

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1967-1968

22 JANVIER 1968

Proposition de loi modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs.

AMENDEMENTS
PRESENTES PAR
LE GOUVERNEMENT.

Remplacer les articles de la proposition par les dispositions suivantes :

ARTICLE PREMIER.

L'article 276 du Code des impôts sur les revenus est complété par les dispositions suivantes :

« Le directeur a le devoir de rectifier toutes les erreurs qui auraient été commises dans l'établissement de l'imposition, au préjudice tant du Trésor que du redevable. »

« Si, au jour de la décision, les délais d'imposition sont expirés, le directeur ne peut pas augmenter le montant de l'imposition, mais il doit établir la compensation entre le dégrèvement reconnu justifié et l'insuffisance qui aurait été constatée. »

ART. 2.

L'article 278 du même Code est complété par la disposition suivante :

« Le requérant peut soumettre à la Cour d'appel des griefs qui n'ont été ni formulés dans la réclamation, ni examinés d'office par le directeur. »

ART. 3.

L'article 279 du même Code est complété par les dispositions suivantes :

R. A 7357

Voir :

Document du Sénat :

231 (Session de 1966-1967) : Proposition de loi.

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 1967-1968.

22 JANUARI 1968.

Voorstel van wet tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen.

AMENDEMENTEN
VOORGEDRAGEN DOOR
DE REGERING.

De artikelen van het voorstel van wet door de volgende bepalingen te vervangen :

ARTIKEL EEN.

Artikel 276 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt aangevuld met de volgende bepalingen :

« De directeur heeft tot plicht alle vergissingen te verbeteren die bij de vestiging van de aanslag zouden begaan zijn, zowel in het nadeel van de Schatkist als in dat van de belasting-schuldige. »

« Indien op de dag van de beslissing de aanslagtermijnen verstreken zijn, mag de directeur het bedrag van de aanslag niet verhogen, maar hij moet de gewettigde ontlasting compenseren met de ontoereikendheid die hij zou hebben vastgesteld. »

ART. 2.

Artikel 278 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepalingen :

« De eiser mag aan het Hof van beroep grieven onderwerpen die noch in het bezwaarschrift werden geformuleerd, noch ambtshalve door de directeur werden onderzocht. »

ART. 3.

Artikel 279 van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met de volgende bepalingen :

R. A 7357

Zie :

Gedr. St. van de Senaat :

231 (Zitting 1966-1967) : Voorstel van wet.

«Les griefs nouveaux visés à l'article 278 peuvent être formulés soit dans le recours, soit dans les conclusions, soit dans un écrit remis au greffe de la Cour d'appel.

«Les griefs formulés dans ces conclusions ou dans cet écrit ne sont recevables que s'ils sont dénoncés par exploit d'huissier au directeur des contributions qui a rendu la décision, soit dans les trois mois de la notification visée à l'article 281, alinéa 2, soit avant la clôture des débats lorsque celle-ci, avec l'accord des parties, intervient avant l'expiration de ce délai.»

ART. 4.

Un article 286bis, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :

«Lorsqu'un grief nouveau lui est présenté, la Cour d'appel rend, si elle l'estime nécessaire ou si l'administration le demande, un arrêt de surséance autorisant celle-ci à procéder aux mesures d'enquête prévues par l'article 275.»

ART. 5.

Un article 286ter, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :

«La Cour d'appel n'ordonne le dégrèvement résultant de l'accueil d'un grief nouveau que sous déduction des insuffisances d'imposition découvertes par l'administration et notifiées au requérant, sous pli recommandé à la poste, par voie de conclusions motivées.»

ART. 6.

«La présente loi entre en vigueur le trentième jour qui suit celui de sa publication au *Moniteur belge*.»

JUSTIFICATION.

La proposition de loi de MM. Ansiaux et consorts a pour but de modifier la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs, en remplaçant le stade administratif de cette procédure par la saisie immédiate du tribunal de première instance.

Dans les développements de la proposition de loi, les auteurs de celle-ci font ressortir les imperfections et les singularités de la procédure actuelle, qui résultent tant de la loi elle-même que de la jurisprudence des Cours intervenues en la matière.

Le remède que la proposition de loi tend à y apporter est radical. Il consiste à supprimer l'obligation de réclamer préalablement au directeur des contributions et à instaurer une procédure contentieuse entièrement judiciaire, en ce sens que les contestations seraient portées directement devant le tribunal de première instance et que les règles de la procédure civile seraient donc généralement applicables.

Le jugement du tribunal de première instance pourrait faire l'objet d'un recours en appel qui serait régi par le droit commun, tandis que les règles spéciales de la loi du 6 septembre 1895 (voir articles 288 à 295 du Code des impôts sur les revenus) resteraient applicables au pourvoi en cassation.

Enfin, le contribuable garderait la faculté d'introduire au préalable une réclamation auprès du directeur des contributions, étant entendu que dans ce cas le directeur n'aurait plus la possibilité d'aggraver la situation du contribuable et que le recours éventuel contre sa décision devrait en tout état de cause être présenté au tribunal de première instance.

«De in artikel 278 bedoelde nieuwe grieven mogen worden geformuleerd of wel in het verhaal, of wel in de besluiten of wel in een geschrift dat aan de griffie van het Hof van beroep wordt overgemaakt.

«De in deze besluiten of in dit geschrift geformuleerde grieven zijn slechts ontvankelijk wanneer zij, bij deurwaardersexploot, worden aangezegd aan de directeur der belastingen die de beslissing heeft genomen, of wel binnen drie maanden na de in artikel 281, 2de lid, bedoelde neerlegging, of wel vóór het sluiten der debatten wanneer dit, met het akkoord der partijen, vóór het verstrijken van die termijn plaatsheeft.»

ART. 4.

Een artikel 286bis, luidend als volgt, wordt in dezelfde wet ingevoegd :

«Wanneer aan het Hof van beroep een nieuwe grief wordt voorgelegd, wijst het Hof, indien het zulks nodig acht of indien de administratie zulks vraagt, een arrest van verdaging, waarbij het deze laatste veroorlooft tot de in artikel 275 voorgeschreven onderzoeksmaatregelen over te gaan.»

ART. 5.

Een artikel 286ter, luidend als volgt, wordt in dezelfde wet ingevoegd :

«Het Hof van beroep beveelt slechts de uit het inwilligen van een nieuwe grief voortvloeiende ontheffing na aftrek van de belastingtekorten die door de administratie werden ontdekt en, door middel van gemotiveerde besluiten, aan de eiser bij ter post aangetekende brief werden betekend.»

ART. 6.

«Deze wet treedt in werking de dertigste dag na haar bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*.»

VERANTWOORDING.

Het wetsvoorstel van de HH. Ansiaux en andere Senatoren heeft tot doel de procedure met betrekking tot betwistingen inzake directe belastingen te wijzigen, door het administratief stadium van die procedure te vervangen door een onmiddellijk aanhangig maken van de betwistingen bij de rechtbank van eerste aanleg.

In de toelichting tot het wetsvoorstel, stellen de auteurs de onvolmaaktheden en eigenaardigheden van de huidige procedure in het licht, die zowel uit de wet zelf als uit de rechtspraak der Hoven ter zake voortspuiten.

Het door het wetsvoorstel aangebrachte hulpmiddel is radikaal. Het bestaat erin de verplichting af te schaffen vooraf bij de directeur der belastingen een bezwaarschrift in te dienen, en in vervanging daarvan een volledige gerechtelijke geschillenprocedure in te voeren, in die zin dat de geschillen onmiddellijk bij de rechtbank van eerste aanleg zouden aanhangig worden gemaakt waarbij de voorschriften van de burgerlijke rechtspleging algemeen van toepassing zouden zijn.

Tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg zou een door het gemeen recht beheerst verhaal in beroep kunnen worden ingediend, terwijl de bijzondere voorschriften van de wet van 6 september 1895 (zie de artikelen 288 tot 295 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen) van toepassing zouden blijven op de voorziening in verbreking.

Ten slotte zou de belastingsschuldige de mogelijkheid behouden vooraf een bezwaarschrift in te dienen bij de directeur der belastingen, met dien verstande dat de directeur niet meer de mogelijkheid zou hebben de toestand van de belastingsschuldige te verzwaren en dat het eventueel beroep tegen de beslissing in ieder geval voor de rechtbank van eerste aanleg zou moeten worden ingesteld.

Le Gouvernement ne peut se rallier à cette proposition de loi, parce qu'elle se heurte non seulement à de sérieuses objections de principe mais aussi à des obstacles d'ordre pratique qui rendraient sa réalisation quasi impossible.

Dans le passé, le Gouvernement de l'époque a pris l'initiative, à deux reprises, de mettre à l'étude la réforme éventuelle de la procédure de réclamation et de recours.

Le rapport déposé par une commission constituée en 1935 sous la présidence de M. Louveaux, Premier Président de la Cour de cassation et celui de la Commission de la réforme de la procédure fiscale, constituée en 1959 sous la présidence de M. Ganshof van der Meersch, Premier Avocat général à la Cour de cassation, arrivent tous deux à la même conclusion, à savoir le maintien du système actuel de réclamation préalable auprès du directeur des contributions avec possibilité de recours devant la Cour d'appel.

Le rapport de la Commission de la réforme de la procédure fiscale (publié en annexe à l'exposé des motifs du projet devenu la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus — Chambre 1961-1962. Doc. 264 n° 1, annexe II) suggère cependant d'améliorer sur certains points la procédure actuelle.

Objections de principe.

1. Caractère spécifique du contentieux fiscal.

Le droit fiscal est une branche autonome du droit, possédant ses notions et ses règles propres (Van Houtte - Principes de droit fiscal n° 36). Le lien juridique entre le fisc et le contribuable a un caractère particulier puisqu'il naît de la volonté unilatérale de l'autorité publique et non d'une convention (Van Houtte, idem, n°s 45 et 49 — Rapport Louveaux précité).

L'autonomie du droit fiscal et le caractère impératif et d'ordre public de ses dispositions doivent nécessairement avoir des répercussions sur les règles du contentieux fiscal et il n'y a donc rien d'étonnant à ce que la procédure fiscale contentieuse diffère de la procédure de droit commun.

2. Nécessité d'un recours préalable à l'autorité hiérarchique.

Lorsqu'il s'agit d'apprécier un acte administratif tel que l'imposition établie par le contrôleur, il est parfaitement normal de le soumettre tout d'abord à un examen administratif approfondi, le recours préalable à l'autorité hiérarchique étant une règle d'application générale en droit administratif.

L'administration a ainsi la possibilité de revoir elle-même les cas litigieux et de réparer à cette occasion les inexactitudes ou les illégalités éventuellement commises par ses fonctionnaires. L'expérience démontre d'ailleurs que de nombreux litiges, portant même sur des questions de principe délicates, sont résolus en faveur du contribuable au stade de la réclamation.

