

**Belgische Kamer
van Volksvertegenwoordigers**

GEWONE ZITTING 1997-1998 (*)

22 APRIL 1998

WETSONTWERP

**betreffende de rechterlijke inrichting
in fiscale zaken**

AMENDEMENTEN

N^o 44 VAN DE HEER REYNDERS

Art. 8

Dit artikel vervangen door de volgende bepaling :

« Art. 8. — In boek IV van het vierde deel van hetzelfde Wetboek wordt, onder een hoofdstuk XXIV met als opschrift « Geschillen betreffende de rijksbelastingen », een artikel 1385decies ingevoegd, luidend als volgt :

« Art. 1385decies — In de betwistingen betreffende de rijksbelastingen worden de vorderingen ingesteld bij verzoekschrift op tegenspraak conform de bepalingen van titel Vbis van boek II van het vierde deel van dit Wetboek.

In dat geval zijn de artikelen 1034ter, 3°, en 1034quater evenwel niet van toepassing.

Zie :

- 1342 - 97 / 98 :

- N^o 1 : Wetsontwerp.
- N^{os} 2 tot 6 : Amendementen.
- N^o 7 : Advies van de Raad van State.
- N^{os} 8 tot 15 : Amendementen.
- N^o 16 : Verslag.
- N^o 17 : Tekst aangenomen door de commissie.
- N^o 18 : Amendementen.

(*) Vierde zitting van de 49^e zittingsperiode.

**Chambre des Représentants
de Belgique**

SESSION ORDINAIRE 1997-1998 (*)

22 AVRIL 1998

PROJET DE LOI

**relatif à l'organisation judiciaire
en matière fiscale**

AMENDEMENTS

N^o 44 DE M. REYNDERS

Art. 8

Remplacer cet article par la disposition suivante :

« Art. 8. — Il est inséré dans la quatrième partie, livre IV, du même Code, sous un chapitre XXIV, intitulé « Des litiges relatifs aux impôts d'Etat », un article 1385decies, rédigé comme suit :

« Art. 1385decies. — Dans les contestations relatives aux impôts d'Etat, les demandes contre l'Etat sont introduites par requête contradictoire conformément aux dispositions du titre Vbis du livre II de la quatrième partie du présent Code.

Toutefois, en ce cas, les articles 1034ter, 3°, et 1034quater ne sont pas applicables.

Voir :

- 1342 - 97 / 98 :

- N^o 1 : Projet de loi.
- N^{os} 2 à 6 : Amendements.
- N^o 7 : Avis du Conseil d'Etat.
- N^{os} 8 à 15 : Amendements.
- N^o 16 : Rapport.
- N^o 17 : Texte adopté par la commission.
- N^o 18 : Amendements.

(*) Quatrième session de la 49^e législature.

De eiser voegt bij het verzoekschrift :

— *indien het verzoekschrift wordt ingediend ingevolge een beslissing waarbij het bij of krachtens de wet georganiseerde administratieve beroep wordt verworpen, een afschrift van die beslissing;*

— *indien de vordering verzet inhoudt tegen een dwangbevel, een afschrift van het dwangbevel. ».*

VERANTWOORDING

1. Dit amendement werd al ingediend in commissie, in een enigszins andere versie (zie amendement n° 17, Stuk n° 1342/9). Het beoogt de weglating van artikel 1385*undecies* van het ontwerp; bijgevolg strekt het er ook toe wijzigingen aan te brengen in artikel 1385*decies*.

I. Weglating van het in het ontwerp voorgestelde artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek

2. Het ontwerp strekt ertoe in het Gerechtelijk Wetboek een artikel 1385*undecies* in te voegen, maar dit amendement beoogt dat artikel gewoon weg te laten. In dat artikel wordt bepaald dat de belastingplichtige zowel inzake directe belastingen als inzake indirecte belastingen maar een rechtsvordering mag instellen zo hij vooraf het door of krachtens de wet georganiseerde administratieve beroep heeft ingesteld en over dat beroep uitspraak is gedaan.

Dat uitgangspunt roept fundamentele bezwaren op; een aantal ervan zijn overigens afkomstig van de Raad van State, die deze bezwaren formeel heeft gehandhaafd na de indiening van het ontwerp (zie Stuk n° 1342/7).

In verband met de voorwaarde van het voorafgaande administratieve beroep dienen diverse aanmerkingen te worden gemaakt inzake indirecte belastingen (zie hieronder, punt A) en inzake directe belastingen (zie hieronder, punt B).

A. De voorwaarde van het administratief beroep voorafgaand aan de rechtsvordering inzake indirecte belastingen

3. Volgens de huidige regeling bepalen de geldende Wetboeken inzake indirecte belastingen (BTW, registratie- en successierechten) dat de problemen die met betrekking tot de heffing van belasting vóór de inleiding van het rechtsgeding kunnen ontstaan, worden opgelost door de minister van Financiën (BTW-Wetboek, artikel 84; Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 219; Wetboek der successierechten, artikel 141).

Wat de registratie- en de successierechten betreft, wordt de verjaring voor de teruggaaf van rechten gestuit door een met redenen omklede aanvraag gericht aan de administratie. Ze begint pas opnieuw te lopen na de beslissing dat het administratief beroep wordt verworpen (Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 217-2; Wetboek der successierechten, artikel 140-2).

In geen geval moet het administratief beroep verplicht voorafgaan aan de rechtsvordering, waarvoor volgens de huidige regeling de gewone rechtbanken reeds bevoegd zijn. Deze vordering wordt ingesteld ofwel door een verzet tegen een dwangbevel dat door de ontvanger werd uitgegeven, ofwel door een vordering tot teruggaaf van de betaalde belasting.

De regeling geeft voldoening, zowel voor de Administratie als voor de belastingplichtigen.

Le demandeur joindra à la requête :

— *si celle-ci introduite à la suite d'une décision rejetant le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi, copie de cette décision;*

— *si la demande comporte opposition à une contrainte, copie de la contrainte. ».*

JUSTIFICATION

1. L'amendement, qui a déjà été présenté sous une forme quelque peu différente en commission (amendement n° 17, Doc. n° 1342/9), propose la *suppression de l'article 1385undecies du projet*, et, par voie de conséquence, des *modifications à l'article 1385decies*.

I. Suppression de l'article 1385*undecies* du Code judiciaire proposé dans le projet

2. L'amendement tend à la suppression pure et simple de l'article 1385*undecies* que le projet propose d'insérer dans le Code judiciaire. Cet article énonce que l'action en justice du contribuable, tant en matière d'impôts directs qu'en matière d'impôts indirects, n'est admise que si le contribuable a introduit préalablement le recours administratif prévu par la loi et qu'il a été statué sur ce recours.

Ce principe appelle des objections fondamentales. Certaines de celles-ci ont d'ailleurs été formulées par le Conseil d'Etat et ont été formellement maintenues par celui-ci après le dépôt du projet (Doc. n° 1342/7).

La condition du recours administratif préalable appelle des critiques différentes en matière d'impôts indirects (*infra*, A) et en matière d'impôts directs (*infra*, B).

A. Quant à la condition du recours administratif préalable en matière d'impôts indirects

3. Sous le régime actuel, en matière d'impôts indirects (TVA, droits d'enregistrement, droits de succession), les Codes en vigueur prévoient que la solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception de l'impôt avant l'introduction des instances judiciaires appartient au ministre des Finances (Code TVA, article 84; C. enr., article 219; C. succ., article 141).

