

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 de la Justice, le 26 avril 2000, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet de loi "interprétant et modifiant certaines dispositions de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale", a donné le 5 juin 2000 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 26 april 2000 door de Minister van Justitie verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "tot interpretatie en wijziging van sommige bepalingen van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken", heeft op 5 juni 2000 het volgende advies gegeven :

Portée du texte en projet

Le texte en projet a pour objet principal d'apporter une solution aux difficultés soulevées par l'application des dispositions transitoires (1) des lois des 15 mars 1999 "relative au contentieux en matière fiscale" (2) et 23 mars 1999 "relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale" (3), en ce qui concerne les pourvois en cassation introduits en matière d'impôts sur les revenus.

La doctrine a mis en évidence un grand nombre d'autres problèmes, fort complexes, liés à l'application des dispositions transitoires des lois des 15 et 23 mars 1999 précitées, par exemple en ce qui concerne les taxes communales et provinciales (4). En cette matière, la loi du

(1) Qui sont, en réalité, un mélange de règles réellement transitoires et de règles relatives à l'entrée en vigueur de certaines dispositions de la loi du 15 mars 1999.

(2) Publiée au Moniteur belge du 27 mars.

(3) Publiée au Moniteur belge du 27 mars.

(4) D. GARABEDIAN, "La réforme de la procédure fiscale contentieuse - Questions de droit transitoire", Colloque du D.E.S. en droit fiscal de l'ULB. Questions actuelles de fiscalité, 27 mai 1999. Cette étude, remaniée sur de nombreux points, a été publiée dans Rev. Dr. ULB, 1999, p. 109. Voir également : M. BALTUS, "La procédure en cassation après les lois des 15 et 23 mars 1999", note d'observations sous Cass., 21 juin 1999, J.D.F., 1999, p. 162, ainsi que les conclusions de l'Avocat général J.-F. LECLERCQ, p. 156; T. DELAHAYE et P. WOUTERS, "De hervorming van de beslechting van fiscale geschillen : Het overgangsrecht : wat met de hangende geschillen ?", observations sous Cass., 21 juin 1999, Recente Arresten van het Hof van Cassatie, 1999, p. 204; M. MAUS, "De rechtspleging voor het Hof van Cassatie en het overgangsrecht van de nieuwe fiscale procedure", note sous Cass., 21 juin 1999, T.F.R., 2000, p. 197.

15 mars 1999 a déjà été modifiée par une loi du 17 février 2000 (1). Il appartient à l'auteur du projet d'être particulièrement attentif aux répercussions que pourrait avoir le texte en projet sur l'ensemble du contentieux fiscal. Le présent avis en donne quelques exemples.

Observations générales

I. 1. Les principes qui régissent les lois interprétatives ont été rappelés notamment dans l'avis n° L. 24.877/1 donné par la section de législation du Conseil d'Etat le 1er février 1996 sur un avant-projet devenu la loi du 19 juin 1996 "interprétative de la loi du 20 juillet 1990 instaurant un âge flexible de la retraite pour travailleurs salariés et adaptant les pensions des travailleurs salariés à l'évolution du bien-être général" (2) :

"Selon l'article 84 de la Constitution, l'interprétation des lois par voie d'autorité n'appartient qu'à la loi. Cette compétence, qui résulte pour l'essentiel de l'adage "Ejus est legem interpretari, cujus est condere", emporte que le législateur peut interpréter une loi ancienne de manière telle que celle-ci doit être réputée avoir eu, en tout temps et

-
- (1) Loi du 17 février 2000 "modifiant la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale", publiée au Moniteur belge du 22 mars. Il n'est cependant pas certain que cette loi règle tous les problèmes qui pourraient se poser en la matière.
- (2) Voir également l'avis n° L. 23.600/1/V donné par la section de législation du Conseil d'Etat le 26 juillet 1994 sur un avant-projet devenu également la loi du 19 juin 1996 précitée.

.../...

pour tous, le sens indiqué dans la loi interprétative, quitte, le cas échéant, à affecter, de la sorte, des situations juridiques acquises entre-temps (1), sans qu'il faille pour autant, conformément à l'article 7 du Code judiciaire, revenir sur des décisions juridictionnelles entre-temps passées en force de chose jugée (2). Par conséquent, une loi interprétative n'est pas à considérer comme une loi nouvelle proprement dite, dès lors qu'elle doit être réputée faire corps avec le texte interprété, et ce dès que ce dernier a été établi (3).

La réponse à la question de savoir si et dans quel sens une disposition législative doit être interprétée, est de la compétence exclusive du législateur qui est en principe investi à cet égard d'un pouvoir d'appréciation souverain. Le Conseil d'Etat, section de législation, estime néanmoins devoir formuler à ce propos une double observation.

-
- (1) Voir notamment Doc. parl., Sénat, S.E. 1979, n° 261/1, annexe 1, avis du Conseil d'Etat, section de législation, du 31 mai 1979, p. 17.
 - (2) "Une disposition législative est interprétative lorsqu'elle explicite et clarifie, avec effet rétroactif, une autre disposition législative" (Cour d'arbitrage, 19 mai 1993, arrêt n° 37/93).
 - (3) Voir, par exemple, déjà Cass., 20 juin 1854, Pas. 1854, I, p. 279; Cass. 10 juillet 1924, Pas., 1924, I, p. 460; Cass., 20 mai 1935, Pas., 1935, I, p. 252; Cass., 5 octobre 1962, Pas., 1963, I, p. 157; Cass., 22 octobre 1970, Pas., 1971, I, p. 144. Voir également J. VELU, Droit public, I, Le statut des Gouvernants, Bruxelles, Bruylant, 1986, p. 588, et la doctrine mentionnée par cet auteur.

.../...

L'interprétation authentique ne pourra, quoi qu'il en soit, affecter des normes hiérarchiquement supérieures à la loi et dont le respect est sanctionné en droit (1). Cela implique que la confection d'une loi interprétative n'exonère pas d'un contrôle éventuel, par la Cour d'arbitrage, de la conformité de cette loi au principe constitutionnel de l'égalité ou du contrôle exercé par la Cour de justice des Communautés européennes en vertu des articles 169 et suivants du Traité CE ou, encore, du contrôle juridictionnel auquel peut procéder la Cour européenne des Droits de l'homme (...).

Il est généralement admis qu'une loi interprétative a essentiellement pour objet d'interpréter, d'une manière uniforme et obligatoire pour tous, des dispositions législatives peu claires, qui sont susceptibles d'interprétations en sens divers. A la suite de la révision de l'ancien article 28 de la Constitution - l'actuel article 84 - le rapport rédigé au nom de la commission compétente du Sénat a souligné, d'une part, que l'interprétation par voie d'autorité n'est pas possible, en principe, si la norme en question est claire, et d'autre part, qu'il ne peut y avoir une telle interprétation que si le sens de la norme concernée peut être douteux. Il en sera ainsi lorsque la norme est contredite par les travaux préparatoires qui s'y rapportent ou si ces derniers ne comportent aucune indication à cet égard (2) (...).

L'article 2 du projet interprète deux notions, soit celle de "pension de retraite" et celle d'"âge de la retraite". Seule la première notion figure dans les dispositions de la loi du 20 juillet 1990 énumérées à l'article 2 du projet. En ce qui concerne la notion d'"âge de la retraite", le projet s'écarte dès lors de ce que représente, traditionnellement sur le plan de la technique juridique, une loi interprétative et qu'il

(1) J. VELU, op. cit., p. 598.

(2) Doc. parl., Sénat, S.E. 1979, n° 100/25, p. 4.

faut distinguer d'une loi comportant un ajout formel au texte à interpréter." (1).

2. La loi interprétative doit rester une exception (2). Il ne peut y être recouru pour procéder à une véritable modification des normes interprétées (3).