3. Maintien de l'unité de jurisprudence.

L'égalité de traitement de tous les contribuables est assurée au stade de la réclamation, par l'intervention des directeurs; ceux-ci appliquent les lois d'impôts d'une façon uniforme, sur la base des commentaires administratifs et de la jurisprudence des Cours.

Cette égalité de traitement ne serait probablement plus respectée dans la même mesure si les tribunaux de première instance devaient être compétents pour statuer en premier ressort.

Objections d'ordre pratique.

1. Importance du contentieux fiscal.

L'importance quantitative du contentieux en matière d'impôts directs est incontestablement un obstacle majeur à la réalisation pratique de la proposition de loi, quand on sait qu'au cours de l'année 1966, les directeurs ont été saisis de 135.431 réclamations, dont 67.811 ont exigé une enquête et 67.620 ont pu être traitées sans enquête.

Même si l'on admet que les réclamations actuellement traitées sans enquête continueraient à être soumises aux directeurs des contributions, en raison de la faculté que la proposition de loi laisse aux contribuables,

De regering kan zich met dit wetsvoorstel niet akkoord verklaren, want het geeft niet alleen aanleiding tot ernstige bezwaren van principiële aard maar evenzo tot praktische hinderpalen die een verwezenlijking omzeggens onmogelijk maken.

In het verleden nam de toenmalige regering tweemaal het initiatief de eventuele hervorming van de bezwaar- en verhaalprocedure ter studie te leggen.

Het verslag neergelegd door een commissie die in 1935 werd aangesteld onder het voorzitterschap van de heer Louveaux, Eerste Voorzitter van het Hof van verbreking, en dat van de «Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure» die in 1959 werd aangesteld onder het voorzitterschap van de heer Ganshof van der Meersch, Eerste Advokaat-generaal bij het Hof van verbreking, komen beide tot hetzelfde besluit: behoud van thans geldende stelsel van voorafgaand bezwaar bij de directeur der belastingen met mogelijkheid tot verhaal bij het Hof van beroep.

Het verslag van de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure (verschenen als bijlage bij de Memorie van toelichting van het ontwerp dat de wet is geworden van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen — Kamer 1961-1962, besch. n° 1, bijlage II) stelt op bepaalde punten evenwel verbeteringen voor van de huidige procedure.

Principiële bezwaren.

1. Specifiek karakter van de fiscale betwisting.

Het belastingrecht is een zelfstandige tak van de rechtswetenschap met eigen begrippen en eigen regelen (Van Houtte, Beginselen van het Belgisch belastingrecht, n° 36). De rechtsbetrekkingen tussen de fiscus en de belastingplichtige hebben een bijzonder karakter, want zij ontstaan uit de eenzijdige wil van de openbare overheid, niet uit overeenkomst (Van Houtte, idem, n°s 45 en 49 — Voornoemd Verslag Louveaux).

De autonomie van het belastingrecht en het dwingende en van openbare orde zijnde karakter van zijn beschikkingen moeten noodzakelijkerwijze hun weerslag hebben op de voorschriften inzake de fiscale geschillen en het is dus niet te verwonderen dat de procedure inzake belastinggeschillen verschilt van de procedure van gemeen recht.

2. Noodzakelijkheid van een voorafgaand verhaal bij de administratieve overheid.

Wanneer het gaat om de beoordeling van een administratieve daad, zoals een door de controleur gevestigde aanslag, is het volkomen normaal die vooraf te onderwerpen aan een grondig administratief onderzoek, want inzake administratief recht is het voorafgaand beroep op de hiërarchische overheid een algemeen toepasselijke regel.

Alzo heeft de administratie de mogelijkheid zelf het betwiste geval te herzien en bij die gelegenheid de door haar ambtenaren eventueel begane onjuistheden of onwettelijkheden recht te zetten. De ondervinding wijst overigens uit dat talrijke betwistingen, al betreffen zij delicate principiekwesties, reeds in het bezwaarstadium in het voordeel van de belastingsschuldige worden opgelost.

3. Behoud van de eenvormigheid van de rechtspraak.

In het bezwaarstadium is de gelijkheid van behandeling voor alle belastingsschuldigen gewaarborgd door de bemiddeling van de directeurs die de belastingwetten eenvormig toepassen op grond van de administratieve commentaar en van de rechtspraak der Hoven.

Die gelijkheid van behandeling zou waarschijnlijk niet meer in dezelfde mate worden geëerbiedigd moesten de rechtbanken van eerste aanleg bevoegd zijn om in eerste instantie uitspraak te doen.

Praktische hinderpalen.

1. Belangrijkheid van de fiscale betwistingen.

Wanneer men weet dat er in 1966 bij de directeurs 135.431 bezwaarschriften werden ingediend, waarvan 67.811 werden afgehandeld zonder en 67.620 met onderzoek, dan begrijpt men meteen dat de kwantitatieve belangrijkheid van de geschillen een grote hinderpaal vormt tot de praktische verwezenlijking van het wetsvoorstel.

Zelfs wanneer men aanneemt, dat de thans zonder onderzoek afgehandelde bezwaarschriften verder aan de directeurs der belastingen zouden worden onderworpen overeenkomstig de door het wetsvoorstel aan de

il n'en resterait pas moins que les tribunaux de première instance seraient submergés par les 67.000 autres litiges dont ils seraient directement saisis, ce qui perturberait tout l'appareil judiciaire.

2. Formation fiscale des juges.

Sans vouloir sous-estimer en aucune façon la valeur et la compétence des magistrats qui composent les tribunaux de première instance, il est cependant à craindre que la complexité particulière de la matière fiscale et les modifications fréquentes qui sont apportées aux lois d'impôts, ne constituent dans le chef de ces magistrats un sérieux obstacle à l'exercice d'une bonne justice.

La situation est tout autre pour les Cours d'appel qui statuent sur les recours fiscaux, étant donné, d'une part, le nombre peu élevé d'affaires dont elles sont saisies (367 pour l'année judiciaire 1966-1967), lesquelles ont au surplus fait l'objet d'une enquête administrative approfondie et, d'autre part, que chaque Cour comprend une ou plusieurs chambres spécialisées en matière fiscale où des traditions se sont établies depuis des décennies.

3. Lenteur et coût plus élevé de la procédure nouvelle.

Il est incontestable qu'une procédure entièrement judiciaire ne serait pas de nature à activer la solution des litiges fiscaux. Alors qu'on se plaint déjà des lenteurs de la justice, les nécessités des procédures d'enquête et d'expertise seraient autant de causes de retards supplémentaires.

Les conséquences financières de la proposition de loi ne seraient pas négligeables non plus. D'une part, le contribuable, engagé dès l'origine dans une action judiciaire, devrait recourir plus fréquemment aux services d'un avocat, alors qu'actuellement la solution administrative du litige est obtenue sans frais; d'autre part, l'Etat devrait supporter de lourdes dépenses inhérentes aux nombreuses et indispensables nominations de magistrats et de greffiers ainsi que de nouveaux avocats chargés de la défense de ses intérêts.

Conclusion.

Le Gouvernement ne peut s'engager dans la voie de la proposition de loi de MM. Ansiaux et consorts.

Son attitude est d'ailleurs conforme à l'avis émis par les deux commissions qui ont été constituées antérieurement pour étudier la réforme de la procédure fiscale et dont il a été question ci-dessus.

Elle trouve au surplus appui dans la législation des pays voisins de la Belgique, où les contestations en matière d'impôts directs sont également déferées au préalable aux autorités administratives.

Le cas de la France est d'ailleurs particulièrement symptomatique à cet égard, puisqu'une récente réforme (loi du 27 décembre 1963), loin de changer la règle de la réclamation préalable auprès de l'autorité administrative, appliquée depuis des années en matière d'impôts directs, a, au contraire, étendu cette pratique aux impôts indirects.

Amendements du Gouvernement.

Si le Gouvernement conclut au rejet de la proposition de loi de MM. Ansiaux et consorts, il reconnaît cependant que certaines critiques formulées contre le système actuel de la procédure fiscale contentieuse ne sont pas dénuées de tout fondement.

Dans cette optique, le Gouvernement propose :

- a) de limiter le pouvoir du directeur des contributions quand il s'agit d'établir des suppléments d'impôt en dehors du délai normal d'imposition;
- b) de réformer le régime des demandes nouvelles devant la Cour d'appel.

Ces deux points ont aussi retenu l'attention de la Commission de la réforme de la procédure fiscale présidée par M. Ganshof van der Meersch, Premier Avocat général à la Cour de cassation, qui a proposé des mesures susceptibles d'apporter remède aux imperfections constatées.

Les amendements proposés par le Gouvernement s'inspirent largement des suggestions de la Commission précitée.

belastingplichtigen gelaten mogelijkheid, dan nog blijft het feit dat de rechtbanken van eerste aanleg door de rechtstreeks bij hen ingediende 67.000 andere geschillen zouden worden overstelpet, waardoor gans het gerechtelijk apparaat totaal zou kunnen worden ontreederd.

2. Fiscale vorming van de rechters.

Zonder de waarde en de bevoegdheid van de magistraten van de rechtbanken van eerste aanleg ook maar enigszins te willen onderschatten, is het nochtans te vrezen dat de uitzonderlijke ingewikkeldheid van de belastingstof en de veelvuldig aan de belastingwetten aangebrachte wijzigingen, voor die magistraten een ernstige hinderpaal zouden vormen voor een goede rechtsbedeling.

Gans anders is de toestand van de Hoven van beroep die rechtspreken over belastingzaken want, enerzijds, zijn de bij hen aanhangig gemaakte zaken weinig talrijk (367 voor het gerechtelijk jaar 1966-1967), en werden zij reeds op administratief vlak grondig onderzocht en, anderzijds, omvat elk Hof één of meerdere in belastingzaken gespecialiseerde kamers waar sinds tientallen jaren tradities zijn gevormd.

3. Vertraging en hogere kosten van de nieuwe procedure.

Onbetwistbaar zou een volledig gerechtelijke procedure niet van aard zijn de oplossing van belastinggeschillen te bevorderen. Reeds nu klaagt men over de traagheid van het gerecht en de nodige onderzoeken en expertises zouden zoveel oorzaken zijn van bijkomende vertraging.

De financiële gevolgen van het wetsvoorstel zouden evenmin te verwaarlozen zijn, enerzijds, voor de belastingsschuldige die meer zijn toevlucht zou moeten nemen tot de diensten van een advocaat, omdat hij reeds van bij de aanvang in een rechtshandeling is gewikkeld, terwijl de administratieve oplossing van de betwisting thans zonder kosten kan worden bekomen en, anderzijds, voor de Staat die zware uitgaven zou moeten dragen ingevolge de talrijke en noodzakelijke benoemingen van magistraten en griffiers, en de aanstelling van nieuwe advocaten belast met de verdediging van zijn belangen.

Besluit.

De Regering kan niet de weg opgaan van het wetsvoorstel van de HH. Ansiaux en andere Senatoren.

Haar houding sluit trouwens aan bij het advies dat met betrekking tot hetzelfde punt werd uitgebracht door beide commissies die voorheen werden aangesteld om de hervorming van de fiscale procedure te bestuderen en waarvan hierboven reeds is gewag gemaakt.

Bovendien vindt zij steun in de wetgeving van de nabuurlanden van België, waar de betwistingen inzake directe belastingen eveneens voorafgaandelijk aan de administratieve autoriteiten worden voorgelegd.

Ter zake is het geval van Frankrijk overigens bijzonder kenmerkend, vermits een recente hervorming (wet van 27 december 1963), verre van de voorschriften inzake voorafgaand bezwaarschrift bij de administratieve overheid, die met betrekking tot de directe belastingen reeds jaren in voege zijn, te wijzigen, die doenwijze integendeel heeft uitgebreid tot de indirecte belastingen.

Regeringsamendementen.

Besluit de Regering tot het verwerpen van het wetsvoorstel van de HH. Ansiaux en andere Senatoren, toch erkent zij dat bepaalde kritieken geuit tegen het huidige systeem van de procedure inzake belastinggeschillen, niet van elke grond zijn ontbloot.

In dat perspectief stelt de Regering voor :

- a) de macht van de directeur der belastingen om buiten de normale aanslagtermijn belastingssupplementen te vestigen, te beperken;
- b) het stelsel van de nieuwe eisen voor het Hof van beroep te hervormen.

Beide punten werden ook in overweging genomen door de Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure die werd voorgezeten door de h. Ganshof van der Meersch, Eerste Advokaat-generaal bij het Hof van verbreking, en die dienaangaande maatregelen heeft voorgesteld om de vastgestelde onvolmaaktheden te verhelpen.

De door de Regering voorgestelde amendementen worden ruimschoots ingegeven door de suggesties van gezegde Commissie.

ARTICLE PREMIER.

S'il est normal, eu égard au caractère d'ordre public de la matière fiscale, que le contribuable qui réclame remette en cause l'ensemble de son imposition, on peut trouver exorbitant le droit reconnu au directeur par la jurisprudence, d'aggraver la cotisation litigieuse lorsqu'au moment de sa décision les délais normaux d'enrôlement sont expirés.

C'est dans cet esprit que l'amendement proposé par le Gouvernement dispose en son article premier que, dans cette éventualité, le directeur ne peut en aucun cas augmenter le montant de l'imposition, mais qu'il doit cependant compenser le dégrèvement reconnu justifié et l'insuffisance qui serait constatée.

ART. 2.

Le contribuable qui introduit un recours en appel peut prendre connaissance, pour la première fois, du dossier fiscal complet déposé au greffe de la Cour d'appel.

Lorsque la consultation de ce dossier lui révèle des griefs nouveaux, il se voit cependant refuser le droit de les soulever devant la Cour, alors qu'il lui était pratiquement impossible de les invoquer auparavant.

Le Gouvernement reconnaît qu'à ce stade de la procédure l'intéressé doit pouvoir présenter n'importe quelle demande nouvelle, sans qu'aucune limitation ne soit apportée à son droit de défense.

ART. 3.

Les griefs nouveaux pourront être présentés dans le recours lui-même, dans les conclusions ou dans un écrit distinct remis au greffe de la Cour d'appel.

Ces griefs devront être dénoncés au directeur des contributions, sous peine d'irrecevabilité. Si le grief nouveau est formulé dans le recours, il est dénoncé en même temps que celui-ci. Dans les autres cas, il devra faire l'objet d'une dénonciation distincte. Cette formalité est indispensable, puisque le grief nouveau complète la réclamation et le recours et qu'il va nécessairement provoquer un nouvel examen du litige; il doit donc être officiellement porté à la connaissance du directeur. Pour éviter toute contestation à cet égard, seul l'exploit d'huissier offre des garanties suffisantes; il est d'ailleurs normal qu'un grief qui complète le recours soit notifié de la même manière que celui-ci. Cette solution s'impose, que le grief nouveau soit exposé dans des conclusions ou dans un écrit distinct. Il va de soi, cependant, que cette notification n'impliquera pas de la part du demandeur la reconnaissance du fait que sa demande a le caractère d'un grief nouveau.

Le requérant disposera de trois mois à partir de la notification de la remise au greffe du dossier administratif, avec possibilité pour la Cour, si les parties sont d'accord, de clôturer les débats sans attendre l'expiration de ce délai.

ART. 4.

Si le requérant est autorisé à soulever de nouveaux griefs, il convient que l'administration soit mise à même d'y répondre.

A cette fin, elle pourra, si elle considère le recours et le grief nouveau comme recevables, procéder à l'examen de ce grief sans attendre que la Cour se saisisse du litige.

De quels moyens d'investigation disposera-t-elle à ce moment ?

Dans l'état actuel de la législation, il faut distinguer les moyens d'investigation accordés au contrôleur pour vérifier la déclaration du contribuable (articles 221 à 255 du Code des impôts sur les revenus) et les moyens qui peuvent être utilisés pour assurer l'instruction d'une réclamation (article 275 *idem*).

Quant aux premiers de ces moyens d'investigation, l'administration peut toujours y recourir, aussi longtemps qu'elle se trouve dans le délai d'imposition. Si au moment de la notification du grief nouveau, ce délai est expiré, l'administration ne pourra commencer son enquête que sur la base des seuls éléments figurant au dossier, puisqu'elle ne pourra plus utiliser les moyens d'investigation qui sont liés à l'instruction de la réclamation, la décision directoriale ayant mis un terme à cette instruction.

ARTIKEL EEN.

Indien, gelet op het karakter van openbare orde van de belastingstof, het normaal is dat de bezwaarindienende belastingschuldige het geheel van zijn aanslag terug in opspraak brengt, kan men het door de rechtspraak aan de directeur toegekende recht om de betwiste aanslag te verzwaren, buitensporig vinden wanneer bij de beslissing de normale inkohieringstermijnen verlopen zijn.

Het is in die geest dat het door de Regering voorgestelde amendement in het artikel één bepaalt, dat de directeur alsdan in geen geval het bedrag van de aanslag mag verhogen, maar dat hij evenwel de gerechtvaardigd bevonden ontlasting moet compenseren met de eventueel vastgestelde ontoereikendheid.

ART. 2.

De belastingschuldige die een verhaal in beroep indient mag, voor de eerste maal, kennis nemen van het volledige ter griffie van het Hof van beroep neergelegde belastingdossier.

Onthult de raadpleging van dat dossier voor hem nieuwe grieven, dan wordt hem evenwel het recht ontzegd ze voor het Hof op te werpen, alhoewel het hem praktisch onmogelijk was ze eerder in te roepen.

De Regering erkent dat, in dit proceduurestadium, de belanghebbende om het even welke nieuwe eis moet kunnen naar voren brengen, zonder dat zijn recht van verdediging enigszins zou worden beperkt.

ART. 3.

De nieuwe grieven zullen mogen worden voorgebracht in het verhaal zelf, in de besluiten of in een afzonderlijk geschrift dat ter griffie van het Hof van beroep wordt afgegeven.

Die grieven zullen, op straffe van onontvankelijkheid, aan de directeur der belastingen moeten worden aangezegd. Wordt de nieuwe grief geuit in het verhaal zelf, dan worden beide ter zelfdertijd aangezegd. In de andere gevallen zal hij het onderwerp van een nieuwe aanzegging moeten vormen. Deze formaliteit is noodzakelijk want de nieuwe grief vervolledigt het bezwaarschrift en het verhaal en hij gaat noodzakelijkerwijze een nieuw onderzoek van de betwisting uitlokken; hij moet dus officieel ter kennis van de directeur worden gebracht. Om elke betwisting dienaangaande te vermijden geeft alleen het deurwaardersexploot voldoende waarborgen: het is overigens normaal dat de grief die het verhaal aanvult op dezelfde manier als dit verhaal wordt genotificeerd. Deze oplossing dringt zich op onverschillig of de nieuwe grief wordt voorgebracht in de besluiten of in een afzonderlijk geschrift. Die notificatie van verzoeker sluit vanzelfsprekend niet in dat zijn verzoek als nieuwe grief wordt erkend.

De verzoeker zal over drie maanden beschikken vanaf de betekening van de neerlegging ter griffie van het administratief dossier, terwijl het Hof, met het akkoord van beide partijen, de mogelijkheid heeft de debatten te sluiten zonder het einde van die termijn te moeten afwachten.

ART. 4.

Mag de verzoeker nieuwe grieven opwerpen, dan moet de administratie de mogelijkheid worden geboden erop te antwoorden.

Wanneer zij het verhaal en de nieuwe grief onontvankelijk beschouwt, zal zij te dien einde kunnen overgaan tot het onderzoek van die grief zonder te moeten wachten tot het Hof de betwisting tot zich trekt.

Over welke onderzoeksmiddelen beschikt zij op dat ogenblik ?

In de huidige stand van de wetgeving moet een onderscheid worden gemaakt tussen de onderzoeksmiddelen die aan de controleur zijn toegerekend om de aangifte van de belastingplichtige na te zien (artikelen 221 tot 225 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen) en de middelen die kunnen worden aangewend om een bezwaarschrift te behandelen (artikel 275 *idem*).

Zolang de aanslagtermijn niet is verstreken, mag de administratie steeds haar toevlucht nemen tot de eerste van die onderzoeksmiddelen. Is die termijn verlopen op het ogenblik dat de nieuwe grief wordt aangezegd, dan kan de administratie haar onderzoek slechts aanvatten op grond van de gegevens die reeds in het dossier berusten want, vermits de directoriale beslissing het einde van de behandeling van het bezwaarschrift heeft ingeluid, zal zij niet meer de onderzoeksmiddelen kunnen aanwenden die met die behandeling verband houden.

Cela étant, si l'administration se considère comme suffisamment éclairée pour se prononcer sur le grief nouveau avec les éléments qu'elle peut encore rassembler, elle clôturera son enquête sans plus attendre et, lorsque l'affaire est appelée, elle en présentera le résultat à la Cour, dans les formes et conditions qui sont précisées ci-après.

Par contre, si elle ne se considère pas comme suffisamment éclairée, elle doit pouvoir récupérer les moyens d'investigation qu'elle a perdus. En effet, comme le grief nouveau présenté à la Cour constitue un supplément à la réclamation du contribuable, il faut que l'administration se retrouve, à son égard, dans la situation qui aurait été la sienne si ledit grief lui avait été présenté au cours de l'examen de la réclamation, et qu'elle dispose des pouvoirs dont elle eût bénéficié dans ce cas.

Tel est l'objet de l'article 4, qui prévoit que la Cour d'appel, à la demande de l'administration, ou d'office, si l'opportunité lui en apparaît au cours des débats, rend un arrêt de surséance autorisant l'administration à procéder aux mesures d'enquête qui lui sont nécessaires.

Il va de soi que la Cour d'appel ne pourra restituer ces pouvoirs qu'après avoir reconnu expressément l'existence d'un grief nouveau. Si elle estime que le requérant ne présente qu'un simple moyen ou argument nouveau à l'appui de ses griefs antérieurs, elle refusera à l'administration les pouvoirs demandés.

ART. 5.

Pour que le directeur se retrouve, à l'égard du grief nouveau, dans la situation qui aurait été la sienne si ce grief lui avait été présenté au cours de l'instruction de la réclamation, il ne suffit pas qu'il puisse récupérer les moyens d'investigation dont il disposait à ce moment.

En effet, dans l'hypothèse envisagée, le directeur aurait pu non seulement se prononcer sur le bien-fondé du grief, mais également établir les compléments d'imposition éventuels que l'examen de ce grief lui aurait révélés.

Il est donc normal que, dans le cas où le contribuable invoque pour la première fois un grief devant la Cour d'appel, le directeur recouvre également l'exercice de ce pouvoir. Il serait inconcevable que le contribuable qui invoque tardivement des griefs, soit placé dans une situation plus favorable que s'il les avait invoqués dans sa réclamation. Il y aurait là une source certaine d'abus.

La Cour d'appel pourra dès lors compenser les dégrèvements résultant de l'accueil du grief nouveau avec les insuffisances d'imposition découvertes à l'occasion de l'examen de celui-ci;

Dans le système ainsi proposé, l'administration pourra faire état de toutes les insuffisances d'imposition quelconques découvertes à cette occasion, sans devoir établir un lien de connexité entre cette insuffisance et le grief nouveau, sinon on irait au devant de contestations trop nombreuses au sujet de l'existence de ce lien.

Par contre, la Cour d'appel ne pourra tenir compte de ces insuffisances, si importantes soient-elles, que pour compenser le dégrèvement éventuel résultant de l'accueil du grief nouveau.

De la sorte, les droits respectifs des parties sont sauvegardés. D'une part, l'administration ne doit pas craindre que le contribuable retarde volontairement la présentation de ses griefs, afin d'échapper au pouvoir que détient le directeur d'établir des compléments. D'autre part, le grief nouveau ne risque pas d'aggraver la situation du contribuable puisqu'en toute hypothèse ce dernier ne peut perdre plus que le bénéfice du dégrèvement résultant de l'accueil dudit grief.

Pour récupérer en tout ou en partie les insuffisances d'imposition, il faut distinguer selon que le délai d'imposition est ou non expiré.

Si l'administration se trouve encore dans ce délai, les insuffisances découvertes font l'objet d'une cotisation nouvelle, établie par le contrôleur en respectant la procédure normale d'imposition et qui ne peut être attaquée qu'au moyen d'une nouvelle réclamation. Cette cotisation est donc exclue du débat en cours devant la Cour d'appel.

Dit gegeven zijnde, zal de administratie, indien zij zich voldoende voorgelicht acht om over de nieuwe grief uitspraak te doen op grond van de gegevens die zij zich nog kan verschaffen, zonder verder vervrij haar onderzoek beëindigen en, wanneer de zaak wordt opgeroepen, zal zij het resultaat ervan aan het Hof onderwerpen in de vormen en onder de voorwaarden die hieronder nader zijn omschreven.

Indien zij daarentegen van mening is dat zij niet voldoende is voorgelicht, moet zij de verloren onderzoeksmiddelen kunnen terugkrijgen. Inderdaad, vernits de aan het Hof voorgelegde nieuwe grief een aanvulling is van het bezwaarschrift van de belastingschuldige, moet de administratie worden teruggeplaatst in de toestand die de hanc zou zijn geweest moest gezegde grief haar tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift zijn voorgelegd, en moet zij over dezelfde macht beschikken waarvan zij in dat geval het gebruik zou hebben gehad.

Dat is het onderwerp van artikel 4 dat stelt dat het Hof van beroep, op verzoek van de administratie, of ambtshalve moest dat tijdens de debatten opdoen lijken, een arrest van verdaging uitsprekt waarbij de administratie wordt vergund over te gaan tot de onderzoeksmaatregelen die zij nodig acht.

Het spreekt vanzelf dat het Hof van beroep die macht slechts kan teruggeven nadat het uitdrukkelijk het bestaan van een nieuwe grief heeft erkend. Is het van mening dat de verzoeker slechts een eenvoudig nieuw middel of argument tot steun van zijn vroegere grieven voorlegt, dan zal het aan de administratie de gevraagde macht weigeren.

ART. 5.

Opdat de directeur zich ten opzichte van de nieuwe grief terug in de toestand zou bevinden die de zijne zou geweest zijn moest de grief hem tijdens de behandeling van het bezwaarschrift zijn voorgelegd, dan volstaat het niet dat hij de onderzoeksmiddelen terugkrijgt waarover hij op dat ogenblik beschikte.

In de beschouwde onderstelling zou de directeur zich inderdaad niet alleen hebben kunnen uitspreken over de gegrondheid van de grief, maar ook eventueel aanvullende aanslagen vestigen die het onderzoek van de grief aan het licht zou hebben gebracht.

Het is dus normaal dat wanneer de belastingschuldige zijn grief voor de eerste maal inroep voor het Hof van beroep, de directeur evenzo de uitoefening van zijn macht terugkrijgt. Het zou ondenkbaar zijn dat de belastingschuldige die laatsttijdig grieven inroep, zich in een voordeligere toestand zou bevinden dan wanneer hij ze in zijn bezwaarschrift had ingeroepen. Dat zou ongetwijfeld een bron van misbruiken vormen.

Het Hof van beroep zal dus de uit de inwilliging van de nieuwe grief voortvloeiende ontlasting kunnen compenseren met de ter gelegenheid van het onderzoek ervan ontdekte belastingtekorten.

In het alzo voorgestelde systeem zal de administratie alle te dier gelegenheid ontdekte belastingtekorten kunnen inroepen, zonder een samenhang tussen deze laatste en de nieuwe grief te moeten aantonen, zo niet zou men zich blootstellen aan talrijke betwistingen met betrekking tot het bestaan van die samenhang.

Het Hof van beroep daarentegen zal die tekorten hoe belangrijk ook, slechts mogen in aanmerking nemen om een eventueel uit de inwilliging van de nieuwe grief voortvloeiende ontlasting te compenseren.

In dier voege worden de onderscheiden rechten der partijen beschermd. Enerzijds moet de administratie niet vrezen dat de belastingschuldige vrijwillig de overlegging van zijn grieven uitstelt om te ontsnappen aan de macht van de directeur om aanvullende aanslagen te vestigen. Anderzijds, zal het indienen van de grief niet het risico met zich brengen de toestand van de belastingschuldige te verzwaren, daar deze in elk geval niet meer kan verliezen dan het voordeel van de uit de inwilliging van de grief voortvloeiende ontlasting.

Om geheel of gedeeltelijk de belastingtekorten terug te winnen, dient een onderscheid te worden gemaakt naargelang de aanslagtermijn al dan niet is verstreken.

Indien de administratie zich nog binnen die termijn bevindt, dan worden de ontdekte tekorten opgenomen in een nieuwe aanslag die door de controleur wordt gevestigd met eerbiediging van de normale aanslagprocedure en die slechts kan worden betwist langs een nieuw bezwaarschrift. Die aanslag is derhalve uit het voor het Hof van beroep lopend debat gesloten.

Par contre, si l'administration ne se trouve plus dans ce délai, elle se borne à faire état desdites insuffisances dans des conclusions motivées sur ce point et elle notifie ces conclusions au requérant, sous pli recommandé à la poste.

Lorsque la Cour d'appel se saisit du litige, elle se prononce sur tous les griefs, anciens et nouveaux, soulevés par le demandeur.

Si elle décide qu'il n'y a pas grief nouveau — mais seulement moyen nouveau — elle ne peut prendre en considération les nouvelles insuffisances invoquées par l'administration; il en va de même si, admettant qu'il y a grief nouveau, elle le rejette comme non recevable ou non fondé et n'accorde aucun dégrèvement sur cette base; dans ce cas, il n'y a rien à compenser.

Si elle reconnaît le grief nouveau comme fondé, même partiellement, elle se prononce aussi sur les insuffisances invoquées par l'administration et arrête de la sorte les éléments d'imposition qui peuvent être retenus. Son rôle est alors terminé. Elle reprend ces éléments dans le dispositif de son arrêt et charge l'administration de calculer l'impôt correspondant, en précisant que le dégrèvement découlant de l'accueil du grief nouveau ne sera accordé que sous déduction des nouvelles insuffisances d'imposition reconnues d'autre part.

Il restera à l'administration, pour exécuter ce dispositif, à calculer l'imposition, en isolant le dégrèvement résultant du grief nouveau pour le réduire à concurrence des insuffisances découvertes.

Les deux parties pourront se pourvoir en cassation contre l'attitude prise par la Cour d'appel, aussi bien à l'égard du grief nouveau que des nouvelles insuffisances d'imposition. Si la cassation est prononcée, la Cour de renvoi devra se comporter en la matière comme l'a fait la première Cour d'appel et respecter les règles énoncées ci-dessus.

Le Ministre des Finances,

Bevindt de administratie zich daarentegen niet meer binnen die termijn, dan beperkt zij zich ertoe van gezegde tekorten gewag te maken in op dit punt gemotiveerde besluiten en zij notificeert die besluiten aan de verzoeker per ter post aangetekende brief.

Wanneer het Hof van beroep de betwisting tot zich trekt, doet het uitspraak over alle grieven, oude en nieuwe, die de verzoeker heeft opgeworpen.

Besluit het dat er geen nieuwe grief is — maar slechts een nieuw middel —, dan mag het de door de administratie ingeroepen tekorten niet in aanmerking nemen; hetzelfde geldt wanneer het, aannemend dat er een nieuwe grief is, deze verworpt als onontvankelijk of ongegrond en op dit stuk generlei ontlasting toekent; alsdan is er niets te compenseren.

Erkent het de nieuwe grief als gegrond, al ware het slechts gedeeltelijk, dan spreekt het zich meteen ook uit over de door de administratie ingeroepen tekorten en stelt aldus de belastingbestanddelen vast waarmee rekening mag worden gehouden. Zijn rol is alsdan beëindigd. Het neemt die bestanddelen op in het beschikkende gedeelte van zijn arrest en gelast de administratie de overeenstemmende belasting te berekenen, preciserend dat de uit de inwilliging van de nieuwe grief voortvloeiende ontlasting slechts zal worden toegekend onder aftrekking van de elders vastgestelde nieuwe belastingtekorten.

Tot uitvoering van dat beschikkende gedeelte zal de administratie de aanslag berekenen en de uit de nieuwe grief voortvloeiende ontlasting afzonderen om de ontdekte tekorten ervan af te trekken.

Beide partijen zullen zich in verbreking kunnen voorzien tegen de door het Hof van beroep aangenomen houding en dat zowel ten opzichte van de nieuwe grief als van de nieuwe belastingtekorten. Wordt de verbreking uitgesproken, dan zal het Hof van verwijzing zich ter zake moeten gedragen zoals het eerste Hof van beroep dat heeft gedaan en de hierboven uiteengezette voorschriften moeten naleven.

De Minister van Financiën,

R. HENRION