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 6 mai 1997, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un projet de loi "relative au contentieux en matière fiscale", a donné le 23 juin 1997 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 6 mei 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 23 juni 1997 het volgende advies gegeven :

I. PORTEE DE L'AVIS

L'exposé des motifs de l'avant-projet de loi fait allusion à certains des avis que la section de législation a donnés à propos des divers projets de réforme de la procédure fiscale qui lui ont été soumis successivement.

Entre le 14 juillet 1994 et le 24 mars 1997, sept avis ayant cet objet ont été donnés; l'avis du 14 juillet 1994 avait été préparé par dix-neuf séances de la section de législation; vingt-deux séances ont été consacrées à l'élaboration de l'avis donné le 16 juillet 1996.

Les deux avant-projets de loi présentement examinés s'inspirent largement, à propos de questions fondamentales, des recommandations formulées par le Conseil d'Etat dans les avis prérappelés; d'autres éléments de la présente réforme sont inédits, bien que résultant, pro parte, de la prise en considération par les auteurs du projet, des remarques initiales.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat est invité aujourd'hui à examiner simultanément un grand nombre de projets, pour lesquels l'avis dans le mois est également sollicité.

C'est pourquoi, les observations qui suivent ont été limitées aux questions qui ont paru les plus fondamentales; le silence gardé sur d'autres problèmes ne signifie pas que la conception ou la rédaction de certaines dispositions ne pourraient pas être améliorées comme la doctrine l'a du reste déjà suggéré.

II. METHODE DE LEGIFERER

Aux termes du commentaire consacré par l'exposé des motifs à l'article 1er de l'avant-projet de loi relative au contentieux en matière fiscale,

> "Suivant la décision du Conseil des ministres en sa séance du 17 novembre 1995, en ce qui concerne l'article 77, 9°, de la Constitution, il faut entendre pour l'application de cette disposition constitutionnelle "l'organisation judiciaire telle qu'elle est mentionnée dans la deuxième partie du Code judiciaire, ainsi que les principes généraux figurant dans sa première partie, pour autant qu'ils portent sur l'organisation judiciaire". Par ailleurs, en application des décisions prises le 13 novembre 1996 par la Commission parlementaire de concertation et relatives à la scission en matière de projets mixtes, a été levée ici l'option pour un seul document parlementaire contenant deux projets, l'un réglant les matières visées à l'article 78 de la Constitution, l'autre les matières visées à l'article 77 de la Constitution (1).".

Le commentaire de l'article 1er de l'avant-projet de loi relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale explique que "tombe sous l'application de l'article 77, 9°, de la Constitution, l'organisation du pouvoir judiciaire. Tel est l'objet des articles qui suivent.".

La répartition des dispositions en projet entre les deux avant-projets de loi peut prêter à discussion, d'autant que les articles 77 et 78 de la Constitution sont diversement interprétés. C'est ainsi que les articles suivants de la loi en projet concernent l'organisation des cours et

---

(1) Voyez doc. Ch. 82/14-1995 (S.E.) et Sénat 1-82/14).

tribunaux et relèvent dès lors de la procédure bicamérale égalitaire (article 77 de la Constitution coordonnée) : 71; 72; 73; 76, alinéa 1er, dans la mesure où il concerne les articles précédents; 76, alinéa 2.

Plus fondamentalement, force est de constater que les deux avant-projets de loi, si l'on s'en tient aux dispositions réglant leur entrée en vigueur respective, sont conçus comme étant autonomes, quoique chronologiquement ordonnés. Il s'agirait néanmoins d'une vue de l'esprit, si, pour une raison quelconque, la procédure législative ne suivait pas le cours espéré par les auteurs du projet. Or, l'arriéré judiciaire actuel ne saurait souffrir l'extension des compétences ratione materiae du tribunal de première instance prévue par le premier projet, sans accroissement corrélatif du nombre de magistrats, que prévoit le second projet; si celui-ci n'était pas adopté par le Sénat, l'ensemble de la réforme serait voué à l'échec, tandis que les retards avec lesquels les affaires sont jugées actuellement devant les tribunaux de l'Ordre judiciaire seraient encore aggravés (1).

La scission des deux projets constitue donc un artifice, fût-il inspiré par le souci de respecter la lettre de la Constitution.

S'il est vrai 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 rationa-

---

(1) Voyez "L'arriéré judiciaire", J.T., 1997, pp. 137-163.

lisation du travail parlementaire imaginé par le Constituant ne paraît donc pas, dans l'état actuel des textes, pouvoir porter tous ses fruits (1), le moment paraît venu de s'interroger, à la lumière des efforts d'interprétation

---

(1) 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, transmise au Conseil d'Etat le 26 novembre 1996 par MM. les Présidents du Sénat et de la Chambre des représentants, 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 d'un point de vue théorique. 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 ou une mesure d'accompagnement - voulus par les deux assemblées - nécessaires à son équilibre ou à sa réussite. La publication au Moniteur belge ne paraît pas davantage constituer la panacée. (La note du 12 février 1996 déjà citée 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 ...).
Au cas présent, le report éventuel de la sanction royale serait susceptible de susciter des difficultés, puisque les textes en projet règlent expressément la question de leur entrée en vigueur; différer la publication au Moniteur belge serait tout aussi critiquable.

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 cette procédure 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.

III. PRESENTATION DE L'EXPOSE DES MOTIFS

Pour améliorer la lisibilité des travaux préparatoires, il est suggéré d'identifier, dans l'exposé des motifs, les dispositions commentées, non seulement par la référence à l'article de l'avant-projet de loi, mais aussi par l'indication de l'article du code qui est modifié de sorte que les éventuels changements de numérotation des divers articles du projet, au cours de la procédure législative, demeurent sans conséquence pratique.

Dans le même but, à chaque fois que le commentaire de plusieurs dispositions est groupé dans un texte continu, parce que ces dispositions forment un ensemble cohérent, il y a lieu de renvoyer expressément, sous le numéro de chacun des articles, aux pages de l'exposé des motifs correspondant au commentaire de la disposition en cause.

Lorsqu'il est question, dans l'exposé des motifs, par erreur, du projet d'arrêté royal que le gouvernement se proposait de prendre pour réformer la procédure fiscale, en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser

les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, il convient de remplacer cette référence par un renvoi aux avant-projets de lois.

IV. LES REGLES DE COEXISTENCE DES DIVERS RECOURS ADMINISTRATIFS ET JUDICIAIRES

Le commentaire de l'article 71 du projet affirme que le noyau de la réforme entreprise est "l'intégration du contentieux fiscal au pouvoir judiciaire, plus précisément aux compétences particulières et exclusives du tribunal de première instance". Toutefois, à côté de cette intégration qui, en effet, constitue bien son centre, le projet procède aussi à une importante réorganisation des recours purement administratifs. Il établit deux formes nouvelles de recours administratifs et les conçoit comme tout à fait distincts des recours judiciaires.

Le projet met ainsi clairement fin à l'ambiguïté qui, aujourd'hui encore, affecte le contentieux des impôts directs en ce que le premier recours juridictionnel offert au contribuable lui donne pour "juge" un directeur régional des contributions, c'est-à-dire un fonctionnaire du ministère des Finances. Désormais, selon le projet, les décisions prises par des fonctionnaires sur les recours des contribuables seront des décisions administratives, et elles ne seront plus, comme elles sont encore aujourd'hui, des décisions juridictionnelles prises par une autorité administrative.

Il en découle que la réorganisation prévue par le projet permet donc au contribuable de débattre de sa situation fiscale avec l'administration elle-même de deux manières différentes. Elle lui permet aussi de soumettre au pouvoir judiciaire le différend qui l'oppose à l'administration; dans ce cas, le contribuable bénéficie, comme tout plaideur, de deux degrés ordinaires de juridiction.

Une telle abondance de recours a conduit les auteurs du projet à établir diverses règles dont l'objectif avoué est de faire coexister harmonieusement une procédure administrative et une procédure judiciaire de règlement des conflits. Ils cherchent aussi à éviter de gonfler exagérément le volume des différends soumis à l'administration ou au pouvoir judiciaire, l'actuelle surcharge de ce dernier étant aussi bien connue que préoccupante et cependant toujours aussi réelle. Voilà pourquoi le projet prévoit que certains recours forment, tantôt le préalable obligé, tantôt l'obstacle, à l'exercice de certains autres. Ainsi le contribuable ne peut pas saisir le pouvoir judiciaire d'un litige qui l'oppose à l'administration sans avoir d'abord exercé un recours administratif. Ainsi encore, le contribuable ne peut exercer qu'un seul des deux recours administratifs; s'il choisit de solliciter un examen hiérarchique, il ne peut plus demander la révision; l'exercice d'un recours administratif interdit d'encore exercer l'autre. Ces règles de coexistence des divers recours, qu'elles établissent un préalable obligatoire ou dressent des obstacles, méritent un examen attentif. C'est surtout le cas de la première.

1. Le recours administratif, préalable obligé de l’action judiciaire.

La plus importante de ces règles de coexistence des divers recours administratifs et judiciaires est assurément celle qui fait du recours administratif le préalable obligé de l’action en justice. Elle est d’autant plus importante que le recours administratif, obligatoirement exercé, a un effet sur la portée de l’action judiciaire. Le droit du demandeur et, finalement, le pouvoir du juge se trouvent, en effet, limités par ce qui a pu se passer dans la phase administrative.

C’est l’alinéa 1er de l’article 75 du projet (article 1385undecies du Code judiciaire en projet) qui contient le principe interdisant l’action en justice à qui n’a pas exercé de recours administratif; il s’exprime en ces termes :

> "... l’action n’est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi et qu’il a été statué sur ce recours".

Mais il s’agit surtout d’observer que l’effet de cette obligation de s’adresser à l’administration pour pouvoir accéder à la justice est considérablement renforcé par l’alinéa 2 du même article qui dispose que

> "le requérant peut soumettre au juge des griefs qui n'ont été ni formulés dans son recours administratif, ni examinés d'office par l'instance administrative de recours pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité".

La première instance judiciaire est ainsi limitée, sauf exceptions, à ce qui a été mis en débat devant l'administration. L'apparente permissivité du texte de cet alinéa 2 ne doit, en effet, pas faire illusion; il s'agit en réalité, comme c'est déjà le cas de l'article 377, alinéa 2, du CIR 92 dont les termes sont reproduits, d'une disposition restrictive écrite pour permettre au demandeur d'articuler devant le juge certains griefs nouveaux mais aussi, et même surtout, pour lui interdire du même coup d'articuler tous les autres.

Pour mesurer l'importance de la restriction, il convient, en effet, de se reporter à l'importante jurisprudence que les cours d'appel et la Cour de cassation ont construite depuis 1976 sur cet article 377, alinéa 2, du CIR 92. Si cette jurisprudence n'est pas toujours parfaitement sûre, certains points en sont néanmoins fermement établis. Ainsi, comme l'affirme l'exposé des motifs, le demandeur ne peut "soumettre au juge des contestations de fait qui n'auraient pas été signalées à l'instance de recours administrative". La conséquence de cette limite est qu'aucun débat ne pourra s'instaurer devant le tribunal sur l'application d'une règle légale qui ne trouve à s'appliquer qu'à un fait qui, parce qu'il n'a pas fait partie du débat lors du recours administratif, ne peut donc plus, si réel qu'il soit, être allégué devant le juge. La conséquence

ultime est donc que le juge est ainsi privé du pouvoir qui est normalement le sien d'appliquer d'office à un litige fiscal toutes les lois qui le concernent même si elles sont d'ordre public. Comme l'a récemment rappelé la Cour de Cassation dans son arrêt du 12 janvier 1996 (J.T. 1996, p. 260), "en soulevant d'office des griefs que le contribuable ne pouvait invoquer lui-même ... et en annulant l'imposition sur cette base, la Cour d'appel viole ... (l'article 377, alinéa 2, du CIR 92)".