En matière de droits d'enregistrement et de droits de succession, la prescription de l'action en restitution des droits est interrompue par une demande motivée adressée à l'administration et ne recommence à courir qu'après la décision de rejet du recours administratif (C. enr., article 217-2; C. succ., article 140-2).

En aucun cas, sous le régime actuel, le recours administratif ne constitue un préalable obligé de l'action en justice, qui est déjà de la compétence des tribunaux ordinaires. Cette action est introduite soit par une opposition à la contrainte décernée par le receveur, soit par une citation en restitution de l'impôt payé.

Ce régime fonctionne de manière satisfaisante, tant pour l'Administration que pour les contribuables.

4. Overeenkomstig het ontwerp zou de vordering in rechte voortaan maar mogelijk zijn nadat het voorafgaand administratief beroep zijn beslag heeft gekregen.

In verband met indirecte belastingen botst die onterechte nieuwigheid op een onoverkomelijk obstakel.

Terzake heeft het voorafgaande administratieve beroep immers *geen schorsende kracht ten aanzien van de verplichting tot het betalen van de belasting*, ingeval de bevoegde ontvanger een dwangbevel heeft uitgegeven (uitvoerbare titel met dezelfde kracht als een vonnis bij verstek).

Wat zou, mochten de in het ontwerp opgenomen bepalingen worden goedgekeurd, bijvoorbeeld, de situatie zijn van de belastingplichtige ten aanzien van wie de BTW-ontvanger een dwangbevel heeft uitgegeven? De tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan slechts worden gestuit door een vordering in rechte (artikel 89, tweede lid, van het BTW-Wetboek, zoals gewijzigd bij artikel 56 van ontwerp n° 1341); een dergelijke vordering in rechte is evenwel onmogelijk zolang de belastingplichtige geen administratief beroep heeft ingesteld bij de minister van Financiën en zolang die minister, dan wel de ambtenaar die hij daarmee heeft belast, geen uitspraak heeft gedaan over dat beroep. Overigens heeft dat administratief beroep geen schorsende kracht; alleen de rechtsvordering werkt schorsend.

Zo bepaalt het ontwerp dat de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde via beslagleggingen de gedwongen tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan eisen, nog vóór de belastingplichtige de rechtsvordering heeft kunnen instellen!

Die absurde situatie zal wel niet overeenstemmen met wat de indieners van het ontwerp op het oog hadden, maar is wel het resultaat van de tekst van het ontwerp.

B. Voorwaarde van het voorafgaand administratief beroep inzake inkomstenbelastingen

5. Voor de inkomstenbelastingen is de voorwaarde dat het administratief beroep vooraf zijn beslag moet hebben gekregen, evenmin gerechtvaardigd.

In 1971 heeft senator Pierre Ansiaux een wetsvoorstel ingediend tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen (Stuk Senaat, 1971-1972, n° 26) dat, net als het huidige ontwerp, voorstelde de beslechting van geschillen inzake directe belastingen aan de gewone rechtbanken op te dragen. Dat voorstel bepaalde dat « *de belastingplichtige (...) het recht (heeft) om bezwaar in te dienen bij de directeur* » en dat voormeld bezwaarschrift, op voorwaarde dat het tijdig werd ingediend, « *(de termijn) schorst (...) voor het instellen van de (rechts)vordering (...) tot op de dag van de kennisgeving van de beslissing van de directeur* » (wetsvoorstel van senator Ansiaux waarnaar wordt verwezen door J. Kirkpatrick, « *Réflexions sur les projets gouvernementaux de février 1997 concernant la réforme de la procédure fiscale* », *JT*, 1997, blz. 209 en volgende, meer bepaald n° 22, B).

6. In het op 6 mei 1997 aan de afdeling wetgeving van de Raad van State voorgelegde voorontwerp van wet, had de regering reeds het nieuw ontworpen artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek ingevoegd (artikel 75 van het voorontwerp, memorie van toelichting blz. 58) ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ In de regeling van het voorontwerp bestond het administratief verhaal in een verzoek tot een hiërarchisch onderzoek, voorafgaand aan de inkohiering, ofwel in een bezwaar tegen de ingekohierde belasting. In het huidige ontwerp is de regering ervan afgestapt zo'n voorafgaand hiërarchisch onderzoek te organiseren.

4. Suivant le projet, l'action en justice ne sera désormais permise qu'après épuisement du recours administratif préalable.

Cette innovation injustifiée se heurte à une difficulté insurmontable en matière d'impôts indirects.

En effet, en cette matière, le recours administratif préalable n'a aucun effet suspensif quant à l'obligation de payer l'impôt si le receveur compétent a décerné une contrainte (titre exécutoire ayant la même valeur qu'un jugement par défaut).

Dès lors, si la disposition du projet était adoptée, quelle serait la situation, par exemple, de l'assujetti à qui le receveur de la TVA a décerné une contrainte? L'exécution de la contrainte ne peut être interrompue que par une action en justice (Code de la TVA, article 89, alinéa 2, tel qu'il est modifié par l'article 56 du projet n° 1341); mais cette action en justice ne peut être introduite tant que le contribuable n'a pas adressé au ministre des Finances son recours administratif et que le ministre ou le fonctionnaire qu'il aura délégué n'aura pas statué sur ce recours. Or ledit recours administratif n'a aucun effet suspensif; seule l'action en justice a cet effet.

Ainsi, d'après le projet, l'Administration de la TVA pourra poursuivre l'exécution forcée de la contrainte par des saisies avant même que l'assujetti ait pu introduire l'action en justice!

Ce résultat absurde ne répond assurément pas à l'intention des auteurs du projet, mais il découle du texte du projet.

B. Quant à la condition du recours administratif préalable en matière d'impôts sur les revenus

5. La condition d'épuisement du recours administratif préalable ne se justifie pas non plus en matière d'impôts sur les revenus.

Le sénateur Pierre Ansiaux a déposé en 1971 une proposition de loi modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs (Doc. Sénat n° 1971-1972, n° 26), qui proposait, comme le projet actuel, de déférer aux tribunaux ordinaires le contentieux en matière d'impôts directs. Cette proposition prévoyait que le redevable avait « *la faculté d'introduire une réclamation auprès du directeur* » et que pour autant qu'elle fût introduite dans les délais, cette réclamation « *suspendait le délai d'intentement de l'action (judiciaire) jusqu'au jour de la notification de la décision du directeur* » (proposition de loi du sénateur Ansiaux citée par J. Kirkpatrick, « *Réflexions sur les projets gouvernementaux de février 1997 concernant la réforme de la procédure fiscale* », *JT*, 1997, p. 290 et suivantes, spéc. n° 22, B).

6. Dans l'avant-projet qu'il a soumis à la section de législation du Conseil d'Etat le 6 mai 1997, le gouvernement avait déjà introduit le projet de nouvel article 1385*undecies* du Code judiciaire (article 75 de l'avant-projet, exposé des motifs, p. 58) ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Dans le système de l'avant-projet, le recours administratif consistait soit en une demande d'examen hiérarchique préalable à l'enrôlement, soit en une réclamation contre l'impôt enrôlé. Dans le projet actuel, le gouvernement a renoncé à organiser l'examen hiérarchique préalable.

