijkheidsbeginsel in acht wordt genomen. De belastingplichtige die werkgever is en die ertoe gehouden is een voorheffing in te houden en te betalen omdat hij lonen verschuldigd is aan zijn personeel, kan om die reden een controle ondergaan, die vervolgens uitgebreid kan worden tot zijn eigen inkomsten.

De door het ontwerp gekozen werkwijze maakt geen einde aan bepaalde actuele controversen. Er mag zelfs van uit worden gegaan dat het ontwerp sommige ervan zou kunnen verscherpen, inzonderheid die omtrent de terugbetaling van de voorheffingen als de belasting niet binnen de wettelijke termijn is gevestigd.

De gemachtigden van de minister van Financiën hebben de volgende mening : "le projet n'entend pas

.../...

tranche(r) "expressément" les questions relatives à la restitution des précomptes". Dat zou niet zo erg zijn mochten de voorschriften van het W.I.B. 1992, die door het ontwerp worden herzien volgens de zoëven beschreven methode, impliciet doch stellig leiden tot een doeltreffende oplossing. Helaas is dat niet het geval.

De gemachtigden van de minister hebben na een verzoek om uitleg immers het volgende verklaard : "(l'avant-projet) consacre l'interprétation traditionnelle des dispositions du Code des impôts sur les revenus et (qu'il) rencontre dès lors, dans une large mesure, le point de vue qu'adopte à cet égard D. Garabedian dans une note", een nota in 1995 bekendgemaakt in de "Revue critique de jurisprudence belge" (blz. 456 e.v.).

Die nota welke aldus, door de verwijzing ernaar, een soort officieel standpunt zou worden, stelt een interpretatie volgens welke niet alleen de onroerende voorheffing, maar ook de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing beantwoorden aan de klassieke definitie van de belastingen en als zodanig moeten worden beschouwd, voor als traditioneel.

De heer Garabedian grondt die mening - die de gemachtigden van de minister van Financiën op hun beurt tot de hunne maken - op bepaalde verklaringen die zijn afgelegd tijdens de belastinghervorming van 1962, volgens welke de voorheffingen de vroegere gesplitste belastingen opvolgen, en op een arrest van het Hof van Cassatie van 18 december 1992 (Arr. Cass, nr. 804, blz. 1453).

.../...

Het argument dat wordt ontleend aan de wordingsgeschiedenis van de hervorming van 1962 is even zwak als alle argumenten die worden ontleend aan de parlementaire voorbereiding. Het gezagsargument ontleend aan het arrest van het Hof van Cassatie, van zijn kant, gaat weliswaar op voor de onroerende voorheffing, doch is betwistbaar voor de overige voorheffingen. Er is geen sprake van hier deze discussie aan te vatten, die door andere arresten van het Hof van Cassatie kan worden gaande gehouden, onder meer die van 20 december 1985 (Arr. Cass., nr. 274, blz. 595 (eerste zaak) en blz. 597 (tweede zaak)), die in overeenstemming dienen te worden gebracht met dat van 18 december 1992, waarbij erop behoort te worden gewezen dat in het laatstgenoemde arrest wordt gepreciseerd dat de onroerende voorheffing "van de overige voorheffingen afwijkende specifieke eigenschappen heeft".

De zogenaamde, door de heer Garabedian uitgedachte "traditionele" interpretatie, ten aanzien waarvan de gemachtigden van de minister van Financiën verzoeken er zich bij aan te sluiten, kan dus worden betwist. Er kan niet worden voorspeld hoe zwaarwegend, in een aldus weer op gang gebrachte discussie, de omstandigheid zou zijn dat sommige bepalingen van het ontwerp de werkingssfeer van voorschriften, die alleen betrekking hebben op de belastingen, uitbreiden tot de voorheffingen. Zou men die bepalingen als uitzonderlijk beschouwen of zou men ze, integendeel, beschouwen als allemaal tekenen van een nieuw beginsel dat de voorheffingen gelijkstelt met belastingen ?

.../...

Het ontwerp zou de duidelijkheid, die onontbeerlijk is voor de basisbegrippen van de belastingwetgeving, ernstig in het gedrang brengen als het er niet voor zorgt aan de hand van ondubbelzinnige teksten een einde te maken aan een controverse, waarvan de gegevens en de inzet nu wel bekend zijn, aangezien sommige ervan sedert 1962 worden aangetroffen.

Het is tevens noodzakelijk dat het ontwerp uitdrukkelijk de procedure regelt die moet worden gevolgd door degene die een voorheffing terugbetaald wil krijgen, die van hem is ingehouden en aan de Schatkist is gestort, terwijl uiteindelijk geen enkele belasting is gevestigd binnen de wettelijke termijn. De gemachtigden van de Regering, die daarover om opheldering zijn gevraagd, hebben geantwoord dat zij het een zijn met dezelfde auteur, de heer Garabedian, die (in een artikel dat is verschenen in de "Journal de droit fiscal, 1995, blz. 193) van oordeel is dat de vordering tot terugbetaling bij de justitiële rechtbanken zal moeten worden ingesteld.

Ten slotte is het, om voor de hand liggende redenen van voorspelbaarheid, en dus omwille van de rechtszekerheid, noodzakelijk dat het ontwerp de door de administratie, in de gevallen waarin de voorheffingsplichtige insolvent is, de effectief gehanteerde oplossing vastlegt in een wet. Als deze voorheffingsplichtige, nadat hij de voorheffing behoorlijk heeft ingehouden, het bedrag ervan niet aan de Schatkist stort, mag de belastingplichtige, die de gezamenlijke belasting is verschuldigd, niet lijden onder dat verzuim en behandelt het overheidsbestuur hem alsof de

.../...

ingehouden voorheffing aan de Schatkist was betaald. In dat verband halen de gemachtigden van de minister de rechtsleer van de heer T'Kint aan, luidens welke thans geldt : "cette pratique administrative para legem n'est justifiée que par la seule équité" (noot onder Cass., 23 november 1992, Journal des tribunaux, 1993, blz. 737). Het gaat niet aan dat in een legalistisch bestel als het onze, de rechten van de belastingplichtige afhankelijk zijn van de goede wil van het overheidsbestuur.

Artikel 41.

1. Wanneer een bepaling reeds een wijziging heeft ondergaan is het niet gebruikelijk het artikel van de wet of van het wijzigingsbesluit te vermelden.

De genoemde precisering zou bijgevolg in beginsel zonder bezwaar kunnen worden weggelaten in alle bepalingen waarin zij voorkomt; in het onderhavige geval evenwel heeft zij een vaststaand nut, waardoor het verkieslijk is ze te handhaven.

Voor de inleidende volzin van artikel 41 wordt de volgende redactie voorgesteld :

"Art. 41. In artikel 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gewijzigd bij artikel 1 van de wet van 6 juli 1994, wordt een paragraaf 1bis ingevoegd, luidende :".

.../...

2. De zeer algemene bewoordingen in de ontworpen paragraaf 1bis zijn ingegeven door een poging om de verschillende diensten van de "administratie" te doen fuseren. Dit heeft voor de belastingplichtige een gebrek aan leesbaarheid tot gevolg, zoals het gebruik van dezelfde term "belastingadministratie", doch in een andere betekenis, in de artikelen 41 en 169 van het ontwerp dit aantoonst.

Wat de definitie van het woord "belastingadministratie" betreft, zij verwezen naar algemene opmerking III, nr. 9.

Artikel 43.

In de Franse tekst dient het woord "libellé" vervangen te worden door het woord "intitulé", alsmede in alle andere bepalingen van het ontwerp waarin hetzelfde woord wordt gebruikt.

Artikel 44.

1. In het ontworpen artikel 297, eerste lid, is het verkieslijk in de Franse tekst de woorden "Sous réserve de l'application des articles" te gebruiken, veeleer dan de woorden "Sans préjudice de l'application des articles".

2. Het nieuwe tweede lid van het ontworpen artikel 297 wordt in de memorie van toelichting niet van

.../...

commentaar voorzien; bovendien heeft het lid geen normatieve waarde en moet het vervallen.

Artikel 46.

1. De woorden die worden afgekort met de letters CD moeten worden verduidelijkt.

2. De Raad van State heeft reeds gewezen op het gevaar dat een op de spits gedreven veralgemening van de bewijskracht van afschriften inhoudt. De uitdrukking "andere informatiedragers" maakt alle soorten van procédés mogelijk.

De tekst moet op zijn minst duidelijk maken dat alleen de afschriften die onvervalsbaar zijn zodra zij gemaakt zijn, de gewenste bewijskracht kunnen hebben. Een in dat opzicht betrouwbaar procédé wordt aangewend in het computersysteem van de bewaring der hypotheken.

Bovendien moet de gegrondheid van die vernieuwingen in de memorie van toelichting duidelijker worden aangetoond (CD en andere informatiedragers).

Artikel 48.

Er wordt verwezen naar algemene opmerking III, nr. 9.

.../...

Artikel 50.

Deze bepaling zou eenvoudiger kunnen worden gesteld als volgt :

"Art. Artikel 304, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, wordt vervangen door de volgende leden :

"Bij ontstentenis van betaling ...

Aanslagen ...".

Het tweede lid van het ontworpen artikel 304, dat het derde lid wordt, bepaalt dat de belastingen op de inkomsten "niet ten kohiere (worden) gebracht wanneer zij, na verrekening van de voorheffingen, voorafbetalingen en andere bestanddelen, geen 100 frank bedragen".

Het is bekend dat het recupereren van te veel gestorte bedragen moeilijkheden oplevert. Bijgevolg dient de tekst vanaf de woorden "wanneer zij" tot aan het einde van het lid vervangen te worden als volgt : "wanneer het bedrag of surplusbedrag ervan, na verzekering van ... bestanddelen, geen 100 frank bereikt". De bedoeling hiervan is dat de belastingadministratie in dezen een verantwoordelijkheid heeft en het recupereren van het surplus door de recht-hebbenden vergemakkelijkt.

.../...

Artikel 54.

1. In artikel 315, eerste lid, vierde regel, schrijve men "ter beschikking van de belastingadministratie worden gehouden ...". Bovendien zou het gewestelijke woord "bijhuis" vervangen moeten worden door het woord "filiaal".

2. Eveneens in het eerste lid dienen na de woorden "uitgereikt of ontvangen" de woorden "of worden bewaard" te worden ingevoegd, naar analogie van hetgeen gezegd wordt in het tweede lid van hetzelfde artikel.

3. Aan het begin van het tweede lid zou het beter zijn te schrijven : "bedoeld in het eerste lid" in plaats van "waarvan sprake is in het eerste lid".

4. Ofschoon in het vierde lid het toestaan van afwijkingen in afzonderlijke gevallen, overeenkomstig de aanwijzingen die geschieden op grond van artikel 297 van het W.I.B. 1992 aanvaardbaar is, is dat niet het geval wanneer het erom gaat afwijkingen toe te staan aan categorieën van belastingplichtigen, wat erop neerkomt een bevoegdheid uit te oefenen van verordenende aard. De genoemde bevoegdheid komt overeenkomstig de Grondwet toe aan de Koning.

Het is aan de Koning en niet aan de belasting-administratie dat de wetgever een eventuele afwijkings-bevoegdheid moet opdragen. Als het een individuele afwijking

.../...

betreft, staat niets eraan in de weg dat de Koning die bevoegdheid aan een minister opdraagt.

5. In het vierde lid, in fine, ten slotte schrijve men :

"... afwijking van de verplichting tot bewaren van de oorspronkelijke boeken en bescheiden worden toegestaan en een andere wijze van bewaren worden bepaald".

Artikel 55.

In het ontworpen artikel 315bis, § 1 schrijve men :

- 1º in het eerste lid : "ter plaatse" in plaats van "zonder verplaatsing";
- 2º in het vierde lid : "... in hun bijzijn en op zijn apparatuur kopies te maken in de door hen gewenste vorm ... gegevens, alsook om de computerbewerkingen ...".

Artikel 56.

In het ontworpen artikel 316 schrijve men in de Franse tekst :

.../...

- "de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des nonrésidents, ...";
- "ce délai pouvant être prorogé pour ...".

Artikel 58.

1. Aangezien de effectenmakelaars hun beroep alleen nog mogen uitoefenen in een beursvennootschap, is het geraden het woord "wissel-" in het ontworpen eerste lid te vervangen door het woord "beurs-".

2. Het ontworpen artikel 318, tweede lid, breidt de bevoegdheden van de "administratie" inzake bankonderzoeken aanzienlijk uit.

Het zou dus niet meer vereist zijn dat de bank medeplichtig is aan zulk een bijzonder bedrieglijk mechanisme, aangezien het voldoende zou zijn dat de belastingplichtige een beroep doet op een mechanisme dat de medewerking van een bank impliceert om overtredingen van de belastingwet te organiseren. Aangezien, in concreto, alle financiële verrichtingen de medewerking van een bank impliceren, volgt daaruit dat in de praktijk deze versoepeling van het bankgeheim betrekking zal hebben op alle overtredingen van de belastingwet waarvoor de administratie beschikt over "concrete gegevens" die de fraude kunnen doen "vermoeden".

.../...

De uitbreiding van de bevoegdheid van de administratie wordt in de memorie van toelichting niet gerechtvaardigd. Bij deze controletechniek behoort uitdrukkelijk voorbehoud te worden gemaakt.

Artikel 62.

In artikel 323bis, tweede lid, is het eenvoudiger te schrijven : "De artikelen 315 ... zijn eveneens op hen van toepassing".

De artikelen 66 en 79.

Het wetsontwerp spreekt van "aangenomen aangiften" en van "belastingplichtige die zich niet akkoord heeft verklaard". Deze uitdrukkingen zijn onduidelijk voor de personen die niet vertrouwd zijn met de dagelijkse praktijk van het belastingrecht. Zij worden nog raadselachtiger als men ze vergelijkt met de uitleg die wordt verstrekt in verband met artikel 200 van het voorontwerp van wet (zie verder in dit advies). Daarom is de gemachtigde ambtenaren gevraagd om die uitdrukkingen te verduidelijken. Hun antwoord luidt als volgt :

"L'article 333 C.I.R. 92 (que modifie l'article 66 du projet) a pour but d'éviter que soit contesté le droit de l'administration d'exercer ses pouvoirs d'investigation, dans les délais fixés, même après enrôlement et éventuellement paiement de l'impôt.

.../...

L'enrôlement n'a en effet qu'un caractère provisoire et n'implique pas, de la part de l'administration, la reconnaissance - même tacite - de l'exactitude des revenus déclarés.

Il arrive fréquemment qu'à la faveur d'examens d'ensemble ou ensuite de nouveaux renseignements parvenus à l'administration, des déclarations antérieurement admises et ayant donné lieu à un contrôle et à l'établissement d'une imposition, doivent être soumises à un nouvel examen.

Même lorsqu'une déclaration a été rectifiée une première fois après accord entre le contribuable et le contrôleur en chef, cet accord ne peut être considéré comme une convention définitive. Les contributions sont, en effet, déterminées par la loi et non par des conventions (Cass. 25.1.1949, Pas., 1949, I, 75; avis du Ministère public précédant Cass. 31.5.1949, Pas. 1949, I, 407).

Le "désaccord" visé à l'article 79 du projet ne porte que sur la rectification de la déclaration à laquelle l'administration se propose de procéder.

L'obligation imposée à l'administration de donner connaissance au contribuable, par lettre recommandée à la poste, des revenus et autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit, et d'indiquer les motifs qui lui paraissent justifier la rectification, n'a en effet pour but que de permettre au contribuable de répondre à ces motifs.

Le contribuable peut faire valoir ses observations sur l'avis de rectification qui lui a été envoyé par l'administration.

L'avis de rectification de la déclaration, renvoyé à l'administration muni de la signature du contribuable pour approbation, possède la même force probante que la déclaration. L'impôt ne pouvant toutefois trouver son fondement que dans la loi, l'accord du contribuable au sujet d'une cotisation qui serait contraire à la loi,

.../...

ne peut avoir aucun effet (Cass. 5.12.1961, B.C. n° 388, p. 1215).

L'accord du contribuable sur la rectification par l'administration, des revenus déclarés, ne constitue pas une transaction au sens de l'article 2044 du Code civil.

Bien que la cotisation ait été établie conformément à sa déclaration, le redevable peut exercer son droit de réclamation et obtenir une réduction de la base imposable à condition qu'il apporte la preuve d'une erreur de fait ou d'une erreur de droit (Cass. 25.6.1963, Pas., 1963, I, 1130).

Il en est de même en cas d'accord du redevable sur les chiffres bénéficiaires proposés par le contrôleur (Cass. 21.10.1952, Pas., 1953, I, 83)".

Artikel 70.

Het ontworpen artikel 335 luidt als volgt :

"Art. 335. Elke ambtenaar van een belastingadministratie, regelmatig belast met een controle of een onderzoek in verband met de toepassing van een bepaalde belasting of voorheffing bij een natuurlijke of rechtspersoon, is van rechtswege gemachtigd alle inlichtingen te nemen, op te zoeken of in te zamelen welke de juiste heffing van alle door deze persoon verschuldigde andere belastingen of voorheffingen kunnen verzekeren".

.../...

Artikel 14, § 3, 9°, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, goedgekeurd bij de wet van 15 mei 1981, bepaalt evenwel het volgende : "Bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolgning heeft een ieder, in volle gelijkheid, recht op de volgende minimumgaranties : (...) 9° niet te worden gedwongen tegen zichzelf te getuigen of een bekentenis af te leggen".

Aangezien in het Belgische recht de juiste inning van de belasting gewaarborgd wordt door het bestaan van een groot aantal strafrechtelijke sancties, rijst de vraag of het verbod om zichzelf te beschuldigen dat in het Verdrag is opgenomen, voor de belastingadministratie niet de verplichting tot gevolg heeft om het eventuele meervoudige onderwerp van een onderzoek mee te delen. Het vereiste om het onderwerp en het doel van de verificatie mee te delen, lijkt overigens een fundamentele waarborg te vormen voor de rechten van de verdediging.

De uitleg die door de gemachtigde ambtenaren aan de Raad van State is verstrekt in verband met de weerslag van de herstructurering van de belastingadministraties op de toepassing van artikel 335 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, maakt het niet mogelijk te bepalen of de ambtenaren van de administratie gehouden zijn tot die

.../...

informatieplicht (1). Het dispositief moet bijgevolg worden

-
- (1) Het antwoord van de gemachtigde ambtenaren luidt als volgt : "Les articles 335 et 336, C.I.R. 92 trouvent leur origine dans les lois du 28 juillet 1938 (Moniteur belge 20 août 1938) et du 20 août 1947 (Moniteur belge 28 août 1947).

La loi du 28 juillet 1938 a été adoptée en réaction à un arrêt de la Cour de cassation du 9 janvier 1936 (Pas. 1936, I, 144) qui avait décidé que les constatations qui avaient été régulièrement faites dans le cadre des investigations autorisées par une loi fiscale spéciale, pouvaient seulement être utilisées pour la perception de l'impôt établi par cette loi, et devaient être considérées comme non existantes à l'égard d'une autre administration qui aurait intérêt à en faire usage.

En vertu de cette loi, qui a d'ailleurs été reprise dans les différents codes fiscaux sous l'intitulé "disposition commune à tous les impôts", les renseignements obtenus régulièrement au cours d'une investigation autorisée par une loi particulière, forment un patrimoine commun à toutes les administrations fiscales.

Il ressort toutefois des travaux préparatoires que les pouvoirs d'investigation organisés par les lois fiscales restent limités aux buts poursuivis par chaque loi prise séparément et qu'il est défendu de détourner l'exercice d'un droit de contrôle de sa destination (voir à ce propos : Genin "Loi du 28 juillet 1938 tendant à assurer l'exacte perception des impôts; texte et commentaire législatif", R.G.E.N., 1938, n° 17.920, p. 406; De Mey "Commentaire de la loi du 28 juillet 1938 assurant l'exacte perception de l'impôt", J.P.D.F.F., 1938, p. 273).

La Cour de cassation s'est récemment prononcée en ce sens dans ses arrêts des 23 avril 1993 (J.D.F., 1994, p. 84, avec note de Marc Baltus) et 28 mai 1993 (J.D.F., 1994, p. 87).

Dans le cadre de la restructuration des administrations fiscales, il est prévu de créer une administration polyvalente dont l'ensemble des fonctionnaires seront, à terme, habilités à traiter tant la matière des impôts sur les revenus que celle de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces fonctionnaires disposeront donc des pouvoirs d'investigations propres à chacun de ces deux impôts. Il va toutefois de soi qu'ils ne pourront utiliser, dans le cadre des investigations relatives à un des impôts, que les moyens offerts par la loi pour cet impôt".

.../...

herzien opdat die leemte wordt gevuld (1).

Artikel 72.

Het woord "voormelde" kan normalerwijze alleen in eenzelfde zin worden gebruikt. Het zou bijgevolg beter zijn te schrijven : "een van de belastingadministraties bedoeld in het tweede lid".

Artikel 73.

1. De machtiging van de wetgever is alleen vereist voor het verstrekken van inlichtingen, niet om er te krijgen.

Bijgevolg schrijve men in onderdeel 1^o : "De belastingadministratie mag aan de andere Lid-Staten van de Europese Gemeenschap inlichtingen verstrekken ... belastingen op het inkomen ...".

2. In onderdeel 2^o mag het woord "telkens" vervallen, alsmede in alle andere bepalingen van het ontwerp waarin dit woord met hetzelfde doeleinde wordt gebruikt.

(1) Zie bij wijze van vergelijking, Cour d'appel de Paris, 8 april 1994, Rec. Dalloz-Sirey, 1995, blz. 607-610 en de noot Cl. Lucas de Leyssac.

3. In de ontworpen bepaling onder 3°, doen de woorden "akkoord dat ... wordt gesloten" veronderstellen dat er sprake is van wederkerigheid. Dit behoort uitdrukkelijk te worden vermeld, op zijn minst in de memorie van toelichting.

Artikel 78.

In de inleidende zin dienen de wijzigingen die door latere wijzigingen doelloos zijn geworden, niet te worden vermeld. Men schrijve bijgevolg :

"Art. Artikel 345 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 16 van de wet van 22 juli 1993 en bij artikel 23 van de wet van 30 maart 1994, wordt gewijzigd als volgt :".

Artikel 84.

De inleidende volzin zou eenvoudiger worden gesteld als volgt :

"Art. In hetzelfde Wetboek wordt een artikel 351bis ingevoegd, luidende :".

Artikel 85.

1. In het ontworpen artikel 352, eerste lid, schrijve men : "... behoort hij, ... overdreven is, door de gegevens over te leggen die op hem betrekking hebben".

.../...

2. In het tweede lid, eerste streepje, dat 1^o wordt, dient het woord "documentatie" te worden ingevoegd tussen het woord "bescheiden" en het woord "informatie-dragers".

Artikelen 88 en 89.

Deze twee artikelen voegen aan de artikelen 355 en 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen een tweede lid toe; deze nieuwe regel schrijft voor dat de uitvoering van de vernietiging van een negatieve aanslag geschorst kan worden tot bij de vestiging van "de" nieuwe aanslag.

Met het geval van de nietigverklaarde negatieve aanslag wordt wellicht de omstandigheid bedoeld waarin de vernietiging van een aanslag de terugbetaling van de teveel geïnde bedragen tot gevolg heeft. Onder de schorsing van de uitvoering van de vernietiging wordt allicht verstaan dat geen enkel gevolg gegeven wordt aan de desbetreffende vernietiging - en dat inzonderheid geen enkele terugbetaling geschiedt - totdat de administratie met toepassing van het recht dat ze krachtens het eerste lid heeft, een nieuwe aanslag gevestigd heeft op grond van dezelfde belastinggegevens of op een gedeelte ervan.

De aldus bedachte regeling beoogt de administratie in de gelegenheid te stellen vooruit te lopen op een soort van compensatie tussen de bedragen die de Schatkist verschuldigd is als gevolg van de vernietiging, en die welke haar verschuldigd zullen zijn als gevolg van de aanslag die de vernietigde aanslag moet vervangen.

.../...

Het is zaak van de stellers van het ontwerp om de legalisering te verantwoorden van zulk een eigenaardige praktijk en ze in de onderzochte bepalingen duidelijker weer te geven.

Artikel 94.

1. De memorie van toelichting moet worden aangevuld met commentaar, specifiek gewijd aan artikel 365, dat bijzonder lang is.

2. In de Franse lezing van artikel 365, § 1, 1^o, schrijve men :

"... par lettre motivée envoyée sous pli recommandé à la poste, ...".

3. Artikel 365, § 2, eerste lid, van het WIB 92 bepaalt :

"Wanneer de belastingplichtige in zijn verzoekschrift tot herziening inroept dat door een ambtenaar van de belastingadministratie een schending van een op straffe van nietigheid voorgeschreven procedurevorm werd begaan, stelt de directeur van de taxatie of de door hem gedelegeerde ambtenaar die van mening is dat deze grief gegrond is, aan de belastingrechter voor om de aanslag ambtshalve te vernietigen".

Daaromtrent om uitleg gevraagd, antwoordt de

.../...

gemachtigde van de minister :

"Le but de cette disposition est d'éviter toute perte de temps, en cas de nullité manifeste.

L'article 355, C.I.R. 92 (tel que modifié par l'article 88 du projet) permet en effet à l'administration d'établir une nouvelle cotisation en cas d'annulation de l'imposition par le juge fiscal, pour violation d'une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription.

Le texte de l'article 365¹, § 2, alinéa 1er, C.I.R. 92, précise que le directeur de la taxation propose au juge d'annuler d'office la cotisation. On se trouve en effet dans une situation où le directeur de la taxation admet qu'une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité a été commise par un fonctionnaire de l'administration fiscale. On en déduit qu'un débat contradictoire ne paraît plus se justifier".

Het optreden van een rechter in een fase voorafgaand aan de eigenlijke behandeling van een geschil is onaanvaardbaar. Artikel 355 WIB behoort in die zin te worden aangepast dat het de directeur van de taxatie is die bevoegd is om een aanslag te vestigen na de vernietiging van de aanslag als gevolg van de schending van de vormen van de rechtspleging. Opdat de schending van de vormen niet zal verstoken zijn van enige effectieve straf, moet het ontwerp bovendien bepalen dat in dat geval de administratie niet meer gerechtigd is administratieve geldboeten op te leggen.

Deze opmerking geldt eveneens voor de paragrafen 4 en 6.

.../...

4. In paragraaf 2, tweede lid, schrijf men :

"Zijn beslissing wordt gewezen volgens het bepaalde in artikel 375".

5. De paragrafen 2, 4 en 6 moeten om praktische redenen samengebracht worden in één enkele paragraaf, die paragraaf 4 wordt. Men schrijf :

"§ 4. Wanneer de belastingplichtige of de schuldenaar bedoeld in de paragrafen 1 tot 3 in zijn verzoekschrift tot herziening opwerpt dat ... is gepleegd, stelt ...".

6. In paragraaf 7, eerste lid, schrijf men :

"... om hem in de mogelijkheid te stellen de vernietiging te verkrijgen van ...".

7. Paragraaf 7, tweede lid, bepaalt :

"Het feit dat de grondslag of het bedrag van de voorheffing, de belasting, de verhoging of de boete reeds werd vastgesteld door een vroegere beslissing van de directeur van de taxatie of van de belastingrechter, vormt geen beletsel voor het verlenen van de in het vorige lid vermelde ontheffing".

.../...

De ontworpen bepaling gaat voorbij aan het gezag van gewijsde dat uitgaat van een rechterlijke beslissing in betwiste zaken. De bepaling moet worden aangepast teneinde de belastingrechter in de mogelijkheid te stellen zijn beslissing te herzien indien zich een nieuw gegeven voordoet.

Hoofdstuk VII. - Bezwaar en voorziening.

Het voorgestelde opschrift is gebaseerd op de vroegere terminologie van het WIB. Daar de eventuele bezwaren van de belastingschuldige voortaan vóór de commissie voor belastinggeschillen worden gebracht, dient de traditionele juridische terminologie te worden gevolgd en moet dus gesproken worden van "beroep" vóór de commissie voor belastinggeschillen, "hoger beroep" vóór het hof van beroep en "voorziening" vóór het Hof van Cassatie.

Het opschrift van hoofdstuk VII moet dus als volgt worden gesteld :

"Beroep".

Deze opmerking geldt voor alle bepalingen van het betrokken hoofdstuk.

.../...

Artikel 98.

Omtrent het ontworpen artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen rijzen dezelfde vragen als die waartoe het huidige artikel (WIB 1995, artikel 366 - WIB 1964, artikel 267) aanleiding heeft gegeven in een prejudiciële vraag aan het Arbitragehof gesteld door het Hof van beroep te Antwerpen bij arrest van 3 oktober 1995 (Belgisch Staatsblad, 17 november 1995 - zaak nr. 896), een vraag die als volgt luidde :

"Schendt artikel 267 W.I.B./1964 (thans artikel 366 W.I.B./92) artikel 10 van de Grondwet, waar het het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag gevestigd is, met uitsluiting van derden op wier naam de aanslag niet gevestigd is, ook al kunnen die derden, zoals de feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e), tot de belastingsschuld van degene op wiens naam de aanslag is gevestigd, gehouden zijn, in aanmerking nemende dat (i) artikel 1208, eerste lid, van het burgerlijk wetboek aan alle hoofdelijke medeschuldenaars toelaat tegen de schuldeiser alle excepties in te roepen die uit de aard van de verbintenis voortvloeien, (ii) artikel 1416 B.W. beide echtgenoten toelaat afzonderlijk daden van vrijwaring te stellen met betrekking tot het gemeenschappelijk vermogen en (iii) de niet-feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e) wel bezwaar kan indienen tegen aanslagen gevestigd op inkomsten van de andere echtgenoot ?".

De ontworpen tekst moet worden herzien in het licht van het arrest waarbij het Arbitragehof geantwoord heeft op de vraag.

.../...

Artikel 102.

Het ontworpen artikel 371 laat de vraag onbeantwoord of de stellers van het ontwerp voornemens zijn van het verval een nietigheid te maken in de zin van het Gerechtelijk Wetboek, zodat voorgesteld wordt artikel 371 als volgt te stellen :

"Art. Om geldig te zijn, moet het beroep met redenen omkleed zijn en ingesteld worden bij ter post aangetekende brief, binnen ...".

Artikel 103.

Artikel 373 van het WIB 1992 wordt opgeheven bij het ontwerp, zodat een nieuw artikel met hetzelfde nummer in onderafdeling III kan worden ingevoegd.

Voorgesteld wordt als volgt te werk te gaan :

"Art. In titel VII, hoofdstuk VII, afdeling I, onderafdeling III, van hetzelfde Wetboek worden een nieuw artikel 373 en een artikel 373bis ingevoegd, luidende :

"Art. 373. Dadelijk na ontvangst van het bezwaarschrift zendt de commissie voor belastinggeschillen een afschrift ervan aan de bevoegde directeur van de taxatie.

De Koning bepaalt ...

.../...

Hij regelt tevens de overzending van alle overige documenten of inlichtingen die door de commissie voor belastinggeschillen worden gevraagd.

Art. 373bis (tekst voorgesteld onder artikel 105)"".

Artikelen 104 tot 106 en artikelen 232 tot 234.

Het zou beter zijn die bepalingen op te nemen in titel I van het ontwerp, daar ze enerzijds enkele wezenlijke - en buitengewone - procedureregels bevatten die worden gevolgd door de commissies voor belastinggeschillen, en daar ze anderzijds de Koning machtigen om sommige aangelegenheden betreffende de genoemde procedure te regelen.

Artikel 105.

1. Het eerste lid van het ontworpen artikel 373ter beklemtoint het feit dat het onderzoek van het beroep algemeen op tegenspraak verloopt, waardoor de eerste zin van het derde lid overbodig wordt.

2. Artikel 373ter, derde lid, bepaalt :

"Wanneer één van de partijen zulks schriftelijk heeft gevraagd, zal ze worden gehoord en kan ze inzage krijgen, zonder verplaatsing, van de stukken aangaande het geschil. Daartoe zullen de partijen worden uitgenodigd zich, op straffe van verval, binnen een termijn van dertig dagen aan te melden".

Dit recht van inzage van de stukken wordt van

.../...

rechtsweg uitgeoefend op grond van de bepaling dat de procedure op tegenspraak verloopt.

3. In het ontworpen artikel 373ter (dat artikel 373bis wordt), moet worden voorzien in het geval dat de partijen zich om redenen volledig buiten hun wil (ziekte, vakantie, enz.) niet kunnen aanmelden binnen een termijn van 30 dagen, en moet worden voorzien in de gevolgen ervan voor het verdere verloop van de procedure indien een partij die verzocht is zich aan te melden, zulks niet heeft gedaan binnen de gestelde termijn.

Artikel 106.

Het ontworpen artikel 374, eerste lid, bepaalt :

"De belastingrechter heeft voor de behandeling van de bezwaarschriften de meest uitgebreide onderzoeksbevoegdheden.

Hij kan inzonderheid :

....

3° elke vaststelling ter plaatse doen".

De Raad van State neemt er akte van dat die bevoegdheden moeten worden opgevat in de zin van artikel 91 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof. Die precisering, welke voorkomt in de memorie van toelichting, is uiteraard van wezenlijk belang. Gelet op de aard van de bevoegdheden vindt die "vaststelling ter

.../...

plaatse" echter zelden toepassing. De verwijzing naar de wet op het Arbitragehof is een wezenlijke doch ongenoegzame garantie, daar de bevoegdheden van het Arbitragehof fundamenteel verschillen van die van de commissie voor belastinggeschillen.

Indien het ontworpen artikel 374, tweede lid, 3°, aldus uitgelegd dient te worden dat aan de vaststelling geen machtiging tot huiszoeking wordt verbonden, kan er sprake zijn van een ernstige schending van de grondwettelijke beginselen van vrijheid en onschendbaarheid van de woning (zie mutatis mutandis de garanties die het Wetboek van Strafvordering biedt inzake huiszoekingen door een onderzoeksrechter).

Het ontworpen tweede lid, 3°, is alleen aanvaardbaar als de betrokken bewoner akkoord gaat. Is dit niet het geval, dan moeten aan de ontworpen bepaling garanties voorgeschreven bij de Grondwet worden verbonden.

Artikel 109.

De opheffing van artikel 376 zal de belastingplichtigen tal van mogelijkheden ontnemen om ambtshalve ontheffingen en teruggave te verkrijgen.

Het ontworpen artikel 365¹ lijkt niet te volstaan ter vervanging van artikel 376.

In de memorie van toelichting moeten de gevolgen

.../...

van die opheffing worden uiteengezet.

Artikelen 110 tot 118.

Rechtspleging in hoger beroep en in voorziening.

De stellers van het ontwerp hebben besloten de procedure inzake de BTW af te stemmen op de procedure toepasselijk op de inkomstenbelastingen.

De hierna volgende opmerkingen worden gemaakt onder voorbehoud van de algemene opmerking II, nrs. 7 en 8.

Artikel 110.

1. In het ontworpen artikel 377, eerste lid, is het onnodig te herinneren aan de regel van de bevoegdheid *ratione loci* van het hof van beroep, daar deze bevoegdheidsregel reeds is opgenomen in de artikelen 38 en 39 van het ontwerp. Bijgevolg moeten de woorden "dat bevoegd is voor de zetel van de commissie voor belastinggeschillen waarvan de belastingrechter deel uitmaakt" vervallen.

Deze opmerking geldt eveneens voor artikel 239 van het ontwerp.

2. Uit de gezamenlijke lezing van het ontworpen artikel 377, tweede en derde lid, blijkt impliciet doch

.../...

stellig dat het hof van beroep alleen kennis zal kunnen nemen van de feitelijkheden van het belastinggeschil die zijn opgeworpen in het oorspronkelijke bezwaarschrift van de belastingschuldige dat aan de commissie voor belastinggeschillen is voorgelegd.

Aldus beknot het ontwerp de algemene regel van de devolutieve kracht van het hoger beroep (artikel 1068 van het Gerechtelijk Wetboek). Die kritiek is des te belangrijker daar ze een zuiver gerechtelijk contentieux betreft (beroep vóór het hof van beroep), zowel inzake inkomstenbelastingen (artikel 110) als inzake BTW (artikel 239).

Zonder dat het ontwerp in dit verband enige objectieve verantwoording aanbrengt, voert het onder de eisers in hoger beroep, naargelang ze partij zijn in een gemeenrechtelijke of in een belastingprocedure, een discriminatie in die niet objectief kan worden gewettigd.

Deze opmerking is des te belangrijker daar de belastinggeschillen aanleiding kunnen geven tot strafrechtelijke veroordelingen. De omstandigheid dat de redactie van deze wetsbepaling ontleend is aan het WIB, is niet afdoende, aangezien volgens de vroegere regeling in eerste aanleg niet een belastingrechter uitspraak deed, doch een ambtenaar van de administratie.

Deze opmerking geldt eveneens voor artikel 239.

3. In de Franse tekst van het tweede lid zou het

.../...

beter zijn te schrijven : "... qu'ils invoquent une infraction à la loi".

In de Nederlandse tekst van hetzelfde lid schrijven men : "aan het Hof van beroep bezwaren voorleggen die noch in het bezwaarschrift zijn geformuleerd, noch ambtshalve ... zijn onderzocht".

4. Teneinde de terminologie in overeenstemming te brengen met die van het ontworpen artikel 366 (artikel 98 van het ontwerp), schrijven men "belastingsschuldige".

Artikel 111.

1. In het ontworpen artikel 378, eerste lid, schrijven men : "... stellen hoger beroep in bij een in eigen persoon ...".

2. In het tweede lid moet worden gepreciseerd dat de nieuwe bezwaren genoemd in artikel 377, die kunnen worden vervallen verklaard, alleen die zijn welke worden bedoeld in het derde lid van dat artikel. Men schrijven dus : "De nieuwe bezwaren bedoeld in artikel 377, derde lid, kunnen ofwel in het verzoekschrift worden aangevoerd, ofwel in ..., zulks op straffe van verval ...". Teneinde de Franse tekst van het tweede lid bevattelijker te maken, moeten bovendien de woorden "sous peine de déchéance" tussen komma's worden geplaatst.

.../...

Artikel 112.

De komma in de woorden "van de belastingrechter, aan de partijen" moet als overbodig vervallen.

Artikel 113.

1. Aan het begin van het ontworpen artikel 380, eerste lid, schrijve men :

"Art. 380. Onmiddellijk na ontvangst van de betekening van het verzoekschrift ...".

2. Het is onnodig in datzelfde lid te preciseren dat de uitgifte "eensluitend verklaard" is.

Artikel 114.

Men vervange de woorden "eiser in beroep" door de woorden "eiser in hoger beroep". Deze opmerking geldt voor de gehele onderafdeling.

Artikel 117.

Het zou beter zijn te schrijven :

"Art. 386. De termijn voor voorziening in cassatie gesteld

.../...

in artikel 388 en de voorziening in cassatie bedoeld in artikel 387 hebben schorsende kracht. Deze bepaling doet evenwel geen afbreuk aan de toepassing van artikel 410, eerste lid".

In de gehele Franse tekst van de onderafdeling moet het woord "recours" vervangen worden door het woord "pourvoi", zulks overeenkomstig de algemene opmerking gemaakt in hoofdstuk VII.

Artikel 118.

In het ontworpen artikel 392bis schrijve men "in hoger beroep" i.p.v. "in beroep".

Artikel 125.

1. Volgens het ontworpen artikel 399bis gaat de verjaringstermijn in op de dag van de "eisbaarheid" (lees : opeisbaarheid) van de belasting. Voor de roerende voorheffing is het beginpunt de vijftiende dag na de toekenning of de betaalbaarstelling van de belastbare inkomsten, en voor de bedrijfsvoorheffing is het de vijftiende dag na het verstrijken van de maand waarin de inkomsten betaald of toegekend zijn (ontworpen artikel 412 WIB 92, eerste en tweede lid).

Het ontworpen artikel 399bis, tweede lid, bepaalt evenwel :

.../...

"De roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing verjaren door verloop van 5 jaren vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier vermeld in artikel 412, zesde lid".

Deze bepaling betreft slechts vrij uitzonderlijke gevallen waarin uitvoeringsmaatregelen noodzakelijk blijken omdat de betaling niet vrijwillig geschied is. In dat geval voorziet het ontworpen artikel 412, zesde lid, in de inkohiering van die voorheffingen. Alsdan stuit die opnemng de verjaring.

Teneinde duidelijker aan te geven dat zulks uitzonderlijk is, moet de zin van artikel 399bis, tweede lid, in de vorm van een inversie worden gesteld. Men schrijve :

"Wanneer de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing ingekohierd worden als gevolg van wanbetaling, gaat de verjaringstermijn van 5 jaar in op de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier bedoeld in artikel 412, zesde lid".

2. In het uitvoeringsbesluit WIB, worden onder het geding bedoeld in artikel 399bis, vierde lid, uitsluitend het hoger beroep en de voorziening in cassatie verstaan.

.../...

Gelet op de oprichting van een belastingrechtbank van eerste aanleg, spreekt het vanzelf dat onder "geding" ook de rechtspleging moet worden verstaan die vóór de commissie voor belastinggeschillen plaatsheeft.

Volgens het Burgerlijk Wetboek is het instellen van een rechtsgeding geen grond voor schorsing, doch voor stuiting, daar de stuiting voortduurt totdat een definitieve beslissing wordt genomen.

Artikel 129.

1. In een arrest van het Hof van Cassatie van 8 maart 1980 staat te lezen :

"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".

Op te merken valt dat een belangrijk gedeelte van de rechtsleer beschouwt dat dit arrest van het Hof van Cassatie geen definitief uitsluitsel heeft gegeven over die kwestie en dat het begrip "bewarend uitvoerend beslag", toepasselijk op het betwiste gedeelte van de belasting, niet bestaanbaar is met de algemene beginselen van het Gerechtelijk Wetboek en van het beslagrecht, die een duidelijk onderscheid maken tussen bewarend beslag en de middelen van

.../...

tenuitvoerlegging (1).

Het staat aan de wetgever om te oordelen of zo een belangrijke afwijking van de classificatie van de soorten van beslag in het Gerechtelijk Wetboek, aanvaardbaar is.

In ieder geval moet de administratie verplicht worden aan de belastingplichtige het bedrag mede te delen van het onbetwistbaar verschuldigde gedeelte, wanneer deze erom verzoekt.

De volgende tekst wordt voorgesteld :

"Art. 409. Niettegenstaande het indienen van een aanvraag tot herziening of het instellen van beroep vóór de commissie voor belastinggeschillen of van hoger beroep of voorziening in cassatie, geldt het uitvoerbaar verklaarde kohier als toestemming en als enige voorwaarde ...".

Dezelfde lezing wordt voorgesteld voor het ontworpen artikel 410, eerste lid.

2. In het ontworpen artikel 409, tweede lid, is het verkieslijk de woorden "Ongeacht het bepaalde in" te vervangen door de woorden "Behoudens toepassing van".

(1) 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 naar de rechtsleer.

Artikel 130.

Het ontworpen derde lid kent de directeur van de invordering dermate ondeugdelijk omschreven bevoegdheden toe dat deze moeilijk aanvaardbaar zijn, zeker indien ze bedoeld zijn om categorieën van "bijzondere gevallen" te regelen, wat er alsdan op neerkomt dat verordeningsbevoegdheid wordt toegekend.

Artikel 132.

Gezien het aantal wijzigingen aangebracht in het ontworpen artikel 412, is het verkieslijk het betrokken artikel volledig te vervangen.

Deze opmerking geldt eveneens voor artikel 135 van het ontwerp.

Bovendien zij opgemerkt dat het woord "eisbaar" niet in van Dale, Groot Woordenboek der Nederlandse Taal staat. Deze opmerking geldt voor heel het ontwerp.

Artikel 134.

De onmiddellijke opeisbaarheid van de belastingen en de voorheffing, voorgeschreven bij het ontworpen artikel 413, tweede lid, is gebaseerd op het feit dat "de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren". Op zijn minst moet worden bepaald hoe en door wie dat gevaar wordt vastgesteld.

.../...

Artikel 135.

1. In artikel 414, § 1, derde lid, schrijve men :

"... is aangerekend op de hoofdsom van de schuld, en wel tot op de laatste dag van de maand waarin de betaling plaatsheeft".

2. In dezelfde paragraaf 1, vierde lid, schrijve men :

"... voor de maand waarin de opeisbaarheid ontstaat een interest verschuldigd ten belope van :".

Artikel 139.

1. In het ontworpen artikel 419, eerste lid, 3°, moet worden geschreven :

"... uiterlijk na verloop van de tweede maand volgend op de maand waarin de gewone termijn van aanslag van de inkomsten is verstreken;".

De termijn waarin geen enkele moratoire interest

.../...

wordt toegekend, blijkt immers reeds zeer lang te zijn (1).

2. Het Parlement en de stellers van het ontwerp wordt erop gewezen dat wegens de lange duur van de termijnen de moratoire interest wellicht zelden verschuldigd zal zijn.

3. Het ontworpen artikel 419, tweede lid, is overbodig. De in het eerste lid, 3º en 4º, gestelde datum is de laatste dag van de tweede maand volgend ... enz. Het betreft dus de eerste dag van de daaropvolgende maand. Het tweede lid voegt niets toe aan de regel vervat in het eerste lid, 3º en 4º.

Artikel 152.

In het ontworpen artikel 444, eerste lid, wordt de belastingvermeerdering gevoegd bij de verschuldigde belasting. Het geheel wordt door de Staat als definitieve ont-

(1) Voorbeeld : te veel afgehouden voorheffing voor de maand januari 1996.

Termijn zonder interest :

- 1996 -	11 maanden
aanslagjaar 1997	12 maanden
de aanslagtermijn verstrijkt	
op 30 juni 1998	6 maanden
na afloop van de tweede maand	2 maanden
	<hr/>
totaal	31 maanden.

.../...

vangst beschouwd. Een vermeerdering van de voorheffing moet eveneens bij de voorheffing worden gevoegd en op dezelfde wijze verder worden afgehandeld, d.w.z. aangerekend worden op een verschuldigde belasting, tenzij de voorheffing bevrijdend is.

Indien de door de belastingschuldige gestorte vermeerdering van de voorheffing niet wordt aangerekend op de door de belastingplichtige verschuldigde belasting, is die vermeerdering niets meer dan een fiscale boete; in dat geval moet zulks blijken uit de tekst, zodat de garanties die aan het opleggen van de boete moeten worden verbonden, in acht worden genomen.

Artikel 153.

In het ontworpen artikel 445, eerste lid, mag de benaming van de directeur niet worden vervangen door die van "directeur van de taxatie of van de invordering".

Men schrijve "de directeur van de taxatie of de directeur van de invordering".

Artikel 161.

Verwezen wordt naar de algemene opmerking III, nr. 9.

.../...

Hoofdstuk VIIbis. - Inleidende bepalingen inzake de procedure.

Het zou beter zijn het opschrift van dit hoofdstuk als volgt te stellen : "Bepalingen betreffende de procedure".

Artikel 169.

Verwezen wordt naar de algemene opmerking nr. III, die in het onderhavige geval des te pertinentier is daar de steller van het ontwerp voor de eerste maal in het ontworpen artikel 49bis een begripsomschrijving geeft van een administratie.

Het artikel moet bijgevolg vervallen.

Artikel 170.

1. De besluiten vastgesteld op grond van deze bepaling moeten in het Belgisch Staatsblad worden bekendgemaakt; de bekendmaking ervan moet worden voorgeschreven in het ontworpen wetboek.

2. In de memorie van toelichting wordt in verband met het ontworpen artikel 49ter, tweede lid, geen enkel commentaar verstrekt; bovendien heeft dit artikel geen regelgevende kracht, zodat het moet vervallen.

.../...

Artikel 172.

Vóór de wet van 28 december 1992 had de wet van 27 december 1977 in artikel 52 van het Wetboek van de BTW reeds een lid ingevoegd, luidende :

"Hij (de Koning) kan ten slotte afwijken van het bepaalde in artikel 50, § 1, 4º, om de medecontractant van de leverancier of van de dienstverrichter, wanneer hij zelf een belastingplichtige is, tot voldoening van de belasting te verplichten in de mate dat Hij zulks noodzakelijk acht om die voldoening te vrijwaren".

Het ontwerp breidt de bevoegdheden van de Koning uit doordat het de voorwaarden voor de uitoefening ervan uitbreidt. Voortaan dient niet alleen de betaling van de belasting te worden gewaarborgd, maar komt het erop aan de inning van de BTW te vereenvoudigen of bepaalde gevallen van fraude of belastingontwijking te voorkomen.

Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt : "Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet".

De Raad van State heeft meermaals erop gewezen dat de aangehaalde regel inhoudt dat de wet de elementen moet bevatten die het mogelijk maken het bedrag van de belasting te bepalen, d.w.z. de vaststelling van de belastinggrondslag en de aanslagvoet.

Een derde element, dat verband houdt met de toepassing van de grondwettelijke regel, is tot dusver nog niet

.../...

besproken, te weten de vaststelling van de belastingplichtige en van de belastingschuldige, indien het niet om dezelfde persoon gaat.

Het ontworpen artikel 51, § 4, kent de Koning de bevoegdheid toe "de medecontractant van de leverancier van de goederen of van de dienstverrichter aan te wijzen als schuldenaar van de belasting". Dit artikel kent de Koning aldus verordnungsbevoegdheid toe die in het onderhavige geval strijdig is met het bepaalde in de Grondwet.

De memorie van toelichting (blz. 53 en 54) baseert zich op artikel 21 van de zesde richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad, gewijzigd in 1991, 1992 en 1993, om aan te tonen dat naast de natuurlijke schuldenaar van de belasting de medecontractant van de leverancier van goederen en diensten kan worden aangewezen als de rechtstreekse schuldenaar van de belasting. Deze aanwijzing wordt voorgesteld als een maatregel die tot doel heeft de betaling van de belasting te verzekeren. In werkelijkheid brengt zulks mede dat een tweede schuldenaar wordt aangewezen en draagt die maatregel bovendien te veel bij tot de vaststelling van de belasting om aan de uitvoerende macht te worden toevertrouwd; teneinde in overeenstemming te zijn met de Grondwet, moet zulks aan de wetgever worden overgelaten.

Indien de bedoeling van de wetgever in de wet wordt vastgelegd, zal de garantie voorgeschreven bij artikel 51bis geen toepassing meer vinden.

De tekst moet grondig worden herzien.

.../...

Artikelen 173, 174, 175, 176, 179 en 184.

Verwezen wordt naar de algemene opmerking nr. III.

Artikel 181.

Artikel 181 van het ontwerp beoogt de procedures inzake inkomstenbelastingen en BTW meer op elkaar te doen afstemmen.

In dat verband hebben de gemachtigden van de minister het volgende medegedeeld :

"De l'avis de spécialistes, la disposition en projet, s'avère fondamentalement critiquable.

- a. D'une part, en effet, elle requiert la détention initiale "d'éléments concrets permettant de présumer qu'une infraction ... a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire". Sauf à user sciemment d'un artifice, ceci suppose la démonstration, ultérieure et sans réplique, du dol spécial. Téméraire, la disposition se réclame donc, au départ, d'une preuve dont l'expérience infirme pourtant les possibilités réelles d'administration.
- b. La disposition limite, d'autre part, son incidence à une ou à un nombre restreint d'opérations suspectes. Elle écarte volontairement, en cela, le champ d'investigation, pourtant inéluctable, que lui ouvrent les opérations litispendantes ou connexes.
- c. Elle implique surtout l'indiscrétion certaine, à l'adresse de la banque, de l'existence d'indices de fraude fiscale dans le chef du client dont la situation financière peut désormais faire l'objet

.../...

de l'examen dûment autorisé. Elle véhicule, de ce fait, imputable à l'Etat, une violation diffuse du secret professionnel.

A ceci répond par ailleurs le fait que l'intérêt des enquêtes en banque à la charge de tiers s'est précisément accrue à raison de l'abolition, le 1er janvier 1993, des frontières physiques, des frontières techniques et des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté. Comme le souligne du reste le communiqué ministériel publié au Moniteur belge du 20 février 1993, les documents de paiement émanant des institutions financières constituent désormais un élément important de la preuve du droit à l'exemption des livraisons intracommunautaires. S'il y échet, la vérification de la qualité et du contenu de ces documents de paiement est depuis lors inscrite, elle aussi, à l'ordre du jour.

Aussi la solution consiste-t-elle, peut-être, dans l'abandon, pur et simple, de la disposition en projet au profit du maintien, dans sa rédaction actuelle, de l'article 62bis du Code de la T.V.A.

Dans le souci d'une harmonisation optimale des deux procédures, l'administration des contributions directes et l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines ont convenu, par amendement aux articles 58 et 61 de l'avant-projet de loi, d'une rédaction nouvelle des articles 318 et 322, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992".

Artikel 185.

Artikel 341, eerste lid, WIB 92 schrijft voor dat de raming van de belastbare grondslag van de inkomstenbelastingen kan geschieden volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten.

.../...

De oorsprong van de vermoedelijke inkomsten kan zonder onderscheid roerend, onroerend of beroepsmatig zijn.

Artikel 341, tweede lid, van het WIB 92 betreft de bewering van de belastingplichtige dat hij "roerende waarden" of andere financiële instrumenten heeft verkocht. Die bewering is alleen aanvaardbaar indien de aankoop- of verkoopborderellen de vermelding "op naam" dragen, alsook de naam van de belastingplichtige.

Op de vermoedelijke - en dus niet aangegeven - inkomsten wordt uiteraard de extra fiscale last van een progressieve belastingverhoging van 10 tot 200 pct. toegepast voor ieder jaar dat zich een herhaling voordoet.

Volgens artikel 444 WIB 92 mogen de belasting en de belastingverhogingen evenwel niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

Het ontworpen artikel 64bis van het Wetboek van de BTW beoogt zich te baseren op de resultaten van de toepassing van artikel 341 WIB 92. Aan het vermoeden dat uit dit laatste artikel voortvloeit, worden evenwel drie gevolgen verbonden :

1. De belastbare grondslag bedoeld in artikel 341 WIB 92 wordt voor de BTW een aanvullende netto-winst of netto-baat. De vermoedelijke inkomsten zijn voor de toepassing van het Wetboek van de BTW derhalve beroepsinkomsten voortvloeiend uit verrichtingen gedaan in het kader van artikel 2 van het Wetboek van de BTW, te weten leveringen

.../...

van goederen of diensten verricht onder bezwarende titel.

2. Voor de beoordeling van de omzet zal de nettowinst of de netto-baat vermeerderd worden met de "weder-samengestelde" kosten als bedoeld in de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen.

Het is niet duidelijk hoe die wetgeving de specifieke kosten kan bepalen, welke uiteraard verschillen van de ene beroepsactiviteit tot de andere.

3. Het ontworpen artikel 64bis van het Wetboek van de BTW is alleen toepasselijk op de BTW-plichtigen.

Zoals reeds eerder is opgemerkt, is de BTW-plichtige geen belastingplichtige, doch een gewone belasting-schuldige, die deze belasting ontvangt.

De vraag rijst of de gelijkheid tussen de BTW-plichtigen en degenen die geen BTW verschuldigd zijn, ofschoon ze een vergelijkbare activiteit uitoefenen, niet verstoord wordt.

*

*

*

.../...

Tot slot wordt de belastinggrens voorgeschreven in artikel 444 van het WIB 92, niet opgenomen in het Wetboek van de BTW.

Opdat de belastingdruk niet bovenmatig zal zijn, moet deze belastinggrens, vastgesteld op het bedrag van het gedeelte van de niet aangegeven inkomsten, uitgebreid worden tot alle ingekohierde belastingen, naargelang van de uit te voeren wijziging van de aanslag.

Artikelen 187 tot 190.

Volgens de Koninklijke Commissie tot harmonisering en vereenvoudiging van de fiscaliteit moet, aangezien het verlies voor de belastingconsulenten van het recht om de belastingplichtigen te vertegenwoordigen (raakt) "aan een burgerlijk recht in de zin van artikel 6 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens, het opleggen van deze straf voorbehouden worden 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).

Het loont de moeite om op de opmerking van de commissie in te gaan, te meer daar het vertegenwoordigen van de belastingplichtige ertoe leidt dat de uitoefening van de activiteit van belastingconsulent niet meer kan worden voortgezet.

Zelfs al wordt in de artikelen 446 tot 448

.../...

W.I.B. 92 reeds wordt voorzien in de regels gesteld in de artikelen 189 en 190, moet de opmerking worden bevestigd (1).

Artikel 191.

Er wordt verwezen naar algemene opmerking nr. III.

Artikel 194.

Paragraaf 1.

Het ontworpen artikel 81, § 1, bepaalt het startpunt van een verjaringstermijn van drie jaar voor de invordering van de belasting, interesten en administratieve geldboeten op "1 januari van het jaar volgend op dat waarin de oorzaak van hun opeisbaarheid zich heeft voorgedaan".

Het woord "opeisbaarheid", zonder enige verduidelijking, is dubbelzinnig daar het zowel kan wijzen op de opeisbaarheid van de belasting als op de opeisbaarheid van de betaling ervan. In de memorie van toelichting worden immers die twee uitdrukkingen gebruikt.

Uit de Nederlandse tekst van de bepaling kan worden opgemaakt dat dit woord "opeisbaarheid" zo moet worden

(1) In verband met de huidige rechtspraak, zie het arrest van de Raad van State van 5 juli 1994, J.D.F., 1994, blz. 265-278 en de noot van M. BALTUS en D. GREGOIRE.

verstaan dat het in het onderhavige geval wijst op de opeisbaarheid van de betaling (in het Nederlands : opeisbaarheid van de belasting) en niet op de opeisbaarheid van de belasting (exigibilité de la taxe), een begrip dat inzake correctheid trouwens van twijfelachtig allooi is in de Franse rechtstaal en dat in de memorie van toelichting in het Nederlands weergegeven wordt door de wending "verschuldigheid van de belasting".

De Franse tekst van het ontworpen artikel 81, § 1, moet dus worden verduidelijkt.

Een soortgelijke verduidelijking moet worden aangebracht in de tekst van de paragrafen 2 en 3 van artikel 81.

Paragraaf 2.

Het gebruik van het bepaald lidwoord "de" laat veronderstellen dat in de voorgaande context sprake is van een overtreding. Dit is niet het geval. Daaruit volgt dat de tekst duidelijk moet maken naar welke overtreding wordt verwezen.

De tekst beoogt ongetwijfeld te verwijzen naar de overtreding door het begaan waarvan de administratie de betaling van de belasting niet normaal heeft kunnen doen uitvoeren. Indien deze interpretatie de juiste is, moet zij worden weergegeven in de tekst, die dus moet worden herzien.

Artikel 196.

.../...

In het ontworpen artikel 83, tweede lid, zou het beter zijn te schrijven : "De kennisgeving van het aanslagbiljet, overeenkomstig artikel 85tertricies, § 1, ...".

Artikel 198.

Het nieuwe opschrift dat wordt voorgesteld voor afdeling I van hoofdstuk XIV is te algemeen en te onduidelijk.

Deze afdeling dient te worden ingedeeld als volgt :

- 1º een afdeling I met als opschrift : "Beslissingen vóór de eigenlijke behandeling van geschillen en kwijtschelding van de administratieve geldboeten", die het ontworpen artikel 84 bevat;
- 2º een tweede afdeling met als opschrift : "Rechtzettings-procedure", die de artikelen 84bis en 84terdecies bevat.

Artikel 200.

1. In onderdeel 1º schrijve men : "... door de woorden "de toepassing" en de woorden "vóór het instellen van beroepen".

2. Luidens artikel 200 van het wetsontwerp worden in het tweede lid van artikel 84 van het Wetboek van de

.../...

belasting over de toegevoegde waarde "de woorden "en treft met de belastingschuldigen dadingen, voor zover deze niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting" geschrapt".

De gemachtigde ambtenaren, die verzocht zijn om de door de memorie van toelichting in verband met die schrapping verstrekte uitleg aan te vullen, hebben de volgende uitleg doen toekomen, samen met een nieuw tekstvoorstel :

"... 19. Le retrait de compétence auquel procède cette version nouvelle, emporte toutefois ce triple effet :

- a. de confiner désormais le Ministre sous la seule obédience de l'article 9, in fine, de l'arrêté du Régent, du 18 mars 1831 : "et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois";
- b. de placer alors le Ministre en position d'arbitre entre son administration, à laquelle il cesse de s'identifier, et le plaignant;
- c. de condamner cet arbitre à l'impuissance pour peu que s'établisse le silence de la loi.

20. Aussi l'administration des Contributions directes et l'administration de la T.V.A., de l'Enregistrement et des Domaines ont-elles pu finalement dégager la proposition commune dont la teneur suit :

BTW-Wetboek, artikel 84 in ontwerp, als amendement.

"De Minister van Financiën omschrijft de principiële houding van de Staat met betrekking tot de materies die vallen onder de toepassing van dit wet-

.../...

boek.

Tot aan de beslissing van de directeur van de taxatie kunnen door of vanwege de Minister van Financiën, op vraag en middels een gemotiveerde en schriftelijke beslissing, zonder afbreuk te doen aan het gemeen recht, met de belastingschuldigen (1) akkoorden worden afgesloten die betrekking hebben op feitenkwesties die bijdragen tot het vaststellen van de belastbare grondslag, op voorwaarde dat die akkoorden niet leiden tot vrijstelling of vermindering van de belasting.

Het gesloten akkoord houdt met name op rechtsgeldig te zijn :

- indien blijkt dat de verrichting door de belastingschuldige (2) onvolledig of onjuist werd beschreven;
- indien de verrichting niet werd verwezenlijkt of niet verliep op de door de belanghebbende omschreven wijze;
- wanneer de gevolgen van de verrichting gewijzigd zijn door één of meer latere factoren waaruit blijkt dat de omstandigheid waarover het akkoord werd gegeven niet meer overeenstemt met de feiten die leiden tot het sluiten van het akkoord.

Door of vanwege de Minister van Financiën wordt beslist over verzoeken om kwijtschelding van administratieve geldboeten (3).

Binnen de door de wet gestelde grenzen, wordt het bedrag van de proportionele fiscale boeten vastgesteld in dit Wetboek of in de ter uitvoering ervan genomen besluiten, bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld"".

(1) Versie WIB 1992 : "met de belastingplichtigen".

(2) Versie WIB 1992 : "door de belastingplichtige".

(3) Versie WIB 1992 : "en verhogingen van de rechten ten titel van fiscale boeten".

Als het in de bedoeling van de Regering ligt het hierboven weergegeven subamendement op te nemen in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, zou het ontwerp moeten worden aangevuld met het oog op het invoegen van een soortgelijke bepaling in het W.I.B. 92; de gemachtigde ambtenaren zijn het daarmee eens.

Het eerste lid van de ontworpen tekst lijkt niettemin overbodig, als het zo is dat de hiërarchische bevoegdheid van de minister volstaat om de traditie van de omzendbrieven te rechtvaardigen.

Bovendien zou de aan de Raad van State in verband met de artikelen 66 en 79 van het ontwerp verstrekte uitleg, alsmede de memorie van toelichting - en zelfs het dispositief - door de stellers van het ontwerp moeten worden herzien, om elke verkeerde interpretatie aangaande de betekenis van de verschillende "akkoorden", genoemd in het wetsontwerp, te voorkomen.

Artikel 203.

Wat het begrip "in gevaar" betreft, wordt verwezen naar artikel 134 van het ontwerp.

Artikel 206.

Artikel 84septies vermenkt de regels inzake de procedure die geldt voor de opmerkingen van de belasting-schuldige of de belastingplichtige vóór het inkohieren en de na het inkohieren gemaakte bezwaren.

.../...

De woorden "Buiten de oplossingen bepaald in de artikelen 84quater en 84quinquies" moeten vervallen.

Bovendien behoren de artikelen 84septies tot 84decies te worden verplaatst en moeten zij na artikel 85nonies komen te staan.

Artikel 209.

In artikel 84decies schrijve men : "De kennisgevingen bedoeld in de artikelen 84sexies en 84novies, maken het de betrokken belastingplichtigen mogelijk beroep in te stellen bij de commissie voor belastinggeschillen ...".

Artikel 211.

Bij het ontworpen artikel 84duodecies behoort dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke is gemaakt onder het ontworpen artikel 410 (artikel 130 van het ontwerp).

Bovendien zou het ontworpen artikel beter in artikel 91 van het wetboek komen te staan.

Artikel 212.

Artikel 108 van de Grondwet draagt de Koning reeds de bevoegdheid op om de besluiten en verordeningen uit te

.../...

vaardigen die voor de uitvoering van de bedoelde bepalingen nodig zijn. Artikel 212 van het ontwerp is bijgevolg overbodig.

Artikel 214.

Dit artikel moet worden geschrapt als gevolg van de verschillende inpassingen in de ontworpen artikelen 85 en 85bis.

Artikel 215.

1. In de inleidende zin schrijve men : "... en bij artikel 91 van de wet van 28 december 1992, en ingevoegd in hoofdstuk XIV, nieuwe afdeling 2, van dit wetboek, wordt vervangen ...".

2. De ontworpen tekst verwijst naar bepaalde artikelen van het koninklijk besluit nr. 24 van 29 december 1992, uitgevaardigd ter uitvoering van inzonderheid artikel 54, eerste lid, van het wetboek.

Het getuigt van een slechte wetgevingstechniek de toepassing van een wetsbepaling te gronden op een verordeningstekst. De verwijzing geldt alleen ten opzichte van de verordeningstekst zoals hij bestaat op het ogenblik dat de wet wordt goedgekeurd.

.../...

Met enige latere wijziging van de verordeningstekst kan voor de toepassing van de wetsbepaling geen rekening worden gehouden. Elke andere interpretatie zou het de Koning mogelijk maken af te wijken van de toepassing van de wet zonder de instemming van de wetgever.

In de tekst van het ontwerp behoren dus de nodige gegevens te worden opgenomen om te voorkomen dat met zulk een verwijzing moet worden gewerkt.

Artikel 216.

1. In de inleidende zin schrijve men : "... bij artikel 126 van de wet van 22 december 1989, en ingevoegd in hoofdstuk XIV, nieuwe afdeling 2, van dit wetboek, wordt vervangen ...".

2. Voor artikel 85bis, § 2, wordt verwezen naar artikel 172 van het ontwerp.

Artikel 218.

Het "bevel tot betaling" kan niet worden vergeleken met het bevel voorafgaand aan uitvoerend beslag op roerend goed, waarin artikel 1499 van het Gerechtelijk Wetboek voorziet. Het aanslagbiljet maakt het nemen van maatregelen van uitvoering en van bewaring mogelijk overeenkomstig de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek (de ontworpen

.../...

artikelen 85sexies, § 2, 4º, en 85quinqües-tricies). Volgens het Gerechtelijk Wetboek evenwel, gaat aan een bewarend beslag op roerend goed geen bevel vooraf (artikel 1424, 1º, van het Gerechtelijk Wetboek).

Het woord "bevel" in het ontworpen artikel 85quater, eerste lid, moet vervangen worden door het woord "aanmaning".

De opmerking geldt tevens voor het ontworpen artikel 85septies (artikel 221 van het ontwerp).

Artikel 219.

Er wordt verwezen naar artikel 134.

Onder voorbehoud van deze opmerking schrijve men "telkens als" in plaats van "telkens".

Artikel 220.

In paragraaf 1 behoort te worden bepaald dat in de kennisgevingen de tekst moet worden weergegeven van artikel 84octies, waarnaar artikel 85sexies, eerste lid, verwijst, opdat de belastingschuldigen op de hoogte worden gebracht van de wijze waarop zij hun rechten kunnen uitoefenen.

Onder voorbehoud van deze opmerking schrijve men

.../...

"... stellen de geadresseerden in staat ...".

Artikel 221.

Artikel 85septies moet bepalen wie de kosten moet dragen voor de prestatie van de gerechtsdeurwaarder.

Artikel 222.

Bij de bepaling behoort dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke is gemaakt onder artikel 46.

Artikel 223.

Het zou beter zijn te schrijven :

"Art. 85novies. Voor de toepassing van de artikelen 85 tot 85octies, stelt de Koning inzonderheid ...".

Het zou beter zijn de derde zin als volgt te redigeren :

"Hij bepaalt hoe de kohieren en de bijbehorende aanslagbiljetten worden opgemaakt".

.../...

Hoofdstuk XIVbis. Bezwaren.

De hiernavolgende opmerkingen worden gemaakt onder voorbehoud van de algemene opmerkingen II, nrs. 7 en 8, en onder voorbehoud van de opmerkingen op artikelen 110 tot 118 van het ontwerp.

Het opschrift van dit hoofdstuk moet als volgt luiden : "Beroepen bij de commissie voor belastinggeschillen".

De opmerking geldt voor alle bepalingen van het hoofdstuk in kwestie.

Artikel 226.

1. In artikel 85decies is het verkieslijk te schrijven :

"... kunnen schriftelijk bezwaar indienen bij de commissie voor belastinggeschillen tegen de beslissingen van de directeur ... waarvan hun kennis is gegeven ...".

2. Het tweede lid is overbodig, daar het een voor de hand liggende regel vaststelt. Bovendien ligt die regel globaal besloten in het eerste lid.

.../...

Artikel 229.

Aangezien artikel 85duodecies in het ongewisse laat of de stellers van het ontwerp van het verval een grond voor nietigheid beogen te maken in de zin van het Gerechtelijk Wetboek, wordt voorgesteld artikel 85duodecies als volgt te redigeren :

"Art. 85duodecies. Om geldig te zijn moet het beroep gemotiveerd zijn en bij ter post aangetekende brief worden ingesteld binnen een termijn van ...".

Artikelen 232 tot 234.

Aangezien de bepalingen omtrent het onderzoek van de bezwaren nagenoeg dezelfde zijn als die in de artikelen 104 tot 106 van het ontwerp betreffende de inkomstenbelastingen, behoren dezelfde opmerkingen erbij te worden gemaakt.

Artikel 236

Zoals in artikel 375 van het W.I.B. 92, dient te worden vermeld dat de beslissing ter kennis wordt gebracht van de partijen bij ter post aangetekende brief.

.../...

Artikel 237.

Het opschrift van hoofdstuk XIV moet als volgt luiden : "Hoger beroep en voorziening in cassatie".

In de bepalingen die in het betrokken hoofdstuk staan, dient het woord "voorziening" telkens vervangen te worden door het woord "beroep".

Artikel 240.

Wat het begrip "nieuwe bezwaren" betreft in het ontworpen artikel 85undevicies, tweede lid, wordt verwezen naar de opmerking die is gemaakt onder het ontworpen artikel 377, derde lid (artikel 110 van het ontwerp).

Artikel 241.

De Regering zal moeten uitmaken of het, om uniformiteitsredenen, niet opportuun is de termijn van 40 dagen te vervangen door een termijn van 30 dagen.

Artikel 245.

Door te bepalen dat de appellant (ongeacht of dit de belastingplichtige is of de belastingadministratie) "niet (kan) wederantwoorden door neerlegging van stukken en bescheiden dan met toestemming van het Hof", schendt het

.../...

ontworpen artikel 85quater vicies het beginsel dat het proces op tegenspraak geschiedt, alsmede het in artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden vastgestelde vereiste dat het proces eerlijk moet zijn.

De kritiek is geldig ook al is de onderzochte tekst de weergave van een vigerende tekst.

De ontworpen bepaling moet bijgevolg vervallen.

Artikel 247.

Het ontworpen artikel 85sexies vicies schendt het beginsel dat het proces op tegenspraak geschiedt.

Waar de bepaling erin voorziet dat, zodra de zaak wordt opgeroepen, een arrest dat geacht wordt op tegenspraak te zijn gewezen, mogelijk is, moet erin melding worden gemaakt van de formaliteiten genoemd in artikel 751 van het Gerechtelijk Wetboek en, inzonderheid, van de verwittiging aan de partij die niet is verschenen.

Afdeling 2.

Het opschrift van de Franse versie moet als volgt luiden : "Pourvoi en cassation".

De opmerking geldt voor alle bepalingen in deze

.../...

afdeling.

Artikel 251.

In het ontworpen artikel 85undetricies, eerste lid, schrijve men "de opgave" in plaats van "de aanduiding" en in het derde lid "... eventueel aan zou toegevoegd hebben ...".

Artikel 256.

In paragraaf 1 van het ontworpen artikel 85tertricies zou het meer in overeenstemming zijn met de huidige organisatie van de post de woorden "de dag na die" te vervangen door de woorden "de werkdag na die".

Dit voorstel is nog relevanter voor paragraaf 2, waarin niets wordt vermeld over de dag die als dag van de kennisgeving wordt aangemerkt.

De zoëven gemaakte opmerking geldt tevens voor het ontworpen artikel 92, § 1, tweede lid.

Artikel 259.

1. In de Franse tekst van artikel 85quinquies-tricies wordt nu eens het woord "dette d'impôt" (eerste lid), dan weer het woord "dette fiscale" (derde lid) gebruikt.

.../...

Ter wille van de harmonisatie met de Nederlandse tekst, zou het beter zijn te spreken van "dette fiscale".

2. De tekst van paragraaf 1, tweede lid, is niet duidelijk. Voorgesteld wordt te schrijven :

"Onverminderd het bepaalde in de artikelen 92 en 93, kan in die gevallen van beroep of hoger beroep, op het betwiste deel van de belastingschuld alleen bewarend beslag gelegd worden".

3. Wat paragraaf 2 betreft, wordt verwezen naar de opmerking over artikel 134.

Artikel 260.

Aan het slot van artikel 85sexiestricies, dienen de woorden "tweede lid" te vervallen.

In hetzelfde artikel schrijve men : "... geldt het uitvoerbaar verklaarde dossier als toestemming ...".

Artikel 261.

Met het ontworpen artikel 85quinquiestricies, § 2, dat niettegenstaande beroep is ingesteld, voor de gezamenlijke belastingschuld uitvoerend beslag mogelijk maakt

.../...

wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn, kan worden volstaan. Het ontworpen artikel 85septiestricies dient als overbodig te vervallen.

Artikel 262.

1. In de Franse tekst van artikel 85octiestricies, § 1, eerste lid, zou het beter zijn te schrijven : "... le fonctionnaire ... peut procéder ...".

2. In paragraaf 1, tweede lid, dienen de woorden "het stuk" vervangen te worden door de woorden "de aange-tekende brief".

3. Wil de in het tweede lid vervatte regel goed worden weergegeven, dan zou het in paragraaf 3, eerste lid, juister zijn te schrijven : "Het uitvoerend beslag onder derden moet bij deurwaardersexploot worden bevestigd ..." en in het tweede lid de woorden "wordt gelegd" te vervangen door de woorden "wordt bevestigd".

Artikel 263.

Als gevolg van de invoeging van verschillende verwijzingen in de ontworpen artikelen 88, 91, 92 en 93, moet dit artikel als volgt worden geredigeerd :

.../...

"Art. Artikel 86, gewijzigd bij artikel 69 van de wet van 8 augustus 1980 en bij artikel 27 van de wet van 27 juli 1993, artikel 87, gewijzigd bij artikel 28 van de wet van 22 juli 1993 en artikel 90 worden ingevoegd in het nieuwe hoofdstuk XIVquinquies van dat Wetboek".

Artikel 264.

1. De inleidende volzin moet als volgt worden geredigeerd :

"Art. Artikel 88 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 70 van de wet van 8 augustus 1980 en ingevoegd in het nieuwe hoofdstuk XIVquinquies van dat Wetboek, wordt vervangen als volgt :".

In paragraaf 2, eerste lid, schrijve men "gemachtigde" in plaats van "afgevaardigde" en in het tweede lid "op vertoon van" in plaats van "op voorlegging van".

2. Aan de administratie zou een termijn moeten worden toegemeten die ingaat vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier in het geval dat het ontworpen artikel 88, § 3, wordt toegepast, wil men voorkomen dat de vereffening van sommige faillissementen wordt verstoord.

Het is niet denkbaar dat de belastingadministratie een wettelijke hypotheek met terugwerkende kracht laat inschrijven, terwijl reeds bedragen zouden zijn verdeeld

.../...

onder de schuldeisers.

Artikel 447, tweede lid, van boek III van het Wetboek van Koophandel, waarvan wordt afgeweken, voorziet in een termijn van vijftien dagen. Indien deze termijn ontoereikend lijkt, kan hij verlengd worden, maar niet afgeschaft.

Artikel 265.

1. In het ontworpen artikel 88bis dient het volledige opschrift van de hypotheekwet van 16 december 1851 te worden vermeld.

2. Het zou beter zijn te schrijven : "... van een bedrag dat in het borderel wordt vastgesteld door ...".

Artikel 266.

In het ontworpen artikel 88ter impliceert het zinsdeel : "in de vorm door die Minister of zijn gedelegeerde bepaald" duidelijk de uitoefening van een verordeningbevoegdheid. Die bevoegdheid kan alleen aan de minister worden opgedragen wegens zijn politieke verantwoordelijkheid. De woorden "of zijn gedelegeerde" moeten bijgevolg vervallen.

.../...

Artikel 269.

1. De inleidende zin moet als volgt worden geredigeerd :

"Art. Artikel 89 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 71 van de wet van 8 augustus 1980 en ingevoegd in het nieuwe hoofdstuk XIVquinquies van dat Wetboek, wordt vervangen als volgt : ...".

2. Bij het ontworpen artikel 89 behoort, in zoverre het voorziet in een afwijking bepaald door de Koning, algemene opmerking nr. II te worden gemaakt. De afwijking is des te minder aanvaardbaar daar het ontwerp, overeenkomstig de Grondwet, de geschillenberechting inzake beslagleggingen tot de bevoegdheid van de beslagrechter blijft rekenen, welke rechter vanzelfsprekend het Gerechtelijk Wetboek toepast.

Artikel 270.

De inleidende zin moet als volgt worden geredigeerd :

"Art. Artikel 91 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd ... van de wet van 28 december 1992 en ingevoegd in het nieuwe hoofdstuk XIVquinquies van dat Wetboek, wordt gewijzigd als volgt :".

.../...

Artikel 271.

1. De inleidende zin moet als volgt worden geredigeerd :

"Art. Artikel 92 van hetzelfde Wetboek, ingevoegd in het nieuwe hoofdstuk XIVquinquies van dat Wetboek, wordt vervangen als volgt :".

2. In het ontworpen artikel 92, § 1, eerste lid, behoort bij de woorden "van de besluiten tot uitvoering daarvan" dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke is gemaakt in verband met artikel 172 van het ontwerp; deze woorden dienen te vervallen.

Bovendien schrijve men "met toepassing van" in plaats van "bij toepassing van".

3. In artikel 92, § 1, tweede lid :

- a) schrijve men in de Franse tekst : "Si la garantie réelle ... est reconnue insuffisante ... de la caution, le redevable est tenu ...";
- b) dienen de woorden "van de brief" vervangen te worden door de woorden "van de aangetekende brief";
- c) aan het slot van het tweede lid wordt vermeld : "De dag na die van de afgifte". Aangezien die dag een zon- of

.../...

feestdag kan zijn, zou de aangetekende brief niet ter kennis kunnen worden gebracht. Men schrijve dus : "De eerste werkdag na die van de afgifte".

4. Het beroep waarin artikel 92, § 1, derde lid, voorziet, moet zowel ingesteld kunnen worden tegen de beslissing bedoeld in het tweede lid, als tegen die bedoeld in het eerste lid.

De woorden "een verhaal inleiden voor" zouden vervangen moeten worden door de woorden "beroep instellen bij".

De beslissingen bedoeld in het eerste en tweede lid moeten bijgevolg beide ter kennis worden gebracht, opdat ertegen beroep kan worden ingesteld.

5. Het ontworpen artikel 92, § 2, luidt als volgt :

"§ 2. Wanneer een bezwaar als bedoeld in artikel 85decies is afgewezen, kan tegen de beslissing van de belastingrechter niet op geldige wijze enig rechtsmiddel worden aangevoerd, indien het bedrag van de verschuldigde sommen niet in consignatie is gegeven binnen twee maanden na het verzoek dat de met de invordering belaste ambtenaar daartoe bij aangetekende brief tot de belastingschuldige richt".

Aan het Arbitragehof zijn in dezen prejudiciële

.../...

vragen gesteld door het Hof van beroep te Antwerpen (1). De antwoorden wijzen erop dat de vigerende teksten, zoals de ontworpen teksten, aanleiding geven tot ernstige moeilijkheden van grondwettelijke aard die de administratie voorstelt uit de weg te ruimen door de goedkeuring van een tekst die als volgt zou worden gewijzigd :

"§ 2. Wanneer tegen de beslissing van de belastingrechter, die het bezwaar als bedoeld in artikel 85decies heeft afgewezen, beroep wordt ingesteld, kan de met de invordering belaste ambtenaar, gelet op de concrete gegevens van het dossier, met inbegrip van de financiële situatie van de belastingschuldige, tot de laatstgenoemde bij een ter post aangetekende brief een verzoek richten tot consignatie van alle verschuldigde bedragen of van een gedeelte daarvan. De belastingschuldige kan toestemming krijgen om deze consignatie te vervangen door een zakelijke of persoonlijke zekerheid die door de administratie is erkend.

De gevorderde bedragen moeten geconsigneerd of de zekerheid gesteld zijn binnen twee maanden na de kennisgeving.

Bij ontstentenis van consignatie van de bedragen of van zekerheidsstelling binnen de toegemeten termijn, moet het rechtscollege waarbij het beroep is ingesteld, binnen

(1) Arbitragehof, arresten nr. 73/92, van 18 november 1992 (Belgisch Staatsblad, 16 februari 1993), nr. 43/9, van 10 juni 1993 (Belgisch Staatsblad, 3 juli 1993), nr. 44/95 van 6 juni 1995 (Belgisch Staatsblad, 26 augustus 1995) en nr. 75/95, van 9 november 1995 (Belgisch Staatsblad, 1 december 1995).

drie maanden na afloop van die termijn, het beroep niet-ontvankelijk verklaren, tenzij het rechtscollege, na een gemotiveerd verzoekschrift van de belastingschuldige ingediend binnen twee maanden na de kennisgeving bedoeld in het eerste lid, binnen dezelfde periode van drie maanden concludeert dat de vordering die is ingesteld door de met de invordering belaste ambtenaar niet gegrond is".

Artikel 272.

1. Men schrijve :

"Art. In artikel 93, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd in het nieuwe hoofdstuk XIVquinquies van dat Wetboek, worden de woorden ...".

2. Bij de ontworpen bepaling behoort dezelfde opmerking te worden gemaakt als die welke is gemaakt omtrent hoofdstuk VII van titel IV.

Artikel 273.

1. Er behoort te worden vermeld dat artikel 93bis is ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1978 (artikel 56).

2. Wat de opeenvolgende wijzigingen betreft, bedoeld in het eerste tot derde lid, wordt verwezen naar algemene opmerking nr. III.

.../...

Artikel 274.

1. Er behoort te worden vermeld dat artikel 93ter is ingevoegd bij de wet van 8 augustus 1980 (artikel 72).

2. Het ontworpen artikel 93ter, § 1, spreekt van "de door die eigenaar(van de roerende goederen) verschuldigde bedragen", terwijl het kan gebeuren dat de eigenaar van de verkochte roerende goederen geen enkel bedrag is verschuldigd.

De tekst moet worden geredigeerd naar het voorbeeld van artikel 442 van het W.I.B., waarin de geadresseerde van de aangetekende brief beter wordt bepaald.

Artikel 275.

De werkelijke schuldeiser is de belastingadministratie en niet de ambtenaren (zie gecoördineerde tekst).

Wat het woord "belastingadministratie" betreft, wordt verwezen naar algemene opmerking nr. I.

Artikel 276.

Wat de onderdelen 1º tot 4º betreft, wordt verwezen naar algemene opmerking nr. III.

.../...

Aan het slot van onderdeel 5° schrijve men :
"... zulk een gebruik moet geschieden ... regelgeving".

Artikel 278.

Aan het begin van de bepaling schrijve men :

"Art. Voor de eerste benoemingen en in afwijking van de artikelen 7 en 8 ...".

Artikel 279.

1. Wat het risico betreft dat geen enkele houder van het diploma van licentiaat in de rechten of van doctor in de rechten zitting heeft in de commissie voor belasting-geschillen, wordt verwezen naar algemene opmerking I, nr. 3.

2. Het is de Raad van State niet duidelijk wat het onderwerp is van de uitvoering waarin het tweede lid voorziet.

Artikel 280.

Men schrijve "bestuurslichamen" in plaats van "administraties" en "alseek" in plaats van "evenals".

.../...

Artikel 282.

1. Gelet op de algemene bewoordingen van artikel 280 van het ontwerp, schrijve men :

"Art. Onverminderd de toepassing van de artikelen 280 tot 290, worden de bezwaarschriften die gegrond zijn ... beschouwd als rechtsgeldige verzochtschriften tot herziening ...".

2. Aan het slot van de bepaling schrijve men :

"... van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 94 van deze wet".

De opmerking geldt tevens voor de artikelen 283, 284, § 1, 285, § 1, 286 en 287, §§ 2 en 3.

Artikel 284.

1. In paragraaf 1 zou het slot van het eerste en tweede lid duidelijker kunnen worden gesteld als volgt :

"... als rechtsgeldige verzochtschriften tot herziening in de zin van, naargelang van het geval, paragraaf 1, paragraaf 3 of paragraaf 5, van artikel 365¹ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 94 van deze wet".

.../...

Het begin van artikel 285 zou op dezelfde wijze kunnen worden geredigeerd.

2. In paragraaf 1, tweede lid, veertiende en vijftiende regel, schrijve men : "zoals het wordt vervangen bij artikel 102 ...".

Artikel 285.

Er behoort te worden vermeld om welk artikel 188, § 2, het gaat. Het kan geen artikel zijn van het ontwerp en evenmin een artikel van het W.I.B. 92.

Artikel 290.

Zoals in de voorgaande artikelen, dient in de Franse tekst het eerste lid te eindigen met de woorden "... d'entrée en vigueur de la présente loi".

In de Nederlandse tekst schrijve men "is uitgevaardigd" in plaats van "werd uitgevaardigd" alsook "uitvoerbaar is verklaard" in plaats van "uitvoerbaar werd verklaard".

Slotopmerkingen.

1. In de Franse tekst dient in het opschrift van titel I "premier" voluit te worden geschreven.

.../...

2. Er is geen reden om een artikel in paragrafen in te delen wanneer elke paragraaf slechts één lid bevat.

De opmerking geldt voor de artikelen 8, 26, 194, (het ontworpen artikel 81), 215 (het ontworpen artikel 85), 216 (het ontworpen artikel 86bis), 218 (het ontworpen artikel 85quater), 220 (het ontworpen artikel 85sexies).

3. Het gebruik van streepjes moet worden vermeden : zinnen moeten worden onderverdeeld in 1º, 2º, 3º, enz.

De opmerking geldt voor de artikelen 9, 22, 85 en 287.

4. Verscheidene bepalingen van de Nederlandse tekst van het ontwerp bevatten nog taalongerechtigheden, onder meer gallicismen, en verkeerde werkwoordstijden (misbruik van de lijdende vorm in de voltooiden tijden). In het advies zijn in dit verband een aantal tekstvoorstellen gedaan.

La chambre était composée de
Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

Y. BOUCQUEY,
Y. KREINS,

J. DE GAVRE,

F. DELPEREE,

Madame J. GIELISSEN,
Mevrouw

Le rapport a été présenté par
M. J. REGNIER, premier auditeur.
La note du Bureau de coordina-
tion a été rédigée et exposée par
M. R. QUINTIN, référendaire
adjoint.

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.

La concordance entre la
version française et la ver-
sion néerlandaise a été véri-
fiée sous le contrôle de
M. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

J. GIELISSEN.

De kamer was samengesteld uit
président,
voorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

greffier,
griffier.

Het verslag werd uit-
gebracht door de H. J. REGNIER,
eerste auditeur. De nota van het
Coördinatiebureau werd op-
gesteld en toegelicht door de
H. R. QUINTIN, adjunct-
referendaris.

De H. G. PIQUET, ere-eerste
auditeur bij de Raad van State,
is bij toepassing van artikel 82
van de gecoördineerde wetten op
de Raad van State van 12 januari
1973 ter raadpleging opgeroepen.

De overeenstemming tussen de
Franse en de Nederlandse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J.-J. STRYCKMANS.

.../...