-
- (1) Sur la notion de loi interprétative et les abus éventuels de cette technique, voir également C. BERGEAL, *Savoir rédiger un texte normatif. Loi, décret, arrêté, circulaire ...*, Berger-Levrault, n° 072, p. 76; G. CLOSSET-MARCHAL, *L'application dans le temps des lois de droit judiciaire civil*, Bruxelles, Bruylant, 1983, n°s 47 et s., pp. 41 et s.; R. ERGEC, *Introduction au droit public*, tome I, éd. 2, Diegem, Story-Scientia, 1994, n° 320, p. 114; J. HERON, *Principes du droit transitoire*, Dalloz, 1996, n° 71, p. 67, qui précise que pour la Cour de cassation française la loi interprétative est celle qui "se borne à reconnaître, sans rien innover, un état de droit préexistant qu'une définition imparfaite avait rendu susceptible de controverse"; M. UYTENDAELE, *Regards sur un système institutionnel paradoxal. Précis de Droit public belge*, Bruxelles, Bruylant, 1997, n°s 253 et s., pp. 326 et s.; J. VAN NIEUWENHOVE, "Interpretatieve wetten en behoorlijke regelgeving", *Tijdschrift voor Wetgeving*, 1999, p. 127; J. VELU, op. cit. n° 386, p. 587, pour qui "interpréter une loi, c'est dégager le sens exact d'un texte législatif qui serait peu clair et, le cas échéant, en déterminer la portée, c'est-à-dire le champ d'application temporel, spatial et juridique".
- (2) J. VELU, op. cit., n° 389, p. 599, qui précise "... c'est un précepte de sagesse politique que la loi interprétative revête un caractère exceptionnel."
- (3) Révision de l'article 28 de la Constitution, Rapport fait au nom de la Commission de la Révision de la Constitution et de la Réforme des institutions par MM. de STEXHE et LINDEMANS, Doc. parl., Sénat, sess. 1979-1980, n° 10/25, p. 4; conclusions de l'avocat général J.F. LECLERCQ sous Cass., 4 novembre 1996, A.P.T., 1997, p. 222.

.../...

L'interprétation peut certes consister à "réécrire" une phrase obscure ou à "ajouter" quelques mots à une expression imprécise, mais elle ne peut être utilisée pour améliorer de manière générale la rédaction d'un texte ou pour en combler les lacunes (1). Son rôle est uniquement de préciser, d'expliciter, de clarifier le sens d'une règle existante lorsqu'une réelle difficulté d'interprétation se présente. En cas de doute, le recours à une loi modificative non rétroactive est recommandé (2).

(1) P. LEWALLE, Contribution à l'étude de l'application des actes administratifs unilatéraux dans le temps, Faculté de droit, Liège, Martinus Nijhoff, La Haye, 1975, p. 169, qui précise «... Quand le législateur édicte une norme nouvelle aux fins de combler une lacune de l'ordonnancement juridique antérieur, il ne convaincra personne en affirmant faire oeuvre d'interprète, et ce en dépit des intitulés les plus catégoriques : "Protestatio actui contraria non valet" ...». Voir également les avis précités n^{os} L. 24.877/1 et L. 23.600/1/V.

(2) Rapport fait par MM. de STEXHE et LINDEMANS, op. cit., p. 4. Voir également J. VAN NIEUWENHOVE, op.cit., 1999, p. 132, qui écrit :

"Door het wijzigen, opheffen, vervangen, invoegen van wetsbepalingen, kan de wetgever de onduidelijke, dubbelzinnig gebleken of verkeerd geïnterpreteerde bepaling bijsturen om de gewenste draagwijdte duidelijker tot uiting te laten komen. Deze techniek wordt in veruit de meeste gevallen gebruikt. In tegenstelling tot de interpretatieve wet heeft de wijzigingswet niet per definitie terugwerkende kracht (...).

Normaliter is het gebruik van interpretatieve wetsbepalingen aangewezen indien moeilijkheden bij de toepassing van een wetsbepaling hun enige oorsprong vinden in een uiteenlopende interpretatie van de wet, onder meer wanneer hierdoor de rechtszekerheid in het gedrang kan komen. In andere gevallen is het gebruik van interpretatieve wetsbepalingen in beginsel uit den boze en moet gebruik gemaakt worden van wijzigende wetsbepalingen zonder terugwerkende kracht, desgevallend aangevuld met overgangs- en inwerkingtredingsbepalingen."

.../...

3. La loi interprétative se différencie de la loi modificative avec effet rétroactif. Tout d'abord, la loi interprétative a un champ d'application plus limité qui résulte de sa définition même (1). Ensuite, au point de vue légistique, une disposition interprétative est une disposition autonome : formellement, elle ne modifie pas la loi interprétée mais en précise la portée. En d'autres termes, il n'y a pas d'incorporation physique à la loi interprétée mais une incorporation abstraite (2). Enfin, l'effet d'une loi interprétative et d'une loi rétroactive ordinaire sur les litiges en cours est différent: alors que l'entrée en vigueur, postérieurement au prononcé d'un jugement rendu en dernier ressort, d'une loi rétroactive ordinaire ne pourrait, par elle même, entraîner la cassation de ce jugement, la mise en oeuvre d'une loi interprétative dans des conditions identiques serait susceptible de conduire à un tel résultat (3).

(1) A titre d'exemple, voir les conclusions de l'avocat général J.-F. LECLERCQ sous Cass., 4 novembre 1996, op. cit., p. 221, qui précisent :
"... on peut admettre que le législateur soit intervenu par voie de loi interprétative, laquelle est bien, en l'espèce, une telle loi et non une loi modificative avec effet rétroactif puisqu'elle est une loi qui, sur un point où la règle de droit est incertaine ou controversée, vient consacrer une solution qui aurait pu être adoptée par la seule jurisprudence."

(2) J. VAN NIEUWENHOVE, op. cit., p. 130, note 24.

(3) P. LEWALLE, op. cit., p. 166.

II. 1. Les difficultés survenues dans l'interprétation de certaines dispositions transitoires des lois des 15 et 23 mars 1999 précitées sont expliquées en détail dans l'exposé des motifs et ont fait l'objet de commentaires abondants dans la doctrine (1). Par un arrêt du 21 juin 1999 (2), rendu en audience plénière, la Cour de cassation a estimé que tous les litiges qui, le jour de l'entrée en vigueur de la loi du 23 mars 1999, soit le 6 avril 1999, n'étaient pas encore tranchés définitivement, devaient être clôturés suivant les règles de procédure en vigueur auparavant et que, dès lors, lorsqu'une cause était portée devant une juridiction avant cette date, la procédure antérieure devait être suivie, y compris en ce qui concerne les voies de recours. En conséquence, la procédure en cassation ancienne devait être suivie pour les pourvois dirigés contre des arrêts de cours d'appel statuant sur des recours introduits devant elles avant le 1er mars 1999.

2. Malgré l'arrêt du 21 juin 1999, confirmé par un arrêt du 22 novembre 1999 (3), le Gouvernement estime le recours à une loi interprétative nécessaire aux motifs que :

"En présence d'une telle situation, que le législateur a bien involontairement créée, le gouvernement et le Parlement peuvent-ils se borner à prendre acte de l'interprétation de la Cour de cassation ?

(1) Voir ci-dessus, page 2, note 4.

(2) J.D.F., 1999, p.151, avec les conclusions du ministère public et obs. de M. BALTUS.

(3) Publié au T.F.R., 2000, p. 192. Selon le fonctionnaire délégué, la Cour de cassation a également confirmé sa jurisprudence dans des arrêts des 23 septembre 1999, 20 décembre 1999 et 31 janvier 2000.

Le nouveau gouvernement ne l'a pas pensé.

Lorsque le législateur introduit une réforme aussi importante des règles de procédure, son premier devoir est d'assurer la sécurité juridique et de ne pas laisser des pièges ouverts sous les pas des justiciables.

Le présent projet tend d'abord à introduire dans la loi des dispositions interprétatives qui consacrent clairement l'interprétation retenue par la Cour de cassation. Les justiciables sont en effet fondés à se fier au texte de la loi et ne sont pas nécessairement informés des derniers arrêts de la Cour de cassation.

En l'absence de modification de la loi, comment le justiciable pourrait-il comprendre que lorsqu'une cour d'appel statuera, par exemple en 2001, sur un recours fiscal introduit avant le 1er mars 1999, le pourvoi doit être introduit conformément aux articles 386 à 391 du Code des impôts sur les revenus, alors que la loi dispose que ces articles sont abrogés depuis le 1er mars 1999."

3. Pour résoudre la difficulté d'interprétation concernant l'introduction d'un pourvoi en cassation en matière d'impôts sur les revenus, il aurait été suffisant :

- 1° d'interpréter l'article 97, alinéa 9, deuxième phrase, de la loi du 15 mars 1999 précitée, en ce sens que toutes les procédures introduites avant le 1er mars 1999 devant les cours d'appel doivent être poursuivies selon les anciennes règles, de même que les pourvois en cassation dirigés contre les arrêts rendus par ces cours d'appel;
- 2° d'interpréter l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 précitée, en précisant que les mots "procé-

.../...

dures pendantes" doivent se comprendre comme signifiant "procédures pendantes à la date du 1er mars (ou du 6 avril) 1999".

Le texte en projet ne se limite cependant pas à apporter ces précisions : il change la rédaction des dispositions interprétées au-delà de ce qu'exige leur stricte interprétation et, souvent, en modifie le contenu et en comble les lacunes. Tels que rédigés, les articles 2, 2°, 3 et 4, du projet s'écartent, à des degrés divers, de ce que représente traditionnellement, sur le plan de la technique juridique, une loi interprétative. En ce qui concerne l'article 2 du projet, l'auteur du projet indique lui-même dans l'exposé des motifs que l'on peut douter du caractère interprétatif de cet article (1). Le doute quant au caractère réellement interprétatif des dispositions en projet apparaît également dans la rédaction de la phrase liminaire de l'article 3 qui dispose que l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 précitée est remplacé par deux nouveaux alinéas (2).

C'est à l'article 4 du texte en projet que l'absence de caractère interprétatif est le plus évident. Le texte actuel des différentes dispositions mentionnées à l'article 4 est rédigé de manière claire :

(1) Exposé des motifs, p. 21.

(2) Dans l'arrêt n° 37/93 du 19 mai 1993, la Cour d'arbitrage a de même estimé que :
«Le texte même de la disposition attaquée - "l'article 26 de la même loi du 5 décembre 1968 est complété" - relève que la thèse selon laquelle la disposition entreprise aurait pour objet d'interpréter les lois coordonnées sur le Conseil d'Etat est sans fondement.» (considérant B.3.2.).

"Le pourvoi en cassation est introduit par requête contenant, à peine de nullité, un exposé sommaire des moyens et l'indication des lois violées. La requête peut être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat."

Contrairement à ce qu'indique l'exposé des motifs, le fait de prévoir que la requête peut être signée et déposée, pour le demandeur, par un avocat n'exclut pas la possibilité que le pourvoi soit introduit par la partie en personne. L'exposé des motifs ne mentionne ni controverse à ce sujet ni décision qui aurait conclu à l'obligation d'avoir recours à un avocat. Il n'y a donc pas lieu à interprétation. Quant aux autres précisions apportées par le texte en projet, elles ont seulement pour but d'améliorer le texte actuel et d'en combler les lacunes mais nullement d'en interpréter le sens qui serait obscur ou ambigu (1).

(1) Pour comparaison, voir les avis n^{os} L. 24.877/1 et L. 23.600/1/V précités. Ce dernier précise :

"Le projet de loi examiné ne vise toutefois pas tant à clarifier le sens des dispositions figurant au titre premier de la loi du 20 juillet 1990 - ces dispositions sont, en soi, claires et non susceptibles d'interprétations en sens divers - mais plutôt à ajouter la définition de deux notions qui ne figurent pas comme telles dans le texte des dispositions inscrites dans le titre prérappelé.

Par conséquent, le projet de loi soumis pour avis s'écarte doublement d'une loi qui, par tradition et d'un point de vue juridique et technique, est regardée comme interprétative. D'une part, cette divergence consiste - du moins formellement - en ce que des précisions sont ajoutées à la loi du 20 juillet 1990 que l'on entend interpréter, d'autre part, la philosophie du projet n'a pas tant pour objet d'interpréter une disposition ou un membre de phrase ambigu ou imprécis de la loi, mais vise à ce que, par un ajout formel au texte de la loi, le régime de pension instauré par la loi soit interprété de manière à pouvoir être tenu pour compatible avec l'arrêt de la Cour de justice du 1er juillet 1993".

Le fait que les dispositions du texte en projet s'écartent, à des degrés divers, de la notion de loi interprétative implique qu'elles doivent être formellement présentées comme des dispositions modificatives.

III. Qu'elles soient réellement interprétatives ou modificatives avec effet rétroactif, les dispositions en projet ne peuvent violer le principe d'égalité et de non-discrimination, notamment en portant atteinte à la sécurité juridique au détriment de certains contribuables, ni mettre en péril le droit des citoyens à l'accès à la justice et à un procès équitable (1).

Contrairement à l'article 3 du Code judiciaire qui dispose que les nouvelles lois d'organisation judiciaire, de compétence et de procédure sont applicables aux procès en cours, l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 précitée dispose que :

"Les procédures pendantes (le 1er mars ou le 6 avril) devant les cours, les tribunaux et les autres instances, y compris les voies de recours qui peuvent être introduites contre leurs décisions, seront poursuivies et clôturées conformément aux règles en vigueur avant le 1er mars 1999."

Les dispositions du texte en projet visent notamment à confirmer l'application de l'article 11, alinéa 1er, aux recours en cassation introduits après le 1er mars 1999, application qui aurait pu être contestée sur le fondement de

(1) J. VAN NIEUWENHOVE, op. cit., point C, pp. 132 et s.

l'article 97, alinéa 9, de la loi du 15 mars 1999 précitée. Il en résulte, comme le souligne l'exposé des motifs (n° 6, p. 10), que pendant plusieurs années des règles différentes seront applicables selon la date d'introduction des recours. Il appartient à l'auteur du projet d'apprécier et de justifier la compatibilité d'une telle différence avec les articles 10 et 11 de la Constitution (1).

Observations particulières

Dispositif

Article 1er

L'article 3 du texte en projet a pour but d'interpréter et de modifier l'article 11 de la loi du 23 mars 1999 précitée qui a été votée selon la procédure bicamérale parfaite. Plus précisément, il vise à rendre plus claires les dispositions transitoires de cette loi qui prévoit notamment la compétence du tribunal de première instance pour connaître des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. L'article 3 règle, dès lors, une matière visée à l'article 77 de la Constitution. En effet, une disposition qui fixe les effets dans le temps d'autres

(1) Voir T. DELAHAYE et P. WOUTERS, op. cit., n° 11, p. 210, qui précisent :

"Of die keuze opportuun was zal moeten blijken. Het ontbreken in ieder geval van enige verantwoording voor die gedane keuze lijkt alleszins aanleiding te kunnen geven tot allerhande prejudiciële vraagstellingen omtrent het respect van het gelijkheidsbeginsel. De administratie zelf heeft immers het voorbeeld gegeven."

dispositions est indissolublement liée à celles-ci et doit être votée selon les mêmes procédures. De plus, en vertu du principe du parallélisme des formes, l'interprétation ou la modification d'une loi bicamérale parfaite doit se faire par une loi bicamérale parfaite.

Il en découle que le projet doit être soumis aux deux chambres législatives, en vertu de l'article 77, alinéa 1er, de la Constitution.

Article 3

1. Ainsi qu'il a été exposé dans l'observation générale n° II, 3., l'article 3 doit être présenté comme une modification de la loi du 23 mars 1999 précitée.

2. La phrase liminaire de l'article 3 dispose que l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 précitée est remplacé par deux nouveaux alinéas. L'alinéa 2 en projet explicite la règle contenue à l'article 11, alinéa 3, actuel, sans toutefois abroger ce dernier. En outre, il ne contient pas les précisions que donne l'alinéa 3 actuel qui dispose que si un recours peut être introduit, à partir du 1er mars 1999, conformément aux nouvelles règles de procédure, c'est à la condition que le délai de recours prévu par les anciennes règles de procédure ne soit pas expiré à cette date.

.../...

L'article 11, alinéa 3, de la loi du 23 mars 1999, précitée, implique de manière certaine, quoique peu explicite, qu'en matière d'impôts sur les revenus, les recours introduits à partir du 1er mars 1999 contre les décisions des directeurs régionaux des contributions sont régis par les nouvelles règles de procédure. En visant non pas les recours introduits à partir du 1er mars 1999 contre les décisions des directeurs régionaux des contributions - que celles-ci aient été rendues avant ou après le 1er mars 1999 - mais les recours contre les décisions de ces directeurs rendues à partir du 1er mars 1999, le texte en projet restreint, sans justification, le champ d'application de l'article 11, alinéa 3, et laisse subsister le doute quant aux décisions rendues antérieurement au 1er mars 1999.

Il convient, dès lors, de revoir l'alinéa 2 en projet de manière à viser les recours introduits à partir du 1er mars 1999 contre les décisions des directeurs régionaux des contributions - que celles-ci soient antérieures ou postérieures au 1er mars 1999 - et à y inclure clairement les règles de l'alinéa 3 de l'article 11, notamment, la précision importante selon laquelle le délai de recours ne doit pas être expiré à la date du 1er mars 1999.

Après avoir revu l'alinéa 2 en projet comme indiqué ci-avant, il y a lieu d'abroger l'alinéa 3 de l'article 11 actuel, ce qui, en outre, mettra fin à l'incohérence actuelle dans l'ordre des alinéas de l'article 11. En effet, l'alinéa 2 est manifestement une exception à l'alinéa 3 et doit donc trouver sa place après ce dernier.

.../...

3. En visant les "recours administratifs et les recours judiciaires" le texte en projet est en contradiction avec l'article 97, alinéa 1er, 1er tiret, de la loi du 15 mars 1999, précitée. En effet, si les recours administratifs introduits avant le 1er mars 1999 sont poursuivis conformément aux anciennes règles de procédure (article 11, alinéa 1er, en projet), l'on peut en déduire, a contrario, que les recours administratifs introduits après le 1er mars 1999 sont régis par les nouvelles règles de procédure; cependant, l'article 97, alinéa 1er, 1er tiret, de la loi du 15 mars 1999 précitée implique que les réclamations relatives aux exercices d'imposition antérieurs à 1999 sont régies par les anciennes règles de procédure. Or, des recours contre l'exercice d'imposition 1998 ont certainement été introduits après le 1er mars 1999.

Cette contradiction doit être levée, soit par une modification du texte en projet, soit par une modification de l'article 97, alinéa 1er, de la loi du 15 mars 1999.

4. L'alinéa 1er en projet dispose que les recours contre les décisions rendues dans des causes pendantes le 1er mars 1999 sont poursuivis conformément aux anciennes règles de procédure. Dans l'exposé des motifs (n° 13, 2°, p. 15), l'auteur du projet s'était judicieusement demandé si l'on pouvait dire qu'il y a une procédure (une cause) pendante le 1er mars lorsque la cour d'appel a statué avant le 1er mars et que le pourvoi en cassation est introduit après cette date. Le texte en projet ne permet pas d'apporter une réponse à cette question. Il convient donc de le modifier afin de viser les recours introduits avant le

.../...

1er mars - et non pendant le 1er mars - ainsi que les recours contre les décisions rendues dans ces causes.

5. L'article 11, alinéa 1er, en projet, dispose que les recours administratifs et les recours judiciaires relatifs à l'application d'une loi d'impôt introduits avant le 1er mars 1999 sont poursuivis conformément aux anciennes règles de procédure. Cependant, l'article 97, alinéa 3, de la loi du 15 mars 1999 précitée dispose que pour certaines taxes, les recours introduits devant les cours, les tribunaux et les autres instances à partir du 1er janvier 1999 sont soumis aux nouvelles règles de procédure. Il y a donc contradiction entre les deux dispositions pour les recours introduits entre le 1er janvier 1999 et le 1er mars 1999. Cette contradiction n'est pas propre au texte en projet mais résulte déjà des textes actuels (1). Il appartient à l'auteur du projet de la résoudre.

En outre, le Conseil d'Etat ignore si, en ce qui concerne les autres impôts que l'impôt sur les revenus (2), des conséquences dommageables pourraient résulter pour certains contribuables de l'effet rétroactif de certaines dispositions des lois des 15 et 23 mars 1999 et, notamment, de l'article 97, alinéa 3, de la loi du 15 mars 1999. Si tel est le cas, ne convient-il pas de prévoir la régularisa-

(1) Voir M. MAUS, op. cit., p. 199 qui mentionne les différentes solutions proposées par la doctrine.

(2) En ce qui concerne les impôts sur les revenus, voir les explications figurant à la page 2 de l'exposé des motifs.

tion de leur situation, à l'instar de ce que fait l'article 5 pour les pourvois en cassation ?

Article 5

1. Afin de supprimer toute équivoque, l'on pourrait remplacer les mots "jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la présente loi" par les mots "jusqu'à la publication de la présente loi" (ce qui correspond à un moment incontestable), ou, pour sauvegarder au mieux les droits des contribuables en leur donnant le temps de prendre connaissance de la loi, "jusqu'au dixième jour suivant la publication de la présente loi".

2. Cet article contient des dispositions transitoires pour lesquelles il n'est pas nécessaire de prévoir un effet rétroactif.

Article 6

Dès lors que la plupart des dispositions du projet de loi ne peuvent pas être considérées comme interprétatives mais présentent le caractère de dispositions modificatives avec effet rétroactif, il appartient à l'auteur du projet de préciser, de manière expresse, à l'article 6 que ces dispositions s'appliqueront également aux instances

.../...

pendantes devant la Cour de cassation (1). Cette précision est indispensable dès lors qu'une loi est une loi modificative.

Observation finale

Le texte néerlandais doit être rédigé en tenant compte des observations formulées dans la version néerlandaise du présent avis.

(1) J. BORÉ, "La cassation en matière civile", Paris, Dalloz, 1997, p. 238, n° 995.

Strekking van de ontworpen regeling

Het voornaamste doel van de ontworpen regeling bestaat erin een oplossing te bieden voor de moeilijkheden die gerezen zijn bij de toepassing van de overgangsbepalingen (1) van de wet van 15 maart 1999 "betreffende de beslechting van fiscale geschillen" (2) en van de wet van 23 maart 1999 "betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken" (3), op voorzieningen in Cassatie in geschillen betreffende inkomstenbelastingen.

De rechtsleer heeft een groot aantal andere, zeer complexe, problemen aan het licht gebracht, in verband met de toepassing van de overgangsbepalingen van de genoemde wetten van 15 en 23 maart 1999, bijvoorbeeld op het gebied van gemeente- en provinciebelastingen (4). De wet van

-
- (1) Het gaat eigenlijk om een mengeling van echte overgangsbepalingen en van regels betreffende de inwerkingtreding van sommige bepalingen van de wet van 15 maart 1999.
 - (2) Bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 27 maart.
 - (3) Bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 27 maart.
 - (4) D. GARABEDIAN, "La réforme de la procédure fiscale contentieuse - Questions de droit transitoire", Colloquium van de afdeling D.E.S., fiscaal recht, van de ULB. Questions actuelles de fiscalité, 27 mei 1999. Die studie, die op heel wat punten herwerkt is, is gepubliceerd in de Rev. Dr. ULB 1999, blz. 109. Zie ook : M. BALTUS, "La procédure en cassation après les lois des 15 et 23 mars 1999", noot onder Cass., 21 juni 1999, J.D.F., 1999, blz. 162, en de conclusies van Advocaat-generaal J.-F. LECLERCQ, blz. 156; T. DELAHAYE en P. WOUTERS, "De hervorming van de beslechting van fiscale geschillen : Het overgangsrecht : wat met de hangende geschillen ?, opmerkingen onder Cass., 21 juni 1999, Recente Arresten van het Hof van Cassatie, 1999, blz. 204; M. MAUS, "De rechtspleging voor het Hof van Cassatie en het overgangsrecht van de nieuwe fiscale procedure", noot onder Cass., 21 juni 1999, T.F.R., 2000, blz. 197.

15 maart 1999 is in dezen reeds gewijzigd bij een wet van 17 februari 2000 (1). De steller van het ontwerp dient bijzondere aandacht te schenken aan de gevolgen die de ontworpen regeling zou kunnen hebben voor de fiscale-geschillenbeslechting in haar geheel. In dit advies worden daarvan enkele voorbeelden gegeven.

Algemene opmerkingen

I. 1. De beginselen die van toepassing zijn op interpretatieve wetten zijn onder meer in herinnering gebracht in advies nr. L. 24.877/1, dat op 1 februari 1996 door de afdeling wetgeving van de Raad van State is uitgebracht over een voorontwerp, de latere wet van 19 juni 1996 "tot interpretatie van de wet van 20 juli 1990 tot instelling van een flexibele pensioenleeftijd voor werknemers en tot aanpassing van de werknemerspensioenen aan de evolutie van het algemeen welzijn" (2) :

"Luidens artikel 84 van de Grondwet kan alleen de wet een authentieke uitlegging van de wetten geven. Die bevoegdheid, welke in essentie een toepassing is van het adagium "Ejus est legem interpretari, cujus est

(1) Wet van 17 februari 2000 "tot wijziging van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 22 maart. Het staat evenwel niet vast dat die wet alle problemen regelt die terzake zouden kunnen rijzen.

(2) Zie ook advies nr. L. 23.600/1/V, dat op 26 juli 1994 door de afdeling wetgeving van de Raad van State is uitgebracht over een voorontwerp dat ook de genoemde wet van 19 juni 1996 is geworden.

condere", houdt in dat de wetgever een vroegere wet zo mag uitleggen dat deze geacht moet worden steeds en voor eenieder de betekenis, vermeld in de interpretatieve wet, te hebben gehad, in voorkomend geval aldus ingrijpend in inmiddels verworven rechtstoestanden (1), zonder dat zulks evenwel, overeenkomstig artikel 7 van het Gerechtelijk Wetboek, ertoe kan leiden dat wordt teruggekomen op inmiddels in kracht van gewijsde gegane rechterlijke beslissingen (2). Een interpretatieve wet valt dan ook niet als een eigenlijke nieuwe wet te beschouwen, daar zij moet worden geacht één geheel te vormen met de geïnterpreteerde tekst, en zulks vanaf het ogenblik waarop deze laatste tot stand is gekomen (3).

Het antwoord op de vraag of en in welke zin een wetsbepaling dient te worden geïnterpreteerd, is uitsluitend zaak van de wetgever die hieromtrent in beginsel over een onaantastbare beoordelingsbevoegdheid beschikt. Desalniettemin meent de Raad van State, afdeling wetgeving, in dat verband een dubbele opmerking te moeten formuleren.

Met de authentieke uitlegging zal hoe dan ook geen afbreuk kunnen worden gedaan aan in rechte afdwingbare normen die een hiërarchisch hogere waarde hebben dan de

-
- (1) Zie onder meer Gedr. St., Senaat, B.Z. 1979, nr. 261/1, bijlage 1, advies van de Raad van State, afdeling wetgeving, van 31 mei 1979, blz. 17.
 - (2) "Een wetsbepaling is interpretatief wanneer zij, met terugwerkende kracht, een andere wetsbepaling uitlegt en verklaart" (Arbitragehof, 19 mei 1993, arrest nr. 37/93).
 - (3) Zie bijvoorbeeld reeds Cass., 20 juni 1854, Pas., 1854, I, blz. 279; Cass., 10 juli 1924, Pas., 1924, I, blz. 460; Cass., 20 mei 1935, Pas., 1935, I, blz. 252; Cass., 5 oktober 1962, Pas., 1963, I, blz. 157; Cass., 22 oktober 1970, Arr. Cass., 1971, I, blz. 144. Zie ook J. VELU, Droit public, I, Le statut des Gouvernants, Brussel, Bruylant, 1986, blz. 588, en de door deze auteur vermelde rechtsleer.

.../...

wet (1). Zulks komt erop neer dat het concipiëren van een interpretatieve wet niet vrijstelt van een mogelijke toetsing van die wet aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel door het Arbitragehof of van het met toepassing van de artikelen 169 en volgende van het EG-Verdrag uitgeoefende toezicht door het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, of nog, van de rechterlijke toetsing waartoe door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens kan worden overgegaan (...).

Naar algemeen wordt aangenomen strekt een interpretatieve wet in essentie ertoe onduidelijke wetsbepalingen, welke voor een verschillende interpretatie vatbaar zijn, op een voor eenieder bindende en uniforme wijze uit te leggen. Naar aanleiding van de herziening van het vroegere artikel 28 van de Grondwet - het huidige artikel 84 - werd in het namens de bevoegde Senaatscommissie opgestelde verslag erop gewezen dat, eensdeels, een authentieke interpretatie in beginsel niet mogelijk is ingeval de norm in kwestie duidelijk is, en dat, anderdeels, een dergelijke interpretatie enkel kan indien aan de betekenis van de betrokken norm zou kunnen worden getwijfeld. Dat laatste zal het geval zijn wanneer de norm wordt tegengesproken door de eraan ten grondslag liggende parlementaire voorbereiding of ingeval deze laatste terzake geen aanwijzingen bevat (2) (...).

Blijkens artikel 2 van het ontwerp worden twee begrippen geïnterpreteerd, zijnde het begrip "rustpensioen" en het begrip "pensioenleeftijd". Enkel het eerstgenoemde begrip komt voor in de bepalingen van de wet van 20 juli 1990 welke in artikel 2 worden opgesomd. Wat het begrip "pensioenleeftijd" betreft, wijkt het ontwerp derhalve af van hetgeen traditioneel vanuit juridisch-technisch oogpunt voor een interpretatieve wet doorgaat en wat dient te worden onderscheiden van

(1) J. VELU, op. cit., blz. 598.

(2) Gedr. St., Senaat, B.Z. 1979, nr. 100/25, blz. 4.

een wet welke een formele toevoeging inhoudt van de te interpreteren tekst." (1)

2. Interpretatieve wetten moeten een uitzondering blijven (2). Er mag geen gebruik van worden gemaakt om een echte wijziging aan te brengen in rechtsregels die worden uitgelegd (3).

-
- (1) Zie ook, over het begrip interpretatieve wet en de eventuele misbruiken van deze techniek, C. BERGEAL, *Savoir rédiger un texte normatif. Loi, décret, arrêté, circulaire ...*, Berger-Levrault, nr. 072, blz. 76; G. CLOSSET-MARCHAL, *L'application dans le temps des lois de droit judiciaire civil*, Brussel, Bruylant, 1983, nrs. 47 e.v., blz. 41 e.v.; R. ERGEC, *Introduction au droit public*, deel I, uitg. 2, Diegem, Story-Scientia, 1994, nr. 320, blz. 114; J. HERON, *Principes du droit transitoire*, Dalloz, 1996, nr. 71, blz. 67, die preciseert dat een interpretatieve wet voor het Franse Hof van Cassatie een wet is waarvoor het volgende geldt : "(Elle) se borne à reconnaître, sans rien innover, un état de droit préexistant qu'une définition imparfaite avait rendu susceptible de controverse"; M. UYTENDAELE, *Regards sur un système institutionnel paradoxal. Précis de Droit public belge*, Brussel, Bruylant, 1997, nrs. 253 e.v., blz. 326 e.v.; J. VAN NIEUWENHOVE, "Interpretatieve wetten en behoorlijke regelgeving", *Tijdschrift voor Wetgeving*, 1999, blz. 127; J. VELU, op. cit. nr. 386, blz. 587, voor wie geldt : "interpréter une loi, c'est dégager le sens exact d'un texte législatif qui serait peu clair et, le cas échéant, en déterminer la portée, c'est-à-dire le champ d'application temporel, spatial et juridique".
- (2) J. VELU, op. cit., nr. 389, blz. 599, die het volgende stelt "... c'est un précepte de sagesse politique que la loi interprétative revête un caractère exceptionnel".
- (3) Herziening van artikel 28 van de Grondwet, Verslag namens de Commissie voor de herziening van de Grondwet en de hervorming der instellingen uitgebracht door de heren LINDEMANS en de STEXHE, *Gedr. St., Senaat*, zitting 1979-1980, nr. 10/25, blz. 4; conclusies van advocaat-generaal J.F. LECLERCQ onder Cass., 4 november 1996, A.P.T., 1997, blz. 222.

Uitleggen kan weliswaar betekenen dat een onduidelijke zin wordt "herschreven" of dat enkele woorden worden toegevoegd aan een vage formulering, maar mag niet dienen om de redactie van een regeling in het algemeen te verbeteren of om de leemten ervan aan te vullen (1). De bedoeling ervan is enkel de betekenis van een bestaande regel te preciseren, nader te omschrijven, te verduidelijken wanneer er daadwerkelijk een interpretatieprobleem rijst. In geval van twijfel is het geraten gebruik te maken van een niet-retroactieve wijzigingswet (2).

(1) P. LEWALLE, Contribution à l'étude de l'application des actes administratifs unilatéraux dans le temps, Faculteit rechten, Luik, Martinus Nijhoff, Den Haag, 1975, blz. 169, die het volgende stelt "... Quand le législateur édicte une norme nouvelle aux fins de combler une lacune de l'ordonnancement juridique antérieur, il ne convaincra personne en affirmant faire oeuvre d'interprète, et ce en dépit des intitulés les plus catégoriques : "Protestatio actui contraria non valet" ...". Zie ook de genoemde adviezen nrs. L. 24.877/1 en L. 23.600/1/V.

(2) Verslag uitgebracht door de heren LINDEMANS en de STEXHE, op. cit., blz. 4. Zie ook J. VAN NIEUWENHOVE, op. cit., 1999, blz. 132, die het volgende schrijft :
"Door het wijzigen, opheffen, vervangen, invoegen van wetsbepalingen, kan de wetgever de onduidelijke, dubbelzinnig gebleken of verkeerd geïnterpreteerde bepaling bijsturen om de gewenste draagwijdte duidelijker tot uiting te laten komen. Deze techniek wordt in veruit de meeste gevallen gebruikt. In tegenstelling tot de interpretatieve wet heeft de wijzigingswet niet per definitie terugwerkende kracht (...).

Normaliter is het gebruik van interpretatieve wetsbepalingen aangewezen indien moeilijkheden bij de toepassing van een wetsbepaling hun enige oorsprong vinden in een uiteenlopende interpretatie van de wet, onder meer wanneer hierdoor de rechtszekerheid in het gedrang kan komen. In andere gevallen is het gebruik van interpretatieve wetsbepalingen in beginsel uit den boze en moet gebruik gemaakt worden van wijzigende wetsbepalingen zonder terugwerkende kracht, desgevallend aangevuld met overgangs- en inwerkingtredingsbepalingen."

3. Er is een verschil tussen een interpretatieve wet en een wijzigingswet met terugwerkende kracht. In de eerste plaats heeft een interpretatieve wet een beperktere werkingssfeer, die volgt uit de definitie zelf hiervan (1). Voorts is een uitleggingsbepaling uit wetgevingstechnisch oogpunt een autonome bepaling : ze wijzigt de uitgelegde wet niet naar de vorm, maar verduidelijkt de strekking ervan. Met andere woorden, ze wordt niet concreet opgenomen in de uitgelegde wet, maar vormt een abstract geheel met die wet (2). Interpretatieve wetten en gewone retroactieve wetten ten slotte, hebben onderscheiden gevolgen voor hangende geschillen : terwijl de inwerkingtreding van een gewone retroactieve wet, na de uitspraak van een in laatste aanleg gewezen vonnis, op zich niet kan leiden tot vernietiging van dat vonnis, kan de inwerkingtreding van een interpretatieve wet in dezelfde omstandigheden dat wel (3).

II. 1. De problemen die zijn gerezen bij de uitlegging van een aantal overgangsbepalingen van de

(1) Zie bijvoorbeeld de conclusies van advocaat-generaal J.-F. LECLERCQ onder Cass., 4 november 1996, op. cit., blz. 221, waarin het volgende wordt gesteld :
"... on peut admettre que le législateur soit intervenu par voie de loi interprétative, laquelle est bien, en l'espèce, une telle loi et non une loi modificative avec effet rétroactif puisqu'elle est une loi qui, sur un point où la règle de droit est incertaine ou controversée, vient consacrer une solution qui aurait pu être adoptée par la seule jurisprudence."

(2) J. VAN NIEUWENHOVE, op. cit., blz. 130, noot 24.

(3) P. LEWALLE, op. cit., blz. 166.

genoemde wetten van 15 en 23 maart 1999, worden uitvoerig toegelicht in de memorie van toelichting en zijn overvloedig becommentarieerd in de rechtsleer (1). Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 21 juni 1999 (2), gewezen in voltallige zitting, geoordeeld dat alle geschillen die op de dag van de inwerkingtreding van de wet van 23 maart 1999, namelijk 6 april 1999, nog niet definitief waren beslecht, afgehandeld moesten worden volgens de procedureregels die voordien van toepassing waren, en dat bijgevolg, wanneer een zaak vóór die datum aanhangig was gemaakt bij een rechtbank, de vroegere procedure moest worden gevolgd, ook wat de rechtsmiddelen betreft. Bijgevolg moest de vroegere cassatieprocedure worden gevolgd voor voorzieningen gericht tegen arresten van hoven van beroep waarmee uitspraak werd gedaan over beroepen die vóór 1 maart 1999 bij die hoven waren ingesteld.

2. Ondanks het arrest van 21 juni 1999, dat bevestigd is bij een arrest van 22 november 1999 (3), is het volgens de Regering nodig een interpretatieve wet uit te vaardigen om de volgende redenen :

(1) Cf. supra, blz. 1, voetnoot 4.

(2) J.D.F., 1999, blz. 151, met de conclusies van het openbaar ministerie en opmerkingen van M. BALTUS.

(3) Bekendgemaakt in het T.F.R., 2000, blz. 192. Volgens de gemachtigde ambtenaar heeft het Hof van Cassatie zijn rechtspraak ook bevestigd in arresten van 23 september 1999, 20 december 1999 en 31 januari 2000.

"Kunnen de regering en het parlement, geconfronteerd met een dergelijke situatie, die de wetgever onbewust heeft gecreëerd, zich beperken tot het constateren van de interpretatie van het Hof van Cassatie ?

De nieuwe regering meent van niet.

Wanneer de wetgever een zo belangrijke hervorming van de procedureregels invoert, is zijn eerste plicht de juridische zekerheid te verzekeren en geen valstrikken te leggen voor de rechtsonderhorigen.

Huidig wetsontwerp tracht vooreerst interpretatieve bepalingen in de wet in te voeren die duidelijk de interpretatie, weerhouden door het Hof van Cassatie, tot regel verheffen. De rechtsonderhorigen moeten zich inderdaad kunnen beroepen op de tekst van de wet en zijn niet noodzakelijk op de hoogte van de laatste arresten van het Hof van Cassatie.

Hoe zou een rechtsonderhorige, bij afwezigheid van een wetswijziging, kunnen begrijpen dat wanneer een Hof van beroep zal beslissen, bijvoorbeeld in 2001, op een fiscaal verhaal ingediend vóór 1 maart 1999, de voorziening moet worden ingediend overeenkomstig de artikelen 386 tot 391 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, terwijl de wet bepaalt dat deze artikelen werden opgeheven vanaf 1 maart 1999.".

3. Om het interpretatieprobleem aangaande het instellen van cassatieberoep ter zake van inkomstenbelastingen op te lossen, was het voldoende geweest :

- 1° artikel 97, negende lid, tweede zin, van de genoemde wet van 15 maart 1999 in die zin uit te leggen dat alle procedures die vóór 1 maart 1999 zijn ingeleid bij de hoven van beroep, afgehandeld moeten worden volgens de vroegere regels, en zulks ook geldt voor cassatieberoepen die gericht zijn tegen arresten die door die hoven van beroep zijn gewezen;

.../...

- 2° artikel 11, eerste lid, van de genoemde wet van 23 maart 1999 uit te leggen door te preciseren dat de woorden "gedingen die hangende zijn" begrepen moeten worden als "gedingen die hangende waren op 1 maart (of op 6 april) 1999".

De ontworpen regeling beperkt zich er evenwel niet toe die preciseringen aan te brengen : ze wijzigt de redactie van de uitgelegde bepalingen, waarbij ze verder gaat dan wat nodig is voor een strikte de uitlegging ervan; ze wijzigt vaak de inhoud van de bepalingen en vult leemten aan. Zoals ze thans zijn gesteld, wijken de artikelen 2, 2°, 3 en 4 van het ontwerp in verschillende mate af van datgene wat traditioneel, uit juridisch-technisch oogpunt, voor een interpretatieve wet doorgaat. Wat artikel 2 van het ontwerp betreft, zegt de steller van het ontwerp zelf in de memorie van toelichting dat getwijfeld kan worden aan het interpretatieve karakter van dat artikel (1). De twijfel omtrent de vraag of de ontworpen bepalingen werkelijk interpretatieve bepalingen zijn, blijkt tevens uit de redactie van de inleidende zin van artikel 3, die bepaalt dat artikel 11, eerste lid, van de genoemde wet van 23 maart 1999 vervangen wordt door twee nieuwe leden (2).

(1) Memorie van toelichting, blz. 21.

(2) In arrest nr. 37/93 van 19 mei 1993, heeft het Arbitragehof in dezelfde zin het volgende geoordeeld : "De tekst zelf van de bestreden bepaling - "artikel 26 van dezelfde wet van 5 december 1968 wordt aangevuld" - wijst erop dat het standpunt dat de bestreden bepaling tot onderwerp zou hebben de gecoördineerde wetten op de Raad van State te interpreteren, geen grondslag heeft." (overweging B.3.2.).

In artikel 4 van de ontworpen regeling is de ontstentenis van enig interpretatief karakter het duidelijkst.

De huidige redactie van de verschillende bepalingen die in artikel 4 worden genoemd, is duidelijk :

"De voorziening in cassatie wordt ingesteld bij verzoekschrift dat, op straffe van nietigheid, een bondige uiteenzetting van de middelen en de aanduiding van de geschonden wetten bevat. Het verzoekschrift mag voor de eiser door een advocaat ondertekend en neergelegd worden."

In tegenstelling tot wat in de memorie van toelichting staat, sluit de regel dat het verzoekschrift voor de eiser door een advocaat mag worden ondertekend en ingediend niet uit dat de voorziening door de partij zelf mag worden ingesteld. Wat dat betreft, wordt in de memorie van toelichting geen gewag gemaakt van enige controverse, noch van een beslissing waarbij besloten zou zijn tot de verplichting om een beroep te doen op een advocaat. Er is dus geen grond tot interpretatie. Wat de andere preciseringen betreft die door de ontworpen regeling worden aangebracht, deze hebben enkel tot doel de huidige redactie te verbeteren en de leemten daarvan aan te vullen, maar geenszins om de

.../...

betekenis die onduidelijk of dubbelzinnig zou zijn, uit te leggen (1).

Aangezien de bepalingen van de ontworpen regeling in verschillende mate afwijken van het begrip interpretatieve wet, moeten ze naar de vorm voorgesteld worden als wijzigingsbepalingen.

III. Ongeacht of het daadwerkelijk om interpretatieve dan wel om terugwerkende wijzigingsbepalingen gaat, de ontworpen bepalingen mogen het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel niet schenden, meer bepaald door

-
- (1) Zie, ter vergelijking, de genoemde adviezen nrs. L. 24.877/1 en L. 23.600/1/V. In laatstgenoemd advies staat het volgende :
- "In het voorliggend ontwerp van wet gaat het echter niet zozeer om een verduidelijking van de betekenis van bepalingen van titel I van de wet van 20 juli 1990 - die bepalingen zijn op zich duidelijk en niet voor verschillende interpretaties vatbaar -, dan wel om de toevoeging van de omschrijving van twee begrippen welke als zodanig niet voorkomen in de tekst van de in de zo-even genoemde titel opgenomen bepalingen.
- Het voor advies voorgelegde ontwerp van wet wijkt derhalve in een dubbel opzicht af van hetgeen traditioneel en vanuit juridisch-technisch oogpunt voor een interpretatieve wet doorgaat. Eensdeels bestaat die afwijking erin dat - althans formeel - aan de te interpreteren wet van 20 juli 1990 wordt toegevoegd, anderdeels bestaat het opzet van het ontwerp niet zozeer erin een dubbelzinnige of onduidelijke bepaling of zinsnede van de wet uit te leggen, maar wordt door middel van een formele toevoeging aan de tekst van de wet beoogd dat de door de wet ingestelde pensioenregeling zo zou worden uitgelegd dat deze verenigbaar zou kunnen worden geacht met het arrest van het Hof van Justitie van 1 juli 1993."

.../...

de rechtszekerheid in het gedrang te brengen ten nadele van sommige belastingplichtingen, noch afbreuk doen aan het recht van de burgers om een zaak voor het gerecht te brengen of aan hun recht op een eerlijk proces (1).

In tegenstelling tot artikel 3 van het Gerechtelijk Wetboek, dat bepaalt dat de nieuwe wetten op de rechterlijke organisatie, de bevoegdheid en de rechtspleging van toepassing zijn op de hangende rechtsgedingen, bepaalt artikel 11, eerste lid, van de genoemde wet van 23 maart 1999 het volgende :

"De gedingen die (op 1 maart of 6 april) hangende zijn bij de hoven, de rechtbanken en andere instanties, met inbegrip van de rechtsmiddelen die tegen hun beslissing kunnen worden aangewend, worden vervolgd en afgehandeld met toepassing van de vóór 1 maart 1999 geldende regels."

De bepalingen van de ontworpen regeling strekken er inzonderheid toe te bevestigen dat artikel 11, eerste lid, van toepassing is op cassatieberoepen die na 1 maart 1999 zijn ingesteld, een toepassing die op grond van artikel 97, negende lid, van de genoemde wet van 15 maart 1999 betwist had kunnen worden. Dat heeft tot gevolg, zoals opgemerkt wordt in de memorie van toelichting (nr. 6, blz. 10), dat gedurende verscheidene jaren verschillende regels van toepassing zullen zijn naargelang van de datum waarop de beroepen zijn ingesteld. Het is de taak van de steller van het ontwerp om na te gaan of zulk een verschil

(1) J. VAN NIEUWENHOVE, op. cit., punt C, blz. 132 e.v.

in afhandeling verenigbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (1).

Bijzondere opmerkingen

Dispositief

Artikel 1

Artikel 3 van het ontwerp strekt ertoe artikel 11 van de voornoemde wet van 23 maart 1999, die volgens de procedure van het volledige bicameralisme is goedgekeurd, te interpreteren en te wijzigen. Het strekt er meer bepaald toe de overgangsbepalingen van die wet te verduidelijken, die onder meer de rechtbank van eerste aanleg bevoegd maakt om kennis te nemen van geschillen omtrent de toepassing van een belastingwet. Artikel 3 regelt dus een aangelegenheid als bedoeld in artikel 77 van de Grondwet. Een bepaling waarin staat welke gevolgen andere bepalingen op termijn kunnen hebben, is immers onlosmakelijk met die bepalingen verbonden en moet volgens dezelfde procedure worden goedgekeurd. Het principe van formeel parallellisme vereist bovendien dat een wet waarvoor de procedure van het volledige bicameralisme is

(1) Zie T. DELAHAYE en P. WOUTERS, op. cit., nr. 11, blz. 210, die het volgende stellen :
"Of die keuze opportuun was zal moeten blijken. Het ontbreken in ieder geval van enige verantwoording voor die gedane keuze lijkt alleszins aanleiding te kunnen geven tot allerlei prejudiciële vraagstellingen omtrent het respect van het gelijkheidsbeginsel. De administratie zelf heeft immers het voorbeeld gegeven."

toegepast, ook volgens het volledige bicameralisme wordt uitgelegd of gewijzigd.

Daaruit volgt dat het ontwerp krachtens artikel 77, eerste lid, van de Grondwet bij de beide wetgevende kamers moet worden ingediend.

Artikel 3

1. Zoals in de algemene opmerking nr. II, 3., is uiteengezet, moet artikel 3 als een wijziging van de voornoemde wet van 23 maart 1999 worden voorgesteld.

2. In de inleidende zin van artikel 3 staat dat artikel 11, eerste lid, van de voornoemde wet van 23 maart 1999 vervangen wordt door twee nieuwe leden. Het ontworpen tweede lid licht de regel vervat in het huidige artikel 11, derde lid, nader toe, zonder dat lid evenwel op te heffen. Bovendien ontbreken daarin de preciseringen die in het huidige derde lid worden gegeven, namelijk dat vanaf 1 maart 1999 weliswaar beroep kan worden ingesteld op basis van de nieuwe procedureregels, maar alleen op voorwaarde dat de beroepstermijn gesteld in de vroegere procedureregels, op die datum nog niet verstreken was.

Artikel 11, derde lid, van de voornoemde wet van 23 maart 1999 houdt niet zo expliciet maar wel stellig in dat alle beroepen inzake inkomstenbelasting die sedert 1 maart 1999 tegen beslissingen van gewestelijk directeurs

.../...

der belastingen worden ingesteld, onder de nieuwe procedure-regels vallen. Doordat de ontworpen regeling niet slaat op beroepen die sedert 1 maart 1999 tegen beslissingen van gewestelijk directeurs der belastingen worden ingesteld - ongeacht of die vóór of na 1 maart 1999 zijn genomen - maar betrekking heeft op beroepen tegen beslissingen die deze directeurs sedert 1 maart 1999 hebben genomen, beperkt de regeling de werkingssfeers van artikel 11, derde lid, zonder enige rechtvaardiging en laat ze twijfel bestaan omtrent de beslissingen die vóór 1 maart 1999 zijn genomen.

Het ontworpen tweede lid moet dus zodanig worden herzien dat het betrekking heeft op beroepen die sinds 1 maart 1999 tegen beslissingen van gewestelijk directeurs der belastingen worden ingesteld, ongeacht of die vóór of na 1 maart 1999 zijn genomen en dat de bepalingen van artikel 11, derde lid, inzonderheid de belangrijke precisering dat de beroepstermijn op 1 maart 1999 niet verstreken mag zijn, duidelijk erin opgenomen worden.

Wanneer het ontworpen tweede lid is gewijzigd zoals hierboven wordt aangegeven, moet het huidige artikel 11, derde lid, worden opgeheven. Zo wordt bovendien een einde gemaakt aan de huidige onlogische volgorde van de leden van artikel 11. Het tweede lid is immers duidelijk een uitzondering op het derde lid en moet er dus na komen.

3. De ontworpen bepaling is in strijd met artikel 97, eerste lid, eerste streepje, van de voornoemde wet van 15 maart 1999, omdat ze betrekking heeft op

.../...

administratieve beroepen en gerechtelijke beroepen. Immers, als voor administratieve beroepen die vóór 1 maart 1999 zijn ingesteld de oude procedureregels worden gevolgd (ontworpen artikel 11, eerste lid), kan daar a contrario uit worden afgeleid dat voor administratieve beroepen die na 1 maart 1999 worden ingesteld de nieuwe procedureregels gelden; artikel 97, eerste lid, eerste streepje, van de voormelde wet van 15 maart 1999 worden evenwel in dat klachten in verband met aanslagjaren vóór 1999 onder de oude procedure-regels vallen. Na 1 maart 1999 zijn echter ongetwijfeld nog beroepen in verband met het aanslagjaar 1998 ingesteld.

Die tegenstrijdigheid moet worden weggewerkt, hetzij door de ontworpen bepaling te wijzigen, hetzij door artikel 97, eerste lid, van de wet van 15 maart 1999 te wijzigen.

4. In het ontworpen eerste lid wordt bepaald dat beroepen tegen beslissingen die gewezen zijn in gedingen die hangende zijn op 1 maart 1999, verder behandeld worden volgens de oude procedureregels. In de memorie van toelichting (nr. 13, 2°, blz. 15) vraagt de steller van het ontwerp zich terecht af of men kan stellen dat een geding hangende is op 1 maart, als het hof van beroep uitspraak gedaan heeft vóór 1 maart en de voorziening in cassatie na die datum wordt ingesteld. De ontworpen regeling biedt geen antwoord op die vraag. Die regeling behoort dan ook te worden gewijzigd, teneinde er de beroepen in op te nemen die vóór 1 maart zijn ingesteld - en niet die hangende zijn op

.../...

1 maart - alsook de beroepen tegen beslissingen die gewezen zijn in die gedingen.

5. In het ontworpen artikel 11, eerste lid, wordt bepaald dat administratieve beroepen en gerechtelijke beroepen betreffende de toepassing van een belastingwet die vóór 1 maart 1999 zijn ingesteld, verder behandeld worden volgens de oude procedureregels. Artikel 97, derde lid, van de voornoemde wet van 15 maart 1999 stelt evenwel dat voor een aantal belastingen beroepen bij hoven, rechtbanken en andere instanties sedert 1 januari 1999 onderworpen worden aan de nieuwe procedureregels. Tussen beide bepalingen bestaat er dus een tegenstrijdigheid wat betreft beroepen ingesteld tussen 1 januari 1999 en 1 maart 1999. Deze tegenstrijdigheid is niet eigen aan de ontworpen regeling, maar komt reeds tot uiting in de thans geldende regelgeving (1). Het is de taak van de steller van het ontwerp haar ongedaan te maken.

Het is de Raad van State overigens niet duidelijk of, wat betreft de andere belastingen dan inkomstenbelastingen (2), sommige belastingplichtigen door de terugwerkende kracht van een aantal bepalingen van de wetten van 15 en 23 maart 1999, en inzonderheid van artikel 97, derde lid, van de wet van 15 maart 1999, nadelige

(1) Zie M. MAUS, op. cit., blz. 199, die de verschillende oplossingen vermeldt die in de rechtsleer worden voorgesteld.

(2) Wat de inkomstenbelastingen betreft, zie de uitleg op bladzijde 2 van de memorie van toelichting.

gevolgen zullen lijden. Als dat het geval is, zou het dan niet nodig zijn om in de regularisatie van hun situatie te voorzien, zoals ook in artikel 5 wordt gedaan voor voorzieningen in cassatie ?

Artikel 5

1. Om ieder misverstand te voorkomen, zou men de woorden tot de datum van "inwerkingtreding van deze wet" kunnen vervangen door de woorden tot de datum van "bekendmaking van deze wet" (welk tijdstip onweerlegbaar vaststaat), of teneinde de rechten van de belastingplichtigen zo goed mogelijk veilig te stellen door hen de tijd te gunnen om kennis te nemen van de wet, kunnen schrijven : "tot de tiende dag na de bekendmaking van deze wet".

2. In dit artikel staan overgangsbepalingen waarvoor niet in terugwerkende kracht hoeft te worden voorzien.

Artikel 6

Aangezien de meeste bepalingen van het wetsontwerp niet beschouwd kunnen worden als uitleggingsbepalingen, maar als wijzigingsbepalingen met terugwerkende kracht, behoort de steller van het ontwerp in artikel 6 uitdrukkelijk te bepalen dat die bepalingen eveneens van toepassing zijn op

.../...

gedingen die ingesteld zijn bij het Hof van Cassatie (1). Die precisering is noodzakelijk wanneer het gaat om een wijzigingswet.

Slotopmerkingen

De Nederlandse tekst van het ontwerp is door de band genomen bijzonder slecht gesteld. Zo bijvoorbeeld is in het besluit tot indiening van het wetsontwerp niet de juiste formule gebezigd, gelijk die nu in de WETGEVINGSTECHNIEK, AANBEVELINGEN EN FORMULES, van de Raad van State, te vinden is. Daarenboven is de terminologie die onder meer in artikel 3 van het ontwerp gebruikt wordt, ontoereikend uit juridisch en taalkundig oogpunt : zo bijvoorbeeld is het woord "verhaal" niet geschikt om het begrip "beroep" weer te geven (cf. Fockema Andreae's verwijzend en verklarend JURIDISCH WOORDENBOEK, door mr. N.E. Algra en mr. H.R.W. Gokkel en Correct Taalgebruik, door W. Penninckx en P. Buyse) en voorts zijn formuleringen als "administratieve ... en gerechtelijke verhalen die worden vervolgd of beheerst" wel slechte klakkeloze vertalingen uit het Frans, doch in het Nederlands ongebruikelijk en schier hilarisch. Het gehele ontwerp zou bijgevolg uit een oogpunt van correct taalgebruik herschreven moeten worden.

(1) J. BORÉ, "La cassation en matière civile", Parijs, Dalloz, 1997, blz. 238, nr. 995.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs
de Heren

Y. KREINS,

conseiller d'Etat, président,
staatsraad, voorzitter,

P. LIENARDY,
P. QUERTAINMONT,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

P. GOTHOT,

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

J. van COMPERNOLLE,

Madame
Mevrouw

B. VIGNERON,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Le rapport a été présenté
par M. A. LEFEBVRE, auditeur. La
note du Bureau de coordination
a été rédigée et exposée par
M. P. BROUWERS, référendaire.

Het verslag werd uitge-
bracht door de H. A. LEFEBVRE,
auditeur. De nota van het
Coördinatiebureau werd opgesteld
en toegelicht door de
H. P. BROUWERS, referendaris.

La concordance entre la version
française et la version néerlandai-
se a été vérifiée sous le contrôle
de M. P. LIENARDY.

De overeenstemming tussen de
Franse en de Nederlandse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. P. LIENARDY.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS