

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 24 février 1997, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un projet de loi "relative à la juridiction en matière fiscale", a donné le 24 mars 1997 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 24 februari 1997 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een ontwerp van wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen", heeft op 24 maart 1997 het volgend advies gegeven :

L'avant-projet de loi, comme l'atteste son article 1er, déroge quant à la méthode de légiférer, à la procédure de la scission en matière de projets mixtes (articles 77 et 78 de la Constitution).

Aux termes de l'exposé des motifs joint à l'avant-projet de loi présentement examiné, l'article 1er "(...) ne requiert aucune explication supplémentaire. Selon la jurisprudence de la section "législation" du Conseil d'Etat, l'organisation et la compétence des instances judiciaires sont des matières "obligatoirement bicamérales", au sens de l'article 77 de la Constitution."

Selon les explications communiquées au Conseil d'Etat par les délégués du ministre, le caractère mixte de la loi s'explique par la décision des auteurs du projet de loi de tenir compte de l'observation énoncée par le ministre du Budget, à l'occasion de l'accomplissement des formalités prescrites par l'arrêté royal du 16 novembre 1994 relatif au contrôle administratif et budgétaire.

L'accord du ministre du Budget, donné le 29 janvier 1997, l'était sous la réserve, notamment, de l'objection suivante :

"Het loskoppelen van de administratieve geschillenregeling via een Kader-KB en jurisdictionele geschillenregeling via een apart wetontwerp, kan er toe leiden dat het eerste op 1.7.1997 in voege treedt, terwijl het andere ten gevolge van de werkzaamheden pas veel later van kracht wordt. Ondertussen zou er een juridisch vacuüm ontstaan in de geschillenregeling. Dit zou niet alleen een grote rechtsonzekerheid voor

.../...

beide partijen doen ontstaan, maar ook tot nefaste budgettaire gevolgen kunnen leiden.".

Dans leurs explications écrites du 17 février 1997, les délégués du ministre ont fait valoir, à ce propos, les considérations suivantes :

"Si l'on s'en tient au point 4 de la note du 29 janvier 1997 du Ministre du Budget, tel qu'il était rédigé suivant la version soumise au budget, le projet d'arrêté royal pourrait avoir un impact budgétaire négatif. Le désaccord partiel ainsi exprimé par le budget a conduit le Conseil des ministres du 31 janvier 1997 à remettre le projet initial à huitaine. Après adaptation, un nouveau projet a été approuvé par le Conseil des ministres du 7 février 1997 en retirant la transformation en recours administratif de l'actuelle réclamation, les dispositions modificatrices étant maintenant incluses dans l'avant-projet de loi relative à la juridiction en matière fiscale approuvé lui par le Conseil des ministres du 21 février 1997.

Il faut considérer en conclusion que les conclusions et les critiques formulées par le ministre du Budget sont dépassées, non pas parce qu'elles n'étaient pas pertinentes, mais parce qu'elles ont été rencontrées par les projets soumis à votre avis." (1).

*

* *

(1) La réponse se réfère au projet d'arrêté royal (...) enregistré au Conseil d'Etat sous le n° L. 26.083/2 et à l'avant-projet de loi enregistré sous le n° L. 26.118/2.

Force est de constater que, malgré les efforts conjugués de l'ensemble des autorités chargées de l'interprétation des articles 77 et 78 de la Constitution, le système de rationalisation du travail parlementaire imaginé par le Constituant ne paraît pas pouvoir porter tous ses fruits, dans l'état actuel des textes (2).

-
- (2) Dans le premier rapport périodique sur les travaux de la Commission parlementaire de concertation au cours de la session extraordinaire 1995 et de la session ordinaire 1995-1996, du 14 novembre 1996 (83/1-1995 (S.E.) Chambre ; 1-83/1 (Sénat)), il est fait état, à l'annexe 3 de la note du 12 février 1996 des services de la Chambre et du Sénat concernant les aspects pratiques de l'examen des propositions et projets de loi mixtes.

Cette note souligne l'anomalie consistant à "donne(r) de facto un droit de veto au Sénat" qui résulte de l'admission de projets mixtes (doc. cité, p. 28). La remarque est sans doute fondée. Mais le renvoi, le cas échéant, "à l'autre texte de loi", envisagé comme troisième méthode de coordination des deux projets scindés, dans la note du 24 octobre 1996, n'aboutit-il pas au même résultat ? Quant au régime de la sanction simultanée, il recèle lui aussi une anomalie, qui n'est pas moins grave. Puisqu'il abandonne à la troisième branche du pouvoir législatif, la liberté de décider d'une entrée en vigueur partielle d'une réforme d'ensemble, dont on ne peut exclure que la partie bicamérale constitue un contrepoids - voulu par les deux assemblées - nécessaire à son équilibre. La publication au Moniteur belge ne paraît pas davantage constituer la panacée.

La même note met aussi en évidence la difficulté de régler harmonieusement, du point de vue de la procédure parlementaire, l'assentiment à un traité qui serait couplé à des mesures législatives de droit matériel à adopter dans l'ordre interne (doc. cit. p. 29). Il paraît en tout cas étrange que le Sénat doive donner son assentiment a priori sans savoir de façon certaine quelles dispositions légales s'ensuivraient.

.../...

Aussi le moment paraît-il venu de s'interroger, à la lumière des efforts d'interprétation évoqués ci-dessus et des premières expériences de l'application de la réforme de la procédure législative, sur l'utilité, voire la nécessité, de compléter celle-ci par l'adoption d'une loi, prise en vertu de l'article 77, alinéa 2, de la Constitution, qui tendrait à rendre la Chambre des représentants et le Sénat compétents sur un pied d'égalité, en ce qui concerne les projets mixtes.

*

* *

Provisoirement, pour les raisons invoquées par le ministre du Budget, qui rejoignent en partie les préoccupations exprimées par l'assemblée générale du Conseil d'Etat, il paraît raisonnable de ne pas scinder l'avant-projet de loi présentement examiné.

Il convient, en raison du même impératif de cohérence, d'y inclure les dispositions figurant dans le projet d'arrêté royal L. 26.083/2 (qui doivent faire l'objet d'un avant-projet de loi pour les motifs énoncés dans l'avis du Conseil d'Etat s'y rapportant).

Phase administrative et phase juridictionnelle de la procédure fiscale forment, en effet, un continuum, où les

.../...

droits et les devoirs du contribuable, comme ceux du fisc, doivent être tenus en équilibre; le respect de cet équilibre ne peut s'apprécier qu'à la lumière de l'examen de l'intégralité de la procédure.

C'est ainsi, par exemple, que l'exclusion légale du cumul de l'examen hiérarchique avec la demande en révision, inscrite à l'article 10 de l'avant-projet de loi L. 26.118/2, se rapporte nécessairement à ces deux phases de la procédure fiscale. Son bien-fondé ne saurait être apprécié qu'à l'occasion d'un examen conjoint de l'une et de l'autre.

Un examen conjoint des deux phases de la procédure fiscale, et même des deux aspects que peut revêtir la phase purement administrative, est tout aussi indispensable si l'on veut permettre aux assemblées d'apprécier avec le discernement nécessaire la question de l'objet exact de l'action judiciaire offerte au contribuable.

Dans l'état actuel des projets, cet objet n'est, en effet, pas, comme une vision sommaire pourrait le laisser croire, l'impôt dû, il est seulement la décision de l'administration à propos de cet impôt (article 1385decies du Code judiciaire en projet, article 7). Les auteurs du projet de loi ont été conduits à cette solution parce qu'ils ont voulu obliger le contribuable qui veut soumettre sa cause aux tribunaux à épuiser préalablement l'une des deux formes de recours administratifs en projet (article 1385undecies du Code judiciaire en projet, article 7) l'examen hiérarchique, prévu par l'arrêté en

.../...

projet, ou la demande en révision, prévue par la loi en projet. Or, la première de ces deux formes peut s'achever bien avant l'enrôlement de l'impôt et le délai pour agir en justice pourrait alors, à son tour, expirer, lui aussi, avant tout enrôlement. Il en est résulté, pour les auteurs du projet, qu'il fallait donner comme objet à cette action judiciaire, non l'impôt lui-même, mais la décision - voire seulement l'intention - administrative d'imposer.

Or, cette question de l'objet précis de la procédure judiciaire est elle-même d'une importance capitale car elle permet de déterminer si le contribuable bénéficie effectivement de la liberté de remettre en débat devant le tribunal sous tous ses aspects, non seulement donc ses aspects de droit, mais aussi ceux de fait, le sort que lui a réservé l'administration.

Par ailleurs, des mesures "ponctuelles" comme celle inscrite à l'article 37 du projet d'arrêté royal (Code T.V.A., article 64bis, en projet), ne trouvent peut-être leur justification (éventuelle) qu'à la lumière d'un même examen d'ensemble de la réforme, et parce qu'elles y sont intégrées.

*

* *

.../...

Sur les recommandations relatives à la présentation de l'exposé des motifs, en vue d'en améliorer la lisibilité, il est fait référence à l'avis L. 26.083/2.

Het voorontwerp van wet wijkt, zoals blijkt uit artikel 1 ervan, wat de wijze van het maken van wetten betreft, af van de splitsingsprocedure inzake gemengde ontwerpen (artikelen 77 en 78 van de Grondwet).

Luidens de memorie van toelichting bij het voorliggende voorontwerp van wet, "(...) behoeft (artikel 1) geen nadere toelichting. Volgens de jurisprudentie van de afdeling "wetgeving" van de Raad van State behoort de organisatie en de bevoegdheid van de rechterlijke instanties tot de "verplicht bicamerale aangelegenheden" in de zin van artikel 77 van de Grondwet."

Volgens de uitleg die door de gemachtigden van de minister aan de Raad van State is verstrekt, is het gemengde karakter van de wet het gevolg van de beslissing van de stellers van het wetsontwerp om rekening te houden met de opmerking die de Minister van Begroting heeft gemaakt naar aanleiding van het vervullen van de vormvoorschriften bepaald in het koninklijk besluit van 16 november 1994 betreffende de administratieve en begrotingscontrole.

De akkoordbevinding van de minister van Begroting van 29 januari 1997 werd onder meer onder voorbehoud van het volgende bezwaar gegeven :

"Het loskoppelen van de administratieve geschillenregeling via een Kader-KB en jurisdictionele geschillenregeling via een apart wetsontwerp, kan er toe leiden dat het eerste op 1.7.1997 in voege treedt, terwijl het andere ten gevolge van de werkzaamheden pas veel later van kracht wordt. Ondertussen zou er een juridisch vacuüm ontstaan in de geschillenregeling. Dit

.../...

zou niet alleen een grote rechtsonzekerheid voor beide partijen doen ontstaan, maar ook tot nefaste budgettaire gevolgen kunnen leiden."

Wat dat betreft hebben de gemachtigden van de minister in hun schriftelijke uitleg van 17 februari 1997 het volgende aangevoerd :

"Si l'on s'en tient au point 4 de la note du 29 janvier 1997 du Ministre du Budget, tel qu'il était rédigé suivant la version soumise au budget, le projet d'arrêté royal pourrait avoir un impact budgétaire négatif. Le désaccord partiel ainsi exprimé par le budget a conduit le Conseil des ministres du 31 janvier 1997 à remettre le projet initial à huitaine. Après adaptation, un nouveau projet a été approuvé par le Conseil des ministres du 7 février 1997 en retirant la transformation en recours administratif de l'actuelle réclamation, les dispositions modificatrices étant maintenant incluses dans l'avant-projet de loi relative à la juridiction en matière fiscale approuvé lui par le Conseil des ministres du 21 février 1997.

Il faut considérer en conclusion que les conclusions et les critiques formulées par le ministre du Budget sont dépassées, non pas parce qu'elles n'étaient pas pertinentes, mais parce qu'elles ont été rencontrées par les projets soumis à votre avis." (3).

*

* *

Op te merken valt dat, ondanks de gezamenlijke inspanningen van alle overheden die belast zijn met de

(3) Het antwoord verwijst naar het ontwerp van koninklijk besluit (...) geregistreerd bij de Raad van State onder nr. 26.083/2 en naar het voorontwerp van wet, geregistreerd onder nr. L. 26.118/2.

interpretatie van de artikelen 77 en 78 van de Grondwet, het systeem om de parlementaire werkzaamheden te rationaliseren dat door de Grondwetgever is uitgedacht, bij de huidige stand van de teksten niet volkomen succesvol lijkt (4).

-
- (4) In het eerste periodieke verslag over de werkzaamheden van de parlementaire overlegcommissie gedurende de bijzondere zitting 1995 en de gewone zitting 1995-1996 van 14 november 1996 (83/1-1995 (B.Z.) Kamer; 1-83/1 (Senaat)), wordt er in bijlage 3 gesproken over de nota van 12 februari 1996 van de diensten van Kamer en Senaat met betrekking tot de praktische aspecten van de behandeling van gemengde wetsvoorstellen en wetsontwerpen.

In die nota wordt gewezen op de anomalie dat "de Senaat de facto een vetorecht krijgt" door gemengde projecten toe te staan (genoemd stuk, blz. 28). De opmerking is wellicht gegrond, maar heeft de verwijzing, zo nodig, "naar de andere wettekst", die als derde methode ter coördinatie van beide gesplitste ontwerpen wordt voorgesteld in de nota van 24 oktober 1996, niet hetzelfde resultaat ? Ook het systeem van gelijktijdige bekrachtiging vertoont een anomalie die niet minder ernstig is. Het laat immers aan de derde tak van de wetgevende macht de vrijheid om te beslissen over een gedeeltelijke inwerkingtreding van een alomvattende hervorming, waarbij niet kan worden uitgesloten dat het bicamerale gedeelte een tegengewicht vormt - wat de twee vergaderingen ook willen - dat nodig is voor het evenwicht ervan. De bekendmaking in het Belgisch Staatsblad lijkt evenmin de oplossing te zijn.

Dezelfde nota wijst ook op de moeilijkheid om, uit het oogpunt van de parlementaire procedure, een harmonieuze regeling uit te werken voor de instemming met een verdrag die gepaard gaat met materieelrechtelijke wetgevende maatregelen die genomen moeten worden in de interne rechtsorde (genoemd stuk, blz. 29). Het lijkt in ieder geval vreemd dat de Senaat a priori zijn goedkeuring moet geven zonder zeker te weten welke wetsbepalingen daaruit volgen.

.../...

Het moment lijkt dan ook aangebroken om in het licht van de bovengenoemde pogingen tot interpretatie en de eerste ervaringen met de toepassing van de hervorming van de wetgevingsprocedure, zich te bezinnen op het nut, zelfs op de noodzaak, om deze aan te vullen door een wet goed te keuren die krachtens artikel 77, tweede lid, van de Grondwet wordt uitgevaardigd en die ertoe strekt de Kamer van volksvertegenwoordigers en de Senaat gelijkelijk bevoegd te maken voor de gemengde ontwerpen.

*

* *

Voorlopig lijkt het, om de redenen die door de Minister van Begroting zijn aangevoerd en die gedeeltelijk aansluiten bij de bedenkingen die de algemene vergadering van de Raad van State oppert, redelijk om het voorliggende voorontwerp van wet niet te splitsen.

Om dezelfde dwingende reden van samenhang dienen de bepalingen die in het ontwerp van koninklijk besluit L. 26.083/2 staan (die om de redenen genoemd in het desbetreffende advies van de Raad van State in een voorontwerp van wet moeten worden opgenomen) hierin te worden opgenomen.

De administratieve fase en de gerechtelijke fase van de fiscale procedure vormen immers één samenhangend geheel, waarin de rechten en plichten van de belastingplichtige, zoals die van de fiscus, in evenwicht moeten worden gehouden; of dat evenwicht in acht wordt genomen kan slechts op basis van het onderzoek van de volledige procedure worden beoordeeld.

.../...

Zo bijvoorbeeld geldt het wettelijke verbod op combinatie van het hiërarchische onderzoek met het verzoek tot herziening, ingeschreven in artikel 10 van het ontwerp van wet L. 26.118/2, noodzakelijkerwijze voor die twee fases van de fiscale procedure. De gegrondheid ervan kan slechts worden beoordeeld wanneer beide gezamenlijk worden onderzocht.

Een gezamenlijk onderzoek van de twee fases van de fiscale procedure en zelfs van de twee aspecten die de louter administratieve fase kan aannemen, is even onontbeerlijk indien men de wetgevende vergaderingen in staat wil stellen om met het nodige doorzicht uit te maken wat het juiste onderwerp is van de rechtsvordering die de belastingplichtige kan instellen.

Bij de huidige stand van de ontwerpen is dat onderwerp immers niet de verschuldigde belasting, zoals op het eerste gezicht zou kunnen lijken, doch alleen de beslissing van de administratie aangaande die belasting (het ontworpen artikel 1385decies van het Gerechtelijk wetboek, artikel 7). De stellers van het wetsontwerp hebben voor die oplossing moeten kiezen omdat zij de belastingplichtige die zijn zaak bij de rechtbank aanhangig wil maken, hebben willen verplichten eerst één van de twee ontworpen vormen van administratief beroep aan te wenden (het ontworpen artikel 1385undecies van het Gerechtelijk Wetboek, artikel 7), namelijk het hiërarchisch onderzoek, ingesteld bij het ontworpen besluit, of het verzoek tot herziening, ingesteld bij de ontworpen wet. Welnu, de eerste van deze twee vormen kan een hele tijd vóór de inkohiering van de

.../...

belasting eindigen en de termijn om in rechte op te treden kan dan, op zijn beurt, ook vóór iedere inkohiering komen te vervallen. De stellers van het ontwerp hebben daaruit besloten dat niet de belasting zelf, maar de administratieve beslissing - of zelfs alleen nog maar het voornemen - om belastingen op te leggen het onderwerp van die rechtsvordering moest zijn.

Welnu, de vraag wat het juiste onderwerp is van de gerechtelijke procedure is zelf van het allergrootste belang omdat zo kan worden uitgemaakt of de belastingplichtige werkelijk de vrijheid geniet om de regeling die de administratie voor hem treft in alle aspecten ervan, dus niet alleen de juridische, maar ook de feitelijke, wederom ter discussie te stellen bij de rechtbank.

Bovendien zijn "gerichte" maatregelen, zoals die bepaald in artikel 37 van het ontwerp van koninklijk besluit (B.T.W.-Wetboek, ontworpen artikel 64bis) misschien alleen gerechtvaardigd in het licht van een zelfde alomvattend onderzoek van de hervorming, mede omdat zij daar deel van uitmaken.

*

* *

Wat de aanbevelingen omtrent de inrichting van de memorie van toelichting betreft om de leesbaarheid ervan te vergroten, wordt verwezen naar advies nr. L. 26.083/2.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

président,
voorzitter,

Y. KREINS,
P. HANSE,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

J. DE GAVRE,
P. GOTHOT,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

Madame
Mevrouw

J. GIELISSEN,

greffier,
griffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. L. DETROUX, référendaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. L. DETROUX, adjunct-referendaris.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J. GIELISSEN

J.-J. STRYCKMANS