Il apparaît ainsi que l'article 75, alinéa 2, du projet revient à soustraire au pouvoir judiciaire une part, parfois importante, voire décisive, d'un litige fiscal. Dans le système du projet, le tribunal de première instance connaîtra, non de l'ensemble de la question de la légalité d'une imposition, mais seulement d'un différend déjà soumis au directeur régional et configuré par sa décision, à la seule réserve des griefs nouveaux que le contribuable est autorisé à faire valoir par l'article 75, alinéa 2. Le tribunal ne pouvant pas soulever d'office les griefs que le demandeur n'a pas ou n'aurait pas pu soulever lui-même, est finalement mis hors d'état d'annuler des cotisations illégales quand bien même leur illégalité, leur contrariété à des lois d'ordre public, est certaine.

Il convient d'être attentif au fait que l'article 75, alinéa 2, s'il paraît se borner à reproduire l'article 377, alinéa 2, du CIR 92, est une règle qui revêt, dans le projet, une portée différente de celle que son modèle revêt encore aujourd'hui dans son contexte d'origine. Les termes n'ont pas varié, mais les effets produits sont

extrêmement distincts selon que cette règle trouve à s'appliquer à l'organisation actuelle du contentieux fiscal ou à celle que le projet entend mettre sur pied.

Aujourd'hui, cette règle ne s'applique qu'au recours devant la cour d'appel; elle ne réduit que les effets d'un acte d'appel et, partant, les pouvoirs du juge d'appel. Elle ne concerne pour ainsi dire que l'effet dévolutif de l'appel et elle n'affecte donc pas l'accès à toute juridiction. Aujourd'hui, devant le directeur régional, qui est le premier à pouvoir prendre une décision juridictionnelle en matière d'impôts directs, le contribuable peut librement soulever toutes les questions de fait et de droit, et le directeur-juge, pour sa part, peut soulever d'office des griefs ou moyens que le contribuable n'aurait pas invoqués en introduisant dans le débat les données de fait qu'il estime nécessaires.

En revanche, dans le système du projet, l'alinéa 2 de l'article 75, quoique identique à l'article 377, alinéa 2, du CIR 92, produit un effet sur l'ampleur du litige, les droits du demandeur et les pouvoirs du juge, dès la première instance judiciaire. C'est le droit même du contribuable de soumettre à un juge la contestation qui l'oppose à l'administration qui est, pour l'ensemble de la phase judiciaire et dès le départ de celle-ci, altéré par l'attitude que le contribuable a pu prendre lorsqu'il discutait avec l'administration pendant la phase purement administrative nécessairement préalable à toute instance judiciaire. Le juge de première instance, rendu inapte à soulever d'office les griefs ou contestations qu'il aperce-

vrait, ne peut pas veiller lui-même à appliquer à l'imposition dont il a à connaître toutes les dispositions d'ordre public qui visent les faits qui ont ou auraient pu justifier, ou non, l'imposition litigieuse.

On le voit, la portée de l'article 75, alinéa 2, du projet est tout autre que ne l'est celle de l'article 377, alinéa 2, du CIR 92 dont il reproduit cependant presque chaque terme. Dans le projet, ce texte met en question le droit même à l'action judiciaire; il ne restreint pas seulement l'objet d'une voie de recours, il entame l'accès à la justice.

Le fait d'interdire l'accès à la justice à qui n'a pas épuisé les voies de recours mises à sa disposition auprès de l'administration, ne paraît heurter aucun principe juridique fondamental. L'article 75, alinéa 1er, à lui seul, n'appellerait donc aucune observation particulière. Il en appelle une parce qu'il se combine avec l'alinéa 2 et que cette combinaison aboutit à restreindre l'objet de l'action judiciaire.

Il faut, en premier lieu, penser au fait que les sanctions fiscales (accroissements, etc.) présentent une coloration pénale pour ce qui concerne le champ d'application de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, en particulier de son article 6. Or, la Cour européenne des droits de l'homme a défini la notion de plénitude de juridiction comme le pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la sanction attaquée.

Quant à la question de savoir si la restriction projetée de l'action judiciaire et des pouvoirs du juge est compatible avec les articles 144 et 145 de la Constitution, elle ne se pose pas dans les mêmes termes selon qu'il s'agit du contentieux des impôts indirects, comme la T.V.A., ou de celui des impôts directs. En effet, le premier porte sur des droits civils alors que l'on pense depuis longtemps que le second, celui des impôts directs, concerne des droits politiques à cause de l'influence que ces impôts ont pu exercer autrefois sur le droit de suffrage.

Dans l'état actuel de la procédure contentieuse en matière de T.V.A., qu'il soit saisi par l'opposition du contribuable à la contrainte décernée par l'administration, ou qu'il le soit par une action en restitution, le tribunal de première instance connaît de l'imposition elle-même. L'accès à la juridiction est entièrement ouvert au débiteur de l'impôt, il n'est soumis à aucune condition préalable de recours administratif; ni l'action judiciaire ni les pouvoirs du juge ne sont limités par la conduite que le contribuable a pu avoir lorsqu'il discutait avec l'administration. L'article 144 de la Constitution est donc parfaitement respecté par les règles actuelles du contentieux judiciaire de la T.V.A. Le système du projet y apporte incontestablement une modification qui réduit le droit du contribuable d'accéder au tribunal et d'y débattre sans entrave de son droit civil de ne payer que les impôts que la loi met à sa charge. C'est pourquoi, dans la mesure où il s'applique aux litiges fiscaux relatifs à la T.V.A., l'article 75 du projet est incompatible avec l'article 144 de la Constitution qui garantit à tous le pouvoir de saisir

les tribunaux à propos d'une contestation portant sur un droit civil.

Quand au contentieux des impôts directs, si l'on considère que la loi peut, en application de l'article 145 de la Constitution en retirer la connaissance aux tribunaux civils, et qu'elle peut donc, tout en leur confiant ce contentieux, en aménager la procédure, encore faut-il que cette altération ne vienne pas blesser l'essentiel du droit à la juridiction (voir notamment à cet égard le récent arrêt de la Cour d'Arbitrage du 18 mars 1997, Moniteur belge du 8 mai 1997, p. 11.278). Il est notamment nécessaire pour cette raison que le tribunal, saisi de la contestation, ne se voit pas imposer une procédure telle qu'elle rompt l'égalité entre les parties au procès. Or le système du projet réalise une telle rupture dès la première instance. Selon ce système, le tribunal peut, en effet, relever d'office tout ce qui est de nature à justifier l'imposition querellée car, en le faisant, il ne la conteste pas et n'élargit donc pas le débat; mais, en revanche, il ne peut pas soulever des griefs nouveaux que le contribuable ne pourrait soulever car, si le tribunal le faisait, il élargirait de sa propre initiative, par des contestations nouvelles, les limites de sa saisine.

Au demeurant, quoiqu'il en soit de sa compatibilité avec la Constitution, il ne serait pas peu paradoxal qu'une réforme entreprise pour réserver aux tribunaux ordinaires la connaissance de l'ensemble du contentieux judiciaire en matière d'impôts directs comme indirects, ait pour résultat qu'à aucun moment du procès, ni en première instance ni en

appel, le contribuable ne puisse encore soumettre le litige fiscal dans son ensemble à un véritable juge capable d'y appliquer toutes les dispositions légales d'ordre public que l'imposition engage. L'effectivité même de la réforme entreprise par le projet serait singulièrement réduite si le rôle du juge restait aussi fondamentalement troublé et si le contribuable ne trouvait donc plus, du fait de la réforme, un tribunal indépendant et impartial pour décider sur ses droits et obligations. A cet égard, il n'est pas inutile de rappeler ici l'avis donné par le Conseil d'Etat le 28 septembre 1967 sur une proposition de loi modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs. Après avoir admis que le système de juridiction en matière fiscale puisse n'avoir qu'un degré, le Conseil d'Etat ajoutait cependant qu'"il importe de veiller à ce qu'il offre aux parties toutes garanties de défense de leurs droits". "Si, poursuivait l'avis, la Cour d'appel est compétente tant en premier qu'en dernier ressort, il faut notamment que les parties puissent déférer à sa juridiction l'ensemble du litige, sans être limitées dans leur action par la phase administrative qui l'a précédée".

Du reste, le principe dispositif qui a pu inspirer le droit actuellement en vigueur n'est, en effet, plus de mise dans une matière presque intégralement dominée par des lois d'ordre public qui revêtent, même souvent, un caractère de lois de police. Quand il y va de l'application de lois semblables, il n'y a plus de place pour une procédure où le procès appartient aux parties qui ont la liberté de le configurer comme elles l'entendent, où le juge est tenu de se plier à l'initiative des parties, et où l'issue finale du

procès et singulièrement l'application de lois de police, dépend du moment où, avant tout procès, un plaideur a avancé tel ou tel argument. Le principe dispositif, qui veut que le procès soit celui décidé par les parties a pu, et peut encore, dominer la procédure civile sans que le procès soit déséquilibré au profit d'une des parties; mais, appliqué à la matière fiscale et combiné avec une restriction des pouvoirs du juge, ce principe fonctionne à sens unique pour assurer la protection des intérêts de l'Etat.

Au surplus, il convient encore de rappeler l'arrêt rendu par la Cour de justice des Communautés européennes le 14 décembre 1995. Interrogée par la Cour d'appel de Bruxelles sur la question si la règle que l'article 75 du projet reproduit pouvait gouverner le comportement d'un juge belge requis d'appliquer le droit communautaire et si, en particulier, ce juge ne peut pas soulever d'office l'application d'une disposition de droit communautaire, la Cour de justice a répondu que :

> "Le droit communautaire s'oppose à l'application d'une règle de procédure nationale qui, dans les conditions telles que celles de la procédure en cause en l'espèce au principal, interdit au juge national, saisi dans le cadre de sa compétence, d'apprécier d'office la compatibilité d'un acte de droit interne avec une disposition communautaire, lorsque cette dernière n'a pas été invoquée dans un certain délai par le justiciable.".

La Cour de justice a relevé dans ses motifs que non seulement la Cour d'appel ne pouvait pas procéder d'office à l'application de la règle communautaire de droit fiscal, mais aussi qu'aucune autre juridiction ne pouvait pas non

plus le faire dans une procédure ultérieure. La situation dénoncée serait perpétuée par l'effet de l'article 75 du projet. Enfin, la Cour a aussi relevé que l'impossibilité pour les juridictions de soulever d'office de tels moyens ne peut être raisonnablement justifiée par des principes tels que celui de la sécurité juridique ou celui du bon déroulement de la procédure.

Cette décision ne concerne assurément pas un procès purement interne : la procédure belge n'est condamnée que dans la mesure où elle influence la destinée procédurale d'une règle communautaire. On n'aperçoit cependant pas bien comment le législateur belge pourrait prévoir pour l'application des règles fiscales belges un système de procédure aussi clairement condamnable et condamné par la juridiction suprême européenne quand il doit s'appliquer à une règle communautaire. Le maintien du système actuel provoque entre la condition procédurale d'une règle communautaire et celle d'une règle interne une différence si flagrante qu'elle devient une discrimination difficilement justifiable autrement que par la circonstance qu'une violation du droit européen est moins souvent alléguée qu'une violation du droit interne. Cette justification pourrait bien n'être pas convaincante.

2. <u>L'effet exclusif de l'examen hiérarchique</u>

Les observations qui précèdent permettent d'en faire une assez brève sur la règle de l'article 366, alinéa 3, en projet (article 24 du projet) qui interdit la

demande en révision sur les revenus et les autres éléments qui font l'objet d'un examen hiérarchique.

L'examen hiérarchique établit entre le contribuable et l'administration un dialogue "informel" et rapide; il sera probablement d'autant plus efficace qu'il se situe très en amont de la chaîne de la procédure administrative de taxation, à un moment où le contribuable ne connaît encore rien d'autre qu'une intention d'imposition. Cette précocité, ce caractère informel et la circonstance qu'il portera surtout sur des données de fait interdisent absolument de donner à l'examen hiérarchique quelque conséquence que ce soit sur l'objet de l'action en justice que le contribuable déciderait d'introduire dans la suite. Cette analyse est partagée par les délégués du ministre.

Selon les mêmes délégués, l'article 366, alinéa 3, qui interdit le cumul de l'examen hiérarchique et de la demande en révision se justifie surtout par le fait que ce seront, en réalité, les mêmes fonctionnaires qui seront saisis des deux recours, mais que la demande de révision reste ouverte même à celui qui n'aurait sollicité aucun examen hiérarchique. Il serait, par conséquent, utile que l'exposé des motifs et, éventuellement, les notices administratives destinées au contribuable, précisent bien que le contribuable qui a négligé volontairement ou involontairement de demander un examen hiérarchique peut toujours introduire une demande en révision.

V. SUSPENSION DU DELAI DE LA DEMANDE EN REVISION - DEFAUT D'INFORMATION DE L'ADMINISTRATION

Il convient de prévoir, dans le chef de l'administration, une obligation de tenir informé le contribuable de la suspension du délai prévu à l'article 370 CIR 92 en projet.

VI. RESTITUTION DU PRECOMPTE PROFESSIONNEL

L'article 375 CIR 92 en projet qui ne fait l'objet d'aucun commentaire utile dans l'exposé des motifs a été expliqué en ces termes par les délégués du ministre :

> "Le précompte professionnel qui a été régulièrement retenu et versé par le redevable (l'employeur) mais qui n'a pas été enrôlé à charge du contribuable (l'employé) dans le délai de l'article 359, alinéa 2, du CIR, doit être restitué puisque l'Administration est forclose. Afin d'éviter toute discussion quant à la procédure à suivre par le contribuable lorsqu'il veut obtenir le remboursement (répétition de l'indu ou réclamation), le projet prévoit une procédure spéciale qui légalise en la matière la première procédure (répétition d'indu). Remarquons toutefois que le droit du contribuable doit être exercé dans un délai d'un an, auprès du directeur régional compétent, et ce, à dater de l'échéance du délai d'imposition de trois ans visé à l'article 354, alinéa 1er, sans que ceci n'empêche le contribuable d'introduire sa demande dès expiration du délai initial d'établissement de l'impôt de 18 mois tel que prévu à l'article 359, alinéa 2.".

Le contraste est vif entre cette explication et le texte de l'article en projet. Ce dernier ne précise nulle part que la restitution n'a lieu que si le précompte n'a pas

été enrôlé. Du reste, la question de l'enrôlement du précompte professionnel est, dans l'ensemble du projet, traitée de façon constamment vague car, dans les textes où cet enrôlement est envisagé, il n'est pas précisé s'il s'agit d'un enrôlement à charge de celui qui doit retenir le précompte (l'employeur) ou à charge du contribuable qui doit définitivement supporter l'impôt dont le précompte est un mode de perception (l'employé). La question se pose quels sont les cas dans lesquels le précompte pourrait être enrôlé à charge de l'employé alors qu'aucun impôt global sur les personnes physiques ne le serait. Il est indispensable que les textes soient tout à fait précis sur ce point.

Il est aussi difficile d'imaginer la raison pour laquelle la restitution d'un précompte qui n'est qu'un cas particulier de restitution d'une somme indûment perçue par le Trésor doit dépendre d'une sollicitation expresse enfermée dans un délai non seulement étroit, mais dont le point de départ est étonnamment éloigné du moment auquel naît la dette de restitution.

Si la restitution du précompte professionnel qui n'a pas été imputé sur une imposition pouvait n'avoir pas lieu, cela aurait pour résultat de faire du précompte professionnel un impôt distinct de l'impôt sur le revenu global des personnes physiques et, partant, de démentir le texte de l'article 1er, § 2, du CIR 92 selon lequel le précompte professionnel n'est pas un impôt, mais seulement un mode de perception de l'impôt global.

VII. REGIME JURIDIQUE DES AMENDES FISCALES

L'article 445 du CIR 92 se lira désormais comme suit :

"Le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 2.000 à 50.000 francs.

Cette amende est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques.

Le ministre des Finances ou son délégué statue sur les requêtes ayant pour objet la remise des amendes fiscales.".

Dans le Code de la T.V.A., l'article 84, alinéa 1er, qui dispose comme suit : "La solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception de la taxe avant l'introduction des instances appartient au Ministre des Finances.", est abrogé.

Les deux alinéas subséquents demeurent inchangés. Le premier est conçu en ces termes : "Le Ministre des Finances statue sur les requêtes ayant pour objet la remise des amendes fiscales et conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt.".

Selon l'exposé des motifs,

> "quant à l'abrogation de l'alinéa 1er (...), il s'agit d'empêcher tout risque de double recours (auprès de l'administration et auprès du ministre des Finances). L'arrêté du Régent (donnant au ministre la haute autorité sur son administration), que traduisait par contre l'article 84, reste d'application. Cela permet au ministre de prescrire des circulaires, d'envoyer des injonctions, d'intervenir et d'organiser son administration.".

L'article 9 de l'arrêté du 18 mars 1831 auquel il est fait allusion, est conçu en ces termes :

> "Il (le ministre) statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge, et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois.".

Quant au passage de l'exposé des motifs consacré à l'article 71 du projet, complétant l'article 569, alinéa 1er, du Code judiciaire, par un 27° visant "les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt", il précise ce qui suit :

> "Cet article constitue le noyau de la réforme proposée : l'intégration du contentieux fiscal au pouvoir judiciaire, plus précisément aux compétences particulières et exclusives du tribunal de première instance (...) la notion de "loi d'impôt" doit être comprise dans sa signification matérielle, à savoir tout prescrit général et contraignant en matière fiscale, que ce soit une loi fédérale, un décret, une ordonnance ou tout autre règlement. L'emploi de la notion de "contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt" comme critère de compétence absolue

a encore pour conséquence que le pouvoir judiciaire pourra statuer sur la légalité de toute application individuelle d'une norme fiscale. Certains actes juridiques fiscaux et individuels - comme l'octroi ou le non-octroi de prolongations de délais, l'octroi ou le non-octroi d'un sursis de paiement, l'octroi ou le non-octroi du sursis de paiement de l'impôt incontestablement dû et l'exigence d'une caution personnelle ou d'une garantie réelle - n'ont pu jusqu'à présent être contestés que devant le Conseil d'Etat, à défaut d'une compétence particulière du pouvoir judiciaire en cette matière.".

*

* *

Dans son avis L. 24.846/2, du 16 juillet 1996, sur un avant-projet de loi modifiant la procédure fiscale, le Conseil d'Etat avait déjà invité le Gouvernement à clarifier le régime juridique du contrôle des amendes fiscales et à démontrer sa conformité aux développements récents des obligations internationales de la Belgique en la matière. Le projet actuel, sous ces deux aspects, appelle des réserves analogues.

Rien n'est dit, en effet, dans l'exposé des motifs, des conséquences sur le régime juridique des amendes fiscales - voire des accroissements d'impôts - des obligations qui découlent notamment de la Convention européenne de

sauvegarde des droits de l'homme quant aux garanties dont ces sanctions doivent être assorties (1).

Il est d'autant plus difficile d'apprécier la portée exacte, à ce point de vue, de la réforme en cours, que les intentions de ses auteurs n'ont toujours pas été élucidées.

1° Le contribuable sanctionné qui entend contester le principe de la sanction ou son montant, mais non l'impôt dû, jouit-il de la faculté d'introduire une demande de révision; si oui, ce préalable obligé au recours juridictionnel peut-il légitimement entraîner ipso facto l'applicabilité de l'article 368, alinéas 1er et 2, en projet, du CIR 92 ?

---

(1) 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 belge, française et européenne", Adm. publ., trim., 1995, pp. 241-296; l'auteur y parle d'une jurisprudence "cacophonique"). 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), ainsi que l'arrêt de la Cour de cassation française n° 1068, du 29 avril 1997 (J.-J. Ferreira).

2° Le contribuable pourrait-il choisir de solliciter directement l'intervention du ministre, sans demande préalable en révision ? Si oui, en cas de rejet, sera-t-on en présence, aux yeux des auteurs du projet, d'une contestation relative à l'application d'une loi d'impôt, relevant des tribunaux de l'Ordre judiciaire, ou d'une décision administrative, susceptible d'être annulée par le Conseil d'Etat, en vertu de l'article 14 des lois coordonnées ? La réponse des délégués du ministre, donnée en 1996 et réitérée en 1997, selon laquelle la décision du ministre est "discrétionnaire et ne doit pas être motivée. Cette décision n'est susceptible d'aucun recours car elle constitue un acte de Gouvernement" n'est pas satisfaisante, ni dans son principe, ni dans ses conséquences.

3° Le contribuable qui perdrait son procès devant les tribunaux judiciaires, pourrait-il néanmoins solliciter par la suite l'intervention du ministre, nonobstant l'autorité de la chose jugée ?

4° Les juges compétents pourraient-ils prendre en considération des circonstances atténuantes ?

5° Comment justifier, du point de vue de la hiérarchie des normes, que la même matière (pro parte) soit réglée simultanément par le Roi et la loi, alors que les auteurs du projet ne s'expliquent pas sur les pouvoirs

propres du Roi ou le domaine réservé au législateur qui seraient ici en cause, en vertu de la Constitution ?

Il est contradictoire de concevoir un arsenal de règles contraignantes tendant à prévenir le développement du contentieux et d'abandonner en même temps aux juges, dans l'ordre interne, voire dans l'ordre international, le soin de clarifier ces questions fondamentales.

Il incombe au législateur de le faire à l'occasion de la réforme en cours de la procédure fiscale.

VIII. SIGNES ET INDICES; RELATION ENTRE L'IMPÔT SUR LES REVENUS ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Le nouvel article 64bis du Code de la T.V.A. dispose que

> "Lorsque, pour l'application de l'impôt sur les revenus, des revenus nets supplémentaires sont dégagés, à charge d'un assujetti à la T.V.A., d'après les signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés, le montant des opérations effectuées dans les conditions de l'article 2 du présent code, sans que leur soit applicable une exemption ensuite prévue par ce code, est, jusqu'à preuve du contraire, réputé égal à la somme des revenus finalement imposés, majorée, abstraction faite des impôts sur le résultat, des charges, déclarées ou reconstituées, au sens de la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.".

Invités à préciser la portée de l'innovation, les délégués du ministre ont précisé ce qui suit :

> "Un redressement fiscal pour cause d'insuffisance indiciaire n'a pas pour effet, ni pour objet, de déterminer la nature du revenu ainsi découvert, on parle d'ailleurs de revenus d'origine indéterminée.
>
> L'article 64bis nouveau du Code de la T.V.A. a pour conséquence implicite de réputer professionnel dans tous les cas le supplément de revenus découvert à charge d'un assujetti, qu'il soit partiel ou total.
>
> Dans l'état actuel du droit, l'Administration de la T.V.A. doit démontrer, pour appliquer la présomption qui résulte de la taxation indiciaire, qu'il s'agit :
>
> 1° de revenus professionnels;
>
> 2° découlant d'une activité économique entraînant l'assujettissement à la T.V.A.".

Dans ses prolongements, la présomption iuris tantum instaurée par le projet est dès lors très contestable, puisque ses conséquences seront nulles ou d'une ampleur variable, selon que le contribuable est ou non assujetti à la T.V.A., ou qu'il exerce son activité professionnelle par le biais d'une société, ou encore qu'il est ou non un assujetti partiel.

Dans son principe, la présomption est également critiquable, car il est hasardeux de considérer qu'en principe, les revenus taxés sur une base indiciaire sont d'origine professionnelle : il n'existe pas vraiment de lien automatique entre le train de vie du contribuable et le chiffre d'affaires du redevable.

Au demeurant, l'offre de la preuve contraire pourrait se révéler n'être qu'un leurre, puisqu'il s'agirait de renverser une présomption déduite d'une présomption.

Les pouvoirs d'enquête exorbitants du droit commun dont bénéficie déjà l'administration fiscale, doivent permettre au législateur et à l'administration de faire l'économie de pareille disposition.

IX. DELAIS PREVUS EN MATIERE DE T.V.A.

Selon les explications fournies au Conseil d'Etat,

> "compte tenu de l'instauration, en matière de T.V.A., d'un délai de prescription variable en fonction du "comportement" du contribuable, le délai endéans lequel le contrôle doit avoir lieu correspond en fait au délai de prescription le plus long (5 ans), sauf si une disposition impose à l'administration de notifier préalablement, au-delà du délai de 3 ans, les indices de fraudes qui lui permettent de passer au délai de 5 ans.".

Les dispositions du projet doivent être justifiées, notamment par comparaison avec le régime de l'impôt sur les revenus, ou corrigées par l'ajout d'un texte conçu dans le sens suggéré par la réponse précitée.

X. CONSIGNATION DES SOMMES DUES EN CAS DE RECOURS EN MATIERE DE T.V.A.

L'article 92, alinéa 2, du Code de la T.V.A., dispose que

> "dans le cas où l'opposition à contrainte a été rejetée, aucun recours contre la décision judiciaire 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 compétent notifie aux redevables sous pli recommandé à la poste.".

Semblable limitation du droit d'interjeter appel est juridiquement admissible pour autant que la disposition précitée soit interprétée en ce sens qu'elle laisse à l'administration le soin de tenir compte des données concrètes relatives à chaque affaire, en ce compris la situation financière du redevable, en vue d'examiner si la consignation est souhaitable ou non.

En revanche, dans l'interprétation selon laquelle l'administration compétente aurait, en toute hypothèse, l'obligation de demander la consignation, la disposition en cause violerait les articles 10 et 11 de la Constitution (1).

---

(1) Comp. les arrêts de la Cour d'arbitrage n°s 73/92, du 18 novembre 1992, 43/93, du 10 juin 1993, 44/95, du 6 juin 1995, et 75/95, du 9 novembre 1995.

La réforme en cours offre l'occasion de clarifier le texte de la disposition précitée, en vue d'informer explicitement les redevables de l'existence de ce pouvoir d'appréciation dans le chef de l'administration; en effet, l'intelligibilité des normes est une des conditions de leur égale application.

Observation finale

Le texte néerlandais du projet est susceptible d'amélioration. Sous réserve de observations faites ci-dessus, quelques suggestions à ce sujet sont faites dans la version néerlandaise du présent avis.

I. STREKKING VAN HET ADVIES

In de memorie van toelichting van het voorontwerp van wet wordt verwezen naar bepaalde adviezen die de afdeling wetgeving heeft uitgebracht over de verschillende ontwerpen tot hervorming van de belastingprocedure die achtereenvolgens aan deze afdeling zijn voorgelegd.

Tussen 14 juli 1994 en 24 maart 1997 zijn er zeven adviezen uitgebracht over dat onderwerp; het advies van 14 juli 1994 was voorbereid tijdens negentien vergaderingen van de afdeling wetgeving; aan het opstellen van het advies dat op 16 juli 1996 is uitgebracht, zijn tweeëntwintig vergaderingen gewijd.

De twee voorontwerpen van wet die thans voorliggen, zijn wat fundamentele kwesties aangaat, grotendeels gebaseerd op de aanbevelingen die de Raad van State in de genoemde adviezen heeft gedaan; andere elementen van de onderhavige hervorming zijn nieuw, ook al zijn ze gedeeltelijk het gevolg van de oorspronkelijke opmerkingen waarmee de stellers van het ontwerp rekening hebben gehouden.

Overigens dient de Raad van State momenteel gelijktijdig een groot aantal andere ontwerpen te onderzoeken, waarvoor ook om een advies binnen een maand is verzocht.

De hiernavolgende opmerkingen zijn daarom beperkt tot de vraagstukken die de belangrijkste zijn gebleken; dat er niets over andere problemen wordt gezegd, neemt echter niet weg dat de opzet of de redactie van sommige bepalingen verbeterd kan worden, zoals trouwens al in de rechtsleer is voorgesteld.

II. WETGEVINGSTECHNIEK

Luidens de commentaar in de memorie van toelichting bij artikel 1 van het voorontwerp van wet betreffende de beslechting van fiscale geschillen,

> "(moet) ingevolge de beslissing van de Ministerraad in zijn zitting van 17 november 1995 met betrekking tot artikel 77, 9°, van de Grondwet, (...) voor de toepassing van deze grondwettelijke bepaling worden begrepen "de rechterlijke inrichting zoals vermeld in deel 2 van het Gerechtelijk Wetboek, evenals de algemene beginselen die zijn vervat in deel 1, voor zover ze betrekking hebben op de rechterlijke organisatie". Overigens werd hier, bij toepassing van de beslissingen die op 13 november 1996 door de Parlementaire overlegcommissie werden genomen en die betrekking hebben op de splitsing van de gemengde ontwerpen, geopteerd voor een enig parlementair document dat twee ontwerpen bevat, waarbij het ene de in artikel 78 van de Grondwet bedoelde aangelegenheden regelt en het andere de zaken als bedoeld in artikel 77 van de Grondwet (1).".

In de toelichting bij artikel 1 van het voorontwerp van wet betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken staat het volgende te lezen : "De inrichting van de rechterlijke macht valt onder de toepassing van artikel 77, 9°, van de Grondwet. Dit is het voorwerp van de hiernavolgende artikelen.".

De verdeling van de ontworpen bepalingen over de twee voorontwerpen van wet kan leiden tot betwisting, temeer daar de artikelen 77 en 78 van de Grondwet op verschillende wijze worden geïnterpreteerd. Zo hebben de volgende artikelen van de ontworpen wet betrekking op de organisatie van de hoven en rechtbanken en vallen ze dus onder de procedure van het volledige bicamerisme (artikel 77 van de gecoördineerde

---

(1) Zie Gedr. St Kamer 82/14-1995 (B.Z.) en Senaat 1-82/14.

Grondwet) : 71; 72; 73; 76, eerste lid, voorzover het betrekking heeft op de voorgaande artikelen; 76, tweede lid.

Meer ten gronde valt op te merken dat de twee voorontwerpen van wet, wanneer men zich beperkt tot de bepalingen die de respectieve inwerkingtreding hiervan regelen, als op zichzelf bestaande ontwerpen zijn opgevat, ook al zijn ze chronologisch geordend. Dat zou echter louter theorie zijn, wanneer de wetgevingsprocedure om welke reden ook niet het door de stellers van het ontwerp verwachte verloop kent. Welnu, gezien de huidige achterstand in de rechtsbedeling is een uitbreiding van de bevoegdheden ratione materiae van de rechtbank van eerste aanleg waarin het eerste ontwerp voorziet, ondenkbaar indien het aantal magistraten niet in verhouding wordt opgetrokken, zoals voorgeschreven in het tweede ontwerp; mocht dit laatste ontwerp niet door de Senaat worden goedgekeurd, dan zou de hele hervorming tot mislukken gedoemd zijn en zou de vertraging waarmee de zaken momenteel voor de gewone rechtbanken worden beslecht, nog groter worden (1).

De splitsing van de twee ontwerpen is dus kunstmatig, ook al zijn zij gesplitst om de letter van de Grondwet na te leven.

Ook al is het juist dat, ondanks de gezamenlijke inspanningen van alle overheden die belast zijn met de 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

---

(1) Zie "L'arriére judiciaire", J.T., 1997, blz. 137-163.

stand van de teksten dus niet volkomen succesvol lijkt (1), het moment aangebroken lijkt om in het licht van de bovengenoemde pogingen tot interpretatie en de eerste ervaringen

---

(1) In het eerste periodieke verslag over de werkzaamheden van de parlementaire overlegcommissie gedurende de buitengewone 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, die op 26 november 1996 door de voorzitters van de Senaat en van de Kamer van volksvertegenwoordigers aan de Raad van State is overgezonden, niet hetzelfde resultaat ? Ook het systeem van gelijktijdige bekrachtiging vertoont een anomalie die theoretisch gezien 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 tegenwicht of een begeleidende maatregel vormt - wat de twee vergaderingen ook willen - welk tegenwicht of welke maatregel nodig is voor het evenwicht of het welslagen ervan. De bekendmaking in het Belgisch Staatsblad lijkt evenmin de oplossing te zijn. (De reeds genoemde nota van 12 februari 1996 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 ...).
In het onderhavige geval zou een eventueel uitstel van de bekrachtiging door de Koning problemen kunnen opleveren, aangezien de ontworpen teksten uitdrukkelijk hun inwerkingtreding regelen; het uitstellen van de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad zou evenzeer voor kritiek vatbaar zijn.

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.

III. INRICHTING VAN DE MEMORIE VAN TOELICHTING

Om de leesbaarheid van de parlementaire voorbereiding te verbeteren, wordt voorgesteld om in de memorie van toelichting aan te geven welke bepalingen worden toegelicht, niet alleen door te verwijzen naar het artikel van het voorontwerp van wet, maar ook door aan te geven welk artikel van het wetboek gewijzigd wordt, zodat eventuele vernummering van de verschillende artikelen van het ontwerp tijdens de wetgevingsprocedure geen praktische problemen oplevert.

Om dezelfde reden dient, telkens wanneer de toelichting bij verscheidene bepalingen in één doorlopende tekst wordt samengebracht omdat die bepalingen één samenhangend geheel vormen, bij het nummer van elk artikel uitdrukkelijk verwezen te worden naar de bladzijden van de memorie van toelichting die overeenstemmen met de toelichting bij de desbetreffende bepaling.

Wanneer er in de memorie van toelichting verkeerdelijk sprake is van het ontwerp van koninklijk besluit dat de regering van plan was uit te vaardigen om, met toepassing

van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, de belastingprocedure te hervormen, dient die verwijzing vervangen te worden door een verwijzing naar de voorontwerpen van wet.

IV. REGELS VOOR HET NAAST ELKAAR BESTAAN VAN DE VERSCHILLENDE ADMINISTRATIEVE EN GERECHTELIJKE BEROEPEN

In de toelichting bij artikel 71 van het ontwerp wordt bevestigd dat de kern van de ondernomen hervorming de "integratie (is) van het fiscaal contentieux in de rechterlijke macht, meer bepaald bij de bijzondere, exclusieve bevoegdheden van de rechtbank van eerste aanleg". Naast deze integratie, die inderdaad de essentie is, wordt in het ontwerp ook een belangrijke hervorming van de louter administratieve beroepen doorgevoerd. Er worden twee nieuwe vormen van administratief beroep ingesteld, die opgevat worden als beroepen die volledig onderscheiden zijn van de gerechtelijke beroepen.

Aldus wordt in het ontwerp ook duidelijk een einde gemaakt aan de dubbelzinnigheid die vandaag de dag nog altijd gevolgen heeft voor de geschillenberechting inzake directe belastingen, doordat bij het eerste rechterlijk beroep dat de belastingplichtige kan instellen, de "rechter" een gewestelijk directeur der belastingen is, met andere woorden een ambtenaar van het ministerie van Financiën. De beslissingen die genomen worden door ambtenaren inzake beroepen ingesteld door belastingplichtigen zullen volgens

het ontwerp voortaan administratieve beslissingen zijn en niet langer, zoals momenteel nog het geval is, rechterlijke beslissingen van een administratieve overheid.

Daaruit volgt dat door de hervorming waarin het ontwerp voorziet, de belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden om op twee verschillende manieren zijn fiscale toestand met de administratie te bespreken. Door deze hervorming kan de belastingplichtige bovendien het geschil dat hij met de administratie heeft, bij de rechterlijke macht aanhangig maken; in dat geval kan hij, zoals iedere procespartij, het geschil in een eerste en een hogere aanleg aanhangig maken.

De overvloed van beroepen heeft de stellers van het ontwerp ertoe aangezet verschillende regels te geven, waarvan het doel er duidelijk in bestaat een administratieve en een gerechtelijke procedure voor de regeling van conflicten harmonieus naast elkaar te laten bestaan. Zij streven er ook naar te voorkomen dat het aantal geschillen dat aanhangig wordt gemaakt bij de administratie of bij de rechterlijke macht - dat deze overbelast is, is bekend en verontrustend, maar nog altijd even reëel - niet overdreven toeneemt. Daarom wordt in het ontwerp bepaald dat sommige beroepen nu eens een verplichte voorwaarde zijn voor, dan weer in de weg staan aan het instellen van bepaalde andere beroepen. Zo kan een belastingplichtige de rechterlijke macht niet adiëren omtrent een geschil waarmee hij tegenover de administratie staat indien hij niet eerst een administratief beroep heeft ingesteld. Zo ook kan de belastingplichtige slechts gebruik maken van één van de twee administra-

tieve beroepen; indien hij ervoor kiest een hiërarchisch onderzoek aan te vragen, kan hij geen herziening meer aanvragen; wanneer een bepaald administratief beroep wordt ingesteld, kan geen gebruik meer worden gemaakt van de andere mogelijkheid van administratief beroep. Deze regels betreffende het naast elkaar bestaan van de verschillende beroepen, of daarbij nu een verplichte voorwaarde dan wel beletsels worden ingesteld, moeten aandachtig bestudeerd worden. Dat geldt vooral voor de eerste regel.

1. Verplicht administratief beroep vóór de rechtsvordering

De belangrijkste van deze regels betreffende het naast elkaar bestaan van de verschillende administratieve en gerechtelijke beroepen is ongetwijfeld de regel dat het administratief beroep verplicht moet voorafgaan aan de rechtsvordering. Hij is des te belangrijker daar het administratief beroep, dat verplicht moet worden ingesteld, een weerslag heeft op de strekking van de rechtsvordering. Het recht van de verzoeker en uiteindelijk de bevoegdheid van de rechter worden immers beperkt door datgene wat zich eventueel in de administratieve fase heeft voorgedaan.

Het beginsel dat geen rechtsvordering mag worden ingesteld door wie geen administratief beroep heeft ingesteld, is vervat in het eerste lid van artikel 75 van het ontwerp (artikel 1385undecies van het ontworpen Gerechtelijk Wetboek), dat luidt als volgt :

> "De vordering (...) wordt slechts toegelaten indien de eiser het door of krachtens de wet georganiseerde administratieve beroep heeft ingesteld en daarover uitspraak is gedaan".

Er dient echter vooral te worden opgemerkt dat de gevolgen van deze verplichting om zich tot de administratie te richten alvorens men toegang krijgt tot de rechterlijke macht, aanzienlijk versterkt wordt door het tweede lid van hetzelfde artikel, waarin bepaald wordt dat

> "De eiser (...) aan de rechter middelen (mag) onderwerpen die noch bij zijn administratief beroep werden geformuleerd, noch ambtshalve door de administratieve beroepsinstantie werden onderzocht, voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren".

Aldus wordt de eerste rechterlijke aanleg, behoudens uitzonderingen, beperkt tot datgene wat ter discussie is gesteld bij de administratie. Men mag zich namelijk niet laten misleiden door de ogenschijnlijke permissiviteit van de tekst van dit tweede lid; het gaat in werkelijkheid, zoals dat reeds het geval is met artikel 377, tweede lid, van het WIB 92, waarvan de termen worden overgenomen, om een geschreven restrictieve bepaling waarbij de verzoeker de mogelijkheid wordt geboden om voor de rechter bepaalde nieuwe grieven te formuleren, maar waarbij hem meteen, en zelfs vooral verboden wordt alle andere grieven te formuleren.

Om na te gaan wat de omvang is van deze beperking, zij verwezen naar de belangrijke rechtspraak die de hoven van beroep en het Hof van Cassatie sedert 1976 over dit artikel 377, tweede lid, van het WIB 92, hebben opgebouwd. Ook al is die rechtspraak niet altijd volledig zeker, toch staan bepaalde elementen ervan vast. Zo mag de verzoeker bijvoorbeeld, zoals gesteld wordt in de memorie van toelichting "aan de rechter geen feitelijke betwistingen (...) (voorleggen) die niet aan de administratieve beroepsinstantie waren gesignaleerd". Die beperking heeft tot gevolg dat er voor de rechtbank geen debat kan plaatsvinden over de toepassing van een wetsvoorschrift dat alleen van toepassing is op een feit dat, omdat het niet aan bod is gekomen tijdens het debat in de loop van het administratieve beroep, dus niet meer kan worden aangevoerd voor de rechter, hoe dadelijk dat feit ook mag zijn. Het uiteindelijke gevolg is dan ook dat op die manier de rechter zijn normale bevoegdheid wordt benomen om op een fiscaal geschil ambtshalve alle wetten toe te passen die daarop betrekking hebben zelfs al zijn ze van openbare orde. Zoals het Hof van Cassatie onlangs heeft opgemerkt in zijn arrest van 12 januari 1996 (Cassatie, nr. 28) "(schendt) het hof van beroep, door ambtshalve bezwaren op te werpen die de belastingplichtige zelf niet meer kon aanvoeren (...) en de aanslag op die grond te vernietigen, (...)" (artikel 377, tweede lid, van het WIB 92)".

Aldus blijkt dat artikel 75, tweede lid, van het ontwerp erop neerkomt dat een soms belangrijk, soms zelfs beslissend gedeelte van een fiscaal geschil aan de rechterlijke macht onttrokken wordt. Volgens de regeling van het

ontwerp neemt de rechtbank van eerste aanleg niet kennis van het hele vraagstuk betreffende de wettelijkheid van een belasting, maar alleen van een geschil dat reeds aan de gewestelijke directeur voorgelegd is en vastgelegd door diens beslissing, met als enige uitzondering de nieuwe grieven die de belastingplichtige krachtens artikel 75, tweede lid, mag aanvoeren. Nu de rechtbank niet ambtshalve de middelen mag voordragen die de eiser niet heeft of had kunnen aanvoeren, wordt haar ten slotte verhinderd onwettige aanslagen te vernietigen, ook al staat vast dat ze weder-rechtelijk zijn, strijdig met wetten van openbare orde.

De aandacht wordt erop gevestigd dat artikel 75, tweede lid, ook al lijkt dit alleen maar artikel 377, tweede lid, van het WIB 92 over te nemen, een regel is die in het ontwerp een andere strekking heeft dan de strekking die het model ervan thans nog altijd heeft in zijn oorspronkelijke context. De termen zijn dezelfde gebleven, maar de gevolgen ervan zijn uitermate verschillend naargelang die regel geldt voor de huidige regeling van de belastinggeschillen, dan wel voor de regeling die men met het ontwerp tot stand wil brengen.

Momenteel geldt die regel alleen voor de beroepen bij het hof van beroep; hij beperkt alleen de gevolgen van een beroepschrift en bijgevolg de bevoegdheden van de rechter in hoger beroep. Hij heeft als het ware alleen betrekking op de devolutieve kracht van het hoger beroep en belemmert dus niet de toegang tot enig rechtscollege. Momenteel kan de belastingplichtige vrij alle feitelijke en juridische kwesties opwerpen vóór de gewestelijke directeur,

die als eerste een rechterlijke beslissing mag nemen inzake directe belastingen, en de directeur-rechter kan, wat hem betreft, ambtshalve grieven of middelen opwerpen die de belastingplichtige niet zou hebben voorgedragen, waarbij hij de feitelijke gegevens die hij nodig acht, inbrengt.

Bij de regeling volgens het ontwerp daarentegen, heeft het tweede lid van artikel 75, ofschoon het identiek is met artikel 377, tweede lid, van het WIB 92, al vanaf een rechterlijk beroep in eerste aanleg, een invloed op de omvang van het geschil, de rechten van de eiser en de bevoegdheden van de rechter. Het is het recht zelf van de belastingplichtige om het geschil waarmee hij tegenover de administratie staat bij een rechter aanhangig te maken, dat voor de hele rechterlijke fase en vanaf het begin hiervan, aangetast is door de houding die de belastingplichtige eventueel heeft aangenomen toen hij tijdens de louter administratieve fase, die aan ieder rechtsgeding dient vooraf te gaan, met de administratie gediscussieerd heeft. De rechter in eerste aanleg, die aldus niet meer ambtshalve grieven of twistpunten kan opwerpen die hij zou opmerken, kan er niet zelf voor zorgen dat op de aanslag waarover hij geadieerd wordt, alle bepalingen van openbare orde worden toegepast die betrekking hebben op de feiten die de bestreden aanslag al dan niet hebben of hadden kunnen rechtvaardigen.

Het is duidelijk dat de strekking van artikel 75, tweede lid, van het ontwerp totaal verschilt van die van artikel 377, tweede lid, van het WIB 92, waarvan het nochtans bijna ieder woord overneemt. In het ontwerp wordt

met die tekst het recht zelf om een rechtsvordering in te stellen op de helling gezet; niet alleen wordt in het ontwerp het onderwerp van een beroepsprocedure beperkt, ook de rechtsingang wordt aangetast.

Het ontzeggen van rechtsingang aan diegene die niet alle rechtsmiddelen heeft aangewend waarover hij bij de administratie beschikt, lijkt tegen geen enkel fundamenteel rechtsbeginsel in te druisen. Bij artikel 75, eerste lid, op zich behoeft dus geen bijzondere opmerking te worden gemaakt. Er dient een opmerking bij te worden gemaakt omdat het samenhangt met het tweede lid en deze twee leden samen het onderwerp van de rechtsvordering beperken.

In de eerste plaats dient erop gewezen te worden dat de fiscale sancties (verhogingen, enz.) een strafrechtelijk karakter vertonen wat de werkingssfeer van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens, inzonderheid artikel 6 hiervan betreft. Het Europees Hof voor de rechten van de mens heeft het begrip "volle rechtsmacht" omschreven als de bevoegdheid om de bestreden sanctie in ieder opzicht, zowel in feite als in rechte, teniet te doen.

Het antwoord op de vraag of de voorgenomen beperking van de rechtsvordering en van de bevoegdheden van de rechter verenigbaar is met de artikelen 144 en 145 van de Grondwet, is verschillend naargelang het gaat om de geschillenberechting inzake indirecte belastingen, zoals de B.T.W., of de geschillenberechting inzake directe belastingen. In het eerste geval gaat het om burgerlijke rechten, terwijl er al lang van wordt uitgegaan dat het in het tweede geval, dat

van de directe belastingen, om politieke rechten gaat, wegens de invloed die deze belastingen vroeger op het stemrecht gehad kunnen hebben.

Bij de huidige stand van de geschilprocedure inzake de B.T.W., neemt de rechtbank van eerste aanleg, of ze nu geadieerd is door het verzet van een belastingplichtige tegen een dwangschrift uitgevaardigd door de administratie, dan wel geadieerd is door een vordering tot teruggave, kennis van de aanslag zelf. De belastingplichtige heeft volledige toegang tot de rechtbank, hij behoeft niet eerst een administratief beroep in te stellen; noch de rechtsvordering, noch de bevoegdheden van de rechter worden beperkt door de houding die de belastingplichtige heeft kunnen aannemen tijdens zijn besprekingen met de administratie. Artikel 144 van de Grondwet wordt dus volledig geëerbiedigd door de huidige regels omtrent de geschillenberechting wegens rechtsvordering inzake de B.T.W. De regeling omschreven in het ontwerp brengt daar ontegensprekelijk verandering in, waardoor het recht van de belastingplichtige om een zaak aanhangig te maken bij een rechtbank en daar onbelemmerd zijn burgerlijk recht te bepleiten om alleen de belastingen te betalen die hij wettelijk verschuldigd is, beperkt wordt. Daarom is artikel 75 van het ontwerp, voor zover het van toepassing is op de fiscale geschillen omtrent de B.T.W., onverenigbaar met artikel 144 van de Grondwet, waarin de mogelijkheid om de rechtbanken te adiëren omtrent een geschil over een burgerlijk recht voor iedereen wordt gewaarborgd.

Wat de geschillen aangaande de directe belastingen betreft, wordt er weliswaar van uitgegaan dat de wetgever met toepassing van artikel 145 van de Grondwet ze aan de burgerlijke rechtbanken kan onttrekken, en dat hij deze geschillen dus aan die rechtbanken kan toevertrouwen terwijl hij de procedure ervan bepaalt, maar dan nog mag deze wijziging het essentiële van het recht op rechtsbedeling niet schaden (zie in dat verband onder meer het recente arrest van het Arbitragehof van 18 maart 1997, Belgisch Staatsblad van 8 mei 1997, blz. 11.280). Daarom is het onder meer nodig dat de rechtbank waarbij het geschil aanhangig is gemaakt, geen procedure krijgt opgelegd waarbij de gelijkheid van de partijen in het geding verbroken wordt. De regeling zoals die wordt voorgesteld in het ontwerp veroorzaakt evenwel een dergelijke breuk vanaf de eerste aanleg. Volgens die regeling kan de rechtbank immers ambtshalve alles in aanmerking nemen wat de bestreden aanslag kan wettigen. Zodoende betwist ze de aanslag niet en verruimt ze niet het debat; ze kan evenwel geen nieuwe grieven aanvoeren die de belastingplichtige niet zou kunnen inbrengen, omdat ze in dat geval op eigen initiatief het voorwerp van het beroep dat bij haar aanhangig is gemaakt met nieuwe betwistingen zou uitbreiden.

Ongeacht of ze al dan niet verenigbaar is met de Grondwet, zou het overigens niet weinig paradoxaal zijn dat een hervorming die ervoor moet zorgen dat alleen de gewone rechtbanken kennis nemen van alle gerechtelijke geschillen inzake directe en indirecte belastingen, tot gevolg zou hebben dat de belastingplichtige zijn fiscale geschil op geen enkel ogenblik van het proces, noch in eerste aanleg,

noch in hoger beroep, in zijn geheel nog aanhangig kan maken bij een echte rechter, die op het geschil alle wetsbepalingen van openbare orde die met de aanslag te maken hebben, kan toepassen. De doeltreffendheid van de in het ontwerp geplande hervorming zou sterk verminderen als de rol van de rechter even grondig verstoord blijft en de belastingplichtige door de hervorming dus niet langer terecht kan bij een onafhankelijke en onpartijdige rechtbank om over zijn rechten en plichten te beslissen. In dat verband is het wellicht nuttig te verwijzen naar het advies van de Raad van State dd. 28 september 1967, over een voorstel van wet tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen. In dat advies stelt de Raad van State dat het stelsel van de enkele aanleg in fiscale zaken aanvaard wordt. Hij voegt er evenwel aan toe dat "er voor gewaakt dient te worden dat het de partijen al de waarborgen biedt inzake de verdediging van hun rechten". "Wanneer het Hof van Beroep bevoegd is in eerste en in laatste aanleg", zo luidt het advies verder, "moeten de partijen namelijk het geschil in zijn geheel aan zijn rechtsmacht kunnen onderwerpen zonder in hun vordering beperkt te zijn door de administratieve fase die is voorafgegaan".

Bovendien is het beginsel "judex non ultra petita", waarop het thans geldende recht wellicht geïnspireerd is, geen geschikte basis meer voor een materie die bijna volkomen geregeld wordt door wetten van openbare orde, die zelfs vaak de aard van politiewetten hebben. Bij de toepassing van soortgelijke wetten is er geen plaats meer voor een procedure waarin het rechtsgeding toebehoort aan de partijen die er naar eigen goeddunken vorm aan kunnen geven, waarbij

de rechter zich naar de rechtsaanspraak van de partijen moet voegen en de uiteindelijke afloop van het rechtsgeding en in het bijzonder de toepassing van politiewetten afhangen van het ogenblik waarop een pleiter, nog vóór enig proces, een of andere bewijsgrond heeft aangevoerd. Het beginsel "judex non ultra petita", dat inhoudt dat de civiele rechter alleen te oordelen heeft over de rechtsaanspraak waartoe de partijen beslissen, kon en kan nog steeds de overhand hebben in de burgerlijke rechtsvordering zonder dat het evenwichtige verloop van de procesvoering verstoord wordt in het voordeel van één van de partijen; in fiscale aangelegenheden en in samenhang met een beperking van de rechterlijke bevoegdheden, werkt dit beginsel echter in één richting om de belangen van de Staat te beschermen.

Bovendien moet nog worden verwezen naar het arrest dd. 14 december 1995 van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen. Op de vraag van het Hof van Beroep te Brussel of het gedrag van een Belgisch rechter die het gemeenschapsrecht moet toepassen, kan worden gedicteerd door het voorschrift dat in artikel 75 van het ontwerp wordt weergegeven en inzonderheid op de vraag of die rechter niet ambtshalve de toepassing van een gemeenschapsbepaling kan opwerpen, heeft het Hof van Justitie het volgende geantwoord :

> "Het gemeenschapsrecht verzet zich tegen de toepassing van een nationale procesregel die, in omstandigheden als die van de in het hoofdgeding bedoelde procedure, de in het kader van zijn bevoegdheid geadieerde nationale rechter verbiedt ambtshalve de verenigbaarheid te onderzoeken van een handeling van nationaal recht met een gemeenschapsbepaling, wanneer

niet binnen een bepaalde termijn door de justitiabele een beroep op laatstbedoelde bepaling is gedaan.".

In de motivering ervan heeft het Hof van Justitie opgemerkt dat het verbod om ambtshalve de fiscaalrechtelijke gemeenschapsbepaling toe te passen, niet alleen geldt voor het Hof van Beroep, maar ook voor enige andere rechterlijke instantie tijdens een verdere procedure. De gewraakte situatie zou door de uitwerking van artikel 75 van het ontwerp worden bestendigd. Tot slot heeft het Hof ook opgemerkt dat de onmogelijkheid voor rechterlijke instanties om zulke middelen ambtshalve op te werpen, geen redelijke rechtvaardiging kan vinden in beginselen als dat van de rechtszekerheid of het goede verloop van de procedure.

Die beslissing betreft beslist geen louter intern rechtsgeding : de Belgische rechtspleging wordt slechts afgekeurd voor zover zij de processuele strekking van een communautaire rechtsregel beïnvloedt. Het is evenwel niet duidelijk hoe de Belgische wetgever voor de toepassing van de Belgische fiscale regelgeving een procedureregeling kan uitwerken die zo duidelijk afkeurenswaardig is en door het hoogste Europese rechtscollege wordt afgekeurd wanneer die op een Europese rechtsregel moet worden toegepast. De handhaving van de huidige regeling leidt tot zulk een flagrant verschil tussen de processuele gevolgen van een communautaire rechtsregel en die van een interne rechtsregel dat het uitgroeit tot een discriminatie die moeilijk anders kan worden gerechtvaardigd dan door de omstandigheid dat een schending van het Europese recht minder vaak wordt aange-

voerd dan een schending van het interne recht. Die rechtvaardiging zou wel eens niet overtuigend kunnen zijn.

2. Exclusieve werking van het hiërarchische onderzoek

De voorgaande opmerkingen maken het mogelijk een korte toelichting te geven bij het voorschrift vervat in het ontworpen artikel 366, derde lid, (artikel 24 van het ontwerp), dat bepaalt dat een verzoek tot herziening geen betrekking mag hebben op inkomsten en andere gegevens die aan een hiërarchisch onderzoek worden onderworpen.

Het hiërarchische onderzoek zorgt voor een "informeel" en snel contact tussen belastingplichtige en administratie; het zal waarschijnlijk des te doeltreffender zijn, daar het bijna helemaal aan het begin van de administratieve procedure van vestiging van de aanslag plaatsvindt, op een ogenblik dat de belastingplichtige slechts op de hoogte is van het voornemen om belasting te heffen. Dat het hiërarchische onderzoek in een vroeg stadium plaatsvindt, informeel is en voornamelijk feitelijke gegevens betreft, maakt dat het absoluut geen weerslag mag hebben op het onderwerp van de rechtsvordering tot het instellen waarvan de belastingplichtige later zou besluiten. De gemachtigden van de minister zijn het daarmee eens.

Volgens dezelfde gemachtigden is artikel 366, derde lid, dat de combinatie van een hiërarchisch onderzoek en een verzoek tot herziening verbiedt, vooral gewettigd omdat de

beide beroepen in de praktijk bij dezelfde ambtenaren zullen worden ingesteld, maar dat het verzoek tot herziening mogelijk blijft, zelfs voor wie geen hiërarchisch onderzoek heeft aangevraagd. Het zou dan ook nuttig zijn dat in de memorie van toelichting en eventueel in de administratieve instructies voor de belastingplichtige duidelijk wordt vermeld dat de belastingplichtige die gewild of ongewild geen hiërarchisch onderzoek heeft aangevraagd, altijd een verzoek tot herziening kan indienen.

V. SCHORSING VAN DE TERMIJN VOOR HET VERZOEK TOT HERZIENING - ONTSTENTENIS VAN INFORMATIEVERSTREKKING DOOR DE ADMINISTRATIE

Er dient te worden bepaald dat de administratie de belastingplichtige op de hoogte moet houden van de schorsing van de termijn gesteld in het ontworpen artikel 370 WIB 92.

VI. TERUGGAVE VAN DE BEDRIJFSVOORHEFFING

De gemachtigden van de minister hebben het ontworpen artikel 375 WIB 92, waarover in de memorie van toelichting geen dienstige commentaar wordt gegeven, als volgt uitgelegd:

> "Le précompte professionnel qui a été régulièrement retenu et versé par le redevable (l'employeur) mais qui n'a pas été enrôlé à charge du contribuable (l'employé) dans le délai de l'article 359, alinéa 2, du CIR, doit être restitué puisque l'Administration est forclose. Afin d'éviter toute discussion quant à la

> procédure à suivre par le contribuable lorsqu'il veut obtenir le remboursement (répétition de l'indu ou réclamation), le projet prévoit une procédure spéciale qui légalise en la matière la première procédure (répétition de l'indu). Remarquons toutefois que le droit du contribuable doit être exercé dans un délai d'un an, auprès du directeur régional compétent, et ce, à dater de l'échéance du délai d'imposition de trois ans visé à l'article 354, alinéa 1er, sans que ceci n'empêche le contribuable d'introduire sa demande dès expiration du délai initial d'établissement de l'impôt de 18 mois tel que prévu à l'article 359, alinéa 2.".

Er is een groot contrast tussen die uitleg en de tekst van het ontworpen artikel. In dat artikel wordt nergens vermeld dat het niet-verschuldigde bedrag alleen wordt terugbetaald als de voorheffing niet is ingekohierd. Bovendien wordt de inkohiering van de bedrijfsvoorheffing in het gehele ontwerp constant vaag behandeld, want in de passages over de inkohiering wordt niet gepreciseerd of de inkohiering voor rekening is van degene die de voorheffing moet afhouden (de werkgever) of van degene die de belasting, waarvan de voorheffing een vorm van inning is, uiteindelijk moet betalen (de werknemer). De vraag rijst in welke gevallen de voorheffing voor rekening van de werknemer kan worden ingekohierd, terwijl dat voor geen enkele gezamenlijke belasting op de natuurlijke personen geldt. De teksten moeten volkomen duidelijk zijn op dat punt.

Bovendien is niet duidelijk waarom de teruggave van een voorheffing, die slechts een bijzonder geval is van teruggave van een bedrag dat ten onrechte door de Schatkist is geïnd, afhankelijk moet worden gesteld van een uitdrukkelijk verzoek dat moet worden ingediend binnen een termijn

die niet alleen beperkt is, maar bovendien opmerkelijk lang na het tijdstip waarop de teruggaveschuld is ontstaan, aanvangt.

Als de bedrijfsvoorheffing die niet met een aanslag is verrekend, eventueel niet wordt terugbetaald, zou dat tot gevolg hebben dat men de bedrijfsvoorheffing beschouwt als een andere belasting dan de belasting op het totale inkomen van natuurlijke personen en dat zij dus in tegenspraak is met de tekst van artikel 1, § 2, van het WIB 92, volgens welke de bedrijfsvoorheffing geen belasting is, maar slechts een manier waarop de gezamenlijke belasting wordt geheven.

VII. JURIDISCHE REGELING VOOR DE FISCALE GELDBOETEN

Artikel 445 van het WIB 92 wordt voortaan als volgt gelezen :

"De door de gewestelijke directeur gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 2.000 tot 50.000 frank opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit wetboek, alsook van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

Die geldboete wordt gevestigd en ingevorderd volgens de regelen die van toepassing zijn op de personenbelasting.

De Minister van Financiën of zijn gemachtigde doet uitspraak over de verzoekschriften die de kwijtschelding van de fiscale boeten tot voorwerp hebben.".

In het B.T.W.-Wetboek wordt het als volgt luidende artikel 84, eerste lid, opgeheven : "Moeilijkheden inzake de heffing van de belasting die vóór het inleiden van een rechtsgeding ontstaan, worden opgelost door de Minister van Financiën.".

De twee volgende leden blijven ongewijzigd. Het eerste luidt als volgt : "De Minister van Financiën beslist ook over verzoeken om kwijtschelding van administratieve geldboeten en treft met de belastingschuldigen dadingen, voor zover deze niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting.".

In de memorie van toelichting staat het volgende :

> "Wat de opheffing betreft van het eerste lid (...) gaat het erom elk risico van dubbel verhaal te vermijden (bij de administratie en bij de Minister van Financiën). Daarentegen, het besluit van de Regent (dat aan de Minister de hoge autoriteit over zijn administratie geeft) dat in artikel 84 was vertaald, blijft van toepassing. Dit biedt de Minister de mogelijkheid circulaires voor te schrijven, bevelen te geven, tussen te komen en zijn administratie te organiseren.".

Artikel 9 van het voormelde regentsbesluit van 18 maart 1831, waarnaar wordt verwezen, luidt als volgt :

"Il (le ministre) statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge, et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois.".

Over artikel 71 van het ontwerp, waarbij artikel 569, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek wordt aangevuld met een 27° betreffende "geschillen over de toepassing van een belastingwet", wordt in de memorie van toelichting onder meer het volgende vermeld :

"Dit artikel maakt de kern uit van de voorgestelde hervorming: integratie van het fiscaal contentieux in de rechterlijke macht, meer bepaald bij de bijzondere, exclusieve bevoegdheden van de rechtbank van eerste aanleg. (...) "Belastingwet" moet (...) in de materiële betekenis worden verstaan, dus als elk algemeen verbindend fiscaal voorschrift, het weze een federale wet, een decreet, een ordonnantie of een andere verordening. Het gebruik van de notie "geschillen over de toepassing van een belastingwet" als criterium van de volstrekte bevoegdheid heeft nog tot gevolg dat de rechterlijke macht uitspraak zal kunnen doen over de wettelijkheid van om het even welke individuele toepassing van een belastingnorm. Sommige individuele fiscale rechtshandelingen - zoals het (niet-)toestaan van termijnverlengingen, het (niet-)toestaan van uitstel van betaling of afbetaling van de belasting, het (niet-)toestaan van uitstel van betaling van de "onbetwistbaar verschuldigde belasting", het (niet-)vrijstellen van de betaling van nalatigheidsintresten en het opleggen van een zekerheids- of borgstelling - konden tot dusver, bij gebrek aan bijzondere bevoegdheid van de rechterlijke macht, slechts bij de Raad van State worden aangevochten.".

*

* *

De Raad van State heeft in zijn advies L. 24.846/2 van 16 juli 1996 over een voorontwerp van wet houdende wijziging van de belastingprocedure de Regering reeds verzocht te verduidelijken wat de juridische regeling voor de controle op de fiscale geldboeten is en aan te tonen dat die regeling in overeenstemming is met de recente ontwikkelingen van de internationale verplichtingen die België terzake heeft aangegaan. Het onderhavige ontwerp geeft, wat die twee aspecten betreft, aanleiding tot een soortgelijk voorbehoud.

In de memorie van toelichting wordt immers niets gezegd over de gevolgen die de verplichtingen die inzonderheid uit het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden voortkomen, zullen hebben voor de juridische regeling van de fiscale geldboeten - of zelfs van de belastingverhogingen - op het stuk van de garanties waarmee die sancties vergezeld moeten gaan (1).

---

(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 belge, française et européenne", Adm. publ., trim., 1995, blz. 241-296; de auteur maakt in dat artikel gewag van een "jurisprudence cacophonique"). De Raad van State, afdeling wetgeving, heeft zich meermaals daaromtrent in zijn adviezen 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. B.H.R., 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) en het arrest van het Franse Hof van Cassatie nr. 1068 van 29 april 1997 (J.-J. Ferreira).

Het is des te moeilijker om op dit punt de juiste reikwijdte van de aan de gang zijnde hervorming in te schatten, daar de bedoelingen van degenen die ze hebben uitgewerkt nog steeds niet zijn verduidelijkt.

1° Kan de belastingplichtige die een sanctie heeft opgelopen en het principe van die sanctie of het bedrag ervan, doch niet de verschuldigde belasting wenst te betwisten, een verzoek tot herziening indienen ? Zo ja, kan deze handeling die aan het beroep voor de rechtbanken moet voorafgaan er ipso facto rechtens toe leiden dat het ontworpen artikel 368, eerste en tweede lid, van het WIB 92 van toepassing wordt ?

2° Kan de belastingplichtige die niet eerst een verzoek tot herziening heeft ingediend, rechtstreeks om de bemiddeling van de minister verzoeken ? Zal zo ja, wanneer dat verzoek wordt afgewezen, er in de ogen van de stellers van het ontwerp sprake zijn van een betwisting betreffende de toepassing van een belastingwet, die tot de bevoegdheid van de justitiële rechtbanken behoort, of van een administratieve beslissing, die door de Raad van State op basis van artikel 14 van de gecoördineerde wetten kan worden vernietigd ? De gemachtigden van de minister hebben in 1997 wederom geantwoord als in 1996, als zou de beslissing van de minister tot diens discretionaire bevoegdheid behoren, en niet gemotiveerd behoeven te worden en als zou daartegen geen beroep kunnen worden ingesteld daar ze een daad van de Regering is. Dat antwoord voldoet niet, noch wat het principe betreft, noch ten aanzien van de gevolgen.

3° Kan de belastingplichtige die zijn proces vóór de gewone rechtbanken verliest, vervolgens toch om de bemiddeling van de minister verzoeken, niettegenstaande het gezag van gewijsde ?

4° Mogen de bevoegde rechters met verzachtende omstandigheden rekening houden ?

5° Hoe kan men vanuit het oogpunt van de hiërarchie der normen rechtvaardigen dat dezelfde aangelegenheid (ten dele) tegelijk door de Koning en door de wetgever wordt geregeld, terwijl de stellers van het ontwerp geen uitleg verstrekken over de eigen bevoegdheid van de Koning of over het voor de wetgever gereserveerde domein die hier krachtens de Grondwet in het geding zouden zijn ?

Het is tegenstrijdig een arsenaal van dwingende regels op te stellen om de toename van het aantal geschillen te voorkomen en tegelijk aan de rechters in de interne of zelfs in de internationale rechtsorde de taak over te laten om in die fundamentele kwesties duidelijkheid te scheppen.

De wetgever dient dat te doen tijdens de aan de gang zijnde hervorming van de belastingprocedure.

VIII. TEKENEN EN INDICIËN; VERBAND TUSSEN DE INKOMSTENBELASTING EN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

Het nieuwe artikel 64bis van het Wetboek van de B.T.W. luidt als volgt :

"Wanneer voor de toepassing van de inkomstenbelasting ten aanzien van een B.T.W.-plichtige bijkomende netto-inkomsten worden vastgesteld op grond van tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten, wordt, behoudens tegenbewijs, het bedrag van de onder de voorwaarden van artikel 2 van dit Wetboek verrichte handelingen die niet krachtens hetzelfde Wetboek zijn vrijgesteld, vermoed gelijk te zijn aan het bedrag van de uiteindelijk belaste inkomsten, vermeerderd met de aangegeven of wedersamengestelde kosten als bedoeld in de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, maar afgezien van de belastingen op het resultaat.".

Op het verzoek om de draagwijdte van die vernieuwing te verduidelijken, hebben de gemachtigden van de minister het volgende geantwoord :

"Un redressement fiscal pour cause d'insuffisance indiciaire n'a pas pour effet, ni pour objet, de déterminer la nature du revenu ainsi découvert, on parle d'ailleurs de revenus d'origine indéterminée.

L'article 64bis nouveau du Code de la T.V.A. a pour conséquence implicite de réputer professionnel dans tous les cas le supplément de revenus découvert à charge d'un assujetti, qu'il soit partiel ou total.

Dans l'état actuel du droit, l'Administration de la T.V.A. doit démontrer, pour appliquer la présomption qui résulte de la taxation indiciaire, qu'il s'agit :

1° de revenus professionnels;

2° découlant d'une activité économique entraînant l'assujettissement à la T.V.A.".

Het door het ontwerp ingevoerde presumptio juris tantum is wat de gevolgen ervan betreft dan ook zeer betwistbaar, aangezien de consequenties ervan nihil zullen zijn of een variabele reikwijdte zullen hebben naargelang de belastingplichtige al dan niet een B.T.W.-plichtige is, of zijn beroepsbezigheid door middel van een vennootschap uitoefent of nog naargelang hij al of niet een gedeeltelijk B.T.W.-plichtige is.

Ook het principe van het presumptio is betwistbaar, daar het gevaarlijk is uit te gaan van het principe dat de inkomsten die op basis van indiciën worden belast beroeps-inkomsten zijn : er bestaat niet echt een automatisch verband tussen de levensstijl van de belastingplichtige en de omzet van de belastingschuldige.

Overigens zou de geboden mogelijkheid om het tegenbewijs te leveren niets anders dan een illusie kunnen blijken, aangezien men een van een ander vermoeden afgeleid vermoeden zou moeten weerleggen.

De van het gemeen recht afwijkende onderzoeks-bevoegdheden waarover het belastingbestuur reeds beschikt, moeten het de wetgever en de administratie mogelijk maken zulk een bepaling achterwege te laten.

IX. TERMIJNEN GESTELD INZAKE B.T.W.

Aan de Raad van State is de volgende uitleg verstrekt :

> "compte tenu de l'instauration, en matière de T.V.A., d'un délai de prescription variable en fonction du "comportement" du contribuable, le délai endéans lequel le contrôle doit avoir lieu correspond en fait au délai de prescription le plus long (5 ans), sauf si une disposition impose à l'administration de notifier préalablement, au-delà du délai de 3 ans, les indices de fraudes qui lui permettent de passer au délai de 5 ans.".

De bepalingen van het ontwerp moeten worden gerechtvaardigd, inzonderheid door ze te vergelijken met de regeling van de inkomstenbelasting, of moeten worden gecorrigeerd door het toevoegen van een tekst opgesteld in de zin die door het voormelde antwoord wordt aangegeven.

X. CONSIGNATIE VAN BEDRAGEN VERSCHULDIGD IN GEVAL VAN BEROEPEN OP HET STUK VAN DE B.T.W.

Artikel 92, tweede lid, van het Wetboek van de B.T.W. bepaalt het volgende :

> "Wanneer het verzet tegen het dwangbevel is afgewezen, kan tegen de rechterlijke beslissing niet op geldige wijze enig rechtsmiddel worden aangewend indien het bedrag van de verschuldigde sommen niet in consignatie is gegeven binnen twee maanden na het verzoek dat de bevoegde ambtenaar bij aangetekende brief tot de belastingschuldige richt.".

Zulk een beperking van het recht om hoger beroep in te stellen is vanuit juridisch oogpunt aanvaardbaar voor zover de voormelde bepaling aldus wordt geïnterpreteerd dat ze de administratie opdraagt rekening te houden met de concrete gegevens betreffende elke zaak, met inbegrip van de financiële toestand van de belastingschuldige, om na te gaan of de consignatie al dan niet wenselijk is.

Als deze bepaling daarentegen aldus wordt uitgelegd dat de bevoegde administratie in elk geval verplicht is de consignatie te vorderen, houdt ze een schending in van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (1).

De aan de gang zijnde hervorming biedt de gelegenheid om de tekst van de voormelde bepaling te verduidelijken ten einde de belastingschuldigen er uitdrukkelijk op te wijzen dat de administratie over die beoordelingsbevoegdheid beschikt; de bevattelijkheid van de rechtsregels is immers een van de voorwaarden voor de uniforme toepassing ervan.

Slotopmerkingen

De Nederlandse tekst van een aantal artikelen is voor verbetering vatbaar. Onder voorbehoud van de vorenstaande opmerkingen worden bij wijze van voorbeeld in dit advies hieromtrent een aantal voorstellen gedaan.

---

(1) Vergelijk de arresten van het Arbitragehof nr. 73/92 van 18 november 1992, nr. 43/93 van 10 juni 1993, nr. 44/95 van 6 juni 1995 en nr. 75/95 van 9 november 1995.

Zo is er in artikel 6 (ontworpen artikel 298) een discordantie tussen de Franse tekst, waarin te lezen staat : "Les rôles sont formés", en de Nederlandse tekst, luidende : "De kohieren worden (...) aangelegd en uitvoerbaar verklaard".

In artikel 7 (ontworpen artikel 304, § 1, tweede en derde lid) schrijve men "ongeacht" in plaats van "onafgezien" en "de gevallen bepaald bij de artikelen" in plaats van "de gevallen voorzien bij de artikelen".

In het ontworpen artikel 347, eerste lid, (artikel 12) schrijve men "behalve indien" in plaats van "behoudens indien". Deze opmerking geldt ook voor het ontworpen artikel 352bis (artikel 17).

In het ontworpen artikel 347, tweede lid, (artikel 12) schrijve men "verzoek om een hiërarchisch onderzoek" in plaats van "vraag tot hiërarchisch onderzoek". Deze opmerking geldt ook voor artikel 17, ontworpen artikel 352bis, tweede lid. Voorts schrijve men "... waarmee de belastingplichtige niet heeft ingestemd" in plaats van "waarmee de belastingplichtige zich niet akkoord heeft verklaard".

In het ontworpen artikel 352, eerste lid, (artikel 16) schrijve men "behoort hij" in plaats van "behoort het hem" en "in het gedrang komen" in plaats van "in gevaar verkeren". Laatstgenoemde opmerking geldt mutatis mutandis voor het gehele ontwerp.

In artikel 19 is het beter het ontworpen artikel 354, derde lid, als volgt te stellen :

"De onroerende voorheffing, de administratieve boete en, voor zover ze niet binnen de in artikel 412 gestelde termijn zijn betaald, de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing mogen eveneens worden gevestigd binnen de termijn bepaald in de twee vorige leden".

In artikel 19, 3°, schrijve men "verzoek om een herziening" in plaats van "verzoek tot herziening". Deze opmerking geldt mutatis mutandis voor artikel 24 (ontworpen artikel 366 en ontworpen artikel 370), en voorts voor het gehele ontwerp.

In artikel 20 (ontworpen artikel 355) en in artikel 21 (ontworpen artikel 356) moeten de woorden "gerechtelijk verhaal" worden vervangen door de woorden "beroep bij de rechter".

In het ontworpen artikel 356, derde lid, (artikel 21) schrijve men "ter kennis gebracht" in plaats van "betekend".

In het ontworpen artikel 366 (artikel 24) schrijve men "gevestigde" in plaats van "gevestige".

In het ontworpen artikel 369, tweede lid, (artikel 24) schrijve men "gekregen" in plaats van "bekomen".

In het ontworpen artikel 413, eerste lid, (artikel 30) is er een discordantie tussen de Franse tekst "... date à laquelle le rôle a été formé" en de Nederlandse tekst "... datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier". In hetzelfde lid schrijve men bovendien "binnen twee maanden" in plaats van "binnen de twee maanden".

In het ontworpen artikel 413, tweede lid, (artikel 30) schrijve men "in het gedrang komen" in plaats van "in gevaar verkeren". Deze opmerking geldt mutatis mutandis voor het gehele ontwerp.

In het ontworpen artikel 414 (artikel 31) schrijve men "plaatsgrijpt" in plaats van "plaats grijpt" en in het ontworpen artikel 419, tweede lid, (artikel 33) schrijve men "plaatsheeft" in plaats van "plaats heeft".

In het opschrift boven artikel 38 schrijve men "wijzigingen aangebracht in" in plaats van "wijzigingen aangebracht aan".

In artikel 43 (ontworpen artikel 81) is er een gebrek aan eenheid in de terminologie, waar in de Nederlandse tekst de uitdrukking "administratieve geldboeten" overeenstemt met de uitdrukking "amendes fiscales" in de Franse tekst, terwijl in het WIB reeds sprake is van "fiscale boeten" (artikel 445, WIB). Deze opmerking geldt voor het hele ontwerp.

In artikel 47 dient de inleidende zin als volgt te worden gesteld : "In artikel 83 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij de wet van 8 augustus 1980, worden de volgende wijzigingen aangebracht :". In hetzelfde artikel 47, 1°, schrijve men "het eerste en het tweede lid" in plaats van "het eerste en tweede lid". In onderdeel 2° van dit artikel schrijve men : "2° de nieuwe paragraaf 1 wordt aangevuld met de volgende leden :". In onderdeel 3° van dit artikel schrijve men "in de nieuwe § 2, worden" in plaats van "in § 2, nieuw, worden".

In het ontworpen artikel 84bis, tweede lid, (artikel 49) schrijve men "bedoeld in artikel 59, § 1," in plaats van "als bedoeld in artikel 59, § 1" en "een eensluidend verklaard afschrift" in plaats van "een voor eensluidend verklaard afschrift".

In het ontworpen artikel 1385undecies (artikel 75) schrijve men "toegestaan" in plaats van "toegelaten".

Artikel 76, tweede lid, dient als volgt te worden gesteld : "Niettemin worden de gedingen die hangende zijn bij de hoven, de rechtbanken en andere instanties, met inbegrip van de rechtsmiddelen die tegen hun beslissingen kunnen worden aangewend, vervolgd en afgehandeld met toepassing van de op 31 december 1997 geldende regels".

In de tekst wordt vaak onnodig de lijdende vorm van de onvoltooid verleden tijd gebruikt : zo schrijve men in artikel 24 (ontworpen artikel 366) "ter kennis is gebracht"

in plaats van "ter kennis werd gebracht" en in artikel 60 "is ingevoegd" in plaats van "werd ingevoegd".

La chambre était composée de		De kamer was samengesteld uit
Messieurs de Heren	J.-J. STRYCKMANS,	président, voorzitter,
	Y. KREINS, P. HANSE,	conseillers d’Etat, staatsraden,
	P. GOTHOT, J. van COMPERNOLLE,	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 chef de section. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. A. LEFEBVRE, référendaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur afdelingshoofd. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. A. LEFEBVRE, 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,

J. GIELISSEN

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

J.-J. STRYCKMANS