In zijn advies over dat voorontwerp heeft de Raad van State erkend dat « *het ontzeggen van rechtsingang aan degene die niet alle rechtsmiddelen heeft aangewend waarover hij bij de administratie beschikt, (...) tegen geen enkel fundamenteel rechtsbeginsel (lijkt) in te druisen* » (advies van de Raad van State opgenomen in de memorie van toelichting, blz. 66, derde alinea).

Het is dan ook niet op dat vlak dat die bepaling van het ontwerp voor kritiek vatbaar is.

Alle belastingplichtigen en alle bedrijven die ervaring hebben met betwistingen inzake inkomstenbelastingen, weten allicht dat het grootste manco van de thans geldende regeling *de tijd* is die nodig is om een beslissing over een volgens de regels ingediend bezwaarschrift te verkrijgen: zodra het geschil enigszins ingewikkeld wordt, is het hoe genaamd niet ongewoon dat men gedurende vier of vijf jaar, soms zelfs langer, op een beslissing moet wachten.

De regering is zich daar trouwens van bewust, aangezien het ontwerp een ingewikkelde regeling van ingebrekestelling invoert van de directeur bij wie het bezwaarschrift wordt ingediend, wanneer die niet binnen een termijn van achttien maanden uitspraak heeft gedaan (het bij artikel 8 van het ontwerp voorgestelde artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, zoals gewijzigd in commissie).

Als de directeur, in de huidige regeling, een uitspraak laat aanslepen (en in het ontwerp zoekt men vruchteloos naar een bepaling die het mogelijk zou maken tot een snellere afhandeling van de bezwaarschriften te komen dan in de vigerende regeling het geval is), zal de belastingplichtige zijn rechtsvordering in het beste geval pas na een termijn van twee jaar, te rekenen van de indiening van zijn bezwaarschrift, bij de rechtbank kunnen instellen; nadien kan de Staat of de belastingplichtige tegen het vonnis beroep aantekenen.

Die hervorming, met het loffelijke doel de belastingplichtigen meer waarborgen te bieden, komt er uiteindelijk op neer dat in de fiscale procedure een bijkomend niveau wordt ingesteld.

Nu wordt de directeur die uitspraak doet over een bezwaarschrift niet langer, zoals in het verleden, geacht een rechter te zijn, maar voor de belastingplichtigen en ondernemingen, is dat onderscheid van weinig tel: wat zij zullen merken, is dat de duur van de beslechting van fiscale geschillen — die in de vigerende regeling reeds dramatisch lang is — nog maar eens enorm zal toenemen.

7. In tal van gevallen weet de belastingplichtige echter op voorhand dat het bezwaarschrift dat bij de directeur wordt ingediend, gedoemd is op niets uit te draaien.

Dat is het geval telkens wanneer de aanslag gebaseerd is op een besluit of op administratieve voorschriften waarvan de belastingplichtige de wettigheid betwist. In de vigerende regeling is het nooit voorgekomen dat een gewestelijk directeur een besluit of een ministeriële circulaire onwettig verklaarde, en in de regeling van het ontwerp zal dat nog minder denkbaar zijn, aangezien men daar afstapt van de fictie op grond waarvan de directeur een onafhankelijke rechter zou zijn.

Wanneer voorts een belastingplichtige die een bericht van wijziging heeft ontvangen waarmee hij niet akkoord gaat, de controleur er niet van kan overtuigen zijn standpunt te herzien, dan krijgt hij vaak, in de praktijk — en wanneer het om een belangrijke aangelegenheid gaat — de mogelijkheid om de zaak vóór de inkohiering aan de centrale Administratie voor te leggen (hoewel het Wetboek dit voorafgaand hiërarchisch onderzoek niet regelt). Conclueert de centrale Administratie dat de belasting moet worden ingekohierd, dan heeft de belastingplichtige uiteraard

Dans son avis sur cet avant-projet, le Conseil d'Etat a admis que « *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* » (avis du Conseil d'Etat reproduit dans l'exposé des motifs, p. 66, alinéa 3).

Aussi n'est-ce pas sur ce terrain que cette disposition du projet est critiquable.

Comme le savent tous les contribuables et toutes les entreprises qui ont l'expérience d'une contestation en matière d'impôts sur les revenus, le défaut principal du régime actuel est *le temps* qu'il faut pour obtenir une décision sur une réclamation régulièrement introduite: dès que le litige présente une certaine complexité, il est courant de devoir attendre une décision pendant quatre ou cinq ans, voire plus.

Le gouvernement en est d'ailleurs conscient, puisque le projet organise un régime complexe de mise en demeure du directeur saisi de la réclamation lorsque celui-ci n'a pas statué dans un délai de dix-huit mois (article 1385*undecies* du Code judiciaire proposé par l'article 8, du projet, modifié par la commission).

Suivant le système du projet, si le directeur tarde à statuer (et l'on ne voit dans le projet aucune disposition qui permette d'espérer un traitement des réclamations plus rapide que sous le régime actuel), ce n'est, au mieux, qu'après un délai de deux ans à dater de l'introduction de sa réclamation que le contribuable pourra introduire son action en justice devant le tribunal; après quoi, le jugement pourra être frappé d'appel soit par l'Etat, soit par le contribuable.

Dans le but louable d'accorder plus de garanties aux contribuables, cette réforme aboutit à introduire une étape supplémentaire dans la procédure fiscale.

Certes, en droit, le directeur statuant sur une réclamation ne sera plus, comme par le passé, censé constituer une juridiction, mais pour les contribuables et les entreprises, cette distinction est de peu d'intérêt: ce qu'ils verront, c'est une énorme prolongation de la durée des litiges fiscaux, qui est déjà catastrophique sous le régime actuel.

7. Or, dans de très nombreux cas, le contribuable sait d'avance que la réclamation auprès du directeur est vouée à l'échec.

C'est le cas chaque fois que l'imposition se fonde sur un arrêté ou des instructions administratives dont le contribuable conteste la légalité. Sous le régime actuel, on n'a jamais vu un directeur régional déclarer illégal un arrêté ou une circulaire ministérielle, et ce sera d'autant plus inconcevable dans le système du projet que l'on renonce à la fiction selon laquelle le directeur serait un juge indépendant.

Par ailleurs, lorsque le contribuable qui a reçu un avis de rectification sur lequel il marqué son désaccord ne peut convaincre le contrôleur de revoir son point de vue, il obtient souvent, dans la pratique, lorsqu'il s'agit d'une question importante, de pouvoir soumettre celle-ci à l'Administration centrale avant enrôlement (bien que cet examen hiérarchique préalable ne soit pas organisé par le Code). Si, après examen du dossier, l'Administration centrale conclut que l'impôt doit être enrôlé, le contribuable n'a évidemment aucun espoir que sa réclamation soit ac-

geen enkele hoop dat zijn bezwaarschrift wordt ingewilligd, en beschikt hij evenmin over enige waarborg dat de beslissing snel zal worden genomen.

In voormelde gevallen leidt de verplichting die de belastingplichtige op grond van dit ontwerp opgelegd krijgt om een bezwaarschrift in te dienen vooraleer zich tot de rechtbank te wenden, *zonder enig nut voor hemzelf noch voor de Staat*, tot een tijdverlies van twee jaar.

8. Nu zou het best kunnen dat de vertraging van de beslissing die de betwiste aanslag misschien zal vernietigen, zeer ernstige gevolgen heeft voor de belastingplichtigen en voor de ondernemingen.

Het ontwerp brengt weliswaar geen grondige wijziging aan in de artikelen 409 en 410 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 waaruit blijkt dat, in geval van bezwaar, de belasting, voor zover ze betwist wordt, in principe niet kan worden ingevorderd.

Dat schorsend effect van het bezwaarschrift is echter beperkt.

Ten eerste kan de fiscus, indien de belastingplichtige een onroerend goed wil verkopen of een hypothecaire lening aangaan, de betaling van de betwiste belasting eisen en ermee dreigen daarop zelf een wettelijke hypotheek te vestigen zodat de verkoop of de hypothecaire lening niet kan doorgaan.

Vervolgens mag de fiscus, zo de belastingplichtige bovendien recht heeft op een teruggave (bijvoorbeeld, in het geval van een vennootschap, die van een te hoge bronheffing), het bedrag dat hij de belastingplichtige verschuldigd is aan de aanzuivering van de betwiste belasting besteden (besluit ter uitvoering van artikel 166 van het Wetboek, hetwelk afwijkt van de regels van de wettelijke schuldvergelijking).

Ten slotte zal de ontvanger van de directe belastingen, indien de betwiste belasting, die wellicht zal worden vernietigd, de bekende financiële mogelijkheden van de belastingplichtige-natuurlijke persoon te boven gaat of hoger is dan de waarde van het vennootschappelijk vermogen van de belastingplichtige-vennootschap, stellen dat de schuldvordering van de Staat in gevaar is en bewarende maatregelen kunnen nemen, bijvoorbeeld in verband met zijn bankrekeningen.

Wij hebben hier niet de bedoeling om die bepalingen opnieuw ter discussie te stellen, maar willen alleen benadrukken dat, al die principiële kwesties buiten beschouwing gelaten, de duur van de tijdspanne die verloopt tussen de inkohiering van de belasting en de beslechting van het fiscaal geschil, voor de belastingplichtige van levensbelang zal zijn.

Iedere maatregel die de beslechting van het fiscaal geschil nodeloos vertraagt, is dan ook uit den boze.

9. Tot staving van het aan de Raad van State voorgelegde voorontwerp, verantwoordde de memorie van toelichting het verplicht instellen van voorafgaand administratief beroep met overwegingen die in de memorie van toelichting bij het voorliggend ontwerp niet meer aangetroffen worden :

« *Voor de meeste geschillen slaagt de Administratie erin een voor de belastingplichtige bevredigende oplossing te vinden; de fiscus moet zelf zijn fouten kunnen rechtzetten.* » (vertaling) (geciteerd door J. Kirkpatrick, voormelde studie, blz. 213, 3^e kolom).

Het terugschroeven van het aantal bij de rechtbank ingestelde rechtsvorderingen zou aldus als verantwoording voor het verplicht voorafgaand administratief beroep kunnen gelden.

In diezelfde studie maakt professor Kirkpatrick evenwel de volgende opmerking : « *Ook al moet het administra-*

cueillie, et n'est pas assuré pour autant que la décision interviendra rapidement.

Dans les cas qui viennent d'être cités, l'obligation faite au contribuable par le projet d'introduire une réclamation avant de pouvoir saisir le tribunal l'expose à perdre deux ans sans aucune utilité ni pour lui, ni pour l'Etat.

8. Or il faut savoir que le retard de la décision qui annulera peut-être l'imposition contestée a, pour les contribuables et les entreprises, des effets très graves.

Certes, le projet ne modifie pas quant au fond les articles 409 et 410 du Code des impôts sur les revenus 1992 dont il ressort qu'en cas de réclamation, l'impôt, dans la mesure où il est contesté, ne peut, en principe, être recouvré.

Mais cet effet suspensif de la réclamation est limité.

Tout d'abord, si le contribuable veut vendre ou contracter un emprunt hypothécaire, le fisc peut exiger le paiement de l'impôt contesté, sous la menace de prendre son hypothèque légale qui fera obstacle à la vente ou à l'emprunt hypothécaire.

Ensuite, si le contribuable a droit par ailleurs à une restitution d'impôt (par exemple, dans le cas d'une société, un excédent de précomptes perçus à la source), le fisc est en droit d'affecter ce qu'il doit au contribuable à l'apurement de l'impôt contesté (arrêté d'exécution du Code, article 166, qui déroge aux règles de la compensation légale).

Enfin, si l'impôt contesté, qui sera peut-être annulé, excède les possibilités de paiement connues du contribuable-personne physique ou la valeur de l'avoir social du contribuable-société, le receveur des contributions directes considérera que la créance de l'Etat est en péril et pourra procéder à des mesures conservatoires, par exemple sur ses comptes bancaires.

Il ne s'agit pas de remettre ici en question ces dispositions, mais de souligner que, indépendamment de toutes les questions de principe, la durée qui sépare l'enrôlement de l'impôt de la solution du litige fiscal présente pour les contribuables une importance vitale.

Toute mesure qui retarde sans utilité la solution du litige fiscal doit donc être condamnée.

9. A l'appui de l'avant-projet soumis au Conseil d'Etat, l'exposé des motifs justifiait l'obligation du recours administratif préalable par des considérations qui ne se retrouvent plus dans l'exposé des motifs du présent projet :

« *L'Administration parvient, dans la majorité des litiges, à trouver une solution qui satisfait le contribuable* » ; « *le fisc doit pouvoir corriger lui-même ses erreurs* » (cité par J. Kirkpatrick, étude précitée, p. 213, col. 3).

La justification du préalable administratif obligatoire serait ainsi de diminuer le nombre des actions judiciaires portées devant le tribunal.

Toutefois, comme l'a fait observer le professeur Kirkpatrick dans l'étude précitée, « *même si le recours administra-*

tief beroep niet verplicht aan de rechtsvordering voorafgaan, toch zullen de belastingplichtigen doorgaans pogen via de administratieve weg hun gelijk te halen, in zover ze daarbij niets te verliezen hebben : de procedure is minder formalistisch en kost minder; over feitelijke kwesties kan makkelijker worden gepraat met een ambtenaar dan met het gerecht.

Zo sommige belastingplichtigen niettemin toch een rechtsvordering instellen hoewel zij via de administratieve weg genoegdoening hadden kunnen krijgen, dan belet niets de Administratie, in de loop van de rechtspleging, zich geheel of gedeeltelijk aan te sluiten bij het standpunt van de belastingplichtige : in dat geval zal de rechtbank zich er in de praktijk toe beperken het bereikte akkoord te bevestigen, wat ze in minder dan geen tijd kan doen. Dat gebeurt vaak bij aan het hof van beroep voorgelegde geschillen inzake directe belastingen. » (vertaling) (zelfde studie blz. 213, 3^e kolom).

Het amendement stelt dus voor de idee laten varen om, zelfs inzake inkomstenbelastingen, van het administratief beroep een voorafgaande voorwaarde voor het instellen van de rechtsvordering te maken.

10. In ontwerp n^o 1341 wordt vreemd genoeg zelfs inzake inkomstenbelastingen geen enkele termijn opgelegd voor het instellen van de rechtsvordering (terwijl men, in de huidige regeling, veertig dagen tijd krijgt om op te komen tegen de beslissing van de directeur die een bezwaarschrift verwerpt).

Op ontwerp n^o 1341 wordt een amendement voorgesteld om die leemte aan te vullen en de schorsende werking te regelen welke het bezwaarschrift heeft op de termijn waarbinnen de rechtsvordering moet worden ingesteld, zulks naar het voorbeeld van wat senator Ansiaux wijselijk gesteld had (cf. *supra* n^o 5).

C. Inzake de regel volgens welke het bezwaar geacht wordt te zijn verworpen als binnen een bepaalde termijn te rekenen van een aanmaning geen beslissing is genomen

11. Het tweede lid van artikel 1385^{undecies}, waarvan het ontwerp de toevoeging aan het Gerechtelijk Wetboek voorstelt, is een logisch gevolg van het bepaalde in het eerste lid, met name dat de rechtsvordering slechts ontvankelijk is indien de eiser vooraf het wettelijk georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld en over dat beroep uitspraak werd gedaan.

Om te voorkomen dat het getalm van de directeur om zich uit te spreken over het bezwaarschrift al te zeer de mogelijkheid vertraagt om een rechtsvordering in te stellen, bepaalde het tweede lid van het oorspronkelijke ontwerp dat het bezwaar geacht werd te zijn afgewezen indien de directeur niets van zich had laten horen binnen een termijn van zes maanden na de datum van de aanmaning welke door de belastingplichtige ten vroegste achttien maanden na de indiening van het bezwaarschrift bij ter post aangetekende brief werd verstuurd.

12. Die regeling stootte in de commissie op kritiek. Die heeft ertoe geleid dat een compromis werd uitgewerkt, dat vorm heeft gekregen in een nieuw laatste lid van artikel 1385^{sexies} van het Gerechtelijk Wetboek.

De nieuwe tekst gaat uit van het idee dat, indien de administratieve overheid geen uitspraak doet binnen de termijn van zes maanden na de ingebrekestelling, zij deze afwezigheid van beslissing moet motiveren.

De hypothese dat een directeur der belastingen zou beslissen geen uitspraak te doen, is op zijn minst surrealistisch : indien hij de termijn niet uit het oog is verloren, zal hij veeleer een beslissing van slechts enkele regels nemen,

tif n'est pas un préalable obligé à l'action judiciaire, les contribuables préféreront généralement tenter d'obtenir gain de cause par voie administrative, pour autant qu'ils n'aient rien à y perdre : la procédure est moins formaliste et moins coûteuse; les questions de fait peuvent être discutées plus aisément avec un fonctionnaire qu'en justice.

Si certains contribuables introduisent néanmoins une action judiciaire alors qu'ils auraient pu obtenir satisfaction par la voie administrative, rien n'empêchera l'Administration, dans le cours de la procédure devant le tribunal, de se rallier à la thèse du contribuable, en tout ou en partie : en ce cas, le rôle du tribunal se bornera en pratique, à entériner l'accord intervenu, ce qui ne lui prendra guère de temps. Cela se voit couramment dans les litiges en matière d'impôts directs soumis à la cour d'appel. » (p. 213, col. 3).

L'amendement propose donc de renoncer à l'idée de faire du recours administratif un préalable obligé à l'action judiciaire, même en matière d'impôts sur les revenus.

10. Chose curieuse, dans le projet n^o 1341, il n'est prévu aucun délai pour l'introduction de l'action judiciaire, même en matière d'impôts sur les revenus (alors que, sous le régime actuel, le délai de recours contre la décision du directeur rejetant une réclamation est de quarante jours).

Un amendement est proposé au projet n^o 1341 pour combler cette lacune et pour organiser l'effet suspensif de la réclamation sur le délai d'intentement de l'action judiciaire, à l'instar de ce qu'avait prévu avec sagesse le sénateur Ansiaux (*supra*, n^o 5).

C. Quant à la règle selon laquelle la réclamation est censée rejetée à défaut de décision dans un certain délai à dater d'une mise en demeure

11. Le deuxième alinéa de l'article 1385^{undecies} que le projet propose d'ajouter au Code judiciaire est un corollaire de la règle édictée par l'alinéa 1^{er} selon laquelle l'action en justice n'est recevable que si le demandeur introduit préalablement le recours administratif organisé par la loi et qu'il a été statué sur ce recours.

Pour éviter que le retard du directeur à statuer sur la réclamation ne retarde de manière excessive la possibilité d'introduire l'action en justice, l'alinéa 2 du projet initial prévoyait que la réclamation était censée rejetée si le directeur n'avait pas statué dans les six mois de la mise en demeure adressée par le contribuable par lettre recommandée au plus tôt dix-huit mois après l'introduction de la réclamation.

12. Ce système a été critiqué en Commission et ces critiques ont conduit à improviser un compromis qui fait l'objet d'un nouveau dernier alinéa de l'article 1385^{sexies} du Code judiciaire.

Le nouveau texte part de l'idée que si l'autorité administrative s'abstient de statuer dans le délai de six mois à dater de la mise en demeure, elle doit motiver cette abstention.

L'hypothèse où un directeur des contributions prendrait une décision de ne pas statuer est pour le moins surréaliste : s'il n'a pas perdu de vue le délai, il prendra plutôt une décision de quelques lignes, soit pour accueillir la réclama-

ofwel om het bezwaar in te willigen, ofwel om het te verwerpen. Bedoelt men misschien het geval waarin een directeur zou beslissen geen uitspraak te doen binnen de toegekende termijn, omdat hij bij gebrek aan personeel niet alle dossiers waarmee hij wordt belast binnen de normale termijnen kan behandelen ?

Volgens de tekst van het door de commissie geamendeerde ontwerp is het bezwaar geacht te zijn verworpen wanneer de directeur zo'n beslissing neemt om geen uitspraak te doen.

Indien de directeur daarentegen geen uitspraak doet binnen de toegekende termijn, zonder dat hij daarbij de redenen aangeeft waarom hij geen uitspraak doet, is het bezwaar volgens de door de commissie geamendeerde tekst geacht te zijn ingewilligd en is de aanslag vernietigd « in de mate waarin hij wordt bestreden ».

13. In die veronderstelling keert het door de commissie geamendeerde ontwerp terug naar de regeling die in uitzicht werd gesteld in het voorontwerp dat de regering voor advies aan de Raad van State had voorgelegd. Op dat punt werd op het voorontwerp fundamentele kritiek geformuleerd. Zoals professor Kirkpatrick heeft aangestipt, is het in beginsel moeilijk denkbaar dat het verstrijken van een termijn (anders dan de wettelijke verjaringstermijn voor de invordering, die kan worden onderbroken) volstaat voor een nietigverklaring van de uitvoerbare titel waarover de Staat beschikt (het kohier inzake belastingen) om een bepaald bedrag in te vorderen. Het lijkt van wezenlijk belang dat de nietigverklaring van de titel van de Staat voortvloeit uit een bestuurlijke beslissing die werd ondertekend door de bevoegde ambtenaar die er aldus de verantwoordelijkheid van op zich neemt.

Op welke grondslag zal bovendien in de praktijk het exacte bedrag worden bepaald van de vernietigde aanslag, ingeval, bij het uitblijven van een beslissing, de belastinggrondslag slechts ten dele wordt betwist ? (J. Kirkpatrick, *op. cit.*, *JT*, 1997, blz. 209 en volgende, spéc. n° 23, blz. 214).

14. Zo het amendement wordt goedgekeurd, zoals het is verantwoord in de punten A en B (zie hierboven), vallen al die moeilijkheden weg. Ingeval de belastingplichtige ervoor heeft gekozen een bezwaarschrift in te dienen en de directeur talmt met zijn uitspraak terzake, volstaat het immers te bepalen dat de belastingplichtige een vordering in rechte mag beginnen zonder op de beslissing van de directeur te wachten, indien die na een ingebrekestelling nog steeds geen uitspraak doet binnen een bepaalde termijn volgend op de indiening van bovenvermeld bezwaarschrift. Die uiterst eenvoudige regeling is vervat in een amendement op ontwerp n° 1341.

D. In verband met de beperking van de bezwaren die de belastingplichtige mag indienen bij de rechtbank

15. Indien, in de huidige regeling inzake directe belastingen, de directeur een bezwaarschrift verwerpt dat eventueel in de loop van het administratief geding werd aangevuld door de belastingplichtige, kan deze beroep instellen bij het hof van beroep.

De belastingplichtige mag aan het hof van beroep slechts nieuwe bezwaren onderwerpen « voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren » (WIB 1992, artikel 377, tweede lid), en bovendien mag hij zulks slechts doen binnen een termijn van zestig dagen (artikelen 378 en 381). Daaruit vloeit voort dat, in weerwil van het feit dat de belastingwetten van openbare

tion, soit pour la rejeter. Ou bien envisage-t-on l'hypothèse où un directeur déciderait de ne pas statuer dans le délai parce qu'à défaut d'effectifs suffisants, il n'est pas en mesure de traiter dans les délais normaux tous les dossiers qui lui sont confiés ?

Selon le texte du projet amendé par la Commission si le directeur prend une telle décision de ne pas décider, la réclamation est censée rejetée.

Si au contraire, le directeur ne statue pas dans le délai sans notifier les raisons pour lesquelles il s'abstient de statuer, la réclamation, selon le texte amendé par la Commission, est censée accueillie et l'imposition est « annulée dans la mesure où elle a été contestée ».

13. Dans cette hypothèse, le projet amendé par la Commission revient au système envisagé dans l'avant-projet que le gouvernement avait soumis au Conseil d'Etat. A cet égard, l'avant-projet appelait de graves critiques. Comme l'a fait observer le professeur Kirkpatrick, au point de vue des principes, il est difficile de concevoir que le titre exécutoire de l'Etat (le rôle en matière d'impôt), qui permet à celui-ci de recouvrer une somme déterminée, puisse ainsi, par le seul écoulement d'un délai (autre que le délai légal de prescription pour le recouvrement, qui est susceptible d'interruption), être annulé. Il paraît essentiel que l'annulation du titre de l'Etat résulte d'une décision administrative signée par le fonctionnaire compétent qui en prend ainsi la responsabilité.

En pratique, au surplus, en l'absence de décision, de quoi résultera le montant exact à concurrence duquel l'impôt est annulé dans tous les cas où la base imposable n'était contestée que pour partie ? (J. Kirkpatrick, étude citée, *JT*, 1997, pp. 209 et suivantes, spéc. n° 23, p. 214).

14. Si l'amendement justifié *supra*, A et B est adopté, toutes ces difficultés disparaissent : dans le cas où le contribuable a opté pour l'introduction d'une réclamation et où le directeur tarde à statuer sur celle-ci, il suffit de prévoir que si, à la suite d'une mise en demeure, le directeur ne statue pas dans un certain délai à dater de la réclamation introduite par le contribuable, celui-ci est en droit d'agir en justice, sans attendre la décision. Un amendement au projet n° 1341 organise ce système fort simple.

D. Quant à la limitation des griefs que le contribuable peut introduire devant le tribunal

15. En matière d'impôts directs, sous le régime actuel, si le directeur rejette la réclamation, éventuellement complétée par le contribuable pendant l'instance administrative, le contribuable dispose d'un recours devant la cour d'appel.

Le contribuable ne peut soumettre à la cour d'appel des griefs nouveaux que « pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation de formes de procédure prescrites à peine de nullité » (CIR 1992, article 377, alinéa 2). Encore ne peut-il formuler ses nouveaux griefs que dans un délai de soixante jours (articles 378 et 381). Il en résulte qu'en dépit du caractère d'ordre public des lois d'impôt, la cour d'appel elle-même ne peut soulever d'office

orde zijn, het hof van beroep niet ambtshalve een onwettelijkheid van de belasting mag voordragen die niet binnen die termijn door de belastingplichtige is aangevoerd.

Die ongemotiveerde regels, die afwijken van het gemeenschappelijk procesrecht, worden ernstig bekritiseerd door de meest gezaghebbende rechtsleer (zie P. Van Ommeslaghe, *Droit commun en droit fiscal*, JDF, 1989, blz. 5 en volgende, in het bijzonder n° 18; P. Van Orshoven, *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, n° 327).

Zoals de Raad van State eraan heeft herinnerd in zijn advies over het ontwerp heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen geoordeeld dat artikel 377, tweede lid, van het WIB 1992 in strijd is met het gemeenschapsrecht omdat het eraan in de weg staat dat de belastingplichtige buiten de termijn van zestig dagen bij het hof van beroep een nieuw middel kan aanvoeren dat is ontleend aan een gemeenschapsregel :

« Het gemeenschapsrecht verzet zich tegen de toepassing van een nationale procesregel die, in omstandigheden als die van de (...) bedoelde procedure [dat wil zeggen de beroepsprocedure tegen een beslissing van de directeur inzake inkomstenbelastingen], 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 dat arrest wordt er bovendien op gewezen 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 (Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 14 december 1995, JDF, 1996, blz. 163, aangehaald in het advies van de Raad van State dat is opgenomen in Stuk nr 1341/1-97/98, blz. 68).

16. Het oorspronkelijke ontwerp van de regering stelde voor de indiening van nieuwe bezwaren voor de rechtbank te onderwerpen aan een zelfde beperking als wat geldt inzake de indiening van nieuwe bezwaren voor het hof van beroep, zoals dat in de huidige regeling het geval is (zie hierboven, 15).

De enige rechtvaardiging van die beperking is dat ingevolge het ontwerp het voorafgaand administratief beroep een voorwaarde is voor de ontvankelijkheid van de rechtsvordering : « Dit systeem zou (...) van zijn zin worden ontdaan mocht de belastingplichtige zich tot de administratie kunnen wenden met één bezwaar, terwijl hij vervolgens bij de rechterlijke macht zonder meer andere bezwaren indient. » (memorie van toelichting, blz. 37).

17. De afdeling Wetgeving van de Raad van State heeft in verband met die bepaling fundamentele bezwaren geformuleerd. Het is nuttig die hier in herinnering te brengen.

De door de regering voorgestelde tekst van het nieuwe artikel 1385undecies « [komt erop neer] 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

une illégalité de l'imposition qui n'aurait pas été invoquée par le contribuable dans ce délai.

Ces règles arbitraires, dérogatoires au droit commun de la procédure, sont sévèrement critiquées par la doctrine la plus autorisée (voy. P. Van Ommeslaghe, « Droit commun et droit fiscal », JDF, 1989, pp. 5 et suivantes, spéc. n° 18; P. Van Orshoven, « Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen », n° 327).

Comme l'a rappelé le Conseil d'Etat dans son avis sur le projet, la Cour de justice des Communautés européennes a considéré que l'article 377, alinéa 2, du CIR 1992 est contraire au droit communautaire dans la mesure où il fait obstacle à ce que le contribuable puisse invoquer devant la cour d'appel, en dehors du délai de soixante jours, un moyen nouveau déduit d'une règle communautaire :

« 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 (c'est-à-dire la procédure d'appel contre une décision du directeur en matière d'impôts sur les revenus), 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. ».

Cet arrêt a relevé en outre que l'impossibilité pour les juridictions de soulever d'office de tels moyens ne peut être raisonnablement justifié par des principes tels que celui de la sécurité juridique ou celui du bon déroulement de la procédure (Cour de justice des Communautés européennes, 14 décembre 1995, JDF, 1996, p. 163, cité dans l'avis du Conseil d'Etat, reproduit à la page 68, Doc. Chambre n° 1341/1-97/98).

16. Le projet initial du gouvernement proposait de soumettre l'introduction des griefs nouveaux devant le tribunal à la même limitation que l'introduction des griefs nouveaux devant la cour d'appel sous le régime actuel (*supra*, 15).

La seule justification de cette limitation est que le projet fait du recours administratif préalable une condition de recevabilité de l'action en justice : « ce système perdrait son sens si le contribuable pouvait adresser à l'Administration un seul grief et soumettre ultérieurement d'autres griefs au pouvoir judiciaire » (exposé des motifs, p. 37).

17. La section de législation du Conseil d'Etat a émis à l'égard de cette disposition des objections fondamentales qu'il est utile de rappeler ici.

Le texte du nouvel article 1385undecies proposé par le gouvernement « 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 le dernier alinéa de l'article 1385undecies proposé). 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 hors d'état d'annuler des cotisations illégales, quand bien même

slotte verhinderd onwettige aanslagen te vernietigen, ook al staat vast dat ze wederrechtelijk zijn, strijdig met wetten van openbare orde. ».

De Raad van State stelt voorts dat de in het ontwerp voorgestelde beperking van de nieuwe bezwaren reeds in het Wetboek van de inkomstenbelastingen is opgenomen maar dat ze « in het ontwerp een andere strekking heeft (...). Momenteel geldt die regel alleen voor de beroepen bij het hof van beroep; hij beperkt alleen de gevolgen van een beroepsschrift en bijgevolg de bevoegdheden van de rechter in hoger beroep. (...) Bij de regeling volgens het ontwerp daarentegen, heeft [het verbod om nieuwe bezwaren in te dienen] 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 volgens het ontwerp 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 geëdieerd 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.

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 zou] 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. » (advies van de Raad van State, Stuk n° 1341/1-97/98, blz. 65 tot 67).

Na te hebben verwezen naar het arrest van 14 december 1995 van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen betreffende het verbod om onder de huidige regeling nieuwe bezwaren naar voren te brengen (*supra* n° 15), concludeert de Raad van State als volgt : « *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 regeling een procedureregeling kan uitwerken die zo duidelijk afkeurenswaardig is en door het Europees 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*

leur illégalité, leur contrariété à des lois d'ordre public, est certaine. ».

Certes, poursuit le Conseil d'Etat, la limitation des griefs nouveaux proposée dans le projet se trouve déjà dans le Code des impôts sur les revenus, mais acquiert, « dans le projet, une portée différente ... Aujourd'hui, cette règle ne s'applique qu'aux 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 ... En revanche, dans le système du projet, (l'interdiction des griefs nouveaux) 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 (suivant le projet) à toute instance judiciaire. Le juge de première instance, rendu inapte à soulever d'office les griefs ou contestations qu'il apercevrait, 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 ...

Dans le projet, le 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 ...

« Il ne serait pas peu paradoxal qu'une réforme entreprise pour réserver aux tribunaux ordinaires la connaissance de l'ensemble des contentieux judiciaires 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 » (avis du Conseil d'Etat annexé à l'exposé des motifs, pp. 65 à 67).

Après avoir rappelé l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 14 décembre 1995 relatif à l'interdiction d'invoquer des griefs nouveaux devant la cour d'appel sous le régime actuel (*supra*, n° 15), le Conseil d'Etat conclut : assurément, « *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*

Europese recht minder vaak kan worden aangevoerd dan een schending van het interne recht. Die rechtvaardiging zou wel eens niet overtuigend kunnen zijn » (advies van de Raad van State, blz. 68).

18. De opmerkingen van de Raad van State hebben de regering ertoe aangezet om in commissie in te stemmen met een amendement op het ontwerp, dat opnieuw het uitvloeisel is van een vergelijk.

Overeenkomstig de door de commissie geamendeerde tekst (Stuk n° 1342/17) zou artikel 1385*undecies*, laatste lid, van het Gerechtelijk Wetboek het volgende bepalen :

« De eiser mag in de gedinginleidende akte aan de rechter ook bezwaren onderwerpen die bij zijn administratief beroep niet werden geformuleerd. Hij moet evenwel rechtvaardigen waarom deze niet werden ingeroepen tijdens de administratieve bezwaarprocedure. De eiser mag, buiten de bij het administratief beroep of bij de gedinginleidende akte geformuleerde bezwaren, slechts bijkomende bezwaren formuleren voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren of betrekking hebben op administratieve sancties. ».

De zin die voorschrijft dat de belastingplichtige moet rechtvaardigen waarom die nieuwe bezwaren niet werden ingeroepen tijdens de administratieve bezwaarprocedure, werd ingevoegd op verzoek van de minister van Financiën. De bedoeling van die zin is te voorkomen dat « *bepaalde bezwaarindieners tijdens de administratieve bezwaarprocedure bewust feitelijke gegevens zouden achterhouden om die pas in een later stadium van de gerechtelijke procedure te kunnen opwerpen* » (verslag, Stuk n° 1341/17, blz. 129).

Een dergelijke machiavellistische houding van de belastingplichtige ware absurd : als hij een bezwaar indient, heeft hij er uiteraard alle belang bij om dat bezwaar te staven met alle elementen, in feite en in rechte, waarvan hij denkt dat ze ontvankelijk zullen zijn.

De minister heeft zelf erkent dat « *aangezien de bezwaarindieners vanaf het stadium van de indiening van het verzoekschrift bij de rechtbank van eerste aanleg verplicht wordt een beroep te doen op een advocaat, het logisch is dat hij ook voordeel moet kunnen halen uit de analyse van de advocaat, die wellicht bepaalde zaken zal opmerken die de bezwaarindieners of zijn boekhouder zijn ontgaan* » (verslag, Stuk n° 1341/17, blz. 129-130).

Waarom moet in de regeling, waarin het door de commissie geamendeerde ontwerp voorziet, de ontvankelijkheid van de nieuwe bezwaren worden onderworpen aan de voorwaarde dat de belastingplichtige moet aangeven waarom die niet werden ingeroepen tijdens de administratieve procedure ? In dat geval volstaat het dat hij aanstipt dat hij er niet eerder aan heeft gedacht (en dat zal wellicht nog de waarheid zijn ook ...).

19. Zo de ontvankelijkheid van de vordering in rechte niet zou worden onderworpen aan de voorwaarde van een voorafgaand administratief beroep (zoals wordt voorgesteld in het amendement (zie hierboven A en B)), is er helemaal geen grond meer voor de beperkingen die in het ontwerp in uitzicht worden gesteld in verband met de bezwaren die de belastingplichtige voor de rechtbank mag inroepen.

Dat knelpunt moet blijvend worden geregeld door de gemeenrechtelijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek. Een en ander kan als volgt worden samengevat :

a) de akte van rechtsingang (dat wil zeggen het verzoekschrift op tegenspraak indien de vordering wordt ingesteld door de belastingplichtige) moet « het onderwerp en de korte samenvatting van de middelen van de vordering » bevatten.

pourrait bien n'être pas convaincante » (avis du Conseil d'Etat, p. 68).

18. Les critiques du Conseil d'Etat ont conduit le gouvernement à accepter en commission un amendement au projet, qui est à nouveau le résultat d'un compromis.

Le dernier alinéa de l'article 1385*undecies* du Code judiciaire disposerait, d'après le texte amendé par la Commission (Doc. n° 1342/17) :

« Dans l'acte introductif d'instance, le requérant peut également soumettre au juge des griefs qui n'ont pas été formulés dans son recours administratif. Toutefois, il doit justifier pourquoi ceux-ci n'ont pas été invoqués au cours de la procédure administrative. Hormis les griefs formulés dans son recours administratif ou dans l'acte introductif d'instance, le requérant ne peut formuler d'autres griefs que pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité ou qu'ils aient trait à des sanctions administratives. ».

La phrase selon laquelle le contribuable doit justifier pourquoi ces griefs nouveaux n'ont pas été invoqués au cours de la procédure administrative a été insérée à la demande du ministre des Finances, pour prévenir le risque « *que certains réclamants dissimulent sciemment certains faits pendant la procédure administrative de réclamation pour pouvoir les invoquer ultérieurement en cours de procédure* » (rapport, Doc. n° 1341/17, p. 129).

Pareil machiavélisme de la part des contribuables serait absurde : si ceux-ci introduisent une réclamation, ils ont évidemment intérêt à présenter, à l'appui de cette réclamation, tous les griefs de droit ou de fait qu'ils jugent susceptibles d'être accueillis.

Le ministre a lui-même admis « *qu'étant donné qu'à partir du moment du dépôt de la requête devant le tribunal, le requérant est tenu de se faire assister d'un avocat, il est logique qu'il puisse également tirer parti de l'analyse faite par son conseil, qui attirera sans doute son attention sur certains points qui avaient échappé au requérant ou à son comptable* » (rapport, Doc. n° 1341/17, pp. 129-130).

Dès lors, dans le système du projet amendé par la Commission, à quoi bon subordonner la recevabilité des griefs nouveaux à la condition que le contribuable indique pourquoi ceux-ci n'ont pas été invoqués au cours de la procédure administrative ? Il lui suffira d'indiquer — ce qui sera sans doute l'expression de la vérité — qu'il n'y avait pas pensé plus tôt !

19. Si l'on renonce à subordonner la recevabilité de l'action en justice à un recours administratif préalable, comme le propose l'amendement (*supra*, A et B), les limitations prévues par le projet en ce qui concerne les griefs que le contribuable peut invoquer devant le tribunal perdent toute justification.

Il faut laisser cette question sous l'empire du droit commun du Code judiciaire, qui peut être résumé comme suit :

a) l'acte introductif d'instance (c'est-à-dire la requête contradictoire dans le système du projet) doit contenir « l'objet et l'exposé sommaire des moyens de la demande ».

Het onderwerp van de vordering is uiteraard de vernietiging van de belasting die is bepaald in de uitvoerbare titel van de Staat (het kohier inzake inkomstenbelastingen, het dwangbevel inzake indirecte belastingen) of, wat de indirecte belastingen betreft, de vernietiging van het dwangbevel of de teruggave van de ten onrechte betaalde belasting.

b) De eiser kan in de conclusies die hij bij de rechtbank overlegt nieuwe middelen aanvoeren tot adstructie van zijn vordering. Hij mag zelfs zijn vordering uitbreiden door middel van conclusies indien die « berusten op een feit of akte in de dagvaarding aangevoerd » (Gerechtelijk Wetboek, artikel 807).

c) Dezelfde regels zijn van toepassing op de rechtspleging in hoger beroep (Gerechtelijk Wetboek, artikel 1042).

L'objet de la demande, c'est évidemment l'annulation de l'imposition qui fait l'objet du titre exécutoire de l'Etat (le rôle en matière d'impôts sur les revenus, la contrainte en matière d'impôts indirects) ou en matière d'impôts indirects, l'annulation de la contrainte ou la restitution de l'impôt indûment payé.

b) Le demandeur peut introduire des moyens nouveaux à l'appui de sa demande dans les conclusions qu'il prendra devant le tribunal; il peut même étendre sa demande par voie de conclusions, si ces conclusions « sont fondées sur un fait ou un acte invoqué dans la citation » (Code judiciaire, article 807).

c) Les mêmes règles sont applicables en instance d'appel (Code judiciaire, article 1042).

D. REYNDERS

N^o 45 VAN DE HEER DAEMS

Art. 6

In het voorgestelde artikel 632, de woorden « het hof van beroep » vervangen door de woorden « de rechtbank van eerste aanleg van het gerechtelijk arrondissement ».

VERANTWOORDING

Indien men de op te richten fiscale kamers inricht in de burgerlijke afdelingen van de bevoegde rechtbanken van eerste aanleg op het niveau van het hof van beroep, is dit voor enkele provincies (onder andere Limburg, Namen, West-Vlaanderen en Luxemburg) erg nadelig. Voor elke behandeling van een fiscaal dossier, zelfs in eerste aanleg, dient de rechtsonderhorige zich dan naar verhouding over een veel te grote afstand te verplaatsen.

Daarom is het opportuun om de territoriale bevoegdheid te beperken en de fiscale kamers te laten onderbrengen in de rechtbanken van eerste aanleg per gerechtelijk arrondissement in plaats van per hof van beroep.

R. DAEMS

N^o 45 DE M. DAEMS

Art. 6

Dans l'article 632 proposé, remplacer les mots « de la cour d'appel » par les mots « du tribunal de première instance de l'arrondissement judiciaire ».

JUSTIFICATION

L'organisation des futures chambres fiscales au sein des sections civiles des tribunaux de première instance compétents au niveau de la cour d'appel serait très préjudiciable aux habitants de certaines provinces (notamment les provinces de Limbourg, Namur, Flandre occidentale et Luxembourg). Chaque fois que son dossier fiscal sera examiné, même en première instance, le justiciable devra effectuer des déplacements proportionnellement beaucoup trop longs.

Il serait dès lors opportuun de limiter la compétence territoriale et d'organiser les chambres fiscales dans les tribunaux de première instance au niveau des arrondissements judiciaires, et non au niveau des cours d'